

Inledning och ramverk	5
ISA ISQC m.m.	81
RevR RevU	1009
Författningar	1427
Revisorsinspektionen	1745
Sökord	1767

Att mångfaldiga innehållet i denna bok helt eller delvis är förbjudet enligt lagen om upphovsrätt. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande genom tryckning, kopiering etc.

IFAC COPYRIGHT AND ACKNOWLEDGEMENT FOR TRANSLATIONS:

Copyright © p. 10–32 och 50–1007 International Federation of Accountants

Utdrag ur The Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements utgåva 2018 av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) publicerad av International Federation of Accountants (IFAC) på engelska i december 2018 har översatts till svenska av FAR 2018 och är återgiven med tillstånd av IFAC. Översättningsprocessen har övervakats av IFAC och översättningen är genomförd i enlighet med Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC. Den godkända texten är den som IFAC publicerat på engelska.

Engelskspråkig text av Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2018 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Svenskspråkig text av Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2018 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Originaltitel: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, December 2018 ISBN: 978-1-60815-389-3.

FARs Samlingsvolym Revision 2022

Stockholm januari 2022

Utges av FAR AB ©

Box 6417, 113 82 Stockholm

Tel: 08-506 112 00. E-post: kundservice@far.se

Ansvarig redaktör: Henrik Sohlberg

Tryck: CPI – Clausen & Bosse, Leck, Tyskland 2022

ISBN 978-91-88735-52-2

Förord

Samlingsvolymen kommer nu ut för 44:e året i följd. I *FARs Samlingsvolym Revision* får du tillgång till reglerna om revisorer och revision, medan *FARs Samlingsvolym Redovisning* innehåller redovisningsregler.

Medlemmar i FAR ska även följa bl.a. stadgar och yrkesetiska regler. Dessa hittar du i *FARs Medlemsvolym* och i *FAR Online*. Där finner du också specialregler som införts med anledning av covid-19-pandemin och som inte är ämnesspecifika för exempelvis revision.

I *FAR Online* finns alltid den senast uppdaterade versionen av de regler som ingår i våra tryckta regelsamlingar, mallar för revisionsberättelser i Word-format och mycket mer. Perfekt för dig som vill vara säker på att alltid ha tillgång till den senaste informationen!

Bland nyheterna i årets bok kan nämnas:

- Ny version av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* med mer fokus på professionell skepticism och revisorns dokumentation av detta. Förtydligade krav ska ge vägledning för ändamålsenlig riskbedömning anpassad utifrån företagets storlek och natur. Standarden är tänkt att vara skalbar med exempel på när tillämpningen kan anpassas utifrån företaget. Ändringarna har lett till följändringar i följande ISA-standarder: ISA 200, ISA 240, ISA 330, ISA 405 och ISA 540 samt mindre ändringar i flera av de resterande standarderna.
- ISRS 4400 *Granskning enligt särskild överenskommelse* har ersatt SNT 4400. En omarbetad standard för uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Standardens område har breddats och flera områden har förtydligats.
- Ny föreskrift från Revisorsinspektionen RIFS 2021:1 *Åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism* som innehåller kompletterande bestämmelser om åtgärder för revisionsföretag.
- Att det har kommit en ny RevR 18 *Revisorns granskning av Esef-rapporten* inklusive engelsk översättning av exempel på revisorsrapport som bilaga till rekommendationen.
- RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten* har uppdaterats med anledning av EUs gröna taxonomiförordning och omfattar nu endast vissa företag av allmänt intresse. Möjligheten att utfärda ett yttrande enligt RevR 12 för de företag som inte omfattas av lagkraven försvinner.
- RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen* har uppdaterats avseende revisorsyttrande vid nyemission genom apport samt andra mindre justeringar.
- RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning* har förtydligats med vad som gäller vid upphörande av pensionsstiftelse respektive stiftelse samt hur revisionsberättelsen påverkas samt uppdaterade exempel.
- RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* har uppdaterats i exempel 3 för att överensstämja med skrivningar i ISA 570.
- Utöver de ovan nämnda är flertalet andra av FARs rekommendationer uppdaterade med mindre justeringar för 2022.

FARs Samlingsvolym Revision är uppdaterad per den 1 januari 2022. Även regelverk och ändringar som har beslutats men träder i kraft vid ett senare datum tas med i boken, ikraftträdandedatum för dessa framgår av ruta eller not.

Stockholm den 21 januari 2022

David Nylund
Förlagschef

Inledning och ramverk

Inledning
Ramverk

Inledning

Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag 7

IAASBs ramverk

Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag 10

FARs ramverk

Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige 33

Termer och definitioner

Ordlista 50

Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag

(januari 2022)

Bakgrund	7
Lagstiftningen om revision	7
Lagstiftningens uttryck "god revisionssed"	7
Kompletterande normgivning från FAR för att ge en innebörd åt lagstiftningens uttryck "god revisionssed"	8
Internationella revisionsstandarder (ISA)	8

Bakgrund

Det revisionsregelverk som utgör god revisionssed i Sverige är det internationella regelverket International Standards on Auditing (ISA) som tas fram inom IAASB.

Utöver alla utgivna ISA innehåller regelverket även *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* samt följande standardserier:

- International Standard on Quality Control (ISQC)
- International Standard on Review Engagements (ISRE, tidigare benämnt SÖG)
- International Standard on Assurance Engagements (ISAE)
- International Standard on Related Services (ISRS, tidigare benämnt SNT)

ISA är skriven för en internationell miljö och därför är viss anpassning till svenska förhållanden nödvändig. Detta gäller framförallt utförandet av förvaltningsrevision och utformningen av revisionsberättelsen för olika svenska associationsformer men även andra centrala områden för revisionsuppdrag i svensk miljö. Sådana svenska förhållanden avseende god revisionssed regleras av bland annat FAR genom rekommendationer och uttalanden från FARs Normgivningsgrupp Revision.

En övergripande normgivning för granskningsuppdrag lämnas i *Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige*.

Lagstiftningen om revision

1. I revisionslagen (1999:1079) finns bestämmelser om revision. Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag. Viktiga sådana andra lagar är aktiebolagslagen (2005:551), ABL, lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, EFL och stiftelselagen (1994:1220), SL.

Av 5 § revisionslagen framgår att revisorn ska granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Samma bestämmelser gäller även enligt ABL, EFL och SL förutom att föremålet för granskningen av förvaltningen är anpassat till ledningsorganisationen i respektive företagsform.

Lagstiftningens uttryck "god revisionssed"

2. I prop. 1997/98:99 *Aktiebolagets organisation* skriver regeringen följande om lagens uttryck "god revisionssed" (s. 147 f.).

"Det kunde naturligtvis övervägas att lagfästa vissa av de mera grundläggande normerna för god revisionssed. Mot detta talar att sådana lagfästa regler under alla förhållanden skulle behöva fyllas ut av och kompletteras med gällande uppfattning om god revisionssed. Om vissa normer lagfästs, riskerar man att revisorns granskning begränsas, eftersom en reglering skulle kunna föranleda motsatsslut. Övervägande skäl talar därför för att – liksom på redovisningsområde (jfr prop. 1995/96:10 del 1 s. 187 f.) – behålla ett system med en ramlagstiftning som ålägger revisorn att vid sin granskning iaktta god revisionssed. Inom dessa ramar bör det sedan ankomma på revisorsorganisationerna och Revisorsnämnden att genom rekommendationer och yttranden lämna närmare vägledning angående omfattningen av revisorns granskning. Det bör dock framhållas att denna lagstiftning

ningsteknik inte innebär att den slutliga tolkningen av innebörden av god revisionssed överlämnas till revisorsorganisationerna. Det kommer alltid ytterst att vara en uppgift för domstolarna att avgöra vad som i det enskilda fallet utgör god revisionssed."

I författningskommentaren till 3 § punkt 4 revisorslagen (2001:883) sägs följande om utvecklingen av god revisorssed och god revisionssed (prop. 2000/01:146 s. 87 f.):

"I punkten 4 behandlas Revisorsnämndens ansvar för god revisorssed och god revisionssed. Enligt 3 § i 1995 års lag har Revisorsnämnden att utveckla och främja god revisorssed. Vad som avses med uttrycket 'utveckla och främja' har dock varit oklart: I den nya paragrafen används i stället uttrycket 'ansvara för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt'. Avsikten är att den goda seden på området likasom hittills ska utvecklas bl.a. genom rekommendationer och liknande uttalanden från revisorsorganisationerna. Revisorsnämnden ska emellertid, i egenskap av statens organ på revisorsområdet, genom föreskrifter, uttalanden och beslut i enskilda ärenden ansvara för att normeringen på området utvecklas på ett lämpligt sätt. Revisorsnämnden får härigenom ett tolkningsföreträde vad gäller innehållet i god revisionssed och god revisorssed. Ytterst bestäms dock innehållet i god revisorssed och god revisionssed av domstol."

Kompletterande normgivning från FAR för att ge en innebörd åt lagstiftningens uttryck "god revisionssed"

3. Genom att granskningens inriktning och omfattning har knutits till uttrycket "god revisionssed", kan den fortlöpande anpassas till utvecklingen inom revisionsområdet. Denna utveckling påverkas av olika intressenters berättigade krav och förväntningar.

4. Sedan lång tid tillbaka utfärdar FAR rekommendationer och gör uttalanden i revisionsfrågor. Enligt FARs regler ska medlemmarna beakta god revisionssed och därmed de rekommendationer i revisionsfrågor som FAR har utfärdat. I detta avseende ska samtliga ISA, ISRE, ISAE samt *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* och ISQC 1 betraktas som rekommendationer från FAR. ISA-standarderna, ISQC 1, ISRE 2400 (ISRE 2410 är en äldre standard med äldre struktur) samt ISAE är indelade i två huvudgrupper där den första delen omfattar inledningen, revisorns övergripande mål, definitioner samt krav. Den andra delen innehåller information om standardens tillämpning och andra förtydliganden och i förekommande fall bilagor med exempel. Standardernas första del har status som rekommendationer medan standardernas andra del är vägledningar till stöd för revisorn. Även FARs *Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige* utgör god revisionssed i Sverige.

5. I avsaknad av annan liknande kompletterande normgivning har FARs rekommendationer och uttalanden kommit att uttrycka den gällande normen för de yrkesverksamma revisorernas praktiska tillämpning av god revisionssed. De används också som utgångspunkter för Revisorsinspektionen och domstolarna i deras bedömningar och avgöranden.

6. FARs normeringsarbete drivs vad gäller god revisionssed av FARs Normgivningsgrupp Revision. Nya rekommendationer och uttalanden beslutas av FARs styrelse. Mindre ändringar och justeringar i befintliga dokument beslutas av FARs Normgivningsgrupp Revision.

Internationella revisionsstandarder (ISA)

7. Den internationella trenden att enskilda länder i allt större utsträckning är beroende av och påverkas av varandra på olika områden gäller även på revisionsområdet. Utgångspunkten är olika nationella och internationella användares behov av sådan ekonomisk information som är verifierad och bestyrkt på ett enhetligt sätt.

8. Den internationella revisorsorganisationen IFAC och dess revisionskommitté IAASB har en uttalad strävan att deras revisionsstandarder ISA ska bli de standarder för revision som är allmänt accepterade över hela världen.

9. EU-direktivet (det s.k. åttonde bolagsrättsliga direktivet) om revision trädde i kraft den 29 juni 2006 och har sedermera införts i medlemsstaternas nationella lagstiftning.¹ Revisorsdirektivet har därefter ändrats genom s.k. ändringsdirektiv. Ändringarna har därpå införts i svensk lagstiftning. Enligt direktivet ska EU-kommissionen, efter att ha hört medlemsstaterna, kunna anta kompletterande regler bland annat när det gäller revisionsstandards och revisionsberättelsens utformning. Det framgår av direktivet att de revisionsstandards som åsyftas är de internationella revisionsstandarderna ISA.

10. ISA innehåller grundläggande principer och viktiga tillvägagångssätt med vägledande förklaringar och kommentarer. De grundläggande principerna och de viktiga tillvägagångssätten ska tolkas och tillämpas med ledning av förklaringarna och kommentarerna (se även punkt 4 ovan). I undantagsfall kan en revisor finna det nödvändigt att avvika från en ISA för att uppnå revisionsmålet på ett mer effektivt sätt. När en sådan situation uppstår, måste revisorn vara beredd att motivera avvikelserna. ISA behöver bara tillämpas på väsentliga förhållanden. Eventuella begränsningar av en ISAs tillämplighet klargörs i respektive ISAs inledande avsnitt.

11. ISA behandlar i princip inte den granskning som behövs för att få underlag för t.ex. uttalandet i revisionsberättelsen om ansvarsfrihet inom ramen för den s.k. förvaltningsrevisionen. Därför har en särskild rekommendation om förvaltningsrevision utarbetats (RevR 209) med ISA som utgångspunkt.

12. Granskning enligt ISA kompletterad med granskning enligt god revisionssed i Sverige innebär även att revisionslagstiftningens krav på granskning av bokföringen uppfylls.

13. Obligatoriska uttalanden liksom de anmärkningar och uttalanden som ska göras och upplysningar som ska lämnas i tillämpliga fall i revisionsberättelsen enligt svensk lag behandlas i RevR 700, RevR 701 samt i RevR 705.

14. Det är i praktiken ogörligt att utarbeta en standard som uttryck för god revisionssed som kan tillämpas överallt och som täcker alla situationer och omständigheter som en revisor kan möta i ett revisionsuppdrag. Revisorer ska därför betrakta standarden som grundläggande principer som de ska följa vid utförande av revisionsuppdrag. Exakt vilka åtgärder som krävs för att tillämpa standarden måste lämnas till varje enskild revisor att professionellt bedöma och beror på omständigheterna i varje enskilt fall.

15. Till ISA hör en ordlista med vissa termer och nyckelbegrepp som finns definierade och förklarade i ISA.

¹ Den 16 april 2014 antogs EU-förordningen nr 537/2014 *Särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse*. Denna förordning tillämpas från och med den 17 juni 2016. En EU-förordning har direkt rättslig verkan i EUs medlemsländer och ska således inte implementeras i nationell lagstiftning. Förordningen återges i författningsfliken i denna bok.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB)

Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag

(Gäller för bestyrkandeuppdrag som avslutas den 15 december 2015 eller senare [uppdaterad med ändringar som gäller från och med den 15 juli 2020; red.anm.]

Inledning	10
Yrkesetiska principer och standarder för kvalitetskontroll	11
Etikkoden	12
ISQC 1	12
Beskrivning av bestyrkandeuppdrag	12
Attestuppdrag och direkta uppdrag	13
Uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet	13
Ramverkets inriktning och omfattning	14
Rapporter avseende uppdrag som inte är bestyrkandeuppdrag	14
Förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag	15
Ett bestyrkandeuppdrags komponenter	16
Trepartsrelation	16
Revisorn	16
Ansvarig part	17
Avsedda användare	17
Underliggande granskningsobjekt	18
Kriterier	18
Bevis	20
Förhålla sig professionellt skeptisk	20
Professionellt omdöme	20
Tillräckliga och ändamålsenliga bevis	21
Väsentlighet	22
Uppdragsrisk	23
Granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden	24
De tillgängliga bevisens kvantitet och kvalitet	25
Bestyrkanderapport	25
Övriga frågor	27
Annat kommunikationsansvar	27
Dokumentation	27
Olämplig användning av revisorns namn	27
Bilaga 1 Uttalanden utfärdade av IAASB, och hur de förhåller sig till varandra och till Etikkoden	28
Bilaga 2 Attestuppdrag och direkta uppdrag	29
Bilaga 3 Parterna i ett bestyrkandeuppdrag	30
Bilaga 4 Klassificering av underliggande granskningsobjekt	32

Inledning

1. Detta ramverk har utfärdats i syfte att underlätta förståelsen av komponenterna och målen i bestyrkandeuppdrag och uppdrag för vilka ISA (International Standards on Auditing), ISRE (International Standards on Review Engagements) och ISAE (International Standards on Assurance Engagements) (nedan kallade bestyrkandestandarder) är tillämpliga.

2. Detta ramverk är inte en standard och därmed fastställer det inte några krav (eller grundläggande principer eller viktiga tillvägagångssätt) för hur revisioner, översiktliga granskningar eller andra bestyrkandeuppdrag ska utföras.¹ En bestyrkanderapport kan därför inte hävdas att ett uppdrag har utförts enligt detta ramverk utan bör i stället hänvisas till relevanta bestyrkandestandarder. Bestyrkandestandarder innehåller mål, krav,

¹ Se Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.

tillämpningsmaterial och andra förtydliganden, inledande texter och definitioner som är förenliga med detta ramverk och som ska tillämpas vid revisionsuppdrag, uppdrag att utföra översiktliga granskningar och andra bestyrkandeuppdrag. Bilaga 1 illustrerar omfattningen av uttalanden som utfärdats av IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) och hur de förhåller sig till varandra och till International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden).

3. Detta ramverk ger en referensram för:
 - a. Revisorer som utför bestyrkandeuppdrag.
 - b. Andra som arbetar med bestyrkandeuppdrag, däribland de avsedda användarna av en bestyrkanderapport och de som anlitat en revisor (uppdragsgivaren).
 - c. IAASB i arbetet med att ta fram bestyrkandestandarder, praktiska råd och andra texter.
4. Nedan följer en översikt av ramverket:
 - *Inledning*: Detta ramverk behandlar bestyrkandeuppdrag som utförs av revisorer.
 - *Beskrivning av bestyrkandeuppdrag*: Detta avsnitt beskriver bestyrkandeuppdrag och skiljer mellan direkta uppdrag och attestuppdrag, och mellan bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet.
 - *Ramverkets inriktning och omfattning*: Detta avsnitt skiljer mellan bestyrkandeuppdrag och andra uppdrag, t.ex. konsultuppdrag.
 - *Förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag*: Detta avsnitt innehåller förutsättningar för att en revisor ska acceptera ett bestyrkandeuppdrag.
 - *Ett bestyrkandeuppdrags komponenter*: Detta avsnitt identifierar och diskuterar fem komponenter som ingår i bestyrkandeuppdrag: en trepartsrelation, ett underliggande granskningsobjekt, kriterier, bevis och en bestyrkanderapport. Dessutom förklaras viktiga distinktioner mellan bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Det här avsnittet behandlar även den betydande variationen i de underliggande granskningsobjekten i bestyrkandeuppdrag, de egenskaper för lämpliga kriterier som krävs, rollen för risk och väsentlighet i bestyrkandeuppdrag samt hur uttalanden formuleras i bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och i bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet.
 - *Övriga frågor*: Det här avsnittet behandlar övrigt kommunikationsansvar utöver revisorns bestyrkanderapport, dokumentation och följderna av en revisors *anknytning* till ett underliggande granskningsobjekt eller till information om ett granskningsobjekt.

Yrkesetiska principer och standarder för kvalitetskontroll

5. Kvalitetskontroll inom revisionsföretag som utför bestyrkandeuppdrag, och efterlevnad av yrkesetiska principer, vilket innefattar oberoendekrav, är allmänt vedertaget av allmänt intresse och en nödvändig del av bestyrkandeuppdrag som håller hög kvalitet. Dessa uppdrag utförs enligt bestyrkandestandarder, som bygger på förutsättningen att:
 - a. Medlemmarna i uppdragsteamet och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget (för de uppdrag där en sådan granskare har utsetts) omfattas av bestämmelserna i Etikkoden som avser bestyrkandeuppdrag, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga.
 - b. Revisorn som utför uppdraget arbetar på ett revisionsföretag som omfattas av ISQC 1,² eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, avseende revisionsföretagets ansvar för sitt system för kvalitetskontroll, som är minst lika höga som ISQC 1.

² International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster*.

Etikkoden

6. Etikkoden fastställer de grundläggande principerna för etik, som är:
- Hederlighet.
 - Objektivitet.
 - Professionell kompetens och vederbörlig omsorg.
 - Tystnadsplikt.
 - Professionellt uppträdande.

De grundläggande etiska principerna fastställer den uppträdandestandard som förväntas av en revisor.

7. Etikkoden erbjuder ett principbaserat ramverk som fastställer den metod som en revisor måste följa när han eller hon identifierar, utvärderar och hanterar hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna.

8. Etikkoden fastställer krav och tillämpningsanvisningar inom olika ämnesområden. Etikkoden definierar oberoende som bestående av både faktiskt oberoende och synbart oberoende. Oberoende skyddar förmågan att lämna ett bestyrkande uttalande utan att påverkas av faktorer som annars skulle kunna obehörigen påverka uttalandet. Oberoende förbättrar revisorns möjlighet att uppträda hederligt, vara objektiv och förhålla sig professionellt skeptisk.

ISQC 1

9. ISQC 1 behandlar revisionsföretagets ansvar för att fastställa och upprätthålla sitt kvalitetskontrollsystem för bestyrkandeuppdrag. Att följa ISQC 1 kräver, bland annat, att revisionsföretaget inrättar och upprätthåller ett system för kvalitetskontroll som innefattar riktlinjer och rutiner för var och en av följande komponenter, och att det dokumenterar sina riktlinjer och rutiner samt kommunicerar dem till revisionsföretagets personal:

- Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget.
- Relevanta yrkesetiska krav.
- Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag.
- Personal.
- Uppdrags utförande.
- Övervakning.

Beskrivning av bestyrkandeuppdrag

10. Ett bestyrkandeuppdrag är ett uppdrag där en revisor har som mål att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna lämna ett uttalande som utformats så att det ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten avseende resultatet av mätningen eller värderingen av ett underliggande granskningsobjekt mot kriterier.

11. Utfallet av värderingen eller mätningen av ett underliggande granskningsobjekt är den information som blir följden av att kriterierna tillämpas på det underliggande granskningsobjektet. Exempel:

- De finansiella rapporterna (resultat) är följden av att mäta ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden (underliggande granskningsobjekt) genom att tillämpa ett ramverk för finansiell rapportering (kriterier).
- Ett *uttalande* om effektiviteten i intern kontroll (resultat) är följden av en värdering av *effektiviteten* i ett företags process för intern kontroll (underliggande granskningsobjekt) genom att tillämpa relevanta kriterier.
- Företagsspecifika prestationsmått (resultat) är följden av att mäta olika aspekter av prestationer (underliggande granskningsobjekt) genom att tillämpa relevanta mätmetoder (kriterier).
- Ett uttalande om växthusgaser (resultat) är följden av att mäta ett företags utsläpp av växthusgaser (underliggande granskningsobjekt) genom att tillämpa regler för redovisning, mätning och presentation (kriterier).
- Ett uttalande om efterlevnad (resultat) är följden av att värdera ett företags efterlevnad (underliggande granskningsobjekt) av t.ex. lag och annan författning (kriterier).

Termen "information om granskningsobjektet" används i betydelsen resultatet av mätningen eller värderingen av ett underliggande granskningsobjekt mot kriterierna. Revisorn samlar in tillräckliga och ändamålsenliga bevis om informationen om granskningsobjektet som grunden för sitt uttalande.

Attestuppdrag och direkta uppdrag

12. I ett attestuppdrag är det en annan part än revisorn som mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. En annan part än revisorn presenterar också ofta den information om granskningsobjektet som blir resultatet i en rapport eller i ett uttalande. Men i vissa fall kan informationen om granskningsobjektet presenteras av revisorn i bestyrkanderapporten. Revisorns uttalande behandlar huruvida informationen om granskningsobjektet inte innehåller väsentliga felaktigheter (se även punkt 85).

13. I ett direkt uppdrag mäter eller värderar revisorn det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. Dessutom använder revisorn skicklighet i och tekniker för bestyrkande för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis om resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. Revisorn kan inhämta dessa bevis samtidigt som det underliggande granskningsobjektet mäts eller värderas, men kan också inhämta dem före eller efter en sådan mätning eller värdering. I ett direkt uppdrag behandlar revisorns uttalande det rapporterade resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna och formuleras i termer av det underliggande granskningsobjektet och kriterierna. I vissa direkta uppdrag är revisorns uttalande informationen om granskningsobjektet eller en del av den (se även bilaga 2).

Uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet

14. I ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet minskar revisorn uppdragsrisken till en nivå som är godtagbart låg med hänsyn till uppdragsförhållandena som grund för sitt uttalande. Revisorns uttalande formuleras på ett sätt som förmedlar revisorns åsikt om resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterier.

15. I ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet minskar revisorn uppdragsrisken till en nivå som är godtagbar med hänsyn till uppdragsförhållandena men där risken är högre än för ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet som grund för ett uttalande formulerat på ett sätt som förmedlar om, baserat på utförda åtgärder och inhämtade bevis, revisorn har fått kännedom om ett eller flera förhållanden som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av utförda åtgärder i ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, är begränsade jämfört med vad som krävs i ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, men är planerade att uppnå en grad av säkerhet som enligt revisorns professionella bedömning är meningsfull. Med meningsfull menas att den säkerhet som revisorn har skaffat sig sannolikt ökar de avsedda användarnas tilltro till informationen om granskningsobjektet till en grad som är klart mer än obetydlig.

16. I bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, kan det som är en meningsfull grad av säkerhet variera från strax över säkerhet som sannolikt ökar de avsedda användarnas tillit till informationen om granskningsobjektet till en grad som är klart mer än obetydlig till strax under rimlig säkerhet. Det som är meningsfullt i ett visst uppdrag representerar inom den ramen en bedömning som beror på omständigheterna för uppdraget, däribland informationsbehoven hos avsedda användare som grupp, kriterierna och det underliggande granskningsobjektet för uppdraget. I vissa fall kan konsekvensen för avsedda användare om de tar del av ett oriktigt uttalande vara så stor att ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet behövs för att revisorn ska kunna uppnå en säkerhet som är meningsfull med hänsyn till omständigheterna.

Ramverkets inriktning och omfattning

17. Inte alla uppdrag som utförs av revisorer är bestyrkandeuppdrag. Andra ofta förekommande uppdrag som utförs och som inte är förenliga med beskrivningen i punkt 10 ovan (och som därför inte täcks av detta ramverk) innefattar:

- Uppdrag som omfattas av ISRS (International Standards on Related Services), t.ex. granskning enligt särskild överenskommelse och sammanställningsuppdrag.³
- Upprättande av deklarationer där något bestyrkande uttalande inte lämnas.
- Konsultuppdrag (eller rådgivningsuppdrag)⁴, såsom rådgivning till företagsledningen eller skatterådgivning.

18. Ett bestyrkandeuppdrag kan vara en del av ett större uppdrag, t.ex. när ett konsultuppdrag rörande ett företagsförvärv innefattar ett krav att uppnå säkerhet avseende historisk eller framtida information. I sådana fall är detta ramverk relevant endast för den del av uppdraget som gäller bestyrkandet.

19. Följande uppdrag, som kan vara förenliga med beskrivningen i punkt 10, anses inte vara bestyrkandeuppdrag enligt definitionen i detta ramverk:

- a. Uppdrag av vittnesmålskaraktär i rättsliga förfaranden avseende redovisning, revision, beskattning eller andra förhållanden.
- b. Uppdrag som innefattar yrkesmässiga uttalanden, åsikter eller formuleringar från vilka en användare kan hämta viss säkerhet under förutsättning att alla dessa omständigheter gäller:
 - i. Uttalandena, åsikterna eller formuleringarna är endast av underordnad betydelse för det övergripande uppdraget.
 - ii. I varje rapport som lämnas är det tydligt uttryckt att den bara får användas av de avsedda användare som anges i rapporten.
 - iii. Enligt en skriftlig överenskommelse med de avsedda användarna är uppdraget inte menat att vara ett bestyrkandeuppdrag.
 - iv. Uppdraget presenteras inte som ett bestyrkandeuppdrag i revisorns rapport.

Rapporter avseende uppdrag som inte är bestyrkandeuppdrag

20. En revisor som rapporterar ett annat slags uppdrag än ett bestyrkandeuppdrag som omfattas av detta ramverk gör tydlig åtskillnad mellan sin rapport och en bestyrkanderapport. För att inte förvilla användare undviks i en rapport som inte är en bestyrkanderapport t.ex. att:

- Antyda att detta ramverk eller bestyrkandestandarder följs.
- Otillbörligt använda orden "bestyrkande", "revision" eller "översiktlig granskning".
- Ta med ett påstående som rimligen skulle kunna missuppfattas som ett uttalande med grund i tillräckliga och ändamålsenliga bevis som har utformats så att det ökar graden av tilltro hos avsedda användare för resultatet av mätningen eller värderingen av ett underliggande granskningsobjekt mot kriterier.

21. Revisorn och den ansvariga parten kan komma överens om att tillämpa principerna i det här ramverket i ett uppdrag där det inte finns några andra avsedda användare än den ansvariga parten men där alla andra krav i relevanta bestyrkandestandarder är uppfyllda. I sådana fall innefattar revisorns rapport ett uttalande som begränsar rapportens användning till den ansvariga parten.

³ SNT 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information* och ISRS 4410 *Compilation Engagements* (omarbetad).

⁴ I konsultuppdrag använder revisorn tekniskt kunnande, utbildning, observationer, erfarenheter och kunskap under konsultationsprocessen. Konsultuppdrag innefattar en analytisk process som normalt innehåller en kombination av aktiviteter som rör att: sätta mål, finna fakta, definiera problem eller möjligheter, utvärdera alternativ, ta fram rekommendationer och åtgärder, kommunicera resultat och ibland införa och följa upp. Om rapporter tas fram är de vanligtvis beskrivande (eller av större omfattning). Normalt utförs arbetet endast för kundens användning och nytta. Karaktären på arbetet och dess omfattning bestäms i ett avtal mellan revisorn och kunden. En tjänst som uppfyller definitionen av ett bestyrkandeuppdrag är inte ett konsultuppdrag utan just ett bestyrkandeuppdrag.

Förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag

22. Följande förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag är relevanta när revisorn överväger om han eller hon ska acceptera eller fortsätta med ett bestyrkandeuppdrag:

- a. Rollerna och ansvarsområdena hos de tillämpliga parterna (dvs. den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar, och uppdragsgivare, enligt vad som är tillämpligt) är lämpliga med hänsyn till omständigheterna.
- b. Uppdraget har alla följande egenskaper:
 - i. Det underliggande granskningsobjektet är ändamålsenligt.
 - ii. De kriterier som revisorn väntar sig ska användas vid upprättandet av information om granskningsobjektet är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, vilket innefattar att de uppvisar de egenskaper som beskrivs i punkt 44.
 - iii. De kriterier som revisorn väntar sig ska tillämpas vid upprättandet av information om granskningsobjektet kommer att vara tillgängliga för de avsedda användarna.
 - iv. Revisorn förväntar sig att kunna inhämta de bevis som behövs för att stödja revisorns slutsats.
 - v. Revisorns uttalande, formulerat på det sätt som gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, tas in i en skriftlig rapport.
 - vi. Ett rationellt syfte, som innefattar, när det gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, att revisorn förväntar sig att kunna uppnå en meningsfull grad av säkerhet.

23. De underliggande granskningsobjekten i olika bestyrkandeuppdrag kan vara mycket varierande. Vissa underliggande granskningsobjekt kan kräva särskild skicklighet och kunskap utöver vad en revisor normalt har. Men det är viktigt att revisorn förvissar sig om att de som ska utföra uppdraget tillsammans har tillräcklig och ändamålsenlig kompetens och förmåga (se även punkt 31).

24. När ett potentiellt uppdrag inte kan accepteras som ett bestyrkandeuppdrag kan uppdragsgivaren kanske identifiera ett annat uppdrag som tillgodoser de avsedda användarnas behov. Exempel:

- a. Om de kriterier som revisorn förväntar sig ska tillämpas inte är lämpliga, kan det ändå gå att utföra ett bestyrkandeuppdrag som uppfyller de övriga förutsättningarna i punkt 22:
 - i. Revisorn kan identifiera en eller flera aspekter hos det underliggande granskningsobjektet för vilka dessa kriterier är lämpliga. I sådana fall kan revisorn utföra ett bestyrkandeuppdrag med avseende på den aspekten i det underliggande granskningsobjektet. I dessa fall kan bestyrkanderapporten behöva förtydliga att rapporten inte avser det ursprungliga underliggande granskningsobjektet i sin helhet.
 - ii. Det går att välja eller utarbeta alternativa kriterier som är lämpliga för det underliggande granskningsobjektet.
- b. Uppdragsgivaren kan begära att få ett uppdrag utfört som inte är ett bestyrkandeuppdrag, t.ex. ett konsultuppdrag eller ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse.

25. När en revisor har accepterat ett bestyrkandeuppdrag kan han eller hon inte ändra det till ett uppdrag som inte är ett bestyrkandeuppdrag, eller ändra ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet till ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, utan rimlig motivering. Om omständigheterna ändras på ett sätt som påverkar de avsedda användarnas behov eller om det uppstår ett missförstånd om uppdragets karaktär, kan detta motivera en begäran om en ändring av uppdraget. Om en sådan ändring görs, ska inte bevis som inhämtats tidigare förbigrås. Att inte kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna dra en slutsats

med rimlig säkerhet är inte ett godtagbart skäl till en ändring från ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet till ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet.

Ett bestyrkandeuppdrags komponenter

26. I detta avsnitt diskuteras följande komponenter i ett bestyrkandeuppdrag:

- En trepartsrelation som innefattar en revisor, en ansvarig part och avsedda användare.
- Ett lämpligt underliggande granskningsobjekt.
- Lämpliga kriterier.
- Tillräckliga och ändamålsenliga bevis.
- En skriftlig bestyrkanderapport skriven på det sätt som är lämpligt vid ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet.

Trepartsrelation

27. Alla bestyrkandeuppdrag har minst tre separata parter: revisorn, den ansvariga parten och de avsedda användarna. Beroende på omständigheterna för uppdraget kan det också finnas en separat roll för den som gör mätningar eller värderingar, eller uppdragsgivaren (se även bilaga 3).

28. Den ansvariga parten och de avsedda användarna kan komma från olika företag eller samma företag. Ett exempel på det senare är att en styrelse kan vilja ha ett bestyrkande av information som företagsledningen har tagit fram. Förhållandet mellan den ansvariga parten och de avsedda användarna måste ses relaterat till det enskilda uppdraget och kan skilja sig från en mer traditionellt definierad ansvarsstruktur. Exempel: En företagsledning (en avsedd användare) kan anlitna en revisor för att utföra ett bestyrkandeuppdrag som rör en särskild del av företagets verksamhet, där det omedelbara ansvaret ligger på en lägre ledningsnivå (den ansvariga parten) men där företagsledningen är ytterst ansvarig.

Revisorn

29. "Revisorn" är den eller de personer som utför uppdraget (normalt ansvarig revisor eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, enligt vad som är tillämpligt, revisionsföretaget), genom att tillämpa skicklighet i och tekniker för bestyrkande för att uppnå rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet, enligt vad som är tillämpligt, om huruvida informationen om granskningsobjektet inte innehåller väsentliga felaktigheter.⁵ I ett direkt uppdrag både mäter eller värderar revisorn det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna och tillämpar skicklighet i och tekniker för bestyrkande för att uppnå rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet, enligt vad som är tillämpligt, om huruvida resultatet av den mätningen eller värderingen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

30. Om en kompetent revisor som inte är en externrevisor väljer att följa en bestyrkandestandard är det viktigt att revisorn är införstådd med att dessa standarder innehåller krav som avspeglar förutsättningarna i punkt 5 avseende Etikoden och ISQC 1, eller krav i lagar eller andra författningar som är minst lika höga.

31. Ett uppdrag accepteras inte om preliminär kunskap om omständigheterna för uppdraget tyder på att de yrkesetiska kraven avseende kompetens inte kommer att uppfyllas. I vissa fall kan dessa krav uppfyllas genom att revisorn använder arbete som utförs av en specialist som revisorn anlitat.

⁵ Med "ansvarig revisor" och "revisionsföretag" avses i förekommande fall även motsvarigheterna i den offentliga sektorn.

32. Dessutom behöver revisorn vara tillräckligt engagerad i arbetet som specialisten och andra revisorer utför för att kunna ta ansvar för uttalandet om informationen om granskningsobjektet, och inhämta de bevis som behövs för att dra slutsatsen om huruvida det arbete som specialisten eller andra revisorer utfört är tillräckligt för revisorns syften.

33. Revisorn har ensam ansvaret för sitt uttalande och det ansvaret minskas inte för att revisorn använder en specialist eller andra revisorer i arbetet. Trots det kan en revisor som använder en specialists arbete, och har följt relevanta bestyrkandestandarder, samt drar slutsatsen att specialistens arbete tillgodoser revisorns syften, godta specialistens iakttagelser eller slutsatser inom specialområdet som ändamålsenliga bevis.

Ansvarig part

34. Den ansvariga parten är den part som är ansvarig för det underliggande granskningsobjektet. I ett uppdrag att bestyrka information framtagen av en annan, är den ansvariga parten ofta också den som gör mätningar eller värderingar. Den ansvariga parten kan vara den part som anlitar revisorn att utföra bestyrkandeuppdraget (uppdragsgivaren), men behöver inte vara det.

Avsedda användare

35. De avsedda användarna är den eller de personer, organisationer eller grupper därav som revisorn väntar sig kommer att använda bestyrkanderapporten. Den ansvariga parten kan vara en av de avsedda användarna men inte den enda avsedda användaren.

36. I vissa fall kan det finnas andra avsedda användare än de som bestyrkanderapporten är ställd till. Revisorn kanske inte kan identifiera alla dem som kommer att läsa bestyrkanderapporten, särskilt när det är ett stort antal personer som har tillgång till den. I sådana fall, särskilt när möjliga läsare sannolikt har vitt skilda intressen i det underliggande granskningsobjektet, kan avsedda användare begränsas till större intressenter med betydande och gemensamma intressen. Avsedda användare kan identifieras på olika sätt, t.ex. genom en överenskommelse mellan å ena sidan revisorn och å andra sidan den ansvariga parten eller uppdragsgivaren eller också genom lag eller annan författning.

37. De avsedda användarna eller deras representanter kan arbeta direkt med revisorn och den ansvariga parten (och uppdragsgivaren om det är någon annan) när uppdragskraven bestäms. Men oavsett andras inblandning, och till skillnad från ett uppdrag att utföra en granskning enligt särskild överenskommelse (som innebär att rapportera faktiska iakttagelser baserat på åtgärder som överenskommit med uppdragsgivaren och eventuella externa parter, i stället för en slutsats) gäller följande:

- a. Revisorn är ansvarig för att bestämma åtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden.
- b. Revisorn kan behöva utföra ytterligare åtgärder om han eller hon får kännedom om information som i betydande utsträckning skiljer sig från den på vilken de planerade åtgärderna baserades.

38. I vissa fall kräver eller begär avsedda användare (t.ex. banker eller tillsynsmyndigheter) att den tillämpliga parten eller parterna ska ordna så att ett bestyrkandeuppdrag utförs för ett särskilt syfte. När uppdragen använder kriterier som är utformade för ett särskilt syfte innehåller bestyrkanderapporten ett uttalande som uppmärksammar läsarna på detta. Dessutom kan revisorn anse det vara lämpligt att ange att bestyrkanderapporten är avsedd endast för särskilda användare. Beroende på omständigheterna för uppdraget kan detta uppnås genom att distributionen eller användningen av bestyrkanderapporten begränsas. Även om en bestyrkanderapport kan begränsas när den är avsedd för särskilda avsedda användare eller för ett särskilt syfte, innebär avsaknaden av en begränsning rörande en viss användare eller ett visst syfte inte i sig att revisorn har ett rättsligt ansvar avseende den användaren eller för det syftet. Huruvida ett rättsligt ansvar finns beror på förhållandena i varje enskilt fall och på den aktuella jurisdiktionen.

Underliggande granskningsobjekt

39. Det underliggande granskningsobjektet i ett bestyrkandeuppdrag kan ta många former, t.ex.:

- Historiska finansiella resultat eller förhållanden (t.ex. historisk finansiell ställning, finansiellt resultat och kassaflöden) där informationen om granskningsobjektet kan vara redovisningen, mätningen, presentationen och upplysningarna i de finansiella rapporterna.
- Framtida finansiellt resultat eller förhållanden (t.ex. framåtriktad finansiell ställning, finansiellt resultat och kassaflöden) där informationen om granskningsobjektet kan vara redovisningen, mätningen, presentationen och upplysningarna i en ekonomisk prognos.
- Resultat eller förhållanden av icke-ekonomisk karaktär (t.ex. ett företags utveckling) där informationen om granskningsobjektet kan vara nyckeltal för effektivitet och ändamålsenlighet.
- Fysiska egenskaper (t.ex. anläggningskapacitet) där informationen om granskningsobjektet kan vara ett dokument med specifikationer.
- System och processer (t.ex. ett företags interna kontroll eller IT-system) där informationen om granskningsobjektet kan vara ett påstående om dess effektivitet.
- Beteende (t.ex. bolagsstyrning, efterlevnad av regelverk, personallutiner) där informationen om granskningsobjektet kan vara ett uttalande om efterlevnad eller ett uttalande om effektivitet.

Bilaga 4 innehåller en indelning av möjliga underliggande granskningsobjekt med exempel.

40. Olika underliggande granskningsobjekt har olika egenskaper, innefattande i vilken omfattning informationen om dem är kvalitativ eller kvantitativ, objektiv eller subjektiv, historisk eller framåtriktad samt om den avser en tidpunkt eller täcker en tidsperiod. Sådana egenskaper påverkar

- a. med vilken precision det underliggande granskningsobjektet kan mätas eller värderas mot kriterier, och
- b. hur övertygande tillgängliga bevis är.

Bestyrkanderapporten kan ange egenskaper som är av särskild relevans för de avsedda användarna.

41. Hur lämpligt ett underliggande granskningsobjekt är påverkas inte av graden av säkerhet, dvs. om det underliggande granskningsobjektet inte är lämpligt för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet är det inte heller lämpligt för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, och tvärtom. Ett lämpligt underliggande granskningsobjekt är identifierbart och kan mätas eller värderas på ett konsekvent sätt mot de tillämpliga kriterierna så att den information om granskningsobjektet som blir följden kan omfattas av åtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis som stöd för ett uttalande med rimlig eller begränsad säkerhet enligt vad som är tillämpligt.

Kriterier

42. Kriterier är de referensvärden som används för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet. Kriterier kan vara av formell karaktär. När finansiella rapporter upprättas kan kriterierna t.ex. vara IFRS (International Financial Reporting Standards) eller IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Vid rapportering om effektiviteten i interna kontroller kan kriterierna vara ett etablerat ramverk för intern kontroll eller enskilda kontrollmål som är särskilt utformade för syftet, och vid rapportering om efterlevnad kan kriterierna vara den tillämpliga lagen eller andra författningen, eller ett kontrakt. Exempel på kriterier som har mindre formell karaktär är en internt framtagen uppförandekod eller en överenskommen prestationsnivå (t.ex. hur många gånger en viss kommitté förväntas sammanträda per år).

43. Det krävs lämpliga kriterier för en konsekvent mätning eller värdering av ett underliggande granskningsobjekt inom ramen för professionellt omdöme. Utan den referensram som lämpliga kriterier ger är varje uttalande öppet för vars och ens tolkning och missförstånd. Lämpliga kriterier är känsliga för det sammanhang de finns i, dvs. de är relevanta för uppdragsförhållandena. Olika kriterier kan användas till och med för samma underliggande granskningsobjekt, vilket ger skilda mätningar eller värderingar. Exempel: En som gör mätningar eller värderingar kan som ett av kriterierna för det underliggande granskningsobjektet nöjda kunder välja antalet lösta klagomål från kunder jämfört med bekräftade nöjda kunder. En annan person som gör mätningar eller värderingar kanske väljer antalet återkommande köp under tre månader efter det första köpet. Dessutom kan kriterier vara lämpliga för vissa uppdragsomständigheter men inte för andra. Exempel: Rapportering till myndigheter eller tillsynsmyndigheter kan kräva att vissa kriterier används, men dessa kriterier kanske inte är lämpliga för en bredare grupp av användare.

44. Lämpliga kriterier har följande egenskaper:

- a. *Relevans:* Relevanta kriterier ger information om granskningsobjektet som hjälper de avsedda användarna att fatta beslut.
- b. *Fullständighet:* Kriterier är fullständiga när information om granskningsobjekt som har upprättats enligt dem inte utelämnar relevanta faktorer som rimligen kan väntas påverka avsedda användares beslut som fattas med grund i den informationen om granskningsobjektet. Fullständiga kriterier innefattar, där det är relevant, referensvärden för presentation och upplysningar.
- c. *Tillförlitlighet:* Kriterier är tillförlitliga om de medger en rimligt konsekvent mätning eller värdering av det underliggande granskningsobjektet, innefattande presentation och upplysningar där så är relevant, när kriterierna används under likvärdiga förhållanden av andra revisorer.
- d. *Neutralitet:* Kriterier är neutrala när informationen om granskningsobjektet är objektiv enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.
- e. *Begriplighet:* Kriterier är begripliga när de ger information om granskningsobjektet som kan förstås av de avsedda användarna.

45. Vaga beskrivningar av förväntningar på eller bedömningar av en enskild persons erfarenheter utgör inte lämpliga kriterier.

46. Den relativa betydelsen för var och en av ovanstående egenskaper vid bedömning av hur lämpliga kriterierna är i ett visst uppdrag är en fråga om professionellt omdöme. Hur lämpliga kriterierna är påverkas inte av graden av säkerhet, dvs. om kriterierna inte är lämpliga för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, är de inte heller lämpliga för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, och tvärtom. Kriterier kan föreskrivas i lagar eller andra författningar, eller utfärdas av behöriga eller erkända expertorgan som tillämpar en öppen förankringsprocess (etablerade kriterier). Andra kriterier kan vara särskilt utformade i syfte att upprätta informationen om granskningsobjektet i de särskilda omständigheterna för uppdraget. Huruvida kriterierna är etablerade eller särskilt utarbetade, påverkar det arbete som behövs för att bedöma om de är lämpliga för ett visst uppdrag. Om det t.ex. inte finns några tecken på motsatsen, förutsätts etablerade kriterier vara lämpliga om de är relevanta för de avsedda användarnas informationsbehov.

47. Kriterierna måste vara tillgängliga för de avsedda användarna för att dessa ska kunna förstå hur det underliggande granskningsobjektet har mätts eller värderats. Kriterierna görs tillgängliga för de avsedda användarna på ett eller flera av följande sätt:

- a. De publiceras.
- b. De tas in på ett tydligt sätt i presentationen av informationen om granskningsobjektet.
- c. De tas in på ett tydligt sätt i bestyrkanderapporten.
- d. De är allmängiltiga, t.ex. kriteriet för att mäta tid i timmar och minuter.

48. Kriterier kan också vara tillgängliga endast för särskilt avsedda användare, t.ex. avtalsvillkor eller kriterier etablerade av ett branschorgan som är tillgängliga endast för dem i branschen eftersom de bara är relevanta för ett visst syfte (se även punkt 38).

49. Revisorn avgör som del av uppdraget om kriterierna är lämpliga.

Bevis

50. Bestyrkandeuppdrag planeras och utförs med en professionellt skeptisk inställning för att inom ramen för uppdraget inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis om det rapporterade resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. Professionellt omdöme krävs vid övervägande av väsentlighet, uppdragsrisk och de tillgängliga bevisens kvantitet och kvalitet när uppdraget planeras och utförs, i synnerhet vid fastställande av åtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning.

Förhålla sig professionellt skeptisk

51. En professionellt skeptisk inställning är en inställning som innefattar att vara uppmärksam på t.ex.:

- a. Bevis som är oförenliga med andra inhämtade bevis.
- b. Information som gör att revisorn ifrågasätter tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar, som ska användas som bevis.
- c. Omständigheter som tyder på ett behov av åtgärder utöver dem som krävs enligt relevanta bestyrkandestandarder.
- d. Förhållanden som kan tyda på sannolika felaktigheter.

52. Att ha en professionellt skeptisk inställning under hela uppdraget är nödvändigt för att t.ex. minska risken för att:

- Förbise ovanliga omständigheter.
- Generalisera för mycket när slutsatser dras av observationer.
- Använda olämpliga antaganden vid fastställandet av åtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning samt vid utvärderingen av resultaten av dem.

53. En professionellt skeptisk inställning är nödvändig för att revisorn ska kunna bedöma bevis kritiskt. Detta innefattar att ifrågasätta oförenliga bevis och tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar. Det innefattar dessutom att överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i inhämtade bevis med hänsyn till omständigheterna.

54. Såvida inte uppdraget innefattar bestyrkande av huruvida dokument är äkta, kan revisorn godta bokföring och dokument som äkta såvida inte han eller hon har skäl att tro motsatsen. Men revisorn överväger ändå tillförlitligheten i information som ska användas som bevis.

55. Revisorn kan inte förväntas bortse från tidigare erfarenheter av ärlighet och hederlighet hos dem som tillhandahåller bevis. Men en uppfattning att de som tillhandahåller bevis är ärliga och hederliga innebär inte att revisorn inte behöver förhålla sig professionellt skeptisk.

Professionellt omdöme

56. Professionellt omdöme är avgörande för ett korrekt genomförande av ett bestyrkandeuppdrag. Detta beror på att tolkning av relevanta yrkesetiska krav och relevanta bestyrkandestandarder samt de initierade beslut som krävs under uppdraget inte kan genomföras utan att relevant utbildning, kunskap och erfarenhet tillämpas på fakta och omständigheter. Professionellt omdöme är särskilt nödvändigt när det gäller beslut om:

- Väsentlighet och uppdragsrisk.
- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder som behövs för att uppfylla kraven i relevanta bestyrkandestandarder och för att inhämta bevis.

- Utvärdering av om tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats och om mer behöver göras för att målen i relevanta bestyrkandestandarder ska kunna uppnås. I synnerhet, när det gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, krävs professionellt omdöme vid utvärdering av om en meningsfull grad av säkerhet har uppnåtts.
- När det gäller direkta uppdrag, att tillämpa kriterierna på det underliggande granskningsobjektet och om revisorn väljer eller utarbetar kriterierna, att välja eller utarbeta dem. När det gäller attestuppdrag, att utvärdera sådana bedömningar som andra gjort.
- De riktiga slutsatser som ska dras utifrån de inhämtade bevisen.

57. Det utmärkande draget för det professionella omdöme som förväntas av en revisor är att det används av en revisor vars utbildning, kunskap och erfarenhet har bidragit till utvecklingen av de kompetenser som krävs för att göra rimliga bedömningar.

58. Revisorn använder sitt professionella omdöme i varje särskilt fall grundat på de fakta och omständigheter som han eller hon känner till. Konsultation vid svåra eller tvistiga frågor under uppdragets gång, både inom uppdragsteamet och mellan uppdragsteamet och andra på rätt nivå inom eller utanför revisionsföretaget, hjälper revisorn att göra initierade och rimliga bedömningar.

59. Professionellt omdöme kan utvärderas utifrån om den bedömning som revisorn kommer fram till avspeglar en kompetent användning av principer för bestyrkande samt mätning och värdering och är ändamålsenlig mot bakgrund av, och förenlig med, de fakta och omständigheter som revisorn kände till fram till datumet för bestyrkanderapporten.

60. Revisorn behöver använda sitt professionella omdöme under hela uppdraget. Professionellt omdöme ska inte användas för att rättfärdiga beslut som inte på något annat sätt stöds av fakta och omständigheter avseende uppdraget eller av tillräckliga och ändamålsenliga bevis.

Tillräckliga och ändamålsenliga bevis

61. Bevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet har ett inbördes samband. Tillräcklighet är måttet på kvantiteten bevis. Vilken mängd bevis som behövs påverkas dels av riskerna för att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter (ju högre risk, desto mer bevis behövs det sannolikt), dels av bevisens kvalitet (ju högre deras kvalitet är, desto färre bevis kan krävas). Men att inhämta fler bevis kanske inte uppväger låg kvalitet (se även punkterna 81–82).

62. Ändamålsenligheten är måttet på den kvalitet bevis har, dvs. hur relevanta och tillförlitliga de är när det gäller att ge stöd för revisorns slutsats.

63. Hur tillförlitligt ett bevis är påverkas av dess källa och karaktär och beror på de speciella omständigheterna när det inhämtas. Det går att göra generaliseringar om tillförlitligheten hos olika sorters bevis, men sådana generaliseringar har viktiga undantag. Även när bevis inhämtas från externa källor kan det finnas omständigheter som kan påverka tillförlitligheten hos dem. T.ex. kanske bevis som inhämtats från en extern källa inte är tillförlitliga om källan inte är välunderrättad eller objektiv. Om man är medveten om att det kan finnas undantag, kan följande generaliseringar om tillförlitligheten hos bevis vara användbar:

- Bevis är mer tillförlitliga när de inhämtas från källor utanför den eller de tillämpliga parterna.
- Bevis som tas fram internt är tillförlitligare om tillhörande kontroller är effektiva.

- Bevis som revisorn själv inhämtar (t.ex. observation av hur en kontroll tillämpas) är tillförlitligare än bevis som inhämtas indirekt eller som slutsats (t.ex. en förfrågan om tillämpningen av en kontroll).
- Bevis är tillförlitligare om de finns som dokument, vare sig det är som pappersdokument, elektroniskt dokument eller på något annat medium (samtidigt skrivna noter, teckningar från ett sammanträde är t.ex. tillförlitligare än ett efterföljande muntligt referat av vad som diskuterades).

64. Högre säkerhet uppnås vanligtvis från bevis som är förenliga och som har inhämtats från olika källor eller är av olika karaktär än av enstaka bevis som övervägs var för sig. Att inhämta bevis från olika källor eller av olika karaktär kan dessutom antingen styrka andra bevis eller tyda på att ett enskilt bevis inte är tillförlitligt. När bevis som inhämtats från en källa inte är förenliga med bevis från en annan källa, blir det nödvändigt att fastställa vilka ytterligare granskningsåtgärder som behövs för att få klarhet i varför de inte är förenliga.

65. När det gäller att skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga bevis är det allmänt sett svårare att skaffa sig säkerhet om information om ett granskningsobjekt som täcker en tidsperiod än om sådan information per ett visst datum. Dessutom är uttalanden som lämnas om processer normalt begränsade till den tidsperiod som uppdraget avser, och revisorn lämnar inget uttalande om huruvida processen kommer att fortsätta att fungera som angivet i framtiden.

66. Huruvida tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats som grund för revisorns uttalande är en fråga om professionellt omdöme, vilket innefattar övervägande av förhållandet mellan kostnaden för att inhämta bevis och hur användbar den inhämtade informationen är. Revisorn använder sitt professionella omdöme och är professionellt skeptisk när han eller hon bedömer bevisens kvantitet och kvalitet och därmed deras tillräcklighet och ändamålsenlighet som stöd för bestyrkanderapporten.

Väsentlighet

67. Väsentlighet är relevant vid planering och utförande av bestyrkandeuppdraget, däribland vid fastställande av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärderna samt vid bedömning av huruvida informationen om granskningsobjektet inte innehåller väsentliga felaktigheter. Professionella bedömningar om väsentlighet görs mot bakgrund av de omgivande omständigheterna, men påverkas inte av graden av säkerhet, dvs. för samma avsedda användare och syfte, är väsentlighet för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, samma som för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet eftersom väsentlighet bygger på informationsbehoven hos avsedda användare.

68. Felaktigheter, även utelämnanden, betraktas som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka relevanta beslut som avsedda användare fattar med grund i informationen om granskningsobjektet. Revisorns övervägande av väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och påverkas av revisorns uppfattning av de gemensamma informationsbehoven hos de avsedda användarna som grupp. Såvida inte uppdraget har utformats för att tillgodose de särskilda informationsbehoven hos vissa användare, övervägs normalt inte den möjliga effekten av felaktigheter på särskilda användare, vars informationsbehov kan variera stort.

69. Väsentlighet övervägs inom ramen för kvalitativa faktorer och, i tillämpliga fall, kvantitativa faktorer. Den relativa vikten av kvalitativa och kvantitativa faktorer vid övervägande av väsentlighet i ett visst uppdrag är en fråga om professionellt omdöme.

70. Väsentlighet avser den information som revisorns bestyrkanderapport täcker. När uppdraget täcker vissa, men inte alla, aspekter av informationen om det underliggande granskningsobjektet, övervägs därför väsentlighet enbart i förhållande till den del av informationen om granskningsobjektet som täcks av uppdraget.

Uppdragsrisk

71. Informationen om granskningsobjektet kan vara bristfälligt uttryckt inom ramen för det underliggande granskningsobjektet och kriterierna. Informationen om granskningsobjektet kan därför vara felaktig, möjligen i väsentlig grad. Detta är fallet när informationen om granskningsobjektet inte på ett korrekt sätt avspeglar tillämpningen av kriterierna för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet.

72. Uppdragsrisk är risken för att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande när granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Uppdragsrisk vare sig avser eller innefattar revisorns affärsrisker, såsom en förlust på grund av rättstvist, negativ publicitet eller andra händelser till följd av information om ett visst granskningsobjekt.

73. Att minska uppdragsrisken till noll är ytterst sällan möjligt att uppnå eller kostnads-effektivt och därför är "rimlig säkerhet" lägre än absolut säkerhet, till följd av faktorer som:

- Användningen av urval vid granskningen.
- De inneboende begränsningarna i intern kontroll.
- Det faktum att många av de bevis som är tillgängliga för revisorn är av sådan karaktär att de övertygar snarare än ger fullt bevis för ett visst förhållande.
- Användningen av professionell bedömning när bevis inhämtas och utvärderas och när slutsatser dras på grundval av dessa bevis.
- I vissa fall, egenskaperna för det underliggande granskningsobjektet, när det mäts eller värderas mot kriterierna.

74. Generellt innehåller uppdragsrisken följande komponenter, även om samtliga inte nödvändigtvis finns med eller har betydelse i alla bestyrkandeuppdrag:

- a. Risker som revisorn inte direkt påverkar, vilka i sin tur består av:
 - i. Känsligheten för att information om granskningsobjektet innehåller en väsentlig felaktighet före övervägande av eventuella tillhörande kontroller som används av tillämplig part eller parter (inneboende risk).
 - ii. Risken för att en väsentlig felaktighet i informationen om granskningsobjektet inte förhindras, eller identifieras och rättas, i rätt tid av den eller de tillämpliga parternas interna kontroll (kontrollrisk).
- b. Risker som revisorn direkt påverkar, vilka i sin tur består av:
 - i. Risken att åtgärder som revisorn utför inte identifierar en väsentlig felaktighet (upptäcktsrisk).
 - ii. När det gäller ett direkt uppdrag, de risker som hänger samman med revisorns mätning eller värdering av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna (mättnings- eller värderingsrisk).

75. Den grad i vilken var och en av dessa komponenter är relevanta för uppdraget påverkas av omständigheterna för uppdraget, särskilt:

- Karaktären på det underliggande granskningsobjektet och informationen om granskningsobjektet. Exempel: Begreppet kontrollrisk kan vara mer användbart när det underliggande granskningsobjektet avser upprättandet av information om ett företags resultat än när det är kopplat till information om en kontrolls funktion eller om något är i ett visst fysiskt skick.
- Om ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet utförs. Exempel: I bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet kan revisorn ofta besluta att inhämta bevis på andra sätt än genom granskning av kontroller, i vilket fall övervägande av kontrollrisk kan vara mindre relevant än i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, avseende samma information om granskningsobjektet.
- Om det är ett direkt uppdrag eller ett attestuppdrag. Även om begreppet kontrollrisk är relevant för attestuppdrag, är det bredare begreppet mättnings- eller värderingsrisk mer relevant vid direkta uppdrag.

Övervägandet av risker är en fråga om professionellt omdöme och inte något som kan mätas exakt.

Granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden

76. Normalt används en kombination av åtgärder för att inhämta antingen rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet. Exempel på åtgärder:

- inspektion,
- observation,
- bekräftelse,
- omräkning,
- upprepning,
- analytisk granskning, och
- förfrågan.

Den exakta karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder varierar från uppdrag till uppdrag. För många bestyrkandeuppdrag gäller att ett oändligt antal varianter av åtgärder är möjligt rent teoretiskt. I praktiken är det emellertid svårt att kommunicera dem på ett klart och otvetydigt sätt.

77. Såväl uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet som uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet kräver tillämpning av skicklighet i och tekniker för bestyrkande samt att tillräckliga och ändamålsenliga bevis inhämtas som en del i en upprepad, systematisk uppdragsprocess i vilken det ingår att skaffa sig en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra uppdragsförhållanden.

78. Ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet innefattar:

- a. Med grund i en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget, att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i informationen om granskningsobjektet.
- b. Att hantera de bedömda riskerna och inhämta rimlig säkerhet som stöd för revisorns slutsats.
- c. Att utvärdera tillräckligheten och ändamålsenligheten i de bevis som inhämtats inom ramen för uppdraget och, om det krävs med hänsyn till omständigheterna, försöka inhämta ytterligare bevis.

79. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis i ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet är begränsade jämfört med ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet. En ämnesspecifik bestyrkandestandard kan t.ex. fastställa att tillräckliga och ändamålsenliga bevis för en viss typ av bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet inhämtas främst genom analytisk granskning och frågor. Men om det inte finns ämnesspecifika bestyrkandestandarder för andra typer av bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, kan åtgärderna för att samla in tillräckliga och ändamålsenliga bevis främst vara analytisk granskning och frågor, men behöver inte vara det, och kommer att variera med omständigheterna för uppdraget, i synnerhet det underliggande granskningsobjektet, och informationsbehoven hos de avsedda användarna och uppdragsgivaren, däribland relevanta tids- och kostnadsbegränsningar. Fastställandet av den exakta karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder är en fråga om professionellt omdöme och kommer att variera från uppdrag till uppdrag.

80. Ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet innefattar:

- a. Med grund i en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget, att identifiera områden där det sannolikt kan uppstå en väsentlig felaktighet i informationen om granskningsobjektet.

- b. Att utforma och utföra åtgärder för att hantera dessa områden och inhämta begränsad säkerhet som stöd för revisorns slutsats.
- c. Om revisorn blir medveten om ett eller flera förhållanden som föranleder honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet kan innehålla väsentliga felaktigheter, att utforma och utföra ytterligare åtgärder för att inhämta ytterligare bevis.

De tillgängliga bevisens kvantitet och kvalitet

81. De tillgängliga bevisens kvantitet och kvalitet påverkas av:

- a. Egenskaperna hos det underliggande granskningsobjektet och informationen om granskningsobjektet. Exempel: Mindre objektiva bevis kanske kan förväntas när informationen om granskningsobjektet är framåtriktad och inte historisk (se punkt 40).
- b. Andra omständigheter, som när bevis som rimligen kunde förväntas existera inte är tillgängliga på grund av t.ex. tidpunkten när revisorn får uppdraget, ett företags arkiveringsrutiner, bristfälliga informationssystem eller en begränsning som den ansvariga parten orsakat.

Normalt kommer de tillgängliga bevisen att vara av sådan karaktär att de övertygar snarare än ger fullt bevis för ett visst förhållande.

82. Ett omodifierat uttalande är inte tillämpligt för vare sig ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet när:

- a. Det finns omständigheter som förhindrar revisorn att skaffa sig de bevis som behövs för att minska uppdragsrisken till den lämpliga nivån.
- b. En part i uppdraget inför en begränsning som förhindrar revisorn från att inhämta de bevis som krävs för att minska uppdragsrisken till den lämpliga nivån.

Bestyrkanderapport

83. Revisorn drar en slutsats med grund i de inhämtade bevisen och tillhandahåller en skriftlig rapport med ett tydligt uttalande om informationen om granskningsobjektet. Bestyrkandestandarder fastställer de grundläggande komponenterna i bestyrkanderapporter.

84. I ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, lämnas revisorns uttalande i positiv form som förmedlar revisorns åsikt om resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet.

85. Exempel på uttalande som lämnas i en form som är lämplig i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet:

- Uttryckt avseende det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna: "Enligt vår uppfattning har företaget i alla väsentliga avseenden följt lagen XYZ."
- Uttryckt avseende informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna: "Enligt vår uppfattning ger de finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av företagets finansiella ställning per [datum] och dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt ramverket XYZ."
- Uttryckt avseende ett uttalande av den tillämpliga parten: "Enligt vår uppfattning är [tillämplig parts] uttalande att företaget har följt lagen XYZ i alla väsentliga avseenden rättvisande." eller "Enligt vår uppfattning är [tillämplig parts] uttalande att prestationsmåten presenteras enligt kriterierna XYZ i alla väsentliga avseenden rättvisande." I ett direkt uppdrag formuleras revisorns uttalande i termer av det underliggande granskningsobjektet och kriterierna.

86. I ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, lämnas uttalandet i en form som förmedlar om, baserat på det utförda uppdraget, revisorn har fått kännedom om en eller flera frågor som föranleder honom eller henne att tro att informationen

om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter, t.ex. "Med grund i de utförda åtgärderna och inhämtade bevisen har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att [företaget] inte i alla väsentliga avseenden har följt lagen XYZ."

87. Revisorn kan välja att lämna en kortfattad eller längre rapport i syfte att främja effektiv kommunikation till de avsedda användarna. Kortfattade rapporter innefattar vanligtvis bara de grundläggande delarna. Längre rapporter innefattar annan information och förklaringar som inte är avsedda att påverka revisorns slutsats. Utöver de grundläggande delarna kan längre rapporter i detalj beskriva villkoren för uppdraget, de kriterier som har använts, iakttagelser som rör särskilda aspekter av uppdraget, uppgifter om kvalifikationer och erfarenhet hos revisorn och andra som arbetar med uppdraget, upplysningar om väsentlighetsnivåer och i vissa fall rekommendationer. Om sådan information ska innefattas beror på dess betydelse för informationsbehoven hos avsedda användare.

88. Revisorns slutsats är tydligt åtskild från information eller förklaringar som inte är avsedda att påverka revisorns slutsats, däribland eventuella upplysningar av särskild betydelse, övriga upplysningar, iakttagelser avseende särskilda aspekter av uppdraget, rekommendationer eller ytterligare information som ingår i bestyrkanderapporten. Den ordalydelse som används gör det tydligt att upplysningar av särskild betydelse, ett stycke med övriga upplysningar, iakttagelser, rekommendationer eller ytterligare information inte är avsedda att ha någon påverkan på revisorns slutsats.

89. Revisorn lämnar ett modifierat uttalande under följande omständigheter:

- a. När det, enligt revisorns professionella bedömning, finns en begränsning av inriktning och omfattning och effekten av förhållandet skulle kunna vara väsentlig. I sådana fall lämnar revisorn ett uttalande med reservation eller avstår från att uttala sig. I vissa fall överväger revisorn att avgå från uppdraget.
- b. När, enligt revisorns professionella bedömning, informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. I sådana fall lämnar revisorn ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening. I de direkta uppdrag där informationen om granskningsobjektet är revisorns slutsats och revisorn kommer fram till att delar av eller hela det underliggande granskningsobjektet inte i alla väsentliga avseenden överensstämmer med kriterierna, skulle ett sådant uttalande anses vara ett uttalande med reservation (eller med avvikande mening enligt vad som är tillämpligt).

90. Ett uttalande med reservation lämnas när effekterna eller de möjliga effekterna av ett förhållande inte är så väsentliga och avgörande att de kräver att revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig.

91. Om det efter att uppdraget har accepterats upptäcks att en eller flera förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag saknas, diskuterar revisorn frågan med tillämplig part eller parter, och fastställer:

- a. Om frågan kan lösas på ett sätt som revisorn anser vara tillfredsställande.
- b. Om det är lämpligt att fortsätta med uppdraget.
- c. Om och, i så fall, hur revisorn ska informera om frågan i bestyrkanderapporten.

92. Om det efter att uppdraget accepterats upptäcks att vissa eller samtliga av kriterierna inte är lämpliga eller att vissa eller samtliga underliggande granskningsobjekt inte är lämpliga för ett bestyrkandeuppdrag, överväger revisorn att avgå från uppdraget om detta är möjligt enligt tillämpliga lagar eller andra författningar. Om revisorn fortsätter med uppdraget avger han eller hon:

- a. Ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening beroende på hur väsentligt eller avgörande förhållandet är, när, enligt revisorns professionella bedömning, de olämpliga kriterierna eller det inte ändamålsenliga underliggande granskningsobjektet sannolikt vilseleder de avsedda användarna.
- b. I övriga fall ett uttalande med reservation eller ett avstående från att lämna ett uttalande beroende på, enligt revisorns professionella bedömning, hur väsentlig och avgörande frågan är.

Övriga frågor

Annat kommunikationsansvar

93. Revisorn överväger om han eller hon, enligt villkoren för uppdraget och andra omständigheter för uppdraget, har fått kännedom om någon annan fråga som ska kommuniceras till ansvarig part, den som gör mätningar eller värderingar, uppdragsgivaren, styrelsen eller andra.

Dokumentation

94. Uppdragsdokumentationen är en redovisning av grunden för bestyrkanderapporten, när den är upprättad i rätt tid, och är tillräcklig och ändamålsenlig i sådan utsträckning att en erfaren revisor, utan tidigare koppling till uppdraget, ska kunna förstå:

- a. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de åtgärder som utförts för att uppfylla relevanta bestyrkandestandarder och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.
- b. Resultaten av åtgärderna och vilka bevis som har inhämtats.
- c. Betydelsefulla frågor som uppstått under uppdraget, vilka slutsatser som dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som gjorts för att nå fram till dessa slutsatser.

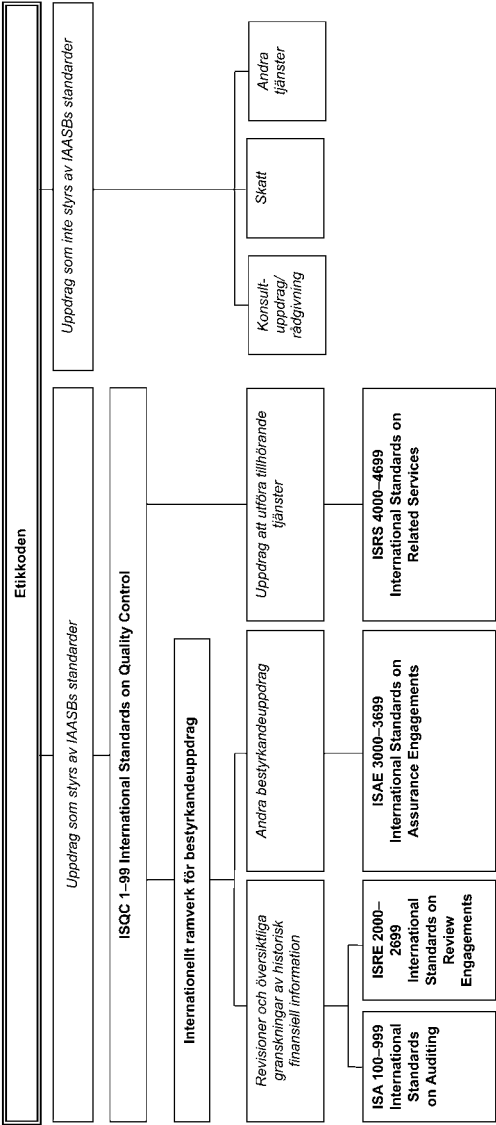
95. Uppdragsdokumentation innefattar hur revisorn hanterat oförenligheter mellan information som identifierats av revisorn och revisorns slutliga slutsats avseende en betydelsefull fråga.

Olämplig användning av revisorns namn

96. En revisor knyts till ett underliggande granskningsobjekt, eller till den tillhörande informationen om granskningsobjektet, när han eller hon rapporterar om information avseende det underliggande granskningsobjektet eller samtycker till att hans eller hennes namn används i ett yrkesmässigt sammanhang med det underliggande granskningsobjektet eller med den tillhörande informationen om granskningsobjektet. Om revisorn inte kopplas till granskningsobjektet på detta sätt, kan externa parter inte utgå från att revisorn har något ansvar för informationen. Om revisorn får veta att en part otillbörligt använder hans eller hennes namn i samband med ett underliggande granskningsobjekt, eller med tillhörande information om ett granskningsobjekt, kräver revisorn att parten i fråga upphör med detta. Revisorn överväger också vilka övriga åtgärder som kan behövas, såsom att informera kända användare om den otillbörliga användningen av revisorns namn eller att konsultera juridisk rådgivare.

Bilaga 1 Uttalanden utfärdade av IAASB, och hur de förhåller sig till varandra och till Etikoden

Denna bilaga illustrerar omfattningen av uttalanden som utfärdats av IAASB samt hur de förhåller sig till varandra och till Etikoden.



Bilaga 2 Attestuppdrag och direkta uppdrag

Bilagan beskriver skillnaderna mellan ett attestuppdrag och ett direkt uppdrag.

1. I ett attestuppdrag mäter eller värderar den som gör mätningar eller värderingar, som inte är revisorn, det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna, och resultatet av detta är informationen om granskningsobjektet. Informationen om granskningsobjektet kan vara bristfälligt uttryckt mot bakgrund av det underliggande granskningsobjektet och kriterierna. Informationen om granskningsobjektet kan därför vara felaktig, möjligen i väsentlig grad. Revisorns roll i ett attestuppdrag är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna lämna ett uttalande om huruvida informationen om granskningsobjektet, som är upprättad av den som gör mätningar eller värderingar, inte innehåller väsentliga felaktigheter.

2. I ett direkt uppdrag mäter eller värderar revisorn själv det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna och presenterar den information om granskningsobjektet som blir resultatet, som del av eller bifogad bestyrkanderapporten. I ett direkt uppdrag rör revisorns uttalande det rapporterade resultatet av mätningen eller bedömningen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. I vissa direkta uppdrag är revisorns uttalande informationen om granskningsobjektet eller en del av den. Beroende på det underliggande granskningsobjektet:

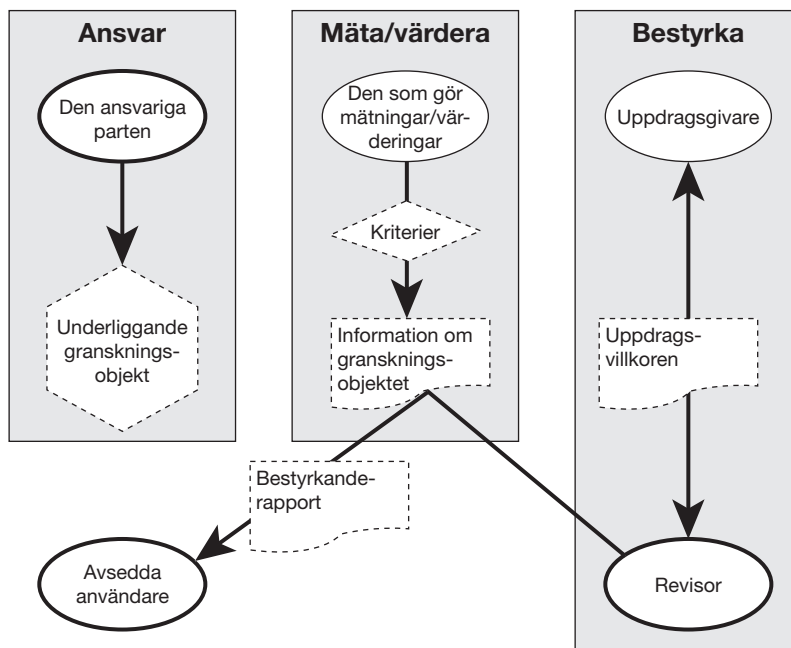
- a. Kan resultatet av mätningen eller värderingen i ett direkt uppdrag likna en rapport eller ett uttalande som upprättas av den som gör mätningar eller värderingar i ett attestuppdrag. Men i andra omständigheter kan resultatet, dvs. informationen om granskningsobjektet, avspeglas i beskrivningen av iakttagelserna och grunden för revisorns slutsats i en längre bestyrkanderapport.
- b. Kan revisorn använda data som samlats in eller sammanställts av andra. Data kan t.ex. komma från ett informationssystem som handhas av den ansvariga parten.

3. Utöver att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet tillämpar revisorn i ett direkt uppdrag skicklighet i och tekniker för bestyrkande för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis i syfte att lämna ett uttalande om huruvida informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Revisorn kan inhämta dessa bevis samtidigt som det underliggande granskningsobjektet mäts eller värderas, men kan också inhämta dem före eller efter en sådan mätning eller värdering.

4. Värdet i ett direkt uppdrag ligger i kombinationen av:

- a. Att revisorn är oberoende från det underliggande granskningsobjektet, uppdragsgivaren, de avsedda användarna och den ansvariga parten, trots att revisorn inte är oberoende av informationen om granskningsobjektet eftersom det är revisorn själv som har upprättat informationen om granskningsobjektet.
- b. Den skicklighet i och de tekniker för bestyrkande som används vid mätning eller värdering av det underliggande granskningsobjektet, som leder till inhämtande av bevis som är av liknande kvantitet och kvalitet som vid ett attestuppdrag. Det är detta inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga bevis som skiljer ett direkt uppdrag från endast en sammanställning. Exempel: Om en revisor skulle göra en sammanställning av ett företags rapport om växthusgaser, skulle han eller hon t.ex. inte granska kalibreringen av övervakningsanordningar. Men i ett direkt uppdrag skulle revisorn, där så är relevant, antingen kalibrera övervakningsanordningar som del av mätprocessen, eller granska kalibreringen av övervakningsanordningar som utförs av andra i samma grad som skulle vara fallet om uppdraget var ett attestuppdrag.

Bilaga 3 Parterna i ett bestyrkandeuppdrag



1. Alla bestyrkandeuppdrag har minst tre parter: den ansvariga parten, revisorn och de avsedda användarna. Beroende på omständigheterna för uppdraget kan det också finnas en separat roll för den som gör mätningar eller värderingar, eller uppdragsgivaren.
2. Ovanstående figur illustrerar hur rollerna förhåller sig till ett bestyrkandeuppdrag:
 - a. Den ansvariga parten är ansvarig för det underliggande granskningsobjektet.
 - b. Den som gör mätningar eller värderingar använder kriterierna för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet som leder till informationen om granskningsobjektet.
 - c. Uppdragsgivaren avtalar villkoren för uppdraget med revisorn.
 - d. Revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna lämna ett uttalande som är avsett att öka graden av tilltro till informationen om granskningsobjektet hos andra avsedda användare än den ansvariga parten.
 - e. De avsedda användarna fattar beslut med grund i informationen om granskningsobjektet. De avsedda användarna är den eller de personer, organisationer eller grupper därav som revisorn väntar sig kommer att använda bestyrkanderapporten. I vissa fall kan det finnas andra avsedda användare än dem som bestyrkanderapporten är ställd till.
3. Följande observationer kan göras om dessa roller:
 - Varje bestyrkandeuppdrag har utöver revisorn minst en ansvarig part samt avsedda användare.
 - Revisorn kan inte vara den ansvariga parten, uppdragsgivare eller en avsedd användare.
 - I ett direkt uppdrag är revisorn också den som gör mätningar eller värderingar.
 - I ett attestuppdrag kan den ansvariga parten eller någon annan, men inte revisorn, vara den som gör mätningar eller värderingar.

- I det fall revisorn har mätt eller värderat informationen om det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna, är uppdraget ett direkt uppdrag. Uppdragets karaktär kan inte ändras till ett attestuppdrag, genom att en annan part tar ansvar för mätningen eller värderingen, t.ex. genom att den ansvariga parten bifogar ett uttalande till informationen om granskningsobjektet där vederbörande tar ansvar för det.
 - Den ansvariga parten kan vara uppdragsgivare.
 - I många attestuppdrag kan den ansvariga parten också vara den som gör mätningar eller värderingar, och är uppdragsgivare. Ett exempel är när ett företag anlitar en revisor för att utföra ett bestyrkandeuppdrag rörande en rapport som företaget upprättat om sina egna hållbarhetsåtgärder. Ett exempel på när den ansvariga parten är en annan part än den som gör mätningar eller värderingar är när revisorn har anlåtts för att utföra ett bestyrkandeuppdrag avseende en rapport upprättad av ett offentligt organ om ett privat företags hållbarhetsåtgärder.
 - I ett attestuppdrag lämnar den som gör mätningar eller värderingar normalt revisorn ett skriftligt uttalande om informationen om granskningsobjektet. I vissa fall kanske inte revisorn kan inhämta ett sådant uttalande, t.ex. när uppdragsgivaren inte är den som gör mätningar eller värderingar.
 - Den ansvariga parten kan vara en av de avsedda användarna men inte den enda.
 - Den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar, och de avsedda användarna kan komma från olika företag eller samma företag. Ett exempel på det senare är att en styrelse kan vilja ha ett bestyrkande av information som företagsledningen tagit fram. Förhållandet mellan den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar, och de avsedda användarna måste ses inom ramen för det enskilda uppdraget och kan skilja sig från en mer traditionellt definierad ansvarsstruktur. Exempel: En företagsledning (en avsedd användare) kan anlita en revisor för att utföra ett bestyrkandeuppdrag som rör en särskild del av företagets verksamhet, där det omedelbara ansvaret ligger på en lägre ledningsnivå (den ansvariga parten) men där företagsledningen är ytterst ansvarig.
 - En uppdragsgivare som inte också är den ansvariga parten kan vara den avsedda användaren.
4. Revisorns uttalande kan formuleras avseende antingen:
- det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna,
 - informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna, eller
 - ett uttalande av den tillämpliga parten.
5. Revisorn och den ansvariga parten kan komma överens om att tillämpa principerna i bestyrkandestandarderna på ett uppdrag där det inte finns några andra avsedda användare än den ansvariga parten men där alla andra krav enligt bestyrkandestandarderna är uppfyllda. I sådana fall innefattar revisorns rapport ett uttalande som begränsar rapportens användning till den ansvariga parten.

Bilaga 4 Klassificering av underliggande granskningsobjekt

Tabellen nedan visar en indelning av möjliga underliggande granskningsobjekt med exempel. För vissa kategorier ges inget exempel eftersom det inte är sannolikt att bestyrkandeuppdrag som avser information i dessa kategorier skulle utföras. Indelningen är inte nödvändigtvis fullständig, kategorierna inte nödvändigtvis ömsesidigt uteslutande och vissa underliggande granskningsobjekt eller information om granskningsobjekt kan ha komponenter i flera kategorier, t.ex. finns det i integrerad rapportering och rapportering om företagets samhällsansvar sannolikt både historisk och framåtriktad information och både finansiell och icke-finansiell information. I vissa fall är exemplen även informationen om granskningsobjekt, i andra fall är de underliggande granskningsobjekt eller bara en indikation på den typ av fråga som information kan bistå med, beroende på vad som är meningsfullt med hänsyn till omständigheterna.

Information om:	Historisk information	Framåtriktad information
Finansiell utveckling	• Finansiella rapporter upprättade enligt ett	• Prognostiserat kassaflöde
Finansiell ställning	• godtagbart ramverk för finansiell rapportering	• Prognostiserad finansiell ställning
Icke-finansiell utveckling/resursanvändning/kostnad/nytta	• Uttalande om växthusgaser • Hållbarhetsrapport • Nyckeltal • Uttalande om effektiv resursanvändning • Uttalande om kostnad/nytta • Rapportering om företagets samhällsansvar	• Förväntade utsläppsminskningar som beror på ny teknik, eller växthusgaser ska åtgärdas genom plantering av träd • Uttalande om att en föreslagen åtgärd kommer att ha en bra relation i fråga om kostnad/nytta
Icke-finansiellt skick	• Beskrivning av ett infört system eller en införd process vid en viss tidpunkt • Fysiska egenskaper, t.ex. storleken på leasad egendom	
System-/processbeskrivning	• Beskrivning av ett system för intern kontroll	
System-/processutformning	• Utformningen av kontroller i en tjänsteorganisation	• Utformningen av föreslagna kontroller för en kommande produktionsprocess
System-processdrift/-utförande	• Hur väl rekryterings- och utbildningsrutiner fungerar	
Aspekter av företagets aktiviteter avseende	efterlevnad • Hur väl ett företag följer t.ex. lånevillkor eller särskilda krav i lagar eller andra författningar mänskligt beteende • Utvärdering av hur väl revisionsutskott fungerar övrigt • Hur väl ett programvarupaket passar syftet med det	

FARS RAMVERK FÖR UTFÖRANDE AV GRANSKNINGSUPPDRAG I SVERIGE

Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige

(senast ändrat genom FAR N 2021:15)

1 Inledning	33
Granskningsuppdrag eller annat uppdrag	33
Internationella standarder	34
Nationella standarder	34
2 Granskningsuppdrag	34
Bestyrkandeuppdrag	34
Granskning enligt särskild överenskommelse (ISRS)	36
3 Processbeskrivning	36
Bedöma kundens behov och om revisorn kan anta uppdraget	37
Planering och genomförande av granskningen	40
Utvärdering och rapportering	42
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	43
Ändringsförteckning	43
Bilaga 1 Uttalanden utfärdade av IAASB, och hur de förhåller sig till varandra och till Etikoden	44
Bilaga 2 Flödesschema	45
Bilaga 3 Stöd vid val av standard vid granskningsuppdrag	46
Bilaga 4 Exempel på mallar	46

1 Inledning

1.1 Syftet med detta ramverk är att ge vägledning vid utförande av granskningsuppdrag i Sverige och utgör därför en del av god revisionssed vid utförande av granskningsuppdrag. Med granskningsuppdrag menas uppdrag som utförs enligt de internationella eller nationella standarder som behandlas nedan.

1.2 Detta nationella ramverk beskriver på en övergripande nivå en fullständig granskningsprocess vid utförande av granskningsuppdrag (från antagande av uppdrag till rapportering). I de fall det saknas vissa delar av granskningsprocessen i en specifik standard ska revisorn följa detta ramverk.

1.3 Vid rapportering ska ingen hänvisning ske till detta ramverk utan hänvisning ska ske till relevant standard.

Granskningsuppdrag eller annat uppdrag

1.4 Utgångspunkten vid utförande av granskningsuppdrag är kundens och intressenternas behov. Revisorn måste sedan självständigt ta ställning till om uppdraget kan accepteras, om granskning kan utföras och hur rapporten ska utformas.

1.5 Ofta finns det flera olika uppdragstyper som kan tillgodose kundens och intressenternas behov, och dessa typer av uppdrag kan på ett övergripande plan delas in enligt följande¹:

- Uppdrag som styrs av IAASBs granskningsstandarder
 - Dessa utgör granskningsuppdrag och beskrivs närmare nedan.
- Uppdrag som inte styrs av IAASBs granskningsstandarder
 - Dessa utgör antingen Sammanställningsuppdrag enligt ISRS 4410 (Compilation Engagements) eller Andra konsultuppdrag och avser alla övriga uppdrag som inte täcks av IAASB-standarder.

¹ Bilaga 1 illustrerar omfattningen av uttalanden som utfärdats av IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) och hur de förhåller sig till varandra och till *Code of Ethics for Professional Accountants* som utfärdats av International Ethics Standards Board for Accountants (Etikoden).

Internationella standarder

1.6 Utgångspunkten för den goda revisionsseden i Sverige utgörs således av följande standarder vilka beskrivs i IAASBs *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*:

- ISA – Standarder för revision,
- ISRE – Standarder för översiktlig granskning, och
- ISAE – Standard för andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information.

Utöver dessa tre standardserier finns även:

- ISRS – Granskning enligt särskild överenskommelse (tidigare utgivna som Standard för närallgande tjänster – SNT).

(RevP 2017:10)

1.7 Samtliga standarder bygger på de internationella standarderna ISA – International Standards on Auditing, ISRE – International Standards on Review Engagements, ISAE – International Standards on Assurance Engagements och ISRS – International Standards on Related Services. Däremot ingår inte som tidigare beskrivits ISRS 4410 *Compilation Engagements* i *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* då denna avser sammanställningsuppdrag.

Nationella standarder

1.8 Dessa standarder kompletteras med revisionsrekommendationer och -uttalanden som utgivits av FAR och som är att betrakta som specifika standarder dvs. ger vägledning för revisorn i en specifik situation:

- RevR – Revisionsrekommendationer, och
- RevU – Revisionsuttalanden.

2 Granskningsuppdrag

2.1 Granskningsuppdrag är uppdrag där revisorn levererar en rapport som baserar sig på någon form av granskning. Granskningsuppdrag kan sammanfattas enligt följande:

- revision av historisk finansiell information (ISA),
- översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISRE),
- andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISAE), och
- granskning enligt särskild överenskommelse (ISRS, tidigare utgivna som SNT).

(FAR N 2021:15)

2.2 Gemensamt för alla fyra kategorier är att revisorn utför någon form av granskning som resulterar i att revisorn lämnar en rapport. I de tre första kategorierna uttrycker revisorn dessutom en slutsats som har en viss grad av säkerhet, s.k. bestyrkandeuppdrag. Dessa uppdrag ska följa *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* i vilket det framgår att vissa förutsättningar måste vara för handen för att ett sådant uppdrag ska kunna utföras. Ett av kraven är att rapportering sker till tredje man. Vid granskning enligt särskild överenskommelse kan rapportering ske till tredje man i vissa situationer.

2.3 Konsekvensen av att revisorn i samband med bestyrkandeuppdrag ska uttala en slutsats som är avsedd även för annan än uppdragsgivaren är att dessa uppdrag normalt anses vara revisionsverksamhet vilket medför att ett flertal bestämmelser i revisorslagen (2001:883) blir tillämpliga, bl.a. bestämmelserna om revisorns skyldighet att vara opartisk och självständig.

Bestyrkandeuppdrag

2.4 Målet med ett bestyrkandeuppdrag är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna göra ett uttalande som utformats så att det ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten avseende resultatet av mätningen eller värderingen av ett underliggande granskningsobjekt mot kriterier.

Revision av historisk finansiell information (ISA)

2.5 Revision av historisk finansiell information kan delas in i följande typer:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter som upprättats enligt ett generellt ramverk (ISA 700).
- Revision av fullständiga finansiella rapporter som upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte (ISA 800).
- Revision av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (ISA 805).
- Revision av finansiella rapporter i sammandrag (ISA 810).

2.6 Oavsett vilken typ av revision det handlar om ska alla tillämpliga ISA användas, dvs. oavsett om granskningsobjektet är en koncernredovisning eller en liten del av en enskild finansiell rapport, så ska revisorn ta ställning till tillämpligheten av samtliga ISA.

2.7 ISA 700 inkluderar lagstadgad revision och frivillig revision som avrapporteras i en revisionsberättelse där revisorn uttalar sig bl.a. om att årsredovisningen är upprättad i enlighet med ett generellt ramverk för finansiella rapporter (årsredovisningslagen).

2.8 ISA 800-uppdrag avser visserligen också revision av fullständiga finansiella rapporter men de är upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte. Ramverket ska definiera vad som utgör fullständiga rapporter. Exempel på ett sådant ramverk är bestämmelser om finansiell rapportering som fastställts av en tillsynsmyndighet för att myndighetens krav ska uppfyllas.

2.9 ISA 805 avser revision av något som är mindre än en fullständig finansiell rapport oavsett om detta är upprättat enligt ett generellt ramverk eller enligt ett ramverk för ett särskilt syfte. Detta kan avse en finansiell rapport, konton eller poster i en finansiell rapport. Standarden används idag ofta av ett antal bidragsgivande organisationer och myndigheter² vid utformning av deras revisionsinstruktioner. I dessa fall utgörs granskningsobjektet ofta av bidragsmottagarnas projektredovisning.

2.10 ISA 810 avser revision av finansiella rapporter i sammandrag (exempelvis kan det motsvara samma uppgifter som finns i en flerårsöversikt i en förvaltningsberättelse) som är härledda från fullständiga finansiella rapporter som är reviderade av samma revisor. Dessa uppdrag kan förekomma vid internationella upphandlingar där den part som upphandlar vill försäkra sig om anbudsgivarens ekonomiska förhållanden.

Översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISRE)

2.11 Översiktlig granskning kan delas in i följande typer:

- ISRE 2400 *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter.*
- ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företags valda revisor.*

ISRE 2400 är den standard som ska användas om revisorn inte tidigare har utfört en revision av det bolag som ska granskas.

2.12 ISRE 2410 ska användas av företags valda revisorer som dessutom ska ha utfört en revision av företags finansiella rapporter tidigare och därmed har en högre grad av förkunskap om företaget vad avser risker, intern kontroll, ingående balans m.m. Vid översiktlig granskning begränsar revisorn granskningsåtgärderna huvudsakligen till intervjuer och analytisk granskning. Även om ISRE 2410 i huvudsak är avsedd för att granska delårsinformation kan standarden användas i tillämpliga delar när den valde revisorn översiktligt granskar annan finansiell information.

2.13 Exempel på tillämpning av ISRE på den svenska marknaden utgörs främst av översiktlig granskning av delårsinformation i noterade bolag, översiktlig granskning avseende specifikation av kapital och reserver som rapporteras till Transportstyrelsen samt

² Exempelvis SIDA, Svenska institutet, LO-TCO Biståndsnämnd och Palmecenter.

Ramverk för granskningsuppdrag i Sverige

översiktlig granskning av finansiella rapporter i samband med överlåtelse av bolag för likvidation. En stor del av granskningen av en kontrollbalansräkning omfattas också av ISRE, se *RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning*.

Andra bestyrkandeuppdrag än revision och översiktlig granskning av historisk finansiell information (ISAE 3000)

2.14 I de fall ett bestyrkandeuppdrag avser något annat granskningsobjekt än historisk finansiell information ska ISAE 3000, och i förekommande fall en ISAE som behandlar ett specialområde, tillämpas. ISAE 3000 är en mer generell standard än ISA, ISRE och ISRS och innehåller inget rapportexempel. Däremot finns i bilaga 4 till detta ramverk två generiska mallar upprättade av FAR för rapportering av ISAE 3000-uppdrag. Den ena mallen avser rapportering med rimlig säkerhet och den andra rapportering med begränsad säkerhet.

(FAR N 2021:15)

2.15 Exempel på tillämpning av ISAE 3000 är den revisors rapport som ska lämnas i ett advokataktiebolag där revisorn ska bestyrka att bolaget efterlevt Advokatsamfundets anvisningar för medlemmar avseende bokföringsreglemente, ägande m.m. Ett annat exempel är *RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsinformation* och *RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*.

(RevP 2017:10)

Granskning enligt särskild överenskommelse (ISRS)³

2.16 Standarden ISRS 4400 (omarbetad) ger revisorn vägledning vid granskning enligt särskild överenskommelse. Den stora skillnaden mellan denna uppdragsform och ovan nämnda bestyrkandeuppdrag är att revisorn kommer överens med kunden och eventuell tredje man, innan uppdraget påbörjas, om vilka granskningsåtgärder som ska utföras. I denna uppdragsform råder alltså full transparens vad gäller granskningsåtgärderna till skillnad från bestyrkandeuppdrag där revisorn själv bestämmer granskningsåtgärderna med hänsyn till väsentlighet och risk. Det är viktigt att granskningsåtgärderna är tydligt formulerade för att undvika missförstånd om vad uppdraget innebär (se särskilt punkterna A33–A36 i ISRS 4400 (omarbetad)).

(FAR N 2021:15)

2.17 Vid granskning enligt särskild överenskommelse innehåller rapporteringen ingen slutsats av revisorn, istället rapporterar revisorn normalt sina iakttagelser per granskningsåtgärd men utan någon sammanfattande slutsats. I punkt 30 i ISRS 4400 (omarbetad) framgår vilka delar som ska ingå i en rapport för att den ska anses följa standarden. Särskilt viktig är den avgränsning som sker i förhållande till revision och översiktlig granskning för att användaren/mottagaren av rapporten inte ska få uppfattningen att revisorn lämnar ett bestyrkande (dvs. ett uttalande).

(FAR N 2021:15)

2.18 har upphävts genom RevP 2017:10.

3 Processbeskrivning

3.1 Nedan återfinns en vägledande processbeskrivning av hur en revisor ska agera vid utförande av ett granskningsuppdrag. I bilaga 2 framställs processen i form av ett flödeschema. Processen följer den naturliga gången från acceptering av uppdrag till slutrapportering. Utöver nedanstående processbeskrivning ska revisorn även beakta de krav som lagen (2017:630) om penningtvätt och finansiering av terrorism ställer om att skaffa kundkänedom, genomföra identitetskontroller samt granska transaktioner som revisorn misstänker eller har skälig grund att misstänka utgör ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism, samt i förekommande fall lämna uppgifter till Finanspolisen. För

³ Som exempel kan nämnas att EUs stöd till forskning och innovation (genom ramprogrammet "Horisont 2020") har ISRS 4400 (omarbetad) som utgångspunkt vid utformning av instruktioner till revisorns granskning och rapportering.

närmare vägledning hänvisas till FARs RevU 4 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt* och EtikU 11 *Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism*.
(FAR N 2019:16)

Bedöma kundens behov och om revisorn kan anta uppdraget

Informationsinsamling

3.2 Innan ett uppdrag antas är det viktigt att revisorn samlar in information för att kunna genomföra en bedömning av uppdraget. Nedan följer exempel på frågor som kan användas:

- Vad är det som ska granskas? När ska det vara klart?
- Finns det några riktlinjer/regelverk som utgångspunkt för upprättande av granskningsrapport?
- Går det att finna tillräckliga och ändamålsenliga bevis?
- Varför önskar kunden att revisorn ska lämna en rapport? Syfte?
- Om tredje man ska ta del av rapporten:
 - Vem är tredje man? Är det en känd tredje man eller en krets av okända tredje män?
 - Vilken skada kan tredje man lida om rapporteringen från revisorn är fel?
 - Vilken grad av säkerhet önskar parterna (dvs. hur pass säkert beslutsunderlag önskar de avsedda användarna av rapporten)?
 - Utgör uppdraget revisionsverksamhet vilket medför krav på att revisorn ska vara opartisk och självständig?
 - Vad är kundens förväntningar på arvodesnivå?

Ovanstående frågor ska ses som exempel och är därför inte heltäckande.

Särskilt för bestyrkandeuppdrag

3.3 För bestyrkandeuppdrag gäller särskilda förutsättningar. Alla bestyrkandeuppdrag ska därför innehålla följande fem komponenter:

- En trepartsrelation
 - Mellan den ansvariga parten, revisorn och de avsedda användarna.
 - Ett uppdragsbrev bör upprättas för att bekräfta rollfördelningen, men även för att definiera punkterna nedan. Det ligger i både uppdragsgivarens och revisorns intresse att revisorn skriftligen kommunicerar villkoren för uppdraget innan uppdraget börjar, för att undvika missförstånd.
- Ett granskningsobjekt
 - Som ska gå att identifiera, mäta eller värderas mot kriterierna.
 - Beroende på uppdraget kan den information som ska granskas vara av olika art såsom kvalitativ eller kvantitativ, objektiv eller subjektiv, historisk eller framåtriktad och den kan avse en tidpunkt eller täcka en tidsperiod.
- Kriterier⁴
 - Kan t.ex. finnas i lagar och författningar.
 - Kan t.ex. vara utfärdade av en branschorganisation.
 - Ska vara tillgängliga för de avsedda användarna, antingen genom att tas med i presentationen av granskningsobjektet, eller genom att tas med i bestyrkanderapporten.
- Bevis
 - Bevisens kvalitet påverkas av karaktären på granskningsobjektet. T.ex. kan mindre objektiva bevis förväntas om informationen som ska granskas är framåtriktad istället för historisk.
- Bestyrkanderapport, som kan avges med

⁴ Kriterierna har följande egenskaper: relevans, fullständighet, tillförlitlighet, neutralitet och begriplighet.

Ramverk för granskningsuppdrag i Sverige

- Rimlig säkerhet, den högre bestyrkandegraden för granskning enligt ISA eller ISAE.
- Begränsad säkerhet, den lägre bestyrkandegraden för granskning enligt ISRE eller ISAE.

3.4 De yrkesetiska reglerna i IESBAs Etikkod⁵ avseende bestyrkandeuppdrag ska också följas vilka bl.a. innefattar:

- Grundläggande principer:
 - Integritet.
 - Objektivitet.
 - Professionell kompetens och vederbörlig omsorg.
 - Tystnadsplikt.
 - Professionellt uppträdande.
- Samt att identifiera hot mot de grundläggande principerna. Dessa är:
 - Egenintresse.
 - Självgranskning.
 - Partsställning.
 - Vänskap.
 - Skrämsel.

(FAR N 2019:16)

Riskbedömning

3.5 Med utgångspunkt från informationsinsamlingen ska revisorn göra en preliminär riskbedömning av kunden och uppdraget i linje med ISQC 1. Prövningen av kunden omfattas inte av detta ramverk. Vid utförande av granskningsuppdrag är det viktigt att revisorn bedömer om uppdraget ligger inom ramen för hans eller hennes kompetensområde. Eventuellt kräver uppdraget att en specialist anlitas.

3.6 Det finns vissa situationer som normalt innehåller en högre riskexponering för revisorn, t.ex. när

- revisorn ska uttala sig om företagets fortlevnad,
- granskningen omfattar framtidsinriktad information,
- granskningen omfattar företagsledningens uppskattningar och bedömningar, och
- regelverk/riktlinjer (kriterier) saknas eller är otydliga/oprecisa för det som ska granskas.

Om kriterierna för upprättandet av granskningsrapporten inte är lämpliga, saknas förutsättningar för att revisorn ska kunna acceptera uppdraget.

(RevP 2017:10)

3.7 Revisorns kund och tredje man kan inte träffa överenskommelser som automatiskt binder revisorn att lämna en rapport. Om parterna vill att en revisor ska anlitas, är det viktigt att revisorn tidigt involveras och att parterna förhandlar fram de förutsättningar som gäller för att en rapport ska kunna lämnas.

Särskilt om ansvarsfördelning

3.8 Det är viktigt att revisorn förtydligar ansvarsfördelningen tidigt i kontakt med kunden. Det är naturligt i situationer där revisorn granskar en årsredovisning, eftersom styrelsen (den ansvariga parten) skriver under denna och därmed tydligt tar ansvar för dess upprättande. Det är minst lika viktigt i andra situationer att den som ansvarar för den information som ska granskas också tar ansvar för dess upprättande (eller motsvarande). FAR anser att detta ansvar bör manifesteras genom att ansvarig part undertecknar den handling som utgör granskningsobjektet t.ex. en kostnadssammanställning vid granskning av bidrag.

⁵ Vid tillämpning av Etikodens oberoenderegler bör framhållas att koden behandlar oberoendekrav i ISA-/ISRE-uppdrag i del 4A (Oberoende vid revision och översiktlig granskning). Oberoendekrav i ISAE-uppdrag behandlas i del 4B (Oberoende vid andra bestyrkandeuppdrag än revision och översiktlig granskning).

Förhandla med kunden (och eventuell tredje man) om vilken typ av uppdrag som är lämpligt

3.9 Efter den inledande informationsinsamlingen gör revisorn en bedömning av vilka uppdragstyper som är lämpliga för att möta kundens behov.⁶ Normalt finns mer än ett alternativ och det slutliga valet är oftast resultatet av en förhandling mellan revisor och kund (i vissa fall även tredje man). Respektive typ av granskningsuppdrag följer en viss standard. I bilaga 3 finns ett flödesschema som kan användas som stöd vid val av lämplig standard. I vissa situationer kan granskningsobjektet utgöras av en blandning av historisk finansiell information och annat som inte är historisk finansiell information. Om det inte är görligt att särskilja granskningsobjektet och dela upp uppdraget ska revisorn utgå ifrån ett huvudsakskriterium. Om exempelvis den övervägande delen av granskningsobjektet utgörs av historisk finansiell information ska uppdraget utgå ifrån en standard som behandlar granskning av den typen av information (dvs. ISA eller ISRE).

3.10 Revisorer anlitas i många fall som experter i samband med rättstvister. Det kan exempelvis handla om patentintrång eller tvister i samband med licensavtal mellan två parter. Ofta ska rätten ta ställning till finansiell information som utgör inlaga i tvisten. För att rätten och parterna ska kunna förlita sig på informationen kan en oberoende revisor anlitas för att granska den finansiella informationen och sedan uttala sig i en rapport baserat på denna granskning.

3.11 När revisorn anlitas i en tvist är det viktigt att revisorn prövar sin opartiskhet och självständighet, särskilt om tvisten avser en revisionskund (t.ex. risken för partsställningsshot).⁷ Revisorn kan inte uttala sig med absolut säkerhet när det gäller finansiell information då detta är i strid med god revisionssed. De lämpligaste standarderna att utgå ifrån vid en tvist avseende finansiell information är ISA 805 (uttala sig om en begränsad del av en finansiell rapport) eller ISRS 4400 (granskning enligt särskild överenskommelse).

(FAR N 2021:15)

3.12 Om revisorn ska uttala sig om en finansiell rapport som avser en mindre del av verksamheten (dvs. ISA 805) är det viktigt att riskbedömning och väsentlighetsbedömning anpassas till det nya granskningsobjektet (vilket bl.a. påverkar bedömningen av risk och vad som kan utgöra en väsentlig felaktighet).

3.13 Om uppdraget utgår från ISRS 4400 (omarbetad) är det viktigt att granskningsåtgärderna är så utformade att det i princip inte ska finnas något inslag av bedömning vid utförandet av granskningsåtgärderna.

(FAR N 2021:15)

Rapportform

3.14 Valet av standard styr till stora delar formen för den rapport som revisorn ska lämna efter avslutat uppdrag. I respektive standard finns exempel på vad rapporten ska innehålla (t.ex. punkt 30 i ISRS 4400) och i bilagor till standarderna finns ofta exempel på rapportformat.⁸

(FAR N 2021:15)

⁶ IAASBs *Internationella ramverk för bestyrkandeuppdrag* klargör i punkt 22, vad gäller bestyrkandeuppdrag, ett antal förhållanden som måste vara uppfyllda för att revisorn ska kunna acceptera ett uppdrag. Bland dessa förhållanden ingår lämpliga och tillgängliga kriterier som revisorn mäter granskningsobjektet mot. Saknas lämpliga och tillgängliga kriterier eller om något annat förhållande inte är uppfyllt, saknas förutsättningar för revisorn att utföra ett bestyrkandeuppdrag.

⁷ EtikR 3 *Skattetjänster*, punkterna 3.3–3.5.

⁸ ISAE 3000 saknar exempel på rapportformat, i bilaga 4 i detta ramverk finns dock exempel på generiska rapportmallar för ISAE 3000-uppdrag.

3.15 Revisorn är inte bunden av förtryckta rapportmallar som kunden kommit överens om med tredje man, om revisorn inte har varit involverad i överenskommelsen. Rapportmallen kan vara direkt olämplig om den inte uppfyller de krav som revisorn måste leva upp till enligt god revisionssed. Enligt god revisionssed ska revisorn se till att rapporten innehåller de väsentliga delar som den aktuella standarden föreskriver.

(FAR N 2020:24)

Träffa överenskommelse om uppdragsvillkor och upprätta uppdragsbrev

3.16 Uppdragsbrev ska upprättas vid granskningsuppdrag med undantag för ett fåtal situationer, exempelvis när lag eller annan författning tillräckligt detaljerat föreskriver villkoren för uppdraget, behöver inte revisorn dokumentera dem i en skriftlig överenskommelse. Detta förutsätter dock att revisorn anger att sådan lag eller annan författning gäller och att den tillämpliga parten bekräftar och förstår sitt ansvar enligt sådan lag eller annan författning.⁹ Utformningen påverkas av vilken typ av granskningsuppdrag som parterna kommit överens om. Ett exempel på överenskommen rapportform bör bifogas uppdragsbrevet för att minska risken för missförstånd om hur den slutliga rapporten kommer att utformas.

3.17 I uppdragsbrevet är det viktigt att avgränsa möjligheten för uppdragsgivaren att sprida revisorns rapport till fler än vad som är avsett. Det kan vara lämpligt att revisorn i komplicerade fall stämmer av utformningen av uppdragsbrevet med en jurist.

3.18 Vid granskning enligt särskild överenskommelse ska de granskningsåtgärder som överenskommit framgå av uppdragsbrevet. Om förändringar sker av granskningsåtgärderna vid en senare tidpunkt ska tillägg göras till det ursprungliga avtalet.

Planering och genomförande av granskningen

Planering

3.19 När uppdragsbrevet är undertecknat av parterna, är revisorn bunden att följa de instruktioner som finns för uppdraget och god revisionssed. Vad som är god revisions-sed framgår då av den standard som ligger till grund för granskningsuppdraget. I undantagsfall kan en avvikelse från överenskommelsen i uppdragsbrevet ske. Denna avvikelse måste då dokumenteras i en tilläggsöverenskommelse.

3.20 Revisorns kunskap om företaget påverkar i hög grad omfattningen av arbetet. Har revisorn kunskap om företagets verksamhet, interna kontroll och dess risker m.m., kan arbetet reduceras vid utförandet av olika typer av granskningsuppdrag i företaget.

Granskning enligt särskild överenskommelse kräver normalt ingen omfattande planering mer än att man ser till att granskningen utförs effektivt i enlighet med de överenskomna granskningsåtgärderna.

Väsentlighet

3.21 I alla bestyrkandeuppdrag måste revisorn överväga väsentlighet för att fastställa tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärder som behöver genomföras. Revisorn ska även använda väsentlighet när revisorn ska bedöma informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Vid fastställande av väsentlighet påverkar inte graden av säkerhet (rimlig eller begränsad) revisorns bedömning.

(RevP 2017:10)

3.22 I de fall bestyrkandeuppdraget endast täcker en del av informationen om granskningsobjektet ska väsentlighet endast fastställas för denna del (se punkt 70 i *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*).

⁹ ISAE 3000 punkterna 27 och A 57.

Bestyrkandeuppdrag avseende historisk finansiell information (ISA och ISRE)

3.23 Det finns omfattande vägledning för att fastställa väsentlighet vid granskning av historisk finansiell information (se ISA 320, ISA 450, ISA 800 p. A 10–A 11, ISA 805 p. A 14–A 15, ISRE 2400 p. 43–44, ISRE 2410 p. 30–33).
(FAR N 2019:16)

Bestyrkandeuppdrag avseende annat än historisk finansiell information (ISAE 3000)

3.24 Revisorn kan hitta stöd för fastställandet av väsentlighet i andra standarder och rekommendationer som utgår från ISAE 3000 (se bl.a. ISAE 3402 p. A 16–A 18).

3.25 Viktiga utgångspunkter för revisorns bedömning av väsentlighet är kunskap om:

- Informationen om granskningsobjektet.
- Avsedda användares informationsbehov som grupp och vilka beslut de ska fatta med utgångspunkt från informationen om granskningsobjektet.

3.26 Det som är utmärkande för fastställande av väsentlighet vid granskning av annat än historisk finansiell information är bedömningen av kvalitativa faktorer. ISAE 3000 innehåller vägledning om hur revisorn kan resonera (se punkten A 92).

3.27 Det finns inga krav att fastställa ett kvantitativt mått som är lägre än väsentligheten (jämför arbetsväsentlighet i ISA 320) för att beakta om oväsentliga felaktigheter tillsammans kan bli väsentliga. Revisorn kan dock frivilligt göra detta om det bedöms underlätta fastställandet av vilka granskningsåtgärder som ska utföras.

Oegentligheter

3.28 Vid utförande av bestyrkandeuppdrag ska revisorn ställa frågor till parterna om de känner till någon avsiktlig felaktighet eller några avsiktliga överträdelser av lagar eller andra författningar som påverkar informationen om granskningsobjektet.

Förståelse för intern kontroll

3.29 När revisorn utför ett bestyrkandeuppdrag krävs en förståelse för den interna kontroll som är kopplad till upprättandet av informationen om granskningsobjektet. Omfattningen av revisorns informationsinhämtning påverkas av vilken grad av säkerhet som föreligger (jämför t.ex. ISAE 3000 p. 47B och 47R).

Utformning av granskningsåtgärder

3.30 Vid granskning enligt särskild överenskommelse utformas granskningsåtgärderna normalt i samråd med parterna.

I ett bestyrkandeuppdrag fastställer revisorn granskningsåtgärder som bedöms vara tillräckliga och ändamålsenliga för att inhämta revisionsbevis för sitt uttalande, och omfattningen påverkas likväl som övrig informationsinhämtning av vilken säkerhet som föreligger.

Arbete som utförs av en specialist anlitad av revisorn

3.31 I bestyrkandeuppdrag uppstår i vissa fall behov av att inhämta specialiserad kunskap. Revisorn ska utvärdera om specialisten har kompetens, förmåga och objektivitet som krävs för uppdraget. Enligt god revisionssed ska revisorn dessutom skapa tillräcklig förståelse för specialistens område. Revisorn ansvarar även för att träffa en överenskommelse om vilka granskningsåtgärder som specialisten ska utföra och utvärdera arbetet som utförs.

Efterföljande händelser

3.32 Revisorn ska, vid bestyrkandeuppdrag, bedöma behovet av granskning av händelser fram till datumet för bestyrkanderapporten. Behovet påverkas av hur dessa händelser riskerar att påverka informationen om granskningsobjektet och revisorns slutsats.

Dokumentation

3.33 Alla granskningsuppdrag ska dokumenteras enligt respektive standard. För svenska revisorer ska även revisorslagen och Revisorsinspektionens föreskrifter beaktas. I ett granskningsuppdrag ska normalt följande delar ingå:

- Dokumentation av riskbedömning vid accepterande av uppdrag, inklusive oberoendeanalys.
- Uppdragsbrev.
- Dokumentation avseende planering och utförda granskningsåtgärder och resultat av dessa.
- Uttalande från företagsledningen (anpassas till situationen).
- Slutbedömning av utfört arbete.
- Revisors rapport.

(RevP 2017:10)

3.34 När revisorn utför en granskning enligt särskild överenskommelse föreligger inte ett lika omfattande dokumentationsbehov.¹⁰ Planeringsmomentet är begränsat och det krävs normalt inget uttalande från företagsledningen vid ISRS 4400-uppdrag.

(FAR N 2021:15)

Skriftliga uttalanden

3.35 Vid avsaknad av skriftligt uttalande vid ett bestyrkandeuppdrag avseende historisk finansiell information framgår enligt ISA 580 att revisionsberättelsen modifieras. Enligt övriga standarder avseende historisk finansiell information bedöms motsvarande konsekvensen föreligga.

3.36 I bestyrkandeuppdrag som avser annat än historisk finansiell information ska en prövning ske av revisorn i det fall uttalande inte erhålls från företagsledningen (se ISAE 3000 p. 60):

- Diskutera frågan med företagsledningen eller motsvarande.
- Ompröva hederligheten hos dem som uttalandena begärdes av och bedöm vilken effekt detta kan ha på tillförlitligheten när det gäller (muntliga och skriftliga) uttalanden och bevis i allmänhet.
- Vidta lämpliga åtgärder inklusive att fastställa den möjliga effekten på uttalandet i bestyrkanderapporten.

Utvärdering och rapportering

3.37 Revisorn ska sammanställa sina noteringar och iakttagelser från granskningen.

3.38 I bestyrkandeuppdrag ska funna felaktigheter sammanställas och dokumenteras, detta gäller för såväl granskning av historisk finansiell information (ISA och ISRE) som andra bestyrkandeuppdrag (ISAE 3000). Sammanställningen utgör, tillsammans med andra relevanta kvantitativa och kvalitativa faktorer, grunden för revisorns utvärdering av granskningen och påverkar revisorns slutsats i bestyrkanderapporten.

3.39 Vid granskning enligt särskild överenskommelse krävs inte någon omfattande utvärdering, då iakttagelserna från granskningen anges direkt i rapporten.

(FAR N 2019:16)

3.40 När granskningen är slutförd ska revisorn rapportera sitt uppdrag. Rapportformen påverkas av den överenskommelse som träffats i uppdragsbrevet och styrs av den för uppdraget relevanta standarden. Det finns exempel på rapporter i olika standarder och rekommendationer. Det är viktigt att, vid bestyrkandeuppdrag, revisorns uttalande ska vara tydligt åtskilt från eventuella upplysningar, information eller förklaringar som inte är avsedda att påverka uttalandet. Om brister har påträffats vid granskningen, kan revisorn finna det lämpligt att utöver den slutrapport som ska lämnas enligt uppdraget, även rap-

¹⁰ I ett ISRS 4400-uppdrag finns inte samma behov av förståelse av verksamheten, riskbedömning och väsentlighetsbedömning som vid översiktlig granskning eller revision.

portera skriftligen till företagsledningen. En sådan rapport innehåller ofta mer detaljerad information och information om brister av mindre väsentlig karaktär, varför den normalt inte är avsedd att spridas till tredje man.

(RevP 2017:10)

3.41 Det är viktigt att revisorn i rapporten till företagsledningen anger om spridning av rapporten får ske, och i så fall på vilket sätt.

3.42 Eftersom rimlig säkerhet är den högsta graden av säkerhet får inte uttalanden ges av att revisorn uttalar sig med absolut säkerhet.

Exempel på ord och uttryck som därför inte ska användas är "vi intygar", "korrekt", "riktigt", "vi har säkerställt" eller "vi bekräftar". Revisorn använder dylika ord och uttryck i sin rapport endast om lagar eller andra föreskrifter kräver att de ska användas.

Modifiering av uttalanden

3.43 Det framgår inte alltid av respektive standard hur modifierade uttalanden ska formuleras, men vägledning kan hämtas i ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*, det finns även vägledning i ISAE 3000, se p. 74–77. Gemensamt för rapporter med modifierade uttalanden är att rapporten ska innehålla ett avsnitt som anger grunden för modifieringen. Placeringen av detta avsnitt avgörs av den för uppdraget relevanta standarden. Vid utförande av granskning enligt särskild överenskommelse är detta avsnitt inte tillämpligt, eftersom revisorn alltid rapporterar sina iakttagelser per granskningsåtgärd i en för uppdraget skraddarsydd rapport utan att ange några uttalanden.

(RevP 2017:10)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:7

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:10

Ändringarna träder ikraft den 1 januari 2018.

2018:15

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som inleds den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:16

Ändringarna ska tillämpas för granskningsuppdrag avseende räkenskapsår som inleds den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:24

Ändringarna ska tillämpas för granskningsuppdrag avseende räkenskapsår som inleds den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:15

Ändringarna ska tillämpas för granskningsuppdrag avseende räkenskapsår som inleds den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:7

RevP 2017:10

FAR N 2018:15

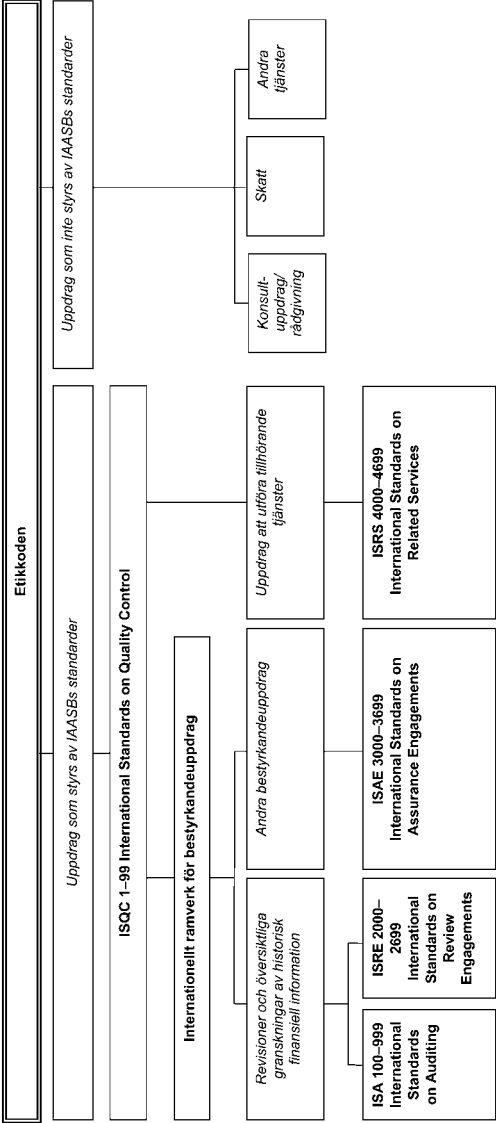
FAR N 2019:16

FAR N 2020:24

FAR N 2021:15

Bilaga 1 Uttalanden utfärdade av IAASB, och hur de förhåller sig till varandra och till Etikoden

Denna bilaga illustrerar omfattningen av uttalanden som utfärdats av IAASB samt hur de förhåller sig till varandra och till Etikoden.



Kommentarer

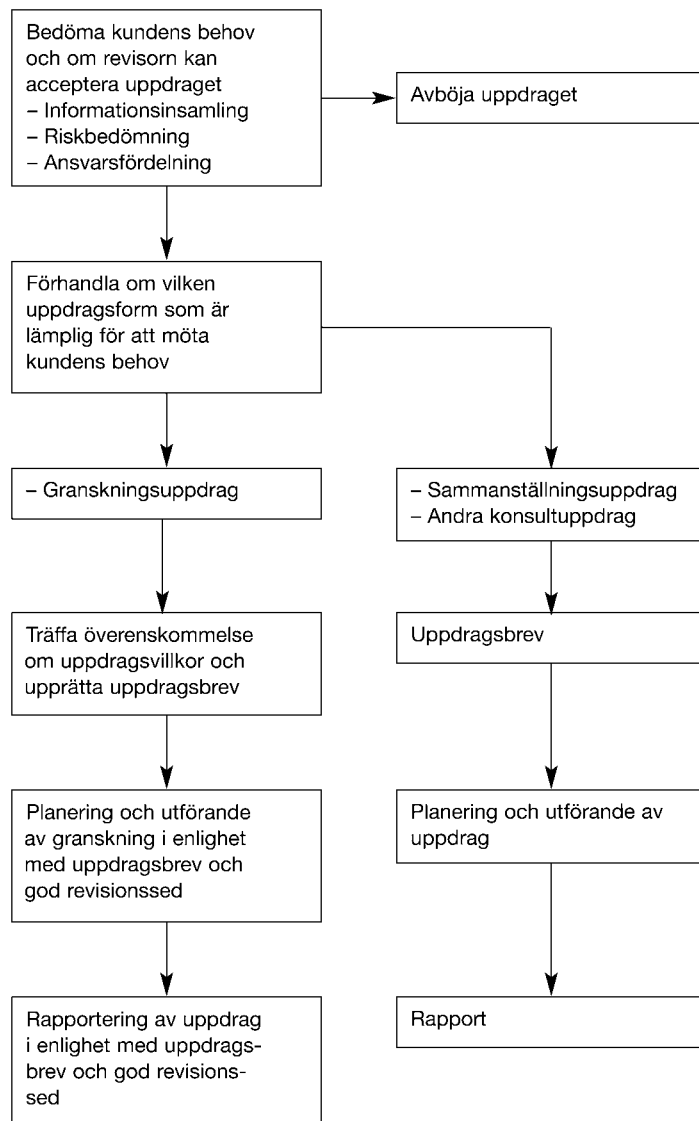
Det kan noteras att *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* inte är en standard och därmed fastställer det inte några krav (eller grundläggande principer eller viktiga tillvägagångssätt) för hur revisioner, översiktliga granskningar eller andra bestyrkandeuppdrag ska utföras.

Vid granskningsuppdrag som utförs i Sverige ska en revisor, förutom ovanstående uttalanden och Etikoden, följa rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor (RevR och RevU) samt etikfrågor (EtikR och EtikU) från FAR.

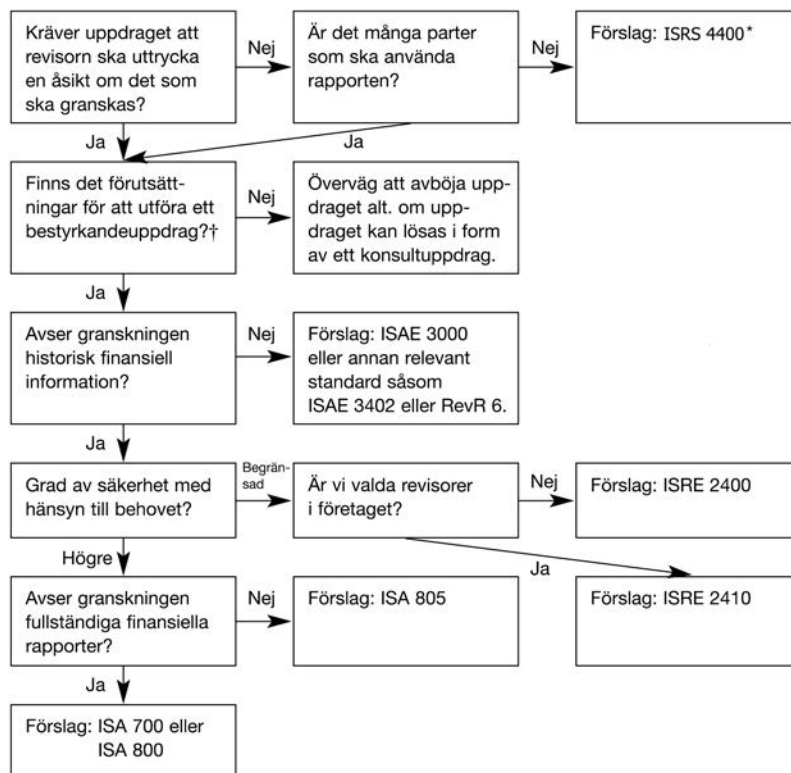
(RevP 2017:10)

Inledning
Ramverk

Bilaga 2 Flödesschema



Bilaga 3 Stöd vid val av standard vid granskningsuppdrag



* Det som är utmärkande för ISRS 4400 är att revisorn ska komma överens med företaget och eventuell tredje man om vilka granskningsåtgärder som ska utföras. Därför är uppdragsformen inte lämpad för uppdrag där det finns flera användare.

† Enligt ramverket för bestyrkandeuppdrag ska ett antal förutsättningar uppfyllas för att ett bestyrkandeuppdrag ska kunna utföras, se punkt 22 i *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*.

Bilaga 4 Exempel på mallar

Exempel 1 Rapportering med rimlig säkerhet

Exempel 1 FAR Ramverk

Oberoende revisors bestyrkanderapport om ¹¹

Till: [mottagare]¹²

Jag (Vi) har granskat [anpassa till granskningsobjektet].

¹¹ ISAE 3000 punkt A 162: En lämplig titel bidrar till att det går att identifiera karaktären på bestyrkanderapporten och att skilja den från rapporter som utfärdats av andra, t.ex. av någon som inte behöver tillämpa samma yrkesetiska krav som revisorn. Det kan framgå av lag hur rapporten ska benämnas, t.ex. "Revisorsyttande enligt aktiebolagslagen". I RevR 9 och aktiebolagslagen ska dessa rapporter undertecknas av en kvalificerad revisor. Därigenom uppfylls det krav på oberoende som föreligger enligt ISAE 3000.

¹² ISAE 3000 punkt A 163: En mottagare identifierar den eller de parter till vilka bestyrkanderapporten är ställd. Bestyrkanderapporten är normalt ställd till uppdragsgivaren men i vissa fall kan det finnas andra avsedda användare.

Ansvariga partens ansvar¹³

Det är [ansvarig part] som har ansvaret för att upprättande av/efterlevnad av [granskningsobjekt] har upprättats/efterlevts enligt [kriterier]¹⁴ vilka utfärdats av [part/partier som upprättar kriterier] för [särskilt syfte], och för att det finns en sådan intern kontroll som [ansvarig part] bedömer nödvändig för att [anpassa till det specifika uppdraget] utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) med rimlig säkerhet om [granskningsobjekt] baserat på [kriterier], på grundval av min (vår) granskning.

Jag (Vi) har utfört granskningen enligt [ange specifik ISAE/rekommendation/uttalande annars hänvisa till ISAE 3000 (omarbetad)].¹⁵ Denna [standard, rekommendation, uttalande] kräver i enlighet med min (vår) uppgift att jag (vi) planerar och genomför mina (våra) granskningsåtgärder för att uppnå rimlig säkerhet att [granskningsobjekt] är upprättat enligt [kriterierna].

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.¹⁶

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till [företaget] enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om [ange granskningsobjektet]. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i underlaget för [anpassa till granskningsobjektet] vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur [ansvariga parten] tar fram underlaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i [den ansvariga partens] antaganden.

Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande(n).

Uttalande(n)¹⁷

Jag (Vi) anser att [anpassa till granskningsobjektet] i alla väsentliga avseenden har upprättats i enlighet med [kriterier].

[Övriga upplysningar]

[Eventuella inneboende begränsningar som förknippas med mätningen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna ska beskrivas.¹⁸]

[Detta yttrande har endast till syfte att [anpassa till uppdraget] och får inte användas för något annat ändamål.]

Ort¹⁹ den DD månad ÅÅÅÅ²⁰

A.A.

¹³ ISAE 3000 p. 69 g.

¹⁴ ISAE 3000 p. 69 d.

¹⁵ ISAE 3000 p. 69 h.

¹⁶ ISAE 3000 p. 69 i.

¹⁷ ISAE 3000 p. 69 l.

¹⁸ ISAE 3000 p. 69 e.

¹⁹ ISAE 3000 p. 69 o.

²⁰ ISAE 3000 p. 69 n.

Auktoriserad/Godkänd revisor²¹

(FAR N 2020:24)

Exempel 2 Rapportering med begränsad säkerhet

Exempel 2 FAR Ramverk

Oberoende revisors bestyrkanderapport om ²²

Till: [mottagare]²³

Jag (Vi) har översiktligt granskat [anpassa till granskningsobjektet].

Ansvariga partens ansvar²⁴

Det är [ansvarig part] som har ansvaret för att upprättande av/efterlevnad av [granskningsobjekt] har upprättats/efterlevts enligt [kriterier]²⁵ vilka utfärdats av [part/partier som upprättar kriterier] för [särskilt syfte], och för att det finns en sådan intern kontroll som [ansvarig part] bedömer nödvändig för att [anpassa till det specifika uppdraget], utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) med begränsad säkerhet om [granskningsobjekt] baserat på [kriterier], på grundval av min (vår) granskning.

Jag (Vi) har utfört granskningen enligt [ange specifik ISAE/rekommendation/uttalande annars hänvisa till ISAE 3000 (omarbetad)].²⁶ Denna [standard, rekommendation, uttalande] kräver i enlighet med min (vår) uppgift att jag (vi) planerar och genomför mina (våra) granskningsåtgärder för att uppnå begränsad säkerhet att [granskningsobjekt] är upprättat enligt [kriterierna].

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.²⁷

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till [företaget] enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om [ange granskningsobjektet]. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i underlaget för [anpassa till granskningsobjektet] vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur [ansvariga parten] tar fram underlaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen har begränsats till en översiktlig analys av

²¹ ISAE 3000 p. 69 m.

²² ISAE 3000 punkt A 162: En lämplig titel bidrar till att det går att identifiera karaktären på bestyrkanderapporten och att skilja den från rapporter som utfärdats av andra, t.ex. av någon som inte behöver tillämpa samma yrkesetiska krav som revisorn. Det kan framgå av lag hur rapporten ska benämnas, t.ex. "Revisorsyttande enligt aktiebolagslagen". I RevR 9 och aktiebolagslagen ska dessa rapporter undertecknas av en kvalificerad revisor. Därigenom uppfylls det krav på oberoende som föreligger enligt ISAE 3000.

²³ ISAE 3000 punkt A 163: En mottagare identifierar den eller de parter till vilka bestyrkanderapporten är ställd. Bestyrkanderapporten är normalt ställd till uppdragsgivaren men i vissa fall kan det finnas andra avsedda användare.

²⁴ ISAE 3000 p. 69 g.

²⁵ ISAE 3000 p. 69 d.

²⁶ ISAE 3000 p. 69 h.

²⁷ ISAE 3000 p. 69 i.

[anpassa till granskningsobjektet] och underlag till denna samt förfrågningar hos företags personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision.²⁸

Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande(n).

Uttalande(n)²⁹

Grundat på min (vår) granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att [anpassa till granskningsobjektet] inte i alla väsentliga avseenden har upprättats i enlighet med [kriterier].

[Övriga upplysningar]

[Eventuella inneboende begränsningar som förknippas med mätningen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna ska beskrivas.³⁰]

[Detta yttrande har endast till syfte att [anpassa till uppdraget] och får inte användas för något annat ändamål.]

Ort³¹ den DD månad ÅÅÅÅ³²

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor³³

(FAR N 2020:24)

²⁸ ISAE 3000 p. 69 k.

²⁹ ISAE 3000 p. 69 l.

³⁰ ISAE 3000 p. 69 e.

³¹ ISAE 3000 p. 69 o.

³² ISAE 3000 p. 69 n.

³³ ISAE 3000 p. 69 m.

Ordlista

(juli 2020)

* Avser en term definierad i ISA.

† Avser en term definierad ISQC 1.

Acceptabel avvikelsefrekvens *

En andel avvikelser från föreskrivna åtgärder avseende interna kontrollåtgärder som anges av revisorn, som sedan söker uppnå en lämplig grad av säkerhet att den faktiska andelen avvikelser i populationen inte överstiger den angivna andelen avvikelser.

Acceptabel felaktighet *

Ett belopp fastställt av revisorn som sedan söker uppnå en lämplig grad av säkerhet att de faktiska felaktigheterna i populationen inte överstiger det fastställda beloppet.

Affärsrisk *

En risk som härrör från betydelsefulla förhållanden, händelser, omständigheter, åtgärder eller passivitet som kan inverka negativt på ett företags möjlighet att nå sina mål och genomföra sina strategier, eller från olämpliga mål och strategier.

Allmänna IT-kontroller

Riktlinjer och rutiner som hänför sig till många program och ligger till grund för att programkontroller fungerar effektivt genom att säkerställa den fortlöpande driften av informationssystemen. Allmänna IT-kontroller innefattar vanligen kontroller över datacentraler och nätverksdrift, inköp av systemprogramvara, ändringar och underhåll, åtkomstsäkerhet samt inköp, utveckling och underhåll av program.

Analytisk granskning *

Utvärderingar av finansiell information genom analys av rimliga samband bland både finansiella och icke-finansiella data. Analytisk granskning innefattar också sådan utredning som behövs när revisorn identifierar svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med betydande belopp avviker från förväntade värden.

Annan information *

Finansiell eller icke-finansiell information (utöver de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa) som finns i ett företags årsrapport.

Annan risk än urvalsrisk *

Risken för att revisorn drar en felaktig slutsats av skäl som inte avser urvalsrisk.

Ansvarig koncernrevisor *

Delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för koncernrevisionsuppdraget och dess utförande, och för den revisors rapport om koncernredovisningen som lämnas för revisionsföretagets räkning. Om flera revisorer gemensamt utför koncernrevisionen är samtliga ansvariga koncernrevisorer. Dessa och deras team utgör tillsammans koncernrevisionsteamet.

Ansvarig part

Den eller de parter som är ansvariga för det underliggande granskningsobjektet.

Ansvarig revisor *†¹

Delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för uppdraget och dess utförande samt för den rapport som lämnas för revisionsföretagets räkning och som, där så krävs, har rätt behörighet från en yrkesorganisation, tillsynsmyndighet eller annan myndighet.

Användarföretag *

Ett företag som anlitar en servicebyrå och vars finansiella rapporter är föremål för revision.

Användarföretag (i sammanhanget för ISAE 3402)

Ett företag som anlitar en servicebyrå.

Användarföretagets revisor *

En revisor som reviderar och uttalar sig om de finansiella rapporterna för ett användarföretag.

Användarföretags revisor (i sammanhanget för ISAE 3402)

En revisor som reviderar och uttalar sig om ett användarföretags finansiella rapporter.²

Arbetsväsentlighet *

Det eller de belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet som revisorn bestämmer i syfte att till en lämpligt låg nivå minska sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet. Om så är tillämpligt, avser arbetsväsentlighet också det eller de belopp under väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar som revisorn bestämmer. Inom ramen för ISAE 3410 definieras arbetsväsentlighet som det eller de belopp under väsentlighetsnivån för GHG-rapporten som revisorn bestämmer, i syfte att till en lämpligt låg nivå minska sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter ska överstiga väsentligheten för GHG-rapporten. Om så är tillämpligt, avser arbetsväsentlighet också det eller de belopp under väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för vissa typer av utsläpp eller upplysningar, som revisorn bestämmer.

Associering

(Se *Revisorns anknytning till finansiell information*)

Av avgörande betydelse *

En term som i samband med felaktigheter används för att beskriva effekterna eller de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts på grund av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Effekter av avgörande betydelse på de finansiella rapporterna är sådana som enligt revisorn

- a. inte är begränsade till särskilda delar, konton eller poster i de finansiella rapporterna,
- b. om de är begränsade på det sättet, representerar eller skulle kunna representera en avsevärd del av de finansiella rapporterna, eller
- c. när det gäller upplysningar, är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna.

¹ Med "ansvarig revisor", "delägare" och "revisionsföretag" avses även motsvarigheterna i den offentliga sektorn i relevanta fall.

² När det gäller en underservicebyrå är servicebyråns revisor för en servicebyrå som använder en underservicebyrås tjänster också ett användarföretags revisor.

Avgränsning av verksamheten

Den avgränsning som avgör vilka verksamheter som ska ingå i företagets GHG-rapport.

Avledning

En fysisk enhet eller process som avlägsnar växthusgaser från atmosfären.

Avsedda användare

Den eller de personer eller den personkategori som yrkesutövaren upprättar bestyrkanderapporten för. Den ansvariga parten kan vara en av de avsedda användarna men inte den enda avsedda användaren.

Avvikelse *

Ett svar som visar på en skillnad mellan information som begärs bekräftad, eller som ingår i företagets redovisning, och information från den bekräftande parten.

Basår

Ett visst år eller ett genomsnitt av flera år mot vilka ett företags utsläpp jämförs över tid.

Bedräglig finansiell rapportering

Innefattar avsiktliga felaktigheter, däribland utelämnanden av belopp eller upplysningar i finansiella rapporter i syfte att vilseleda användare av de finansiella rapporterna.

Bedöma

Analysera identifierade risker för att dra slutsatser om deras betydelse. "Bedöma" används här bara i samband med risk. (Se även *Utvärdera*)

Begränsad säkerhet (i sammanhanget för ISRE 2400 (omarbetad))

Den nivå av säkerhet som uppnås när bestyrkanderisken minskas till en nivå som är godtagbar med hänsyn till uppdragsförhållanden, men där risken är större än för ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, som grund för att uttala en slutsats enligt denna ISRE. Kombinationen av karaktär på, tidpunkt för och omfattning av åtgärder för att inhämta bevis är minst tillräcklig för att revisorn ska kunna uppnå en meningsfull bestyrkandenivå. För att vara meningsfull ökar den nivå av säkerhet som revisorn uppnår sannolikt de avsedda användarnas tilltro till de finansiella rapporterna.

Begäran om negativ bekräftelse *

En begäran om att den bekräftande parten ska svara direkt till revisorn endast om parten inte bekräftar den information som lämnas i begäran.

Begäran om positiv bekräftelse *

En begäran om att den bekräftande parten ska svara direkt till revisorn genom att ange om parten bekräftar eller inte bekräftar informationen i begäran eller genom att lämna den begärda informationen.

Bestyrkanderisk

Risken för att yrkesutövaren uttalar en olämplig slutsats när informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter.

Bestyrkandeuppdrag

Ett uppdrag där en revisor har som mål att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna lämna ett uttalande som utformas så att det ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten, avseende information om granskningsobjektet (dvs. resultatet av mätningen eller värderingen av ett granskningsobjekt mot kriterier). Varje bestyrkandeuppdrag är klassificerat utifrån två aspekter:

- i Antingen uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet:

- ii Antingen ett attestuppdrag eller ett direkt uppdrag:
 - a. Attestuppdrag: Bestyrkandeuppdrag där en annan part än revisorn mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. En annan part än revisorn presenterar också ofta den information om granskningsobjektet som blir resultatet i en rapport eller ett uttalande. Men i vissa fall kan informationen om granskningsobjektet presenteras av revisorn i bestyrkanderapporten. I ett attestuppdrag handlar revisorns slutsats om huruvida informationen om granskningsobjektet inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisorns uttalande kan formuleras i termer av:
 - i. Det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - ii. Informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - iii. Ett uttalande av den tillämpliga parten.
 - b. Direkt uppdrag: Bestyrkandeuppdrag där revisorn själv mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot de tillämpliga kriterierna och revisorn presenterar den information om granskningsobjektet som blir resultatet som del av eller bifogad bestyrkanderapporten. I ett direkt uppdrag rör revisorns slutsats det rapporterade resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna.

Betydande anläggning

En anläggning som är av enskild betydelse på grund av storleken på utsläppen i förhållande till de totala utsläppen i GHG-rapporten eller dess särskilda karaktär eller omständigheter, vilket ger upphov till särskilda risker för väsentliga felaktigheter.

Betydande brist i den interna kontrollen *

En brist eller en kombination av brister i den interna kontrollen som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktig för att uppmärksammas av styrelsen.

Betydande enhet *

En enhet som koncernrevisionsteamet bedömer (i) ha finansiell betydelse för koncernen eller (ii) som på grund av sin särskilda karaktär eller särskilda omständigheter sannolikt kan innefatta betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen.

Betydande risk *

En identifierad och bedömd risk för väsentlig felaktighet som, enligt revisorn, kräver särskilda överväganden.

Betydelse

Den relativa vikten för ett förhållande, sett i ett sammanhang. Betydelsen av en fråga bedöms av yrkesutövaren i det sammanhang i vilket den övervägs. Detta kan innefatta t.ex. den rimliga utsikten att förhållandet ändrar eller påverkar besluten som de avsedda användarna av yrkesutövarens rapport fattar, eller som ett annat exempel, som har att göra med en bedömning av huruvida en fråga bör rapporteras till dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), om frågan skulle betraktas som viktig av dem i förhållande till deras plikter. Betydelse kan övervägas inom ramen för kvantitativa och kvalitativa faktorer, t.ex. relativ betydelse samt karaktären på och effekten av förhållandet och de uttalande intressena hos de avsedda användarna eller mottagarna.

Bevis

Information som revisorn använder för att komma fram till sin slutsats. Bevis innefattar både information i relevanta informationssystem, om sådana finns, och annan information. I ISAE gäller följande:

- i. Tillräcklighet för bevis är måttet på kvantiteten bevis.
- ii. Ändamålsenlighet för bevis är måttet på kvaliteten i bevis.

Bolagsstyrning

Beskriver rollen för den eller de personer eller den eller de organisationer som har ansvar för att utöva tillsyn över företagets strategiska inriktning samt förpliktelser som sammanhänger med företagets skyldigheter.

Brist i den interna kontrollen *

Detta föreligger när

- a. en kontroll utformas, införs eller utförs på ett sätt som gör att den inte kan förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i de finansiella rapporterna utan onödigt dröjsmål, eller
- b. det saknas en kontroll som kan förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i de finansiella rapporterna utan onödigt dröjsmål.

Bristande objektivitet hos företagsledningen *

Att företagsledningen inte är neutral när den upprättar information.

Börsnoterat företag *†

Ett företag vars aktier, andelar eller skuldebrev är noterade på en officiell fondbörs eller är föremål för handel som följer bestämmelser på en officiell fondbörs eller liknande normgivare.

Datorstödd revision

Tillämpningar av granskningsåtgärder där datorn används som ett revisionsverktyg.

Datum då de finansiella rapporterna utfärdas *

Det datum då revisors rapport och reviderade finansiella rapporter blir tillgängliga för externa parter.

Datum för de finansiella rapporterna *

Det datum då den senaste perioden som de finansiella rapporterna omfattar slutar.

Datum för godkännande av de finansiella rapporterna *

Det datum då alla rapporter som utgör de finansiella rapporterna, innefattande de tillhörande noterna, har upprättats och de som har vederbörlig befogenhet har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.

Datum för rapporten (när det gäller kvalitetskontroll) †

Det datum som yrkesutövaren valt för datering av rapport.

Datum för revisors rapport *

Det datum som revisorn daterar revisors rapport enligt ISA 700 (omarbetad)³.

De som har ansvar för företaget styrning (styrelsen) *

Den eller de personer eller den eller de organisationer som har ansvar för att utöva tillsyn över företagets strategiska inriktning samt förpliktelser som sammanhänger med företagets skyldigheter. Detta innefattar tillsyn över processen för finansiell rapportering. För vissa företag i vissa jurisdiktioner kan de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) innefatta ledningspersonal, t.ex. ledningspersoner som ingår i styrelsen i ett privat företag eller i ett företag i den offentliga sektorn eller en ägare-företagsledare.⁴

³ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad).

⁴ För en diskussion om olika styrstrukturer, se punkterna A1–A8 i ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad).

Del *

(Se *Del i en finansiell rapport*)

Del i en finansiell rapport (i sammanhanget för ISA 805 (omarbetad)) *⁵

En del av, konto eller post i en finansiell rapport.

Delårsinformation eller delårsrapporter

Finansiell information (som inte behöver utgöra fullständiga finansiella rapporter enligt definition ovan) utfärdade per en tidpunkt före bokslutsdagen (vanligen halvårs- eller kvartalsvis) avseende en räkenskapsperiod.

Delägare *†

Varje person som har befogenhet att binda revisionsföretaget avseende professionella tjänster.

Den som gör mätningar eller värderingar

Den eller de parter som mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. Den som gör mätningar eller värderingar har kunskap om det underliggande granskningsobjektet.

Direkt hjälp *

Användning av internrevisorer som utför granskningsåtgärder under den externa revisorns ledning, övervakning och genomgång.

Efterföljande händelser *

Händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, och fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport.

En översiktlig gransknings inriktning och omfattning

De åtgärder som bedöms som nödvändiga under omständigheterna för att uppnå målet med granskningen.

Enhet *

Ett företag eller en verksamhet för vilken koncern- eller enhetsledningen upprättar finansiell information som ska ingå i koncernredovisningen.

Enhetsledning *

Företagsledning som har ansvaret för upprättandet av en enhets finansiella information.

Enhets väsentlighet *

En enhets väsentlighet, som fastställs av koncernrevisionsteamet.

Erfaren revisor *

En person (intern eller extern) som har praktisk revisionserfarenhet och rimlig förståelse av

- a. revisionsprocesser,
- b. ISA samt tillämpliga krav i lagar och andra författningar,
- c. den affärsmiljö som företaget är verksamt i, och
- d. revisions- och rapporteringsfrågor som är av betydelse för den bransch där företaget verkar.

⁵ ISA 805 *Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport* (omarbetad).

Extern bekräftelse *

Revisionsbevis som inhämtas som ett direkt skriftligt svar till revisorn från en extern part (den bekräftande parten) som pappersdokument, elektroniskt dokument eller annat medium.

Extern person med lämpliga kvalifikationer *†

En person utanför revisionsföretaget som har den kompetens och förmåga som behövs för att fungera som ansvarig revisor, t.ex. en delägare från ett annat revisionsföretag eller en anställd (med lämplig erfarenhet) hos antingen en yrkesorganisation för revisorer vars medlemmar kan utföra revisioner och översiktlig granskning av historisk finansiell information, eller andra bestyrkandeuppdrag eller näraliggande tjänster, eller hos en organisation som levererar relevanta kvalitetskontrolltjänster.

Fel

Se Misstag.

Felaktighet *

En skillnad mellan det rapporterade beloppet eller den klassificering, presentation eller upplysning som anges för en post i de finansiella rapporterna och det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som krävs för att redovisningen av posten ska följa det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Felaktigheter kan ha sin grund i misstag eller oegentligheter.

I revisorns uttalande om huruvida de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild, eller en sann och rättvisande bild, innefattar felaktigheter även sådana justeringar av belopp, klassificeringar, presentation eller upplysningar som enligt revisorns bedömning behövs för att de finansiella rapporterna ska ge en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild eller ge en sann och rättvisande bild.

Inom ramen för ISAE 3000 (omarbetad) definieras en felaktighet som en skillnad mellan informationen om granskningsobjektet och den korrekta mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet enligt kriterierna. Felaktigheter kan vara avsiktliga eller oavsiktliga, kvalitativa eller kvantitativa och innefattar även utelämnanden.

Inom ramen för ISRS 4410 (omarbetad) definieras en felaktighet som en skillnad mellan det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som anges för en post i den finansiella informationen, och det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som krävs för att redovisningen av posten ska följa det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Felaktigheter kan ha sin grund i misstag eller oegentligheter.

När den finansiella informationen upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild innefattar felaktigheter även sådana justeringar av belopp, klassificeringar, presentation eller upplysningar som enligt revisorns bedömning behövs för att den finansiella informationen ska ge en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild eller ge en sann och rättvisande bild.

Felaktighet i faktaåtergivningen (när det gäller övrig information)(i sammanhanget för ISAE 3000 (omarbetad))

Övrig information som inte har koppling till förhållanden i informationen om granskningsobjektet eller bestyrkanderapporten, som är felaktigt återgiven eller presenterad. En väsentlig felaktighet i faktaåtergivningen kan skada trovärdigheten i dokument som innehåller information om granskningsobjektet.

Felaktighet i annan information

Det finns en felaktighet i den andra informationen när den andra informationen är felaktigt angiven eller på annat sätt vilseledande (däribland på grund av att den utelämnar eller döljer information som krävs för en riktig förståelse av ett förhållande som upplysning lämnats om i den andra informationen).

Felaktigheter som inte har rättats *

Summan av felaktigheter som revisorn har identifierat under revisionen och som inte har rättats.

Finansiell proformainformation

Finansiell information som visas tillsammans med justeringar för att illustrera effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion på ojusterad finansiell information, som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid en tidigare tidpunkt som har valts som illustration. I denna ISAE förutsätts att finansiell proformainformation presenteras i tabelluppställning bestående av (a) den ojusterade finansiella informationen, (b) proformajusteringarna, och (c) den proformakolumn som blir resultatet.

Finansiella rapporter *

En strukturerad framställning av historisk finansiell information, innefattande upplysningar, avsedd att kommunicera ett företags ekonomiska resurser eller förpliktelser vid en viss tidpunkt eller förändringarna i dessa för en tidsperiod enligt ett ramverk för finansiell rapportering. Termen "finansiella rapporter" står vanligen för fullständiga finansiella rapporter enligt vad som är fastställt i kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, men termen kan också stå för en enskild finansiell rapport. Upplysningar består av förklarande eller beskrivande information, som presenteras enligt krav eller vad som är uttryckligen tillåtet eller på annat sätt tillåtet i det tillämpliga ramverket för finansiella rapporter, i de finansiella rapporterna eller i noterna eller införlivade genom hänvisningar.

Finansiella rapporter för särskilt syfte *

Finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte.

Finansiella rapporter i sammandrag (i sammanhanget för ISA 810 (omarbetad)) *⁶

Historisk finansiell information som är härledd från finansiella rapporter men som är mindre detaljerad än den i de finansiella rapporterna, men som ändå utgör en strukturerad framställning som överensstämmer med den i de finansiella rapporterna av företags ekonomiska resurser eller förpliktelser vid en viss tidpunkt eller förändringar i dessa under en viss tidsperiod.⁷ Olika jurisdiktioner kan ha olika terminologi för att beskriva sådan historisk finansiell information.

Fortsatta granskningsåtgärder

Åtgärder som utförs i syfte att hantera bedömda risker för en *väsentlig* felaktighet, innefattande granskning av eventuella kontroller, detaljgranskning och analytisk granskning.

Framåtblickande finansiell information

Finansiell information med grund i antaganden om händelser som kan ske i framtiden och möjliga åtgärder av ett företag. Framåtblickande finansiell information kan vara i form av en prognos, en skattnings eller en kombination av dessa. (Se även *Prognos* och *Skattnings*)

Företag (i sammanhanget för ISAE 3410)

Den juridiska person, ekonomiska enhet eller identifierbara delen av en juridisk person eller ekonomisk enhet (t.ex. en enskild fabrik eller annan typ av anläggning, som en deponianläggning), eller kombination av juridiska personer eller andra företag eller delar av dessa företag (t.ex. ett joint venture) till vilka utsläppen i GHG-rapporten hör.

⁶ ISA 810 Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag (omarbetad).

⁷ ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av en revision enligt *International Standard on Auditing*, punkt 13 f.

Företagets riskbedömningsprocess

En komponent i den interna kontrollen som är företagets process för att identifiera affärsrisker som är relevanta för den finansiella rapporteringens mål och för att bestämma åtgärder för att hantera dessa risker samt resultaten av detta.

Företagets styrning

(Se *Bolagsstyrning*)

Företagsledning *

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.

Företagsledningens punktskattning *

Det belopp som företagsledningen valt som uppskattning i redovisningen och som ska redovisas eller som upplysning ska lämnas om i de finansiella rapporterna.

Förfrågan

Förfrågan består av att söka både finansiell och icke-finansiell information hos kunniga personer i eller utanför företaget.

Förfrågan (i sammanhanget för ISRE 2400 (omarbetad))

Förfrågan består av att söka information hos kunniga personer inom eller utom företaget.

Förhålla sig professionellt skeptisk *

En inställning som innefattar ifrågasättande, att vara uppmärksam på förhållanden som kan tyda på möjliga felaktigheter som beror på misstag eller oegentligheter, samt en kritisk bedömning av revisionsbevis.

Förskingring av tillgångar

Innefattar stöld av ett företags tillgångar. Brotten förövas ofta av anställda och beloppen är i många fall små och oväsentliga. Ibland är dock företagsledningen inblandad och ofta är det lättare för företagsledningen att kamouflera eller dölja förskingring så att den blir svår att upptäcka.

Förstagångsrevision *

Ett uppdrag i vilket de finansiella rapporterna för föregående period antingen

- a. inte har blivit föremål för revision, eller
- b. har reviderats av en tidigare revisor.

Förutsättningar för en revision *

Att företagsledningen använder ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering vid upprättandet av de finansiella rapporterna samt att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen är införstådd med den grundläggande förutsättningen⁸ för utförandet av en revision.

Generella finansiella rapporter *

Finansiella rapporter upprättade enligt ett generellt ramverk.

⁸ ISA 200, punkt 13.

Generellt ramverk *

Ett ramverk för finansiell rapportering avsett att tillgodose de gemensamma behoven av finansiell information hos många olika användare. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrt ramverk. Termen "ramverk avsett att ge en rättvisande bild" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs och som

- a. uttryckligen eller underförstått konstaterar att företagsledningen, för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna, kan behöva lämna upplysningar utöver dem som särskilt krävs i ramverket, eller
- b. uttryckligen konstaterar att företagsledningen kan behöva avvika från ett krav i ramverket för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. Sådana avvikelser väntas bara vara nödvändiga i ytterst sällsynta fall.

Termen "regelstyrt ramverk" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs men inte innehåller bekräftelserna i a och b ovan.⁹

Genomgång (i sammanhanget för kvalitetskontroll)

Uppskatta kvaliteten på arbete som utförts av andra och slutsatser som dragits av andra.

GHG-rapport

En rapport bestående av olika delar och som kvantifierar ett företags utsläpp av växthusgaser under en period (kallas ibland utsläppsinventering) och, i tillämpliga fall, jämförande information och upplysningar, däribland en sammanfattning av betydande principer för kvantifiering och rapportering. Ett företags GHG-rapport kan också innehålla en kategoriserad förteckning över upptag eller minusposter avseende utsläpp. I de fall uppdraget inte täcker hela GHG-rapporten ska termen "GHG-rapport" tolkas som den del som täcks av uppdraget. GHG-rapporten är "informationen om granskningsobjektet" för uppdraget.¹⁰

Granskning

Användningen av åtgärder på vissa eller alla poster i en population.

Granskning av kontroller *

En granskningsåtgärd för utvärdering av kontrollers funktion när det gäller att förhindra, eller upptäcka och rätta, väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

Granskning av kontroller (i sammanhanget för ISAE 3402)

En åtgärd avsedd att utvärdera effektiviteten i kontrollers funktion när det gäller att uppnå kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning.

Grundläggande förutsättning, avseende företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar, för utförandet av en revision *

Att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har bekräftat och förstår sitt ansvar för följande faktorer, som är grundläggande för utförandet av en revision enligt ISA. Det innebär ansvar för

- a. upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,
- b. för sådan intern kontroll som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen fastställer som nödvändig för att möjliggöra upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- c. förse revisorn med

⁹ ISA 200, punkt 13 a.

¹⁰ ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information* (omarbetad), punkt 12 x.

- i. tillgång till all information som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, känner till som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, så som underlag, dokumentation och andra förhållanden,
- ii. ytterligare uppgifter som revisorn kan begära att få av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, för revisionens syfte, och
- iii. obegränsad tillgång till de personer inom företaget som revisorn bedömer det som nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

När det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, kan a ovan formuleras som "upprättandet av finansiella rapporter *som ger en rättvisande bild* enligt ramverket för finansiell rapportering", eller "upprättandet av finansiella rapporter *som ger en sann och rättvisande bild* enligt ramverket för finansiell rapportering".

För den "förutsättning, avseende företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar, som är grundläggande för utförandet av en revision" kan också termen "den grundläggande förutsättningen" användas.

Historisk finansiell information *

Information uttryckt i finansiella termer om ett särskilt företag, i första hand hämtad från det företags redovisningssystem, om ekonomiska händelser som har inträffat under tidigare perioder eller om ekonomiska förhållanden eller omständigheter vid tidigare tidpunkter.

Information om ett granskningsobjekt

Resultatet av utvärderingen eller mätningen av ett granskningsobjekt. Revisorn skaffar sig tillräckliga och ändamålsenliga bevis om informationen om granskningsobjektet, för att få en rimlig grund för att lämna ett uttalande i en bestyrkanderapport.

Informationssystem som är relevant för finansiell rapportering

En komponent i den interna kontrollen som innefattar systemet för finansiell rapportering och består av rutiner och dokumentation som har inrättats för att initiera, registrera, bearbeta och redovisa företagets transaktioner (samt händelser och förhållanden) samt möjliggöra redovisningsskyldighet för tillhörande tillgångar, skulder och eget kapital.

Ingående balanser *

De kontosaldon som fanns vid periodens ingång. Ingående balanser bygger på föregående periods utgående balanser och avspeglar effekterna av transaktioner och händelser under tidigare perioder och de redovisningsprinciper som har använts under föregående period. Ingående balanser innefattar även upplysning om förhållanden som förelåg vid periodens ingång, t.ex. åtaganden och eventuella tillgångar och förpliktelser.

Inneboende risk *

(Se *Risk för väsentlig felaktighet*)

Inspektion (i sammanhanget för kvalitetskontroll) *†

Avseende slutförda uppdrag, åtgärder utformade för att ge bevis för att uppdragsteam har följt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.

Inspektion (som granskningsåtgärd)

Att granska handlingar eller dokument, som kan vara interna eller externa, i pappersform, elektronisk form eller annat medium, eller en fysisk undersökning av en tillgång.

Intern kontroll *

Den process som utformas, införs och upprätthålls av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen och annan personal för att ge rimlig säkerhet att företagets mål nås i fråga om finansiell rapportering, effektivitet i verksamheten och att tillämpliga lagar och andra författningar följs. Begreppet "kontroller" avser allt som rör en eller flera komponenter i intern kontroll.

Internrevision *

En utvärderande verksamhet som har inrättats eller tillhandahålls som en servicefunktion inom företaget. I dess uppgifter ingår bland annat att granska, utvärdera och övervaka att den interna kontrollen är ändamålsenlig och effektiv.

Internrevisorer *

De personer som utför internrevisionens arbete. Internrevisorer kan arbeta på en intern-revisionsavdelning eller motsvarande funktion.

International Financial Reporting Standards *

International Financial Reporting Standards (IFRS) utfärdade av International Accounting Standards Board.

IT-miljö

De principer och rutiner som företaget inför och den IT-infrastruktur (maskinvara, operativsystem osv.) och datorprogram som det använder som stöd i verksamheten och för att genomföra affärsstrategier.

Jämförande finansiella rapporter *

Jämförande information där belopp och andra upplysningar för den föregående perioden har införlivats för jämförelse med den aktuella periodens finansiella rapporter, men som, om de är reviderade, revisionsuttalandet hänvisar till. Informationsnivån i de jämförande finansiella rapporterna motsvarar informationsnivån i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.

Jämförande information *

De belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna som avser en eller flera tidigare perioder enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Inom ramen för ISAE 3410 definieras jämförande information som de belopp och upplysningar i GHG-rapporten som avser en eller flera tidigare perioder.

Jämförelsetal *

Jämförande information där belopp och andra upplysningar för föregående period ingår som en integrerad del av den aktuella periodens finansiella rapporter, och som är avsedd att läsas endast i samband med de belopp och andra upplysningar som rör den aktuella perioden (kallas "den aktuella periodens siffror"). Detaljnivån för jämförelsebeloppen och -upplysningarna avgörs främst av dess relevans för den aktuella periodens siffror.

Kompletterande information

Information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna, som inte krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna, vanligen presenterad i antingen kompletterande tabeller eller som ytterligare noter.

Kompletterande kontroller hos användarföretaget *

Kontroller som servicebyrån vid utformningen av sina tjänster förutsätter att användarföretag genomför och som, om det krävs för att uppnå kontrollmålen, identifieras i beskrivningen av servicebyråns system.

Koncern *

Alla enheter vars finansiella information ingår i koncernredovisningen. En koncern består alltid av flera enheter.

Koncerngemensamma kontroller *

Kontroller som koncernledningen utformar, inför och upprätthåller över koncernredovisningen.

Koncernledning *

Företagsledning ansvarig för upprättandet av koncernredovisningen.

Koncernredovisning *

Finansiella rapporter som innefattar den finansiella informationen från en eller flera enheter. Termen "koncernredovisning" avser även s.k. oäkta koncernredovisningar som sammanställer finansiell information upprättad av enheter som inte har något moderföretag men som står under samma bestämmande inflytande.

Koncernrevision *

En revision av en koncerns finansiella rapporter.

Koncernrevisionsteam *

Revisorer, vilket inbegriper ansvarig koncernrevisor, och personal som fastställer den övergripande koncernrevisionsstrategin, kommunicerar med enheternas revisorer, deltar i konsolideringsprocessen och utvärderar slutsatserna som har dragits av revisionsbevisen som en grund för ett uttalande om koncernredovisningen.

Kontrollaktiviteter

De riktlinjer och rutiner som bidrar till att säkerställa att företagsledningens direktiv genomförs. Kontrollaktiviteter är en komponent i den interna kontrollen.

Kontroller på en underservicebyrå

Kontroller på en underservicebyrå för att ge rimlig säkerhet att ett kontrollmål är uppnått.

Kontroller på servicebyrån

Kontroller över uppnåendet av ett kontrollmål som omfattas av servicebyråns revisors bestyrkanderapport.

Kontrollmiljö

Innefattar styr- och ledningsfunktioner samt styrelsens och företagsledningens inställning, medvetenhet och åtgärder i fråga om företagets interna kontroll och dess betydelse i företaget. Kontrollmiljön är en komponent i den interna kontrollen.

Kontrollmål

Syftet eller målet med en viss aspekt av kontroller. Kontrollmål hänger samman med de risker som kontrollerna är avsedda att minska.

Kontrollrisk *

(Se *Risk för väsentlig felaktighet*)

Kriterier

De referensvärden som används för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet. "Tillämpliga kriterier" är de kriterier som används i ett visst uppdrag.

Kvantifiering

Processen för att fastställa mängden växthusgaser som hänger samman med företaget, antingen direkt eller indirekt, utsläppta (eller upptagna) av vissa källor (eller avledningar).

Köpta utsläppsrätter

En minuspost avseende utsläpp där företaget betalar för en minskning av ett annat företags utsläpp (minskningar av utsläpp) eller för en ökning av ett annat företags upptag (ökning av upptag) jämfört med en hypotetisk baslinje.

Källa

En fysisk enhet eller processen som släpper ut växthusgaser i atmosfären.

Lämpliga kriterier

(Se *Kriterier*)

Medarbetare *†

Yrkeskunnig personal, dock inte delägare, även specialister anlitade av revisionsföretaget.

Miljörisk

I vissa fall kan faktorer relevanta för bedömningen av inneboende risk för utvecklingen av den övergripande revisionsplanen innefatta risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna på grund av miljöfrågor.

Mindre företag

Ett företag som vanligen kännetecknas av t.ex.

- a. att ägande och företagsledning är koncentrerade till ett fåtal personer (ofta en enda person – antingen en fysisk person eller ett annat företag som äger företaget förutsatt att ägaren uppvisar de relevanta kvalitativa kännetecknen), och
- b. ett eller flera av följande kännetecken
 - i. transaktioner som är rakt på sak eller okomplicerade,
 - ii. enkel bokföringsorganisation,
 - iii. få rörelsegrenar och få produkter inom rörelsegrenar,
 - iv. få interna kontroller,
 - v. få ledningsnivåer med ansvar för många olika kontroller, och
 - vi. få anställda, av vilka många har en mängd olika uppgifter.

Dessa kvalitativa kännetecken är inte uttömmande, de är inte begränsade till mindre företag och mindre företag uppvisar inte nödvändigtvis alla dessa kännetecken.

Minuspost avseende utsläpp

Varje post i företagets GHG-rapport som dras av från de totala rapporterade utsläppen, men som inte är ett upptag. Normalt innefattar den köpta utsläppsrätter, men den kan också innefatta ett antal andra instrument eller mekanismer, t.ex. krediter och avsättningar som redovisas av en tillsynsmyndighet eller annat system som företaget är en del av.

Misstag

En oavsiktlig felaktighet i de finansiella rapporterna, vilket innefattar utelämnande av ett belopp eller en upplysning.

Modifierat uttalande *

Ett uttalande med reservation, ett uttalande med avvikande mening eller att revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna.

Näraliggande tjänster

Består av avtalade åtgärder och sammanställningar.

Närstående *

En part som är antingen:

- a. närstående enligt definitionen i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, eller
- b. om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer minimikrav eller inga krav alls rörande närstående,
 - i. en person eller ett annat företag som har bestämmande inflytande eller betydande inflytande, direkt eller indirekt genom en eller flera mellanhänder, över det rapporterande företaget,
 - ii. ett annat företag som det rapporterande företaget har bestämmande eller betydande inflytande över, direkt eller indirekt genom en eller flera mellanhänder, eller
 - iii. ett annat företag som står under samma bestämmande inflytande som det rapporterande företaget genom att ha
 - a. ägare med bestämmande inflytande,
 - b. ägare som är nära familjemedlemmar, eller
 - c. gemensamma nyckelpersoner i företagsledningen.

Dock betraktas företag som står under samma bestämmande inflytande av en stat (som här betyder staten eller motsvarande organ på regional och kommunal nivå) inte som närstående, såvida de inte gör betydande transaktioner eller delar en väsentlig del av sina resurser med varandra.

Nätverk *†

En större struktur

- a. som syftar till samarbete, och
- b. som klart syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt varumärkesnamn eller gemensamt använder en betydande andel professionella resurser.

Nätverksföretag *†

Ett revisionsföretag eller företag som tillhör ett nätverk.

Oberoende¹¹

Består av:

- a. Faktiskt oberoende
Inställning som tillåter att en slutsats uttrycks utan att påverkas av faktorer som skulle kunna obehörigen påverka professionellt omdöme, vilket därmed innebär att en person kan uppträda med integritet, vara objektiv och förhålla sig professionellt skeptisk.
- b. Synbart oberoende
Undvikande av fakta och omständigheter som är så betydelsefulla att en förstående och informerad extern part sannolikt skulle kunna dra slutsatsen att hederligheten, objektiviteten eller professionell skepsis hos ett revisionsföretag, eller en medlem i revisions- eller bestyrkandeteamet, har äventyrats.

Observation

Innebär att betrakta en process eller åtgärd som utförs av andra, t.ex. att revisorn ser på när företagets personal gör en inventering eller när kontrollåtgärder genomförs.

Oegentlighet *

En avsiktlig handling av en eller flera personer i företagsledningen, styrelsen, personalen eller av extern part, som innefattar bedrägligt förfarande i syfte att uppnå obehöriga eller olagliga fördelar.

¹¹ Enligt definition i International Ethics Standards Board for Accountants' (IESBA) *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden).

Offentlig sektor

Nationella myndigheter, regionala myndigheter (t.ex. för delstat, provins, territorium), lokala myndigheter (t.ex. stad) och tillhörande myndighetsaktiviteter (t.ex. myndighet, styrelser, kommissioner och företag).

Ojusterad finansiell information

Finansiell information för företaget, som den ansvariga parten gör proformajusteringar av.

Omodifierat uttalande *

Revisorns uttalande när han eller hon drar slutsatsen att de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.¹²

Omräkning

Består av att kontrollera att dokument eller bokföring är matematiskt riktiga.

Osäkerhet

En fråga vars lösning beror på framtida handlingar eller händelser som inte står under företagets direkta kontroll men som kan påverka de finansiella rapporterna.

Osäkerhet i uppskattningen *

Känsligheten hos en uppskattning i redovisningen och tillhörande upplysningar för en inreboende brist på exakthet i mätningen av den.

Personal *†

Delägare och medarbetare.

Population *

Hela mängden data från vilken ett urval görs och om vilken revisorn vill dra slutsatser.

Post som särbehandlas *

En felaktighet eller avvikelse som bevisligen inte är representativ för felaktigheter eller avvikelser i en population.

Professionell bedömning *

Tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av revisions- och redovisningsstandarder samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för revisionsuppdraget.

Professionell bedömning (i sammanhanget för ISRE 2400 (omarbetad))

Tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av bestyrkande- och redovisningsstandarder samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för den översiktliga granskningen.

Professionellt omdöme (i sammanhanget för ISAE 3000 (omarbetad))

Tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av bestyrkandestandarder samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.

¹² ISA 700 (omarbetad), punkterna 35–36, behandlar de formuleringar som används för att lämna uttalandet när det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild respektive ett regelstyrt ramverk.

Professionellt skeptisk inställning (i sammanhanget för ISAE 3000 (omarbetad))

En inställning som innefattar ifrågasättande, att vara uppmärksam på förhållanden som kan tyda på möjliga felaktigheter samt en kritisk bedömning av bevis.

Proformajusteringar

När det gäller ojusterad finansiell information, innefattar de:

- i. Justeringar av ojusterad finansiell information vilka illustrerar effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion ("händelse" eller "transaktion") som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid ett tidigare datum, som har valts i illustrativt syfte.
- ii. Justeringar av den ojusterade finansiella informationen som krävs för att den finansiella proformainformationen ska kunna sammanställas utifrån en grund som är förenlig med det rapporterade företagets ("företagets") tillämpliga ramverk för finansiell rapportering och dess redovisningsprinciper enligt detta ramverk.

Proformajusteringar innefattar den relevanta finansiella informationen för en verksamhet som har förvärvats eller ska förvärvas ("förvärvsobjekt"), eller en verksamhet som har avyttrats eller ska avyttras ("avyttringsobjekt"), i den utsträckning den informationen används vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen ("finansiell information för förvärvs- eller avyttringsobjekt").

Programkontroller inom informationsteknik

Manuella eller automatiserade rutiner som vanligtvis finns på affärsprocessnivå. Programkontroller kan vara förebyggande eller upptäckande till sin natur och är utformade för att säkerställa att räkenskapsmaterialet är fullständigt. Programkontroller rör således rutiner avseende att initiera, registrera, bearbeta och redovisa transaktioner eller andra finansiella data.

Prognos

Framåtblickande finansiell information upprättad utifrån antaganden om framtida händelser som företagsledningen förväntar sig ska ske och de åtgärder företagsledningen väntas vidta per det datum informationen är upprättad (antaganden som bygger på bästa uppskattning).

Prospekt

Ett dokument utfärdat enligt krav i lag eller annan författning avseende företagets värdepapper, som en extern part ska använda som grund för ett investeringsbeslut.

Publicerad finansiell information

Finansiell information för företaget eller ett förvärvs- eller avyttringsobjekt, som görs tillgänglig för allmänheten.

Påståenden *

Företagsledningens uttalanden, uttryckliga eller på annat sätt uttalade, i de finansiella rapporterna, som används av revisorn för att bedöma de olika typer av potentiella felaktigheter som kan uppstå. Inom ramen för ISAE 3410 definieras påståenden som företagets uttalanden, uttryckliga eller på annat sätt uttalade, i GHG-rapporten, som används av revisorn för att bedöma de olika typer av potentiella felaktigheter som kan uppstå.

Ramverk avsett att ge en rättvisande bild *

(Se Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering och Generellt ramverk)

Ramverk för särskilt syfte *

Ett ramverk för finansiell rapportering som är utformat för att tillgodose särskilda användares behov av finansiell information. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrt ramverk.¹³

Rapport om beskrivningen och utformningen av en servicebyrås kontroller ("typ 1-rapport" i ISAE 3402) (i sammanhanget för ISAE 3402)¹⁴

En rapport som innehåller följande:

- i. Servicebyråns systembeskrivning.
- ii. Ett skriftligt uttalande av servicebyrån att i alla väsentliga avseenden och baserat på lämpliga kriterier:
 - a. beskrivningen ger en rättvisande bild av servicebyråns system som det är utformat och infört per det angivna datumet, och
 - b. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning var lämpligt utformade per det angivna datumet.
- iii. En servicebyrås revisors bestyrkanderapport med ett uttalande med rimlig säkerhet avseende förhållandena i (ii) a–b ovan.

Rapport om beskrivningen och utformningen av kontroller hos en servicebyrå (typ 1-rapport i ISA 402) ^{*15}

En rapport som innehåller följande:

- a. En beskrivning, upprättad av servicebyråns företagsledning, av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller som har utformats och utförts per ett visst datum.
- b. En rapport av servicebyråns revisor avsedd att ge ett bestyrkande med rimlig säkerhet och som innefattar hans eller hennes uppfattning om beskrivningen av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller samt om hur lämplig utformningen av kontrollerna är när det gäller att uppnå de angivna kontrollmålen.

Rapport om beskrivningen av, utformningen av och funktionen hos kontroller hos en servicebyrå (typ 2-rapport i ISA 402) *

En rapport som innehåller följande:

- a. En beskrivning, upprättad av servicebyråns företagsledning, av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller, deras utformning och införande per ett visst datum eller för en viss period och, i vissa fall, deras funktion under en viss period.
- b. En rapport av servicebyråns revisor avsett att ge ett bestyrkande med rimlig säkerhet och som innefattar följande:
 - i. Hans eller hennes uppfattning om beskrivningen av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller, hur lämplig utformningen av kontrollerna är när det gäller att uppnå de angivna kontrollmålen samt kontrollernas funktion.
 - ii. En beskrivning av den granskning av kontroller som servicebyråns revisor har utfört och resultaten av denna.

Rapport om beskrivningen och utformningen av samt effektiviteten i funktionen hos en servicebyrås kontroller ("typ 2-rapport" i ISAE 3402) (i sammanhanget för ISAE 3402)

En rapport som innehåller följande:

- i. Servicebyråns systembeskrivning.
- ii. Ett skriftligt uttalande av servicebyrån att i alla väsentliga avseenden och baserat på lämpliga kriterier:

¹³ ISA 200, punkt 13 a.

¹⁴ ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitat en servicebyrå.*

¹⁵ ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitat en servicebyrå.*

- a. beskrivningen ger en rättvisande bild av servicebyråns system som det var utformat och infört under hela den angivna perioden,
 - b. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning var lämpligt utformade under hela den angivna perioden, och
 - c. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning har fungerat effektivt under hela den angivna perioden.
- iii. En servicebyrås revisors bestyrkanderapport:
- a. med en slutsats med rimlig säkerhet om förhållandena i (ii) a–c ovan, och
 - b. innehåller en beskrivning av granskningarna av kontroller och resultaten av dem.

Regelstyrt ramverk *

(Se *Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering* och *Generellt ramverk*)

Relevanta yrkesetiska krav (inom ramen för ISQC 1) *†

Yrkesetiska krav som uppdragsteamet och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget måste följa när de utför revisioner eller översiktliga granskningar av finansiella rapporter, eller andra bestyrkandeuppdrag eller närallgande tjänster, och som vanligen omfattar bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.

Relevanta yrkesetiska krav (inom ramen för ISA-standarderna)

Yrkesetiska krav som uppdragsteamet och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget måste följa när de utför ett revisionsuppdrag, och som vanligen omfattar bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) avseende revisionen av finansiella rapporter, tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.

Relevanta yrkesetiska krav (inom ramen för ISRE 2400 (omarbetad))

Yrkesetiska krav som uppdragsteamet måste följa när det utför översiktliga granskningar, och som vanligen omfattar bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.

Relevanta yrkesetiska krav (inom ramen för ISRS 4410 (omarbetad))

Yrkesetiska krav som uppdragsteamet måste följa när det utför ett sammanställningsuppdrag, och som vanligen omfattar bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) avseende sammanställningsuppdrag, tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.

Reviderade finansiella rapporter (i sammanhanget för ISA 810 (omarbetad)) *

Finansiella rapporter¹⁶ som har reviderats av revisorn enligt ISA och från vilka de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda.

Revisionsakt *

En eller flera pärmar, mappar eller andra lagringsmedier, i fysisk eller elektronisk form, som innehåller det material som utgör dokumentationen för ett visst uppdrag.

¹⁶ ISA 200, punkt 13 f, definierar termen "finansiella rapporter".

Revisionsbevis *

Information som revisorn använder för att komma fram till de slutsatser som han eller hon grundar sina uttalanden i revisors rapport på. Revisionsbevis innefattar både information som ingår i det räkenskapsmaterial som utgör underlag för de finansiella rapporterna och annan information. (Se *Tillräcklighet i fråga om revisionsbevis* och *Ändamålsenlighet (i fråga om revisionsbevis)*)

Revisionsdokumentation *

Dokumentation av utförda granskningsåtgärder, inhämtade relevanta revisionsbevis samt slutsatser som revisorn har kommit fram till (ibland används även termen "arbetspapper").

Revisionsföretag *†

En enmansbyrå, ett handelsbolag eller ett aktiebolag eller ett annat företag bestående av yrkesverksamma revisorer/redovisningskonsulter.

Revisionsmässigt urval (urval) *

Tillämpningen av granskningsåtgärder på mindre än 100 procent av posterna i en population av relevans för revisionen på ett sådant sätt att varje urvalsenhet har möjlighet att bli vald för att ge revisorn en rimlig grund för slutsatser om hela populationen.

Revisionsrisk *

Risken för att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande i revisors rapport när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk.

Revisionsuttalande *

(Se *Modifierat uttalande* och *Omodifierat uttalande*)

Revisionsuttalande om koncernen *

Revisionsuttalandet avseende koncernens finansiella rapporter.

Revisor *

"Revisor" står för den eller de personer som utför revisionen, vanligen den ansvariga revisorn eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, i tillämpliga fall, revisionsföretaget. Där en ISA uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor". "Ansvarig revisor" och "revisionsföretag" ska i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter i den offentliga sektorn.

Revisor (i sammanhanget för ISAE 3000 (omarbetad))

Den eller de personer som utför uppdraget (normalt ansvarig revisor eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, enligt vad som är tillämpligt, revisionsföretaget). Där denna ISAE uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor".

Revisor (i sammanhanget för ISRE 2400 (omarbetad))

En revisor/redovisningskonsult. Termen innefattar ansvarig revisor eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, i tillämpliga fall, revisionsföretaget. Där denna ISRE uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor". "Ansvarig revisor" och "revisionsföretag" ska i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter i den offentliga sektorn.

Revisor (i sammanhanget för ISRS 4410 (omarbetad))

En yrkesverksam revisor som utför sammanställningsuppdraget. Termen innefattar ansvarig revisor eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, i tillämpliga fall, revisionsföretaget. Där ISRS 4410 (omarbetad) uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor". "Ansvarig revisor" och "revisionsföretag" ska i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter i den offentliga sektorn.

Revisor/redovisningskonsult¹⁷

En person som är medlem i ett medlemsorgan i IFAC.

Revisor/redovisningskonsult¹⁸

En revisor/redovisningskonsult, oavsett funktionsindelning (t.ex. revision, skatter eller konsultverksamheten) i ett revisionsföretag. Termen används också för ett revisionsföretag med revisorer/redovisningskonsulter.

Revisor för en enhet *

En revisor som på begäran av koncernrevisionsteamet granskar finansiell information för en enhet i koncernrevisionssyfte.

Revisorns anknytning till finansiell information

En revisor har anknytning till finansiell information när revisorn bifogar en rapport till den informationen eller samtycker till att revisorns namn används i ett yrkesmässigt sammanhang.

Revisorns intervall *

(Se *Revisorns punktskattning*)

Revisorns punktskattning eller revisors intervall *

Det belopp respektive beloppsintervall som härleds från revisionsbevis för att användas vid utvärdering av företagsledningens punktskattning.

Rimlig säkerhet (i sammanhanget revisionsuppdrag och i kvalitetskontroll) *†

En hög, men inte absolut, grad av säkerhet.

Risk för väsentlig felaktighet *

Risken för att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter före en revision. Denna risk består av två delar, som beskrivs på följande sätt på påståendenivån:

a. Inneboende risk

Känsligheten hos ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning för en felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, före beaktande av eventuella kontroller.

b. Kontrollrisk

Risken för att en felaktighet som skulle kunna finnas i ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, inte förhindras eller upptäcks och rättas i tid via företagets interna kontroll.

¹⁷ Enligt definition i International Ethics Standards Board for Accountants' (IESBA) *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden).

¹⁸ Enligt definition i International Ethics Standards Board for Accountants' (IESBA) *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden).

Risk för väsentliga felaktigheter (i sammanhanget för ISAE 3000 (omarbetad))

Risken för att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter före uppdraget.

Riskbedömning *

De granskningsåtgärder som utförs för att få en förståelse av företaget och dess miljö, däribland den interna kontrollen i företaget, för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna.

Risikfaktorer i samband med oegentligheter *

Händelser eller omständigheter som tyder på att det finns ett incitament eller ett tryck att begå oegentligheter eller göra det möjligt att begå oegentligheter.

Räkenskapsmaterial *

Bokföringsunderlag och annat underlagsmaterial, t.ex. checkar och dokumentation av elektronisk överföring av medel; fakturor, kontrakt; huvudbok och reskontor, bokföringsposter och andra justeringar av de finansiella rapporterna; samt bokföringsmaterial som arbetsredlar och arbetsblad som underlag för kostnadsfördelningar, beräkningar, avstämningar och upplysningar.

Sakkunskap *

Skicklighet, kunskaper och erfarenheter inom ett särskilt område.

Sammanställningsuppdrag

Ett uppdrag i vilket revisorn använder sina specialistkunskaper i redovisning och finansiell rapportering för att bistå företagsledningen i upprättande och utformning av finansiell information för ett företag enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, och rapporterar enligt kraven i denna ISRS. I hela ISRS 4410 (omarbetad) används de olika formerna av begreppet "sammanställa" i detta sammanhang.

Servicebyrå *

En extern organisation (eller segment av en extern organisation) som levererar sådana tjänster till användarföretag som ingår i de informationssystem hos dessa företag som är relevanta för finansiell rapportering.

Servicebyrå (i sammanhanget för ISAE 3402)

En extern organisation (eller segment i en extern organisation) som levererar sådana tjänster till användarföretag som sannolikt är relevanta för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering.

Servicebyråns revisor *

En revisor som, på servicebyråns begäran, levererar en bestyrkande rapport om en servicebyråns kontroller.

Servicebyråns system *

De riktlinjer och rutiner som utformas, införs och upprätthålls av servicebyrån för att den ska kunna leverera de tjänster till användarföretagen som rapporten från servicebyråns revisor omfattar.

Servicebyråns revisor (i sammanhanget för ISAE 3402)

En revisor som, på servicebyråns begäran, tillhandahåller en bestyrkanderapport om en servicebyråns kontroller.

Servicebyrås system (eller systemet) (i sammanhanget för ISAE 3402)

De riktlinjer och rutiner som utformas och införs av servicebyrå för att denna ska kunna leverera de tjänster till användarföretagen som rapporten från servicebyråns revisor omfattar. Servicebyråns systembeskrivning innefattar identifiering av de tjänster som omfattas, den period, eller om det gäller en typ 1-rapport, det datum som beskrivningen hänger samman med, kontrollmål samt tillhörande kontroller.

Servicebyrås uttalande

Ett skriftligt uttalande om de förhållanden som hänvisning görs till i (a) definitionen av en rapport avseende beskrivningen av, utformningen av och funktionen hos kontroller på en servicebyrå i (när det gäller en typ 2-rapport) eller (b) i definitionen av en rapport avseende beskrivningen och utformningen av en servicebyrås kontroller (när det gäller en typ 1-rapport).

S.k. "carve-out"-metod

Metod för att hantera de tjänster som tillhandahålls av en underservicebyrå, som innebär att servicebyråns systembeskrivning innefattar karaktären på tjänsterna som underservicebyrån tillhandahåller, men att underservicebyråns relevanta kontrollmål och tillhörande kontroller undantas från servicebyråns systembeskrivning och från inriktningen och omfattningen av servicebyråns revisors uppdrag. Servicebyråns systembeskrivning och inriktningen och omfattningen på servicebyråns revisors uppdrag innefattar kontroller på servicebyrån för att övervaka effektiviteten i kontrollers funktion på underservicebyrån, som kan innefatta servicebyråns genomgång av en bestyrkanderapport om kontroller på underservicebyrån.

S.k. "inclusive"-metod

Metod för att hantera de tjänster som tillhandahålls av en underservicebyrå, som innebär att servicebyråns systembeskrivning innefattar karaktären på tjänsterna som underservicebyrån tillhandahåller, och att underservicebyråns relevanta kontrollmål och tillhörande kontroller ingår i servicebyråns systembeskrivning och i inriktningen och omfattningen av servicebyråns revisors uppdrag.

Skattning

Framåtblickande finansiell information upprättad utifrån

- a. hypotetiska antaganden om framtida händelser och företagsledningens åtgärder som inte nödvändigtvis förväntas inträffa, t.ex. när vissa företag är i en uppstartsfas eller överväger en stor ändring i verksamhetens karaktär, eller
- b. en blandning av antaganden som bygger på bästa uppskattning och hypotetiska antaganden.

Skicklighet i och tekniker för bestyrkande

Den skicklighet i och de tekniker för planering, insamlande av bevis, utvärdering av bevis, kommunikation och rapportering som en revisor visar prov på, som skiljer sig från kunskap om det underliggande granskningsobjektet för ett visst bestyrkandeuppdrag eller mätningen eller värderingen av granskningsobjektet.

Skriftligt uttalande *

Ett skriftligt uttalande från företagsledningen som lämnas till revisorn för att bekräfta vissa förhållanden eller som stöd för andra revisionsbevis. I det här sammanhanget innefattar skriftliga uttalanden inte finansiella rapporter, påståenden i dessa eller underliggande bokföring och bokföringsmaterial.

Specialist *

(Se *Specialist i revisionsarbetet* och *Specialist anlitad av företagsledningen*)

Specialist anlitad av företagsledningen *

En enskild person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision, vars arbete inom det området används i syfte att bistå företagsledningen i arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna.

Specialist anlitad av revisorn

En person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än bestyrkande och vars arbete inom det området används i syfte att biträda revisorn vid inhämtandet av tillräckliga och ändamålsenliga bevis. En specialist anlitad av revisorn kan vara en intern specialist (en delägare eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i revisionsföretaget eller ett nätverksföretag) eller en extern specialist som revisorn anlitar.

Specialist i revisionsarbetet *

En person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision och vars arbete inom det området används i syfte att underlätta för revisorn att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. En specialist i revisionsarbetet kan vara en intern specialist (en delägare¹⁹ eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i revisorns företag eller ett nätverksföretag) eller en extern specialist.

Standarder för yrkesutövningen *

International Standards on Auditing (ISA) och relevanta yrkesetiska krav.

Standarder för yrkesutövningen (i sammanhanget för ISQC 1) †²⁰

IAASB Engagement Standards, enligt definition i IAASBs *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* och relevanta yrkesetiska krav.

Statistiskt urval *

En urvalsansats med följande egenskaper:

- a. Slumpmässigt val av posterna i urvalet.
- b. Användning av sannolikhetsteori för utvärdering av resultat från urvalet, däribland mätning av urvalsrisk.

En urvalsansats som inte har egenskaperna a och b betraktas som ett icke-statistiskt urval.

Stratifiering *

Processen att dela upp en population i delpopulationer, som var för sig utgör en samling urvalsenheter med likartade egenskaper (ofta monetärt värde).

Stycke med upplysningar av särskild betydelse *

Ett stycke i revisors rapport som rör ett förhållande som är presenterat eller upplysning lämnat om på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna.

Stycke med övriga upplysningar *

Ett stycke i revisors rapport som rör 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.

¹⁹ Med "delägare" och "revisionsföretag" avses även motsvarigheterna i den offentliga sektorn i relevanta fall.

²⁰ ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppgifter och närliggande tjänster.*

Substansgranskning *

En granskningsåtgärd avsedd att upptäcka väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Substansgranskning innefattar

- a. detaljgranskning (transaktionsslag, konton och upplysningar), och
- b. substansinriktad analytisk granskning.

System för utsläppshandel

En marknadsbaserad ansats för att kontrollera växthusgaser genom att erbjuda ekonomiska incitament för att minska utsläppen av dessa gaser.

Säkerhet *†

(Se *Rimlig säkerhet*)

Särskild kvalitetsgranskare för uppdraget *†

En delägare, annan person i revisionsföretaget, extern person med lämpliga kvalifikationer eller ett team med sådana personer, som inte ingår i uppdragsteamet, med tillräckliga och ändamålsenliga erfarenheter och befogenhet så att han eller hon kan göra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser teamet har kommit fram till vid utformningen av rapporten.

Särskilt betydelsefulla områden

De områden som enligt revisorns professionella bedömning var de mest betydelsefulla i revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Särskilt betydelsefulla områden väljs ut från områden som kommunicerats med styrelsen.

Tidigare revisor *

Revisor från ett annat revisionsföretag som reviderade ett företags finansiella rapporter för föregående period och som har ersatts av den nuvarande revisorn.

Tillräcklighet (i fråga om revisionsbevis) *

Måttet på kvantiteten revisionsbevis. Den kvantitet revisionsbevis som behövs påverkas av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och även av kvaliteten på sådana revisionsbevis.

Tillämpade kriterier (i sammanhanget för ISA 810 (omarbetad)) *

De kriterier som tillämpas av företagsledningen vid upprättandet av de finansiella rapporterna i sammandrag.

Tillämpliga kriterier (i sammanhanget för ISAE 3410)

De kriterier som företaget använder för att kvantifiera och rapportera sina utsläpp i GHG-rapporten.

Tillämpliga kriterier (i sammanhanget för ISAE 3420)

De kriterier som används av den ansvariga parten vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen. Kriterier kan fastställas av en behörig eller erkänd normgivande organisation eller i lag eller annan författning. I de fall det inte finns fastställda kriterier ska de utarbetas av den ansvariga parten.

Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering *

Det ramverk för finansiell rapportering som har antagits av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen för upprättandet av de finansiella rapporterna som är godtagbart med hänsyn till företagets karaktär och målet för de finansiella rapporterna eller krävs enligt lag eller annan författning. I ISRS 4410 (omarbetad) avses den finansiella informa-

tionen i stället för de finansiella rapporterna. Termen "ramverk avsett att ge en rättvisande bild" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs och som

- a. uttryckligen eller underförstått konstaterar att företagsledningen, för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna, kan behöva lämna upplysningar utöver dem som särskilt krävs i ramverket, eller
- b. uttryckligen konstaterar att företagsledningen kan behöva avvika från ett krav i ramverket för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. Sådana avvikelser väntas bara vara nödvändiga i ytterst sällsynta fall.

Termen "regelstyrt ramverk" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs men inte innehåller bekräftelserna i a och b ovan.

Transaktion på affärsmässiga villkor *

En transaktion som genomförs enligt samma villkor som mellan en villig köpare och villig säljare som inte är närstående och som agerar oberoende av varandra i sina egna intressen.

Typ av utsläpp

En gruppering av utsläpp baserat på, t.ex. utsläppskälla, typ av gas, region eller anläggning.

Underliggande granskningsobjekt

Det fenomen som mäts eller värderas genom att kriterier tillämpas.

Underservicebyrå *

En servicebyrå som anlitas av en annan servicebyrå för att utföra några av de tjänster som levereras till användarföretag och som ingår i de informationssystem hos dessa användarföretag som är relevanta för finansiell rapportering.

Underservicebyrå (i sammanhanget för ISAE 3402)

En servicebyrå som anlitas av en annan servicebyrå för att utföra några av de tjänster som levereras till användarföretag och som sannolikt är relevanta för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering.

Undersöka

Utredda frågor som uppkommit vid andra åtgärder i syfte att lösa dem.

Uppdrag att utföra översiktlig granskning

Målet med översiktlig granskning är att revisorn, på grundval av åtgärder som inte ger alla de bevis som skulle krävas i en revision, ändå ska kunna uttala sig om huruvida han eller hon funnit något som tyder på att de finansiella rapporterna inte i allt väsentligt har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering.

Uppdrag avseende granskning enligt särskild överenskommelse

Ett uppdrag enligt vilket en revisor anlitas för att utföra den granskning av revisionskärn som revisorn och företaget och eventuell lämplig tredje part har kommit överens om samt att rapportera sina faktiska iakttagelser. Mottagarna av rapporten drar sina egna slutsatser av det som revisorn rapporterar. Rapporten är bara avsedd för de parter som har kommit överens om vad som ska granskas, eftersom andra – som inte känner till bakgrunden – kan missuppfatta resultaten.

Uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet

(Se *Bestyrkandeuppdrag*)

Uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet

(Se *Bestyrkandeuppdrag*)

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll *†

En process avsedd att ge en objektiv utvärdering, senast datumet för rapporten, av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och av de slutsatser teamet har kommit fram till vid utformningen av rapporten. Processen för uppdragsanknuten kvalitetskontroll är obligatorisk för revision av börsnoterade företags finansiella rapporter och andra eventuella uppdrag där revisionsföretaget har fastställt att det krävs uppdragsanknuten kvalitetskontroll.

Uppdragsbrev

Skriftliga villkor för ett uppdrag i form av ett brev.

Uppdragsdokumentation †

Dokumentation av utfört arbete, uppnådda resultat samt slutsatser som yrkesutövaren har kommit fram till (ibland används även termen "arbetspapper").

Uppdragsförhållanden

Det bredare sammanhang som definierar det särskilda uppdraget, vilket innefattar: villkoren för uppdraget, om det gäller ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller med begränsad säkerhet, det underliggande granskningsobjektets egenskaper, mättnings- eller värderingskriterierna, de avsedda användarnas informationsbehov, relevanta egenskaper hos den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar och uppdragsgivaren samt deras miljö och andra frågor t.ex. händelser, transaktioner, förhållanden och rutiner som kan ha betydande inverkan på uppdraget.

Uppdragsgivare

Den eller de parter som anlitar revisorn att utföra bestyrkandeuppdraget.

Uppdragsrisk

Risken för att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande när granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter.

Uppdragsteam *†

Alla delägare och medarbetare som utför uppdraget samt eventuella personer som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag för att utföra åtgärder i uppdraget. Denna definition innefattar inte externa specialister som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag. Termen "uppdragsteam" innefattar inte heller enskilda personer hos kundens internrevision som tillhandahåller direkt hjälp vid ett revisionsuppdrag när den externa revisorn följer kraven i ISA 610 (omarbetad 2013).²¹

Uppdragsteam (i sammanhanget för ISAE 3000 (omarbetad)) *†

Alla delägare och medarbetare som utför uppdraget samt eventuella personer som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag för att utföra åtgärder i uppdraget. Denna definition omfattar inte en revisors externa specialist som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.

Uppreppning av aktivitet

Att revisorn på ett oberoende sätt utför åtgärder eller kontroller som ursprungligen utfördes som en del av företagets interna kontroll.

²¹ ISA 610 (omarbetad 2013) *Använda arbete som har utförts av internrevisionen*, fastställer avgränsningar för användningen av direkt hjälp. Den bekräftar också att det enligt lag eller annan författning kan vara förbjudet för den externa revisorn att använda direkt hjälp av internrevisionen. Därför är användningen av direkt hjälp begränsad till situationer där denna hjälp är tillåten.

Uppskattning i redovisningen *

En skattning av ett belopp i avsaknad av ett exakt mått. Termen används för ett belopp som används för verkligt värde när det finns osäkerhet i uppskattningen samt för andra belopp som kräver uppskattning. I de fall ISA 540²² enbart behandlar uppskattningar i redovisningen som rör bestämning till verkligt värde används termen "uppskattningar av verkligt värde i redovisningen".

Upptag

De växthusgaser som företaget under perioden har tagit upp från atmosfären, eller som hade släppts ut i atmosfären om de inte hade fångats upp och avletts.

Upptäcktsrisk *

Risken för att de åtgärder som en revisor utför för att minska revisionsrisk till en godtagbart låg nivå inte kommer att leda till upptäckt av en förekommande felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter.

Urval *

(Se *Revisionsmässigt urval*)

Urvalsenhet *

De enskilda enheter som utgör en population.

Urvalsrisk

Risken för att de slutsatser revisorn drar grundat på ett urval kan skilja sig från de slutsatser som skulle dras om hela populationen blev föremål för samma granskningsåtgärd. Urvalsrisk kan leda till två typer av felaktiga slutsatser:

- a. I fråga om granskning av kontroller, att kontrollerna är mer effektiva än vad de faktiskt är, eller i fråga om detaljgranskning, att populationen inte innehåller någon väsentlig felaktighet när den faktiskt gör det. Revisorn berörs främst av denna typ av felaktig slutsats, eftersom den påverkar revisionens kvalitet och innebär högre sannolikhet för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisors rapport.
- b. I fråga om granskning av kontroller, att kontrollerna är mindre effektiva än vad de faktiskt är, eller i fråga om detaljgranskning, att populationen innehåller en väsentlig felaktighet när den faktiskt inte gör det. Denna typ av felaktig slutsats påverkar revisionens effektivitet, eftersom den vanligtvis skulle medföra ytterligare arbete för att fastställa att de första slutsatserna inte var riktiga.

Uteblivet svar *

Att den bekräftande parten inte svarar, eller svarar ofullständigt, på en begäran om positiv bekräftelse eller att en begäran om bekräftelse returneras olevererad.

Utfall för en uppskattning i redovisningen *

Det faktiska belopp som blir resultatet av utfallet för de transaktioner, händelser eller förutsättningar som uppskattningen avser.

²² ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar.*

Utsläpp

De växthusgaser som under den relevanta perioden har släppts ut i atmosfären eller skulle ha släppts ut i atmosfären om de inte hade fångats upp och avletts. Utsläpp kan delas in i följande kategorier:

- Direkta utsläpp (kallas också Scope 1-utsläpp), som är utsläpp från källor som ägs eller kontrolleras av företaget.
- Indirekta utsläpp, som är utsläpp som är en följd av företagets verksamhet, men som sker vid källor som ägs eller kontrolleras av ett annat företag. Indirekta utsläpp kan delas in ytterligare i:
 - Scope 2-utsläpp, som är utsläpp som hänger samman med energi som överförs till och förbrukas av företaget.
 - Scope 3-utsläpp, som är alla övriga indirekta utsläpp.

Utsläppsfaktor

En matematisk faktor eller kvot för att konvertera måttet på en aktivitet (t.ex. antal liter bränsle som förbrukats, antal resta kilometer, djur i djurhållning, eller ton av tillverkade produkter) till en uppskattning av mängden växthusgaser med koppling till aktiviteten.

Utsläppstak och utsläppshandel

Ett system som fastställer övergripande utsläppsgränser, fördelar utsläppsrätter till deltagare samt ger dem möjlighet att handla utsläppsrätter och utsläppskrediter med varandra.

Utvärdera

Identifiera och analysera de relevanta frågorna, vilket innefattar att utföra fortsatta åtgärder vid behov, för att nå fram till en särskild slutsats om en fråga. "Utvärdering" används här endast i förhållande till ett antal frågor, innefattande bevis, resultaten av åtgärder och effektiviteten i hur företagsledningen hanterar en risk. (Se även *Bedöma*)

Växthusgaser

Koldioxid (CO₂) och andra gaser som enligt de tillämpliga kriterierna måste tas upp i GHG-rapporten, t.ex. metan, dikväveoxid, svavelhexafluorid, fluorkolväten, perfluorkarboner och klorfluorkarboner. Andra gaser än koldioxid uttrycks ofta i form av koldioxidekvivalenter (CO₂e).

"Walk-through"-test

Innefattar spårning av ett fåtal transaktioner genom systemet för finansiell rapportering.

Yrkesutöware

En revisor/redovisningskonsult.

Årsrapport

Ett dokument, eller en kombination av dokument, som normalt upprättas årligen av företagsledningen eller dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) enligt lagar, andra författningar eller sedvänja, med syfte att ge ägare (eller liknande intressenter) information om företagets verksamhet och företagets finansiella resultat och finansiella ställning enligt vad som anges i de finansiella rapporterna. En årsrapport innehåller eller bifogas de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa och innefattar normalt information om företagets utveckling, framtidsutsikter samt risker och osäkerhetsfaktorer, en rapport från företagets ledningsorgan och rapporter som rör styrningsfrågor.

Åtgärder vid översiktlig granskning

De åtgärder som bedöms som nödvändiga för att uppnå målet med en översiktlig granskning, i första hand förfrågningar till personal på företaget och analytisk granskning av finansiella data.

Åtkomstkontroller

Åtgärder avsedda att begränsa åtkomst till online-terminaler, program och data. Åtkomstkontroller består av "användarverifiering" och "användarbehörighet". Med "användarverifiering" avses vanligen försök att identifiera en användare genom unik inloggningsidentifikation, lösenord, inloggningskort eller biometriska data. "Användarbehörighet" består av åtkomstregler för att bestämma vilka datorresurser varje användare kan få åtkomst till. Särskilt avser sådana åtgärder att förhindra eller upptäcka

- a. obehörig åtkomst till online-terminaler, program och data,
- b. registrering av icke godkända transaktioner,
- c. obehöriga ändringar i datafiler,
- d. användning av datorprogram av obehörig personal, och
- e. användning av datorprogram som inte har blivit godkända.

Ändamålsenlighet (i fråga om revisionsbevis) *

Ändamålsenlighet är måttet på kvaliteten på revisionsbevisen, dvs. deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder som grund för sitt uttalande.

Övergripande revisionsstrategi

Fastställer revisionens omfattning, tidpunkt och inriktning, och ger vägledning för arbetet med den mer utförliga granskningsplanen.

Överträdelse (i sammanhanget för ISA 250) *²³

Avsiktliga eller oavsiktliga försummelser eller åtgärder från företagets sida i strid med gällande lagar eller andra författningar. Däri innefattas transaktioner som har gjorts av företaget, i företagets namn eller på företagets vägnar av styrelsen, företagsledningen eller anställda i företaget. Överträdelse innefattar inte personlig misskötsel (som inte har något samband med företagets verksamhet) från styrelsens, företagsledningens eller anställdas sida.

Övervakning (i sammanhanget för kvalitetskontroll) *†

En process som innefattar en fortlöpande observation och bedömning av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en återkommande inspektion av ett antal slutförda uppdrag som är så utformad att den ger revisionsföretaget rimlig säkerhet att dess kvalitetskontrollsystem fungerar.

Övervakning av kontroller

En process för att bedöma hur effektiv den interna kontrollen är över tiden. Det innefattar att vid lämpliga tidpunkter bedöma kontrollernas utformning och funktion samt vidta nödvändiga korrigerande åtgärder modifierade för förändrade förutsättningar. Övervakning av kontroller är en komponent i den interna kontrollen.

Övrig information (i sammanhanget för ISAE 3000 (omarbetad))

Information (utöver information om granskningsobjektet och tillhörande bestyrkanderapport) som ingår, antingen enligt lag, annan författning eller sedvänja, i ett dokument med information om granskningsobjektet och tillhörande bestyrkanderapport.

²³ ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter.

Internationella standarder för revision och övriga granskningsuppdrag

Standard för kvalitetskontroll

ISQC 1 Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster	83

Revisionsstandarder

200–299 Uppgifter och ansvar	

ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing	107
ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag	128
ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter	144
ISA 230 Dokumentation av revisionen	157
ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter	166
ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter (omarbetad)	198
ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (omarbetad)	211
ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen	229

ISA
ISQC
m.m.

300–499 Planering och intern kontroll

ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter	237
ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (omarbetad 2019)	246
ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision	331
ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker	338
ISA 402 Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå	355
ISA 450 Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen	371

500–599 Revisionsbevis

ISA 500 Revisionsbevis	380
ISA 501 Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster	396
ISA 505 Externa bekräftelser	403
ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser	411
ISA 520 Analytisk granskning	420
ISA 530 Revisionsmässiga urval	426
ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar (omarbetad)	436
ISA 550 Närståendeförhållanden	486
ISA 560 Efterföljande händelser	505
ISA 570 Fortsatt drift (omarbetad)	513
ISA 580 Skriftliga uttalanden	532

600–699 Användning av annans arbete

ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)	543

ISA 610 Använda arbete som har utförts av internrevisionen	575
ISA 620 Användning av en specialist i revisionsarbetet	591
700–799 Slutsatser och rapportering	
ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad)	604
ISA 701 Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor	640
ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor (omarbetad)	657
ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor (omarbetad)	677
ISA 710 Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter	688
ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information (omarbetad)	701
800–899 Specialområden	
ISA 800 Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte (omarbetad)	732
ISA 805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (omarbetad)	748
ISA 810 Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag (omarbetad)	766
<i>Standarder för översiktlig granskning</i>	
ISRE 2400 Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter	784
ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor	840
<i>Standarder för bestyrkande av annat än historisk finansiell information</i>	
ISAE 3000 Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information (omarbetad)	869
ISAE 3402 Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå	927
ISAE 3420 Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt	959
<i>Standard för näraliggande tjänster</i>	
ISRS 4400 Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse (omarbetad)	982

INTERNATIONAL STANDARD ON QUALITY CONTROL

ISQC 1 Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster

(Gäller från och med den 15 december 2009)

Inledning	83
Denna ISQCs tillämpningsområde	83
Denna ISQCs auktoritet	84
Ikraftträdande	84
Mål	85
Definitioner	85
Krav	86
Tillämpa och följa relevanta krav	86
Delar i ett kvalitetskontrollsystem	86
Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget	87
Relevanta yrkesetiska krav	87
Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag	88
Personal	89
Hur uppdrag utförs	89
Övervakning	91
Dokumentation av kvalitetskontrollsystemet	93
Tillämpning och andra förtydliganden	93
Tillämpa och uppfylla relevanta krav	93
Delar i ett kvalitetskontrollsystem (se punkt 17)	93
Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget	94
Relevanta yrkesetiska krav	94
Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag	96
Personal (se punkt 29)	97
Hur uppdrag utförs	99
Övervakning	104
Dokumentation av kvalitetskontrollsystemet (se punkt 57)	106

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna ISQCs tillämpningsområde

1. Denna internationella standard för kvalitetskontroll (ISQC) behandlar ett revisionsföretags ansvar för sitt system för kvalitetskontroll av revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster. Denna ISQC ska läsas tillsammans med relevanta yrkesetiska krav.

2. Andra uttalanden från International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ställer upp ytterligare standarder och ger ytterligare vägledning om ansvaret hos revisionsföretagets personal avseende kvalitetskontrollåtgärder för särskilda typer av uppdrag. Exempel: ISA 220¹ behandlar kvalitetskontrollåtgärder för revision av finansiella rapporter.

¹ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*.

3. Ett kvalitetskontrollsystem består av riktlinjer utformade för att målet i punkt 11 ska uppnås samt de rutiner som krävs för att genomföra dessa riktlinjer och övervaka att de följs.

Denna ISQCs auktoritet

4. Denna ISQC gäller för alla företag med yrkesutövande revisorer/redovisningskonsulter beträffande revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster. Karaktären på och omfattningen av de riktlinjer och rutiner som ett enskilt revisionsföretag tar fram för att följa denna ISQC beror på olika faktorer, som företagets storlek och verksamhetskaraktär samt om det ingår i ett nätverk.

5. Denna ISQC redogör för revisionsföretagets mål när det följer ISQC och krav som är utformade för att revisionsföretaget ska kunna uppfylla det angivna målet. Den innehåller också tillhörande vägledning i form av tillämpningsunderlag och andra förtydliganden, som behandlas vidare i punkt 8, en inledande text som ger ett relevant sammanhang för en riktig förståelse av denna ISQC samt definitioner.

6. Målet ger ramen för kraven i denna ISQC, och med hjälp av detta mål ska revisionsföretaget kunna

- förstå vad som behöver uppnås, och
- besluta om mer behöver göras för att uppnå målet.

7. Kraven i denna ISQC uttrycks med "ska".

8. När så krävs ger tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena ytterligare förklaring av kraven och vägledning om hur de ska uppfyllas. I synnerhet kan tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena

- förklara mer exakt vad ett krav innebär eller är avsett att täcka, och
- ge exempel på riktlinjer och rutiner som kan vara ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna.

Även om sådan vägledning i sig inte ställer krav, har den betydelse för en riktig tillämpning av kraven. Tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena kan också ge bakgrundsinformation om förhållanden som behandlas i denna ISQC. I tillämpliga fall innehåller tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena ytterligare överväganden som särskilt gäller för revisionsorganisationer i den offentliga sektorn eller mindre företag. Dessa ytterligare överväganden är till hjälp vid tillämpningen av kraven i denna ISQC. Men de begränsar eller minskar inte revisionsföretagets ansvar för att tillämpa och följa kraven i denna ISQC.

9. Denna ISQC innehåller, under rubriken "Definitioner", en beskrivning av vissa termer inbegripna i denna ISQC. Definitionerna ges som hjälp för en konsekvent tillämpning och tolkning av denna ISQC och är inte avsedda att åsidosätta definitioner som kan ha fastställts för andra syften, antingen i lag eller annan författning eller på annat sätt. Ordlistan med termer i internationella standarder utformade av IAASB i *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* utgiven av IFAC innehåller de termer som definieras i denna ISQC. Dessutom ingår beskrivningar av andra termer i denna ISQC som stöd för en gemensam och konsekvent tolkning samt vid översättning.

Ikraftträdande

10. Kvalitetskontrollsystem enligt denna ISQC måste ha införts senast den 15 december 2009.

Mål

11. Målet för revisionsföretaget är att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger det rimlig säkerhet att

- a. revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- b. rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

Definitioner

12. I denna ISQC har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Datum för rapporten* – det datum som yrkesutövaren valt för datering av rapport.
- b. *Uppdragsdokumentation* – dokumentation av utfört arbete, uppnådda resultat samt slutsatser som yrkesutövaren har kommit fram till (ibland används även termen "arbetspapper").
- c. *Ansvarig revisor*² – delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för uppdraget och dess utförande samt för den rapport som lämnas för revisionsföretagets räkning och som, där så krävs, har rätt behörighet från en yrkesorganisation, tillsynsmyndighet eller annan myndighet.
- d. *Uppdragsanknuten kvalitetskontroll* – en process avsedd att ge en objektiv utvärdering, senast datumet för rapporten, av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och av de slutsatser teamet har kommit fram till vid utformningen av rapporten. Processen för uppdragsanknuten kvalitetskontroll är obligatorisk för revision av börsnoterade företags finansiella rapporter och andra eventuella uppdrag där revisionsföretaget har fastställt att det krävs uppdragsanknuten kvalitetskontroll.
- e. *Särskild kvalitetsgranskare för uppdraget* – en delägare, annan person i revisionsföretaget, extern person med lämpliga kvalifikationer eller ett team med sådana personer, som inte ingår i uppdragsteamet, med tillräckliga och ändamålsenliga erfarenheter och befogenhet så att han eller hon kan göra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser teamet har kommit fram till vid utformningen av rapporten.
- f. *Uppdragsteam* – alla delägare och medarbetare som utför uppdraget samt eventuella personer som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag för att utföra åtgärder i uppdraget. Denna definition undantar specialister som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag. Termen "uppdragsteam" undantar även medarbetare på kundens internrevisionsfunktion som tillhandahåller direkt hjälp under ett revisionsuppdrag när den externa revisorn följer kraven i ISA 610.³
- g. *Revisionsföretag* – en enmansbyrå, ett handelsbolag eller ett aktiebolag eller ett annat företag bestående av yrkesverksamma revisorer/redovisningskonsulter.
- h. *Inspektion* – avseende slutförda uppdrag, åtgärder utformade för att ge bevis för att uppdragsteam har följt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.
- i. *Börsnoterat företag* – ett företag vars aktier, andelar eller skuldebrev är noterade på en officiell fondbörs eller är föremål för handel som följer bestämmelser på en officiell fondbörs eller liknande normgivare.
- j. *Övervakning* – en process som innefattar en fortlöpande observation och bedömning av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en återkommande inspektion av ett antal slutförda uppdrag som är så utformad att den ger revisionsföretaget rimlig säkerhet att dess kvalitetskontrollsystem fungerar.
- k. *Nätverksföretag* – ett revisionsföretag eller annat företag som tillhör ett nätverk.
- l. *Nätverk* – en större struktur

ISA
ISQC
m.m.

² Med "ansvarig revisor", "delägare" och "revisionsföretag" avses även motsvarigheterna i den offentliga sektorn i relevanta fall.

³ ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* fastställer begränsningar avseende användningen av direkt hjälp. Den beaktar också att den externa revisorn kan vara förhindrad av lagar eller andra författningar från att inhämta direkt hjälp av internrevisorer. Därför begränsas användningen av direkt hjälp till situationer där den är tillåten.

- i. som syftar till samarbete, och
- ii. som klart syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt varumärkesnamn eller gemensamt använder en betydande andel professionella resurser.
- m. *Delägare* – varje person som har befogenhet att binda revisionsföretaget avseende professionella tjänster.
- n. *Personal* – delägare och medarbetare.
- o. *Standarder för yrkesutövningen* – IAASB Engagement Standards, enligt definition i IAASBs *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* och relevanta yrkesetiska krav.
- p. *Rimlig säkerhet* – i denna ISQC en hög, men inte absolut, grad av säkerhet.
- q. *Relevanta yrkesetiska krav* – yrkesetiska krav som uppdragsteamet och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget måste följa när de utför revisioner eller översiktliga granskningar av finansiella rapporter, eller andra bestyrkandeuppdrag eller näraliggande tjänster och som vanligen bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.
- r. *Medarbetare* – yrkeskunig personal, dock inte delägare, även specialister anlitade av revisionsföretaget.
- s. *Extern person med lämpliga kvalifikationer* – en person utanför revisionsföretaget som har den kompetens och förmåga som behövs för att fungera som ansvarig revisor, t.ex. en delägare från ett annat revisionsföretag eller en anställd (med lämplig erfarenhet) hos antingen en yrkesorganisation för revisorer vars medlemmar kan utföra revisioner och översiktlig granskning av historisk finansiell information, eller andra bestyrkandeuppdrag eller näraliggande tjänster, eller hos en organisation som levererar relevanta kvalitetskontrolltjänster.

Krav

Tillämpa och följa relevanta krav

13. Personal i revisionsföretaget med ansvar för att inrätta och upprätthålla revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem ska ha en förståelse av hela texten i denna ISQC, med tillämpning och andra förtydliganden, för att förstå dess mål och kunna tillämpa kraven i den på rätt sätt.

14. Revisionsföretaget ska följa varje krav i denna ISQC såvida kravet inte, med hänsyn till revisionsföretagets omständigheter, saknar relevans för de tjänster som utförs med avseende på revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster. (Se punkt A 1.)

15. Kraven är avsedda att ge revisionsföretaget möjlighet att uppnå det angivna målet i denna ISQC. En riktig tillämpning av kraven antas därför utgöra en tillräcklig grund för att detta mål ska uppnås. Men eftersom omständigheter varierar i hög grad och alla sådana omständigheter inte kan förutses, ska revisionsföretaget överväga huruvida det finns särskilda förhållanden eller omständigheter som kräver att revisionsföretaget fastställer ytterligare riktlinjer och rutiner utöver dem som krävs i denna ISQC för att uppnå det angivna målet.

Delar i ett kvalitetskontrollsystem

16. Revisionsföretaget ska inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som innefattar riktlinjer och rutiner för hantering av var och en av följande delar:

- a. Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget.
- b. Relevanta yrkesetiska krav.
- c. Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag.
- d. Personal.

- e. Hur uppdrag utförs.
- f. Övervakning.

17. Revisionsföretaget ska dokumentera sina riktlinjer och rutiner och kommunicera dem till personalen. (Se punkterna A 2–A 3.)

Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget

18. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att främja en intern kultur där kvalitet är grundläggande vid utförande av uppdrag. Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva att revisionsföretagets verkställande direktör (eller motsvarande) eller, i tillämpliga fall, revisionsföretagets styrelse (eller motsvarande) tar på sig det yttersta ansvaret för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem. (Se punkterna A 4–A 5.)

19. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner så att den eller de personer som av revisionsföretagets verkställande direktör eller styrelse får operativt ansvar för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem har tillräcklig och ändamålsenlig erfarenhet och förmåga, samt behövlig befogenhet, att ta på sig detta ansvar. (Se punkt A 6.)

ISA
ISQC
m.m.

Relevanta yrkesetiska krav

20. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att företaget och dess personal följer relevanta yrkesetiska krav. (Se punkterna A 7–A 10.)

Oberoende

21. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att företaget, dess personal och, i tillämpliga fall, andra som omfattas av kraven på oberoende (vilket inbegriper personal på nätverksföretag) upprätthåller oberoende där så krävs enligt relevanta yrkesetiska krav. Sådana riktlinjer och rutiner ska ge revisionsföretaget möjlighet att (se punkt A 10)

- a. kommunicera sina krav på oberoende till sin personal och, i tillämpliga fall, andra som omfattas av dem, och
 - b. identifiera hot mot oberoendet, utvärdera huruvida de identifierade hoten är på en godtagbar nivå, och om så inte är fallet hantera dem genom att eliminera omständigheterna som ger upphov till hoten, vidta motåtgärder för att minska hoten till en godtagbar nivå eller avgå från uppdraget om det är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.
- 22.** Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva att (se punkt A 10)
- a. ansvariga revisorer ger revisionsföretaget relevant information om kunduppdrag, däribland omfattningen av tjänster, för att revisionsföretaget ska kunna utvärdera den eventuella övergripande effekten på kraven på oberoende,
 - b. personal genast informerar revisionsföretaget om omständigheter och relationer som utgör ett hot mot oberoendet så att lämpliga åtgärder kan vidtas,
 - c. relevant information samlas in och tas upp med lämplig personal så att
 - i. revisionsföretaget och dess personal enkelt kan avgöra om de uppfyller kraven på oberoende,
 - ii. revisionsföretaget kan underhålla och uppdatera sin dokumentation rörande oberoendet, och
 - iii. revisionsföretaget kan vidta lämpliga åtgärder med avseende på identifierade hot mot oberoendet som inte ligger på en godtagbar nivå.

23. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det får information om fall där krav på oberoende inte uppfylls och ger det möjlighet att vidta lämpliga åtgärder med anledning av sådana situationer. Riktlinjerna och rutinerna ska innefatta krav på att (se punkt A 10)

- a. personal genast informerar revisionsföretaget när de uppmärksammar fall där krav på oberoende inte uppfylls,

- b. revisionsföretaget genast lämnar information om identifierade överträdelse av dessa riktlinjer och rutiner till
 - i. den ansvariga revisorn som, tillsammans med revisionsföretaget, behöver åtgärda denna överträdelse,
 - ii. annan berörd personal i revisionsföretaget och, i tillämpliga fall, nätverksföretaget, och dem som omfattas av kraven på oberoende och behöver vidta tillämpliga åtgärder, och
- c. den ansvariga revisorn, och de som avses i punkt 23 b (ii), om så krävs, omedelbart informerar revisionsföretaget om de åtgärder för att lösa frågan som har vidtagits, så att revisionsföretaget kan avgöra om det ska vidta ytterligare åtgärder.

24. Minst en gång varje år ska revisionsföretaget inhämta en skriftlig bekräftelse på att dess riktlinjer och rutiner avseende oberoende följs från all personal i revisionsföretaget som enligt relevanta yrkesetiska krav ska vara oberoende. (Se punkterna A 10–A 11.)

- 25.** Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som (se punkt A 10)
- a. anger kriterier för att avgöra behovet av att eliminera omständigheterna som skapar ett hot vid ett långvarigt samarbete med ett företag till en godtagbar nivå när man använder samma överordnade personal på ett bestyrkandeuppdrag under en lång tidsperiod, eller kriterier för att tillämpa motåtgärder för att minska hotet, och
 - b. i fråga om revisioner av finansiella rapporter för börsnoterade företag kräver rotation av ansvarig revisor och personer som ansvarar för uppdragsanknuten kvalitetskontroll och, i tillämpliga fall, även andra som omfattas av krav på rotation, efter en angiven tidsperiod enligt relevanta yrkesetiska krav. (Se punkterna A 12–A 17.)

Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag

26. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner för att acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det bara åtar sig eller behåller kundrelationer och uppdrag där revisionsföretaget

- a. har kompetens att utföra uppdraget och den förmåga som krävs, däribland tid och resurser, för att göra det, (se punkterna A 18 och A 23)
- b. kan följa relevanta yrkesetiska krav, och
- c. har övervägt kundens hederlighet och inte har någon information som skulle innebära att det drar slutsatsen att kunden inte är hederlig. (Se punkterna A 19–A 20 och A 23.)

27. Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva

- a. att revisionsföretaget inhämtar sådan information som bedöms som nödvändig med hänsyn till omständigheterna innan ett uppdrag för en ny kund accepteras, vid beslut om att fortsätta med ett befintligt uppdrag och vid övervägande av om ett nytt uppdrag för en befintlig kund ska accepteras, (se punkterna A 21 och A 23)
- b. att revisionsföretaget, om en potentiell intressekonflikt identifieras när ett uppdrag från en ny eller befintlig kund accepteras, avgör om det är lämpligt att acceptera uppdraget, och
- c. att revisionsföretaget, om problem har identifierats och revisionsföretaget ändå beslutar att acceptera eller fortsätta kundrelationen eller ett särskilt uppdrag, dokumenterar hur dessa problem löstes.

28. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avseende att behålla ett uppdrag och kundrelationen som behandlar sådana omständigheter där revisionsföretaget får information som skulle ha föranlett det att avböja uppdraget om den informationen hade varit tillgänglig tidigare. Sådana riktlinjer och rutiner ska innefatta övervägande av

- a. det yrkesmässiga och juridiska ansvar som gäller med hänsyn till omständigheterna, däribland om det finns krav på att revisionsföretaget ska rapportera till den eller de personer som har utsett revisorn eller, i vissa fall, till tillsynsmyndigheter, och
- b. möjligheten att avgå från uppdraget eller både uppdraget och kundrelationen. (Se punkterna A 22–A 23.)

Personal

29. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att företaget har tillräckligt med personal som har den kompetens och förmåga och det engagemang avseende yrkesetiska principer som krävs för att

- a. utföra uppdrag enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- b. revisionsföretaget eller ansvariga revisorer ska kunna lämna rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna. (Se punkterna A 24–A 29.)

Utse uppdragsteam

30. Revisionsföretaget ska för varje uppdrag utse en ansvarig revisor för uppdraget och fastställa riktlinjer och rutiner som kräver att

- a. nyckelpersoner i kundens företagsledning och de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) informeras om den ansvariga revisorns identitet och roll,
- b. den ansvariga revisorn har lämplig kompetens, förmåga och befogenhet för att fylla denna roll, och
- c. den ansvariga revisorns ansvar tydligt definieras och att han eller hon tydligt informeras om detta ansvar. (Se punkt A 30.)

31. Revisionsföretaget ska också fastställa riktlinjer och rutiner för att utse lämplig personal med den kompetens och förmåga som är nödvändig för att personalen ska kunna

- a. utföra uppdrag enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- b. revisionsföretaget eller ansvariga revisorer ska kunna lämna rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna. (Se punkt A 31.)

Hur uppdrag utförs

32. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att uppdrag utförs enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga lagar och andra författningar samt att revisionsföretaget eller den ansvariga revisorn lämnar rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna. Sådana riktlinjer och rutiner ska innefatta

- a. förhållanden som är relevanta för att främja att uppdrag utförs med jämn och hög kvalitet, (se punkterna A 32–A 33)
- b. ansvar för övervakning, och (se punkt A 34)
- c. ansvar för genomgång av utfört arbete. (Se punkt A 35.)

33. Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner när det gäller ansvar för genomgång av utfört arbete ska bygga på att mer erfarna teammedlemmar går igenom det arbete som mindre erfarna teammedlemmar utför.

Konsultation

34. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att

- a. vederbörliga konsultationer äger rum i svåra eller tvistiga frågor,
- b. tillräckliga resurser finns tillgängliga för att vederbörliga konsultationer ska kunna äga rum,
- c. karaktären på, omfattningen av och slutsatser som dras av sådana konsultationer dokumenteras och godkänns av både den person som konsulterar och den som konsulteras, och
- d. slutsatser som har dragits av konsultationer leder till korrekta åtgärder. (Se punkterna A 36–A 40.)

ISA
ISQC
m.m.

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

35. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som, för tillämpliga uppdrag, kräver en uppdragsanknuten kvalitetskontroll som ger en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort samt de slutsatser man har kommit fram till vid utformningen av rapporten. Sådana riktlinjer och rutiner ska

- a. kräva en uppdragsanknuten kvalitetskontroll för alla revisioner av finansiella rapporter för börsnoterade företag,
- b. ange kriterier mot vilka alla andra revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster ska utvärderas för avgörande av om uppdragsanknuten kvalitetskontroll ska utföras, och (se punkt A 41)
- c. kräva en uppdragsanknuten kvalitetskontroll för alla eventuella uppdrag som uppfyller de kriterier som har fastställts enligt punkt 35 b.

36. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som anger karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av en uppdragsanknuten kvalitetskontroll. Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva att rapporten för uppdraget inte dateras förrän den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen är slutförd. (Se punkterna A 42–A 43.)

37. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som kräver att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen innehåller

- a. diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvariga revisorn,
- b. genomgång av de finansiella rapporterna eller annan information om vad som granskas och förslaget till rapport,
- c. genomgång av viss uppdragsdokumentation avseende de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser man har kommit fram till, och
- d. utvärdering av de slutsatser som drogs när rapporten utformades och övervägande av om förslaget till rapport är korrekt. (Se punkt A 44.)

38. För revisioner av finansiella rapporter för börsnoterade företag ska revisionsföretaget fastställa riktlinjer och rutiner som kräver att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen också innefattar övervägande av

- a. uppdragsteamets utvärdering av revisionsföretagets oberoende i förhållande till det särskilda uppdraget,
- b. om vederbörliga konsultationer har ägt rum i frågor som innefattar meningsskiljaktigheter eller andra svåra eller tvistiga frågor samt de slutsatser som dessa konsultationer har lett fram till, och
- c. om dokumentation som har valts ut för genomgång avspeglar det utförda arbetet avseende de betydelsefulla bedömningarna och stöder de slutsatser som man har kommit fram till. (Se punkterna A 45–A 46.)

Kriterier för vilka som ska kunna utses till särskilda kvalitetsgranskare för uppdrag

39. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner rörande hur särskilda kvalitetsgranskare för uppdrag utses och fastställa deras valbarhet genom

- a. de tekniska kvalifikationer som krävs för att fylla denna roll, däribland den nödvändiga erfarenheten och behörigheten, och (se punkt A 47)
- b. den utsträckning i vilken en särskild kvalitetsgranskare för uppdraget kan konsulteras angående uppdraget utan att hans eller hennes objektivitet äventyras. (Se punkt A 48.)

40. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att upprätthålla objektiviteten hos den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget. (Se punkterna A 49–A 51.)

41. Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner ska sörja för att den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget ersätts i de fall där hans eller hennes möjlighet att utföra en objektiv kontroll kan vara nedsatt.

Dokumentation av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen

- 42.** Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner om dokumentation av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen som kräver dokumentation av att
- de åtgärder som krävs enligt revisionsföretagets riktlinjer om uppdragsanknutna kvalitetskontroll har utförts,
 - den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen har slutförts senast samma dag som datumet för rapporten, och
 - kvalitetsgranskaren inte har kännedom om några olösta frågor som skulle kunna få honom eller henne att tro att de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser det dragit inte är riktiga.

Meningsskiljaktigheter

- 43.** Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner för att hantera och lösa meningsskiljaktigheter inom uppdragsteamet, med dem som konsulteras eller, i tillämpliga fall, mellan den ansvariga revisorn och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget. (Se punkterna A 52–A 53.)

- 44.** Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva att
- slutsatser som har dragits ska dokumenteras och leda till lämpliga åtgärder, och
 - rapporten inte dateras förrän frågan är löst.

*Uppdragsdokumentation**Färdigställande av den slutliga uppdragsdokumentationen*

- 45.** Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som anger att uppdragsteam ska färdigställa den slutliga uppdragsdokumentationen utan onödigt dröjsmål när rapporterna har slutförts. (Se punkterna A 54–A 55.)

Tystnadsplikt, säker förvaring, fullständighet, tillgänglighet och åtkomlighet i fråga om uppdragsdokumentation

- 46.** Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att upprätthålla tystnadsplikt, säker förvaring, fullständighet, tillgänglighet och åtkomlighet i fråga om uppdragsdokumentation. (Se punkterna A 56–A 59.)

Arkivering av uppdragsdokumentation

- 47.** Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner för arkiveringen av uppdragsdokumentation under en period som är tillräckligt lång för att tillgodose revisionsföretagets behov eller vad som krävs i lag eller annan författning. (Se punkterna A 60–A 63.)

*Övervakning**Övervakning av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll*

- 48.** Revisionsföretaget ska inrätta en övervakningsprocess avsedd att ge det rimliga säkerheten att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. Denna process ska
- innefatta fortgående övervägande och utvärdering av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem innefattande regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor,
 - kräva att ansvar för övervakningsprocessen läggs på en eller flera delägare eller andra personer med tillräcklig och ändamålsenlig erfarenhet och behörighet i revisionsföretaget för att ta detta ansvar, och
 - kräva att de som utför uppdraget eller den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen inte arbetar med att inspektera uppdraget. (Se punkterna A 64–A 68.)

ISA
ISQC
m.m.

Utvärdera, kommunicera och åtgärda identifierade brister

49. Revisionsföretaget ska utvärdera effekten av brister som har noterats till följd av övervakningsprocessen och avgöra om de är antingen

- a. exempel som inte nödvändigtvis tyder på att revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem är otillräckligt när det gäller att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att företaget följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar samt att de rapporter som lämnas av revisionsföretaget eller ansvariga revisorer är korrekta med hänsyn till omständigheterna, eller
- b. systembrister, återkommande eller andra betydande brister som kräver omedelbara rättelseåtgärder.

50. Revisionsföretaget ska informera relevanta ansvariga revisorer och annan lämplig personal om brister som har noterats till följd av övervakningsprocessen och rekommendationer om hur dessa brister lämpligen ska åtgärdas. (Se punkt A 69.)

51. Rekommendationer om hur brister som har noterats ska åtgärdas ska innefatta en eller flera av följande:

- a. Vidta lämpliga åtgärder avseende ett enskilt uppdrag eller en enskild anställd.
- b. Informera dem som ansvarar för utbildning och yrkesmässig utveckling om iakttagelserna.
- c. Ändra i riktlinjerna och rutinerna för kvalitetskontroll.
- d. Vidta disciplinära åtgärder mot dem som inte följer revisionsföretagets riktlinjer och rutiner, särskilt mot dem som upprepade gånger underlåter att göra det.

52. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner för att hantera fall där resultaten av övervakningsåtgärderna tyder på att en rapport kanske inte är korrekt eller att åtgärder utelämnades när uppdraget utfördes. Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva att revisionsföretaget avgör vilka ytterligare åtgärder som är lämpliga för att relevanta standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar ska följas samt överväger om juridisk rådgivning ska inhämtas.

53. Revisionsföretaget ska minst en gång varje år kommunicera resultaten av övervakningen av sitt kvalitetskontrollsystem till ansvariga revisorer och andra lämpliga personer i revisionsföretaget, däribland revisionsföretagets verkställande direktör eller, i tillämpliga fall, dess styrelse. Denna kommunikation ska vara tillräcklig för att revisionsföretaget och dessa personer ska kunna vidta omedelbara och lämpliga åtgärder där så krävs enligt deras definierade roller och ansvar. Information som kommuniceras ska innehålla följande:

- a. En beskrivning av de övervakningsåtgärder som har utförts.
- b. De slutsatser som har dragits av övervakningsåtgärderna.
- c. Där så är relevant, en beskrivning av systembrister, återkommande eller andra betydande brister och av de åtgärder som har vidtagits för att lösa eller åtgärda dessa brister.

54. Vissa revisionsföretag ingår i nätverk och kan, av konsekvensskäl, införa vissa av sina övervakningsåtgärder för hela nätverket. I de fall revisionsföretag i ett nätverk har gemensamma riktlinjer och rutiner för övervakning för att följa denna ISQC och dessa företag förlitar sig på ett sådant övervakningssystem, ska revisionsföretagets riktlinjer och rutiner kräva att

- a. nätverket minst en gång per år informerar lämpliga personer i nätverksföretagen om den övergripande inriktningen, omfattningen och resultaten av övervakningsprocessen, och
- b. nätverket omedelbart informerar lämpliga personer i det relevanta nätverksföretaget eller -företagen om alla identifierade brister i kvalitetskontrollsystemet, så att nödvändiga åtgärder kan vidtas

för att ansvariga revisorer i nätverksföretagen ska kunna lita på resultaten av den övervakningsprocess som är införd inom nätverket, såvida inte revisionsföretagen eller nätverket råder till något annat.

Klagomål och påståenden

55. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det på rätt sätt hanterar

- a. klagomål och påståenden om att det arbete som har utförts av revisionsföretaget inte följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- b. påståenden om att revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem inte följs.

Som en del av denna process ska revisionsföretaget inrätta tydligt definierade kanaler som företagets personal kan använda för att ta upp alla farhågor på ett sätt som gör att de kan träda fram utan rädsla för repressalier. (Se punkt A 70.)

56. Om man, under utredningarna av klagomål och påståenden, identifierar brister i utformningen av eller funktionen i revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll eller upptäcker att revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem inte följs av en eller flera personer, ska revisionsföretaget vidta tillämpliga åtgärder enligt punkt 51. (Se punkterna A 71–A 72.)

ISA
ISQC
m.m.

Dokumentation av kvalitetskontrollsystemet

57. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som kräver ändamålsenlig dokumentation som ger bevis för att varje del i dess kvalitetskontrollsystem fungerar. (Se punkterna A 73–A 75.)

58. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som kräver arkivering av dokumentation under en tidsperiod som är så lång att de som utför övervakningsåtgärder kan utvärdera hur revisionsföretaget följer sitt system för kvalitetskontroll eller under en längre tidsperiod om detta krävs enligt lag eller annan författning.

59. Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner som kräver dokumentation av klagomål och påståenden och svaren på dem.

Tillämpning och andra förtydliganden***Tillämpa och uppfylla relevanta krav***

Överväganden som särskilt gäller mindre företag (se punkt 14)

A 1. Denna ISQC kräver inte att sådana krav som inte är relevanta uppfylls, t.ex. när det gäller enmansbyrå utan anställda. Krav i denna ISQC, t.ex. på riktlinjer och rutiner för utseende av lämplig personal till uppdragsteamet (se punkt 31), för ansvar för genomgång av utfört arbete (se punkt 33) och för den årliga rapporteringen av resultaten av övervakningen till ansvariga revisorer i revisionsföretaget (se punkt 53), är inte relevanta om det inte finns anställda.

Delar i ett kvalitetskontrollsystem (se punkt 17)

A 2. Information till revisionsföretagets personal om riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll innefattar normalt en beskrivning av dessa riktlinjer och rutiner och de mål de är avsedda att uppnå, samt budskapet att varje enskild person har ett personligt kvalitetsansvar och förväntas följa dessa riktlinjer och rutiner. Genom att uppmuntra personalen att ta upp sina åsikter eller farhågor om kvalitetskontrollfrågor betonas vikten av återkoppling om företagets kvalitetskontrollsystem.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 3. Dokumentation och kommunikation av riktlinjer och rutiner för mindre revisionsföretag kan vara mindre formella och omfattande än för större revisionsföretag.

Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget

Främja en intern kvalitetskultur (se punkt 18)

A 4. Revisionsföretagets ledning och ledningens uppträdande har betydande inverkan på revisionsföretagets interna kultur. Att främja en kvalitetsorienterad intern kultur byggs på tydliga, konsekventa och frekventa åtgärder och budskap från alla ledningsnivåer i revisionsföretaget, som understryker företagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll och kraven på att

- a. utföra ett arbete som följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- b. lämna rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

Sådana åtgärder och budskap bidrar till en kultur som värdesätter och premierar arbete av hög kvalitet. Åtgärderna och budskapen kan kommuniceras genom, men är inte begränsade till, utbildningsseminarier, möten, formell eller informell dialog, målbeskrivningar, nyhetsbrev eller informationspromemorior. De kan införlivas i revisionsföretagets interna dokumentation och utbildningsmaterial samt i rutiner för utvärdering av delägare och anställda, så att de stöder och stärker revisionsföretagets syn på vikten av kvalitet och hur den ska uppnås i praktiken.

A 5. Särskilt viktigt vid främjande av en intern kultur som bygger på kvalitet är att revisionsföretagets ledning måste inse att företagets affärsstrategi är beroende av det överordnade kravet att revisionsföretaget ska uppnå en hög kvalitet i alla uppdrag det utför. Att främja en sådan intern kultur innefattar att

- a. fastställa riktlinjer och rutiner för utvärdering av prestationer, ersättning och befordran (däribland incitamentssystem) avseende personalen för att visa företagets överordnade engagemang i kvalitet,
- b. fördela ledningsansvar så att kommersiella överväganden inte åsidosätter kvaliteten på utfört arbete, och
- c. tillhandahålla tillräckliga resurser för utveckling och dokumentation av samt stöd för revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.

Fördela operativt ansvar för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem (se punkt 19)

A 6. Tillräcklig och ändamålsenlig erfarenhet och förmåga gör att den eller de personer som ansvarar för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem kan identifiera och förstå kvalitetskontrollfrågor samt utarbeta ändamålsenliga riktlinjer och rutiner för detta. Nödvändig behörighet gör det möjligt för personen eller personerna att se till att dessa riktlinjer och rutiner införs.

Relevanta yrkesetiska krav

Följ relevanta yrkesetiska krav (se punkt 20)

A 7. Etikoden fastställer de grundläggande principerna för etik, som är:

- a. hederlighet,
- b. objektivitet,
- c. professionell kompetens och vederbörlig omsorg,
- d. tystnadsplikt, och
- e. professionellt uppträdande.

De grundläggande etiska principerna fastställer den uppträdandestandard som förväntas av en revisor.

A 8. Etikoden erbjuder ett principbaserat ramverk som fastställer den metod som en revisor måste följa när han eller hon identifierar, utvärderar och hanterar hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna. I fallet med revisioner, översiktliga granskningar och andra bestyrkandeuppdrag anger Etikoden *Internationella standarder för oberoende*, etablerade genom tillämpningen av det principbaserade ramverket på hot mot oberoendet med avseende på de uppdragen.

A 9. De grundläggande principerna förstärks i synnerhet av

- revisionsföretagets ledning,
- utbildning,
- övervakning, och
- en process för hantering av överträdelser.

Definition av "revisionsföretag", "nätverk" och "nätverksföretag" (se punkterna 20–25)

A 10. Definitionerna av "revisionsföretag", "nätverk" eller "nätverksföretag" i relevanta yrkesetiska krav kan skilja sig från dem som anges i denna ISQC. Ett exempel är definitionen av "revisionsföretag" i Etikoden som lyder:

- i. En enmansbyrå, ett handelsbolag eller ett aktiebolag bestående av yrkesverksamma revisorer/redovisningskonsulter.
- ii. Ett företag som kontrollerar sådana parter genom ägande, ledning eller på annat sätt.
- iii. Ett företag som kontrolleras av sådana parter genom ägande, ledning eller på annat sätt.

Etikoden ger också vägledning i fråga om termerna "nätverk" och "nätverksföretag".

När kraven i punkterna 20–25 ska följas, gäller de definitioner som används i de relevanta yrkesetiska kraven i den mån det är nödvändigt för tolkningen av dessa yrkesetiska krav.

Skriftlig bekräftelse (se punkt 24)

A 11. Skriftlig bekräftelse kan ha pappersform eller elektronisk form. Genom att skaffa sig bekräftelse och vidta lämpliga åtgärder avseende information som tyder på överträdelser, visar revisionsföretaget vilken vikt man lägger vid oberoende samt aktualiserar och synliggör frågan för medarbetarna.

Långvarig anknytning till ett företag (se punkt 25)

A 12. Etikoden tar upp det hot som kan uppstå som ett resultat av en persons långvariga anknytning till:

- Företagets och dess verksamhet.
- Företagets högsta ledning.
- Det underliggande ämnet och ämnesinformationen i bestyrkandeuppdraget.

A 13. I Etikoden finns det exempel på faktorer som är relevanta för att utvärdera nivån på ett hot som kan uppkomma när en person arbetar med ett bestyrkandeuppdrag under en lång tidsperiod. I Etikoden förekommer också exempel på åtgärder för att motverka dessa hot, bland annat

- att eliminera hotet genom rotation av personen från uppdragsteamet, eller
- att tillämpa motåtgärder för att minska hotet till en godtagbar nivå, t.ex. genom att utföra regelbundna interna eller externa kvalitetsgranskningar av uppdraget.

A 14. Enligt Etikoden krävs det rotation av den ansvariga revisorn, den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, samt övriga för uppdraget nyckelrevisorer⁴ med avseende på vissa uppdrag. Nationella krav kan kräva kortare perioder för rotation.

Överväganden som särskilt gäller revisionsorganisationer inom den offentliga sektorn

A 15. Lagstadgade åtgärder kan vara ett sätt att skydda oberoendet för revisorer inom den offentliga sektorn. Men det kan ändå finnas hot mot oberoendet trots lagstadgade åtgärder som är avsedda att skydda det. Därför kan revisorn i den offentliga sektorn, när han eller hon fastställer sådana riktlinjer och rutiner som krävs i punkterna 20–25, ta hänsyn till att uppdraget är ett uppdrag i den offentliga sektorn och hantera alla särskilda hot mot oberoendet i det sammanhanget.

⁴ Etikoden, definitioner.

A 16. Börsnoterade företag enligt punkterna 25 och A 14 är inte vanliga i den offentliga sektorn. Men det kan finnas andra företag i den offentliga sektorn som är betydelsefulla beroende på sådana aspekter som storlek, komplexitet eller allmänintresse och som följaktligen har många olika intressenter. Därför kan det finnas exempel när ett revisionsföretag mot bakgrund av sina riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll avgör att ett företag i den offentliga sektorn är betydelsefullt med avseende på utökad kvalitetskontroll.

A 17. När det gäller den offentliga sektorn kan valen av och mandattiderna för revisorn med uppdragsansvar regleras i lagstiftning. Därför går det kanske inte att strikt följa de krav på arbetsrotation för den ansvariga revisorn som är tänkta för börsnoterade företag. För offentliga företag som anses vara betydelsefulla enligt punkt A 16 kan det dock ligga i allmänhetens intresse att revisionsorganisationer i den offentliga sektorn fastställer riktlinjer och rutiner som främjar att andemeningen med rotation för den ansvariga revisorn följs.

Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag

Kompetens, förmåga och resurser (se punkt 26 a)

A 18. Övervägande av om revisionsföretaget har kompetens, förmåga och resurser för att åta sig ett nytt uppdrag från en ny eller befintlig kund förutsätter en granskning av uppdragets särskilda villkor och de befintliga delägar- och personalprofilerna på alla relevanta nivåer, däribland om

- revisionsföretagets personal har kunskap om relevanta branscher eller sakförhållanden,
- revisionsföretagets personal har erfarenhet av relevanta krav i lagar och andra författningar eller på rapportering eller möjlighet att på ett effektivt sätt skaffa sig nödvändiga färdigheter och kunskaper,
- revisionsföretaget har tillräckligt med personal med den nödvändiga kompetensen och förmågan,
- specialister finns tillgängliga vid behov,
- personer som uppfyller kriterierna och kraven för att kunna bli utsedda att utföra uppdragsknuten kvalitetskontroll finns tillgängliga vid behov, och
- revisionsföretaget kan slutföra uppdraget senast sista dagen för rapportering.

Kundens hederlighet (se punkt 26 c)

A 19. När det gäller en kunds hederlighet övervägs frågor som t.ex.

- identitet och renommé för kundens huvudägare, högsta ledning och styrelse,
- karaktären på kundens verksamhet, inklusive affärspraxis,
- information om inställningen hos kundens huvudägare, högsta ledning och styrelse när det gäller sådana frågor som aggressiv tolkning av redovisningsstandarder och den interna kontrollmiljön,
- huruvida kunden aktivt försöker hålla revisionsföretagets arvoden så låga som möjligt,
- indikationer på en olämplig begränsning i arbetets omfattning,
- indikationer på att kunden skulle kunna vara inblandad i penningtvätt eller annan brottslig verksamhet,
- orsakerna till att man vill anlita revisionsföretaget och till att man inte vill anlita det tidigare revisionsföretaget, och
- närståendes identitet och renommé.

Ett revisionsföretags kunskap om en kunds hederlighet ökar vanligtvis inom ramen för en pågående relation med denna kund.

A 20. Källor för information om sådana frågor som revisionsföretaget inhämtar kan innefatta

- kommunikation med kundens befintliga eller tidigare leverantörer av professionella redovisningstjänster enligt relevanta yrkesetiska krav och diskussioner med andra externa parter,

- förfrågningar hos personal på andra revisionsföretag eller externa parter, t.ex. banker, jurister och branschkollegor, och
- sökningar i relevanta databaser.

Behålla kundrelationer (se punkt 27 a)

A 21. I beslutet om huruvida en kundrelation ska behållas ingår övervägande av betydelsefulla förhållanden som uppstått under det aktuella uppdraget eller tidigare uppdrag och deras konsekvenser för om relationen ska behållas. En kund kan t.ex. ha börjat utvidga sin verksamhet till ett område som revisionsföretaget inte har nödvändig sakkunskap om.

Avgå från uppdraget (se punkt 28)

A 22. Riktlinjer och rutiner för att avgå från uppdrag eller avgå från både uppdraget och kundrelationen gäller bland annat följande:

- Diskussion med lämplig företagsledningsnivå hos kunden och företagets styrelse om ändamålsenliga åtgärder som revisionsföretaget skulle kunna vidta mot bakgrund av relevanta fakta och omständigheter.
- Om revisionsföretaget avgör att det är lämpligt att avgå från uppdraget, diskussion med lämplig företagsledningsnivå hos kunden och företagets styrelse om att avgå från uppdraget eller avgå från både uppdraget och kundrelationen samt orsakerna till detta.
- Övervägande av om det finns ett yrkesmässigt krav eller krav i lagar eller andra författningar om att revisionsföretaget ska fortsätta eller om att revisionsföretaget ska rapportera till tillsynsmyndigheter att det har avgått från uppdraget, eller både uppdraget och kundrelationen, samt orsakerna till att man har avgått från uppdraget.
- Dokumentation av betydelsefulla förhållanden, konsultationer, slutsatser och grunden för slutsatserna.

Överväganden som särskilt gäller revisionsorganisationer inom den offentliga sektorn (se punkterna 26–28)

A 23. Inom den offentliga sektorn kan revisorer utses enligt lagstadgade förfaranden. Därför är kanske vissa av kraven och övervägandena i punkterna 26–28 och A 18–22 avseende att acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag inte relevanta. Att fastställa riktlinjer och rutiner enligt vad som har beskrivits kan ändå ge värdefull information för revisorer inom den offentliga sektorn när de utför riskbedömningar och fullgör sitt rapporteringsansvar.

Personal (se punkt 29)

A 24. Personalfrågor som är relevanta för revisionsföretagets riktlinjer och rutiner avseende personalen omfattar bland annat

- rekrytering,
- utvärdering av prestationer,
- förmåga, vilket innefattar tid att utföra uppdrag,
- kompetens,
- karriärutveckling,
- befordran,
- ersättning, och
- beräkning av personalbehov.

Bra rekryteringsprocesser och -rutiner underlättar för revisionsföretaget att välja hederliga personer som har förmåga att utveckla den kompetens och förmåga som behövs för att utföra revisionsföretagets arbete och som har de lämpliga egenskaper som krävs för kompetenta prestationer.

A 25. Kompetens kan utvecklas genom flera olika metoder, däribland

- yrkesutbildning,
- kontinuerlig vidareutbildning inom yrket,
- arbetslivserfarenhet,

ISA
ISQC
m.m.

- handledning från mer erfaren personal, t.ex. andra medlemmar i uppdragsteamet, och
- utbildning i oberoende för personal som måste vara oberoende.

A 26. Att kompetensen hos revisionsföretagets personal bibehålls beror till stor del på lämplig yrkesmässig vidareutveckling, som gör att personalen upprätthåller kunskap och förmåga. Bra riktlinjer och rutiner betonar behovet av kontinuerlig utbildning för revisionsföretagets personal på alla nivåer och sörjer för nödvändiga utbildningsresurser och hjälp, så att personalen kan utveckla och upprätthålla den kompetens och förmåga som krävs.

A 27. Revisionsföretaget kan anlita en extern person med lämpliga kvalifikationer, t.ex. när det inte finns tillgång till interna resurser för teknik och utbildning.

A 28. Bedömning av prestation, ersättning och befodringsrutiner visar att utveckling och underhåll av kompetens och engagemang i yrkesetiska principer värdesätts och belönas. Bland åtgärder som ett revisionsföretag kan vidta för att utveckla och underhålla kompetens och engagemang i yrkesetiska principer ingår att

- uppmärksamma personalen på revisionsföretagets förväntningar i fråga om prestationer och yrkesetiska principer,
- ge personalen utvärdering av och rådgivning om prestationer, framsteg och karriärutveckling, och
- hjälpa personal att förstå att avancemang till tjänster med större ansvar bland annat beror på prestationernas kvalitet och att yrkesetiska principer följs samt att disciplinära åtgärder kan bli följden om revisionsföretagets riktlinjer och rutiner inte följs.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 29. Revisionsföretagets storlek och övriga omständigheter påverkar strukturen för dess utvärderingsprocess när det gäller prestationer. Särskilt mindre revisionsföretag kan ha mindre formella metoder för att utvärdera medarbetarnas prestationer.

Utse uppdragsteam

Ansvariga revisorer (se punkt 30)

A 30. Riktlinjer och rutiner kan innefatta system för övervakning av ansvariga revisorers arbetsbelastning och tillgänglighet för att ge dessa personer tillräckligt med tid för att fullgöra sitt ansvar på ett tillfredsställande sätt.

Uppdragsteam (se punkt 31)

A 31. När revisionsföretaget utser uppdragsteam och fastställer vilken övervakningsnivå som krävs, övervägs t.ex. uppdragsteamets

- förståelse och praktiska erfarenhet av uppdrag av liknande karaktär och komplexitet genom ändamålsenlig utbildning och medverkan,
- förståelse av standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar,
- tekniska kunskap och sakkunskap, däribland kunskap om relevant informationsteknik,
- kunskap om relevanta branscher som kunden bedriver verksamhet i,
- förmåga att använda professionellt omdöme, och
- förståelse av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.

Hur uppdrag utförs

Jämn och hög kvalitet på hur uppdraget utförs (se punkt 32 a)

A 32. Revisionsföretaget främjar genom sina riktlinjer och rutiner en jämn och hög kvalitet på hur uppdragen utförs. Detta uppnås ofta genom handböcker i tryckt eller elektronisk form, datorprogram eller andra typer av standardiserad dokumentation samt vägledning som gäller den särskilda branschen eller det särskilda sakförhållandet. Frågor som behandlas kan innefatta

- hur uppdragsteam informeras om uppdraget för att få en förståelse av målen med deras arbete,
- processer för att följa tillämpliga standarder för uppdraget,
- processer för övervakning av uppdraget, utbildning och handledning av personal,
- metoder för genomgång av utfört arbete, de betydelsefulla bedömningar som har gjorts och typen av rapport som lämnas,
- ändamålsenlig dokumentation av utfört arbete samt genomgångens tidpunkt och omfattning, och
- processer för att hålla alla riktlinjer och rutiner aktuella.

ISA
ISQC
m.m.

A 33. Lämpligt teamarbete och utbildning hjälper mindre erfarna medlemmar i uppdragsteamet att få en tydlig förståelse av målen med de tilldelade uppgifterna.

Övervakning (se punkt 32 b)

A 34. Övervakning av uppdrag innefattar att

- följa upp hur uppdraget framskrider,
- bedöma kompetensen och förmågan hos uppdragsteamets enskilda medlemmar, om de har tillräckligt med tid att utföra sitt arbete, om de förstår sina instruktioner och om arbetet utförs enligt den planerade ansatsen för uppdraget,
- hantera betydelsefulla frågor som uppstår under uppdraget, ta hänsyn till deras betydelse och ändra den planerade ansatsen därefter, och
- under uppdraget identifiera frågor som kräver konsultation eller övervägande av mer erfarna medlemmar i uppdragsteamet.

Genomgång (se punkt 32 c)

A 35. En genomgång består av övervägande om huruvida

- arbetet utförts enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar,
- betydelsefulla frågor har tagits upp till fortsatt övervägande,
- lämpliga konsultationer har gjorts och att slutsatserna av dessa har dokumenterats och har lett till lämpliga åtgärder,
- karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av utfört arbete behöver ändras,
- det arbete som har utförts stöder de slutsatser som har dragits och om det har dokumenterats på ett ändamålsenligt sätt,
- de inhämtade bevisen är tillräckliga och ändamålsenliga som stöd för rapporten, och
- målen med uppdragsåtgärderna uppnåtts.

Konsultation (se punkt 34)

A 36. Konsultation innefattar diskussion på lämplig yrkesmässig nivå med personer som har speciell sakkunskap, inom eller utanför revisionsföretaget.

A 37. Vid konsultation utnyttjas såväl lämpliga utredningsresurser som revisionsföretagets samlade erfarenhet och tekniska sakkunskap. Konsultation bidrar till att främja kvalitet och förbättrar den professionella bedömningen. Lämplig hänvisning till konsultation i revisionsföretagets riktlinjer och rutiner bidrar till att främja en kultur där konsultation betraktas som en styrka och som uppmuntrar personalen att inhämta råd om svåra eller tvistiga frågor.

A 38. Effektiv konsultation om betydelsefulla tekniska, yrkesetiska och andra frågor inom revisionsföretaget eller, i tillämpliga fall, utanför företaget, kan uppnås om de som konsulteras

- får alla de relevanta fakta som gör att de kan ge initierade råd, och
- har lämpliga kunskaper, ställning och erfarenheter

och när slutsatser av konsultationerna dokumenteras på ett ändamålsenligt sätt och leder till lämpliga åtgärder.

A 39. Tillräckligt fullständig och detaljerad dokumentation av konsultationer med andra yrkeskunniga i svåra eller tvistiga frågor bidrar till en förståelse av

- den fråga som konsultationen gällde, och
- resultaten av konsultationen, däribland alla beslut som fattats, grunden för de besluten och hur de verkstälts.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 40. Ett revisionsföretag som behöver konsultera externt, t.ex. ett revisionsföretag utan lämpliga interna resurser, kan ha nytta av rådgivning från

- andra revisionsföretag,
- yrkesorganisationer eller tillsynsmyndigheter, och
- kommersiella organisationer som tillhandahåller relevanta kvalitetskontrolltjänster.

Innan revisionsföretaget avtalar om sådana tjänster, bör man överväga den externa leverantörens kompetens och förmåga för att avgöra om den externa leverantören har lämpliga kvalifikationer för syftet.

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

Kriterier för en uppdragsanknuten kvalitetskontroll (se punkt 35 b)

A 41. Kriterier för vilka uppdrag utöver revisioner av börsnoterade företags finansiella rapporter som ska vara föremål för en uppdragsanknuten kvalitetskontroll kan t.ex. innefatta

- uppdragets karaktär, t.ex. i vilken utsträckning det rör något som är av allmänt intresse,
- identifiering av ovanliga omständigheter eller risker i ett uppdrag eller en kategori av uppdrag, och
- huruvida lagar eller andra författningar kräver en uppdragsanknuten kvalitetskontroll.

Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen (se punkterna 36–37)

A 42. Uppdragets rapport dateras inte förrän den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen är slutförd. Men dokumentation av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen kan färdigställas efter den dag rapporten lämnas.

A 43. Om den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen genomförs i rätt tid och i lämpliga skeden av uppdraget, går det att lösa betydelsefulla frågor omedelbart och på ett sätt som den särskilda kvalitetsgranskaren anser tillfredsställande senast den dag rapporten lämnas.

A 44. Omfattningen av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen kan bland annat bero på hur komplext revisionsuppdraget är, om företaget är börsnoterat och risken för att rapporten inte skulle vara korrekt med hänsyn till omständigheterna. Att en uppdragsanknuten kvalitetskontroll genomförs minskar inte den ansvariga revisorns ansvar.

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll avseende börsnoterade företag (se punkt 38)

A 45. Andra frågor som är relevanta vid utvärdering av uppdragsteamets betydelsefulla bedömningar och som kan beaktas i en uppdragsanknuten kvalitetskontroll avseende en revision av ett börsnoterat företags finansiella rapporter innefattar

- betydande risker som har identifierats under uppdraget och hur dessa risker har hanterats,
- gjorda bedömningar, i synnerhet sådana som avser väsentlighet och betydande risker,
- betydelsen av rättade och icke rättade felaktigheter som har identifierats under uppdraget och hur dessa slutligen har behandlats, och
- de frågor som ska kommuniceras till företagsledningen och styrelsen samt, i tillämpliga fall, andra parter, t.ex. tillsynsorgan.

Dessa övriga frågor kan, beroende på omständigheterna, också vara tillämpliga på uppdragsanknuten kvalitetskontroll av revisioner av andra företags finansiella rapporter liksom av översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.

ISA
ISQC
m.m.

Överväganden som särskilt gäller revisionsorganisationer inom den offentliga sektorn

A 46. Även om de inte benämns börsnoterade företag, enligt beskrivningen i punkt A 16, kan vissa företag i den offentliga sektorn vara tillräckligt betydelsefulla för att motivera att en uppdragsanknuten kvalitetskontroll genomförs.

Kriterier för vilka som ska kunna utses till särskilda kvalitetsgranskare för uppdrag

Tillräcklig och ändamålsenlig teknisk sakkunskap, erfarenhet och behörighet (se punkt 39 a)

A 47. Vad som utgör tillräcklig och ändamålsenlig teknisk sakkunskap, erfarenhet och behörighet beror på omständigheterna för uppdraget. Exempel: Den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget vid en revision av ett börsnoterat företags finansiella rapporter är sannolikt någon som har tillräcklig och ändamålsenlig erfarenhet och behörighet att vara ansvarig revisor för revisioner av börsnoterade företags finansiella rapporter.

Konsultation med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget (se punkt 39 b)

A 48. Den ansvariga revisorn kan konsultera den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget under uppdragets gång, t.ex. för att fastställa att en bedömning som den ansvariga revisorn har gjort kan accepteras av den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget. Sådan konsultation innebär att man kan undvika att meningsskiljaktigheter identifieras i ett sent skede av uppdraget och behöver inte äventyra den särskilda kvalitetsgranskarens förutsättningar att utföra uppdraget. Där konsultationernas karaktär och omfattning blir betydelsefull kan kvalitetsgranskarens objektivitet äventyras om inte både uppdragsteamet och kvalitetsgranskaren är noga med att upprätthålla kvalitetsgranskarens objektivitet. Där detta inte är möjligt, kan en annan person inom revisionsföretaget eller en extern person med lämpliga kvalifikationer utses att ta på sig rollen som antingen den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget eller den person som ska konsulteras avseende uppdraget.

Objektiviteten hos den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget (se punkt 40)

A 49. Revisionsföretaget måste fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att upprätthålla objektiviteten hos den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget. Därför måste sådana riktlinjer och rutiner fastslå att den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget

- där så är möjligt inte väljs av den ansvariga revisorn,
- inte på annat sätt deltar i uppdraget medan kvalitetskontrollen pågår,
- inte fattar beslut åt uppdragsteamet, och
- inte är föremål för andra överväganden som skulle hota kvalitetsgranskarens objektivitet.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 50. När det gäller revisionsföretag med få delägare är det kanske inte praktiskt genomförbart att hålla den ansvariga revisorn utanför valet av den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget. Externa personer med lämpliga kvalifikationer kan anlitas om enmansbyråer eller små revisionsföretag identifierar uppdrag som kräver uppdragsanknutna kvalitetskontroller. Alternativt kan vissa enmansbyråer eller små revisionsföretag vilja använda andra revisionsföretag för att underlätta uppdragsanknutna kvalitetskontroller. Om revisionsföretaget anlitar externa personer med lämpliga kvalifikationer, gäller kraven i punkterna 39–41 och vägledningen i punkterna A 47–A 48.

Överväganden som särskilt gäller revisionsorganisationer inom den offentliga sektorn

A 51. Inom den offentliga sektorn kan en revisor som har tillsatts enligt lag (t.ex. en riksrevisor eller annan person med lämpliga kvalifikationer som utses i riksrevisorns ställe) ha en roll som motsvarar den ansvariga revisorns roll med ett övergripande ansvar för revisioner inom den offentliga sektorn. Under sådana omständigheter innefattar, där så är tillämpligt, valet av den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget övervägande av kravet på oberoende från det reviderade företaget och möjligheten för den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget att göra en objektiv utvärdering.

Meningsskiljaktigheter (se punkt 43)

A 52. Bra rutiner främjar identifikation av meningsskiljaktigheter i ett tidigt skede, ger tydlig vägledning om de successiva åtgärder som ska vidtas efter detta och kräver att man dokumenterar hur meningsskiljaktigheterna har lösts och att de slutsatser som man har kommit fram till leder till att lämpliga åtgärder genomförs.

A 53. Rutiner för att lösa sådana meningsskiljaktigheter kan innefatta konsultation med en annan yrkesutövare eller ett annat revisionsföretag eller en yrkesorganisation eller tillsynsmyndighet.

Uppdragsdokumentation

Färdigställande av den slutliga uppdragsdokumentationen (se punkt 45)

A 54. Lagar eller andra författningar kan fastställa tidsgränserna för när sammanställningen av den slutliga dokumentationen för vissa typer av uppdrag ska vara slutförd. Där det inte finns sådana tidsbegränsningar i lagar eller andra författningar, krävs i punkt 45 att revisionsföretaget fastställer tidsgränser som avspeglar behovet av att slutföra sammanställningen av den slutliga uppdragsdokumentationen utan onödigt dröjsmål. När det t.ex. gäller en revision skulle en sådan tidsgräns normalt kunna vara högst 60 dagar efter datumet för revisors rapport.

A 55. I det fall två eller fler olika rapporter lämnas för ett företag avseende information om samma sakförhållande, kan revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för tidsgränser när det gäller sammanställningen av den slutliga uppdragsdokumentationen gälla varje rapport som om den avsåg ett separat uppdrag. Detta kan t.ex. vara fallet när revisionsföretaget lämnar en revisors rapport om en enhets finansiella information i koncernredovisningssyfte och, vid ett senare datum, en revisors rapport om samma finansiella information för lagstadgade syften.

Tystnadsplikt, säker förvaring, fullständighet, tillgänglighet och åtkomlighet med avseende på uppdragsdokumentation (se punkt 46)

A 56. Relevanta yrkesetiska krav fastställer en förpliktelse för revisionsföretagets personal att alltid iakttä tystnadsplikt i fråga om information som ingår i uppdragsdokumentation, om kunden inte har utfärdat särskilda befogenheter att lämna ut information eller det föreligger ansvar enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav att göra

det⁵. Särskilda lagar eller andra författningar kan skapa ytterligare förpliktelser för revisionsföretagets personal att iakttä tystnadsplikt, särskilt där det gäller information av privat karaktär.

A 57. Oavsett om uppdragsdokumentation finns på papper, i elektronisk form eller på annat medium, kan informationens fullständighet, tillgänglighet eller åtkomlighet äventyras om dokumentationen skulle kunna ändras, få tillägg eller raderas utan revisionsföretagets kännedom eller om den skulle kunna förloras eller skadas permanent. Därmed kan kontroller som revisionsföretaget utformar och inför för att undvika obehörig ändring eller förlust av uppdragsdokumentation innefatta sådana som

- gör det möjligt att fastställa när och av vem uppdragsdokumentation har skapats, ändrats eller granskats,
- skyddar informationens fullständighet i alla skeden av uppdraget, särskilt när uppdragsteamet har gemensam tillgång till information eller den överförs till andra parter via internet,
- förhindrar obehöriga ändringar i uppdragsdokumentationen, och
- ger uppdragsteamet och andra parter med behörighet tillgång till uppdragsdokumentationen i den mån det krävs för att kunna fullgöra sitt ansvar på rätt sätt.

A 58. Kontroller som revisionsföretaget utformar och inför för att upprätthålla tystnadsplikt, säker förvaring, fullständighet, tillgänglighet och åtkomlighet avseende uppdragsdokumentation kan innefatta

- användning av ett lösenord inom uppdragsteamet för att begränsa tillgången till elektronisk uppdragsdokumentation till användare med behörighet,
- ändamålsenliga rutiner för säkerhetskopiering av elektronisk uppdragsdokumentation i lämpliga skeden av uppdraget,
- rutiner för korrekt distribution av uppdragsdokumentationen till teammedlemmarna i början av uppdraget, bearbetning av den under uppdraget och sammanställning av den vid uppdragets slut, och
- rutiner för att begränsa tillgång till, och medge lämplig distribution och konfidentiell förvaring av, uppdragsdokumentation i pappersform.

A 59. Av praktiska skäl kan pappersdokumentation i original skannas elektroniskt för införlivande i uppdragsdokument. I sådana fall kan revisionsföretagets rutiner som är avsedda att upprätthålla dokumentationens fullständighet, tillgänglighet och åtkomlighet innefatta att uppdragsteamet måste

- skapa skannade kopior som avspeglar hela innehållet i originaldokumentationen i pappersform, däribland manuella underskrifter, hänvisningar och noteringar,
- integrera de inskannade kopiorna i uppdragsdokumentationen, däribland vid behov indexering och påskrift av de inskannade kopiorna, och
- göra det möjligt att hämta och skriva ut de inskannade kopiorna vid behov.

Det kan finnas skäl med hänsyn till lagar eller andra författningar för ett revisionsföretag att behålla pappersoriginal av dokumentation som har skannats in.

Arkivering av uppdragsdokumentation (se punkt 47)

A 60. Revisionsföretagets behov av att arkivera uppdragsdokumentation, och perioden för denna arkivering, varierar med uppdragets karaktär och revisionsföretagets övriga omständigheter, t.ex. om uppdragsdokumentationen behövs för att dokumentera förhållanden av fortsatt betydelse för framtida uppdrag. Arkiveringstiden kan också bero på andra faktorer, t.ex. om lokala lagar eller andra författningar kräver särskilda arkiveringstider för vissa typer av uppdrag eller om det finns allmänt accepterade arkiveringstider i jurisdiktionen i avsaknad av särskilda krav i lagar eller andra författningar.

ISA
ISQC
m.m.

⁵ Se t.ex. punkterna R114.1, 114.1 A1 och R360.26 i Etikoden.

A 61. I det fall uppdraget är ett revisionsuppdrag är arkiveringstiden normalt minst fem år från och med datumet för revisors rapport eller, om revisors rapporten för koncernen har ett senare datum, från och med detta senare datum.

A 62. Rutiner för arkivering av uppdragsdokumentation som revisionsföretaget använder innefattar sådana som gör att kraven i punkt 47 kan uppfyllas under arkiveringstiden, t.ex. att

- medge hämtning av, och tillgång till, uppdragsdokumentationen under arkiveringstiden, särskilt när det gäller elektronisk dokumentation, eftersom den underliggande tekniken kan uppgraderas eller förändras över tiden,
- vid behov tillhandahålla en förteckning över förändringar som har gjorts i uppdragsdokumentationen efter att den har färdigställts, och
- ge externa parter med behörighet tillgång och möjlighet att gå igenom särskild uppdragsdokumentation för kvalitetskontroll eller av andra skäl.

Åganderätt till uppdragsdokumentation

A 63. Såvida inte annat anges i lag eller annan författning äger revisionsföretaget uppdragsdokumentationen. Revisionsföretaget kan efter eget gottfinnande göra delar, eller utdrag ur, uppdragsdokumentation tillgänglig för kunder, förutsatt att sådana upplysningar inte underminerar värdet av det arbete som har utförts, eller, när det gäller bestyrkandeuppdrag, oberoendet hos revisionsföretaget eller dess personal.

Övervakning

Övervakning av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll (se punkt 48)

A 64. Syftet med att övervaka hur riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll följs är att få en utvärdering av

- att standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar följs,
- om kvalitetskontrollsystemet har utformats och införts på ett ändamålsenligt sätt, och
- om revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll har tillämpats på ett bra sätt, så att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer utfärdar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

A 65. Fortgående övervägande och utvärdering av kvalitetskontrollsystemet innefattar frågor som följande:

- Analys av
 - ny utveckling inom standarder för yrkesutövningen samt krav i tillämpliga lagar och andra författningar, och hur de avspeglas i revisionsföretagets riktlinjer och rutiner i tillämpliga fall,
 - skriftliga bekräftelser på att riktlinjer och rutiner avseende oberoende har följts,
 - löpande yrkesutveckling, däribland utbildning, och
 - beslut rörande att acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag.
- Fastställa korrigerande åtgärder som ska vidtas och förbättringar som ska göras av systemet, däribland återkoppling till revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för utbildning.
- Kommunikation med lämplig personal på revisionsföretaget om identifierade brister i systemet, på nivån som rör förståelse av systemet eller att systemet inte följs.
- Lämplig personal på revisionsföretaget följer upp att nödvändiga ändringar genast görs av riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.

A 66. Riktlinjer och rutiner för inspektionscykler kan t.ex. ange en treårig tidscykel. Hur inspektionscykler ordnas, däribland tidpunkten för urval av enskilda uppdrag, beror på många faktorer, t.ex.

- revisionsföretagets storlek,
- antal kontor och var de ligger,

- resultaten av tidigare övervakningsrutiner,
- graden av befogenhet hos både personal och kontor (exempel: om enskilda kontor har befogenhet att utföra egna inspektioner eller om bara huvudkontoret kan utföra dem),
- karaktären på och komplexiteten i revisionsföretagets verksamhet och organisation, och
- de risker som är förknippade med revisionsföretagets kunder och särskilda uppdrag.

A 67. Inspektionsprocessen innefattar att välja ut enskilda uppdrag, varav vissa kan väljas utan att uppdragsteamet först meddelas. När inspektionernas inriktning och omfattning fastställs kan revisionsföretaget beakta ett oberoende externt inspektionsprogram inriktning och omfattning eller slutsatser. Men ett oberoende externt inspektionsprogram fungerar inte som ersättning för revisionsföretagets egna interna övervakningsprogram.

ISA
ISQC
m.m.

Överväganden som särskilt gäller mindre revisionsföretag

A 68. När det gäller mindre revisionsföretag kan övervakningsåtgärder behöva utföras av personer som är ansvariga för utformning och införande av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, eller som arbetar med den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen. Ett revisionsföretag med ett begränsat antal anställda kan välja att anlita en extern person med passande kvalifikationer eller ett annat revisionsföretag för att genomföra uppdragsinspektioner eller andra övervakningsåtgärder. Alternativt kan revisionsföretaget komma överens om att dela resurser med andra lämpliga organisationer för att underlätta övervakningsverksamhet.

Kommunicera brister (se punkt 50)

A 69. Rapporteringen av identifierade brister till andra än relevanta ansvariga revisorer behöver inte innefatta att berörda uppdrag identifieras, även om det kan förekomma fall när sådan identifiering kan vara nödvändig för att andra än de ansvariga revisorerna ska kunna uppfylla sina plikter.

Klagomål och påståenden

Källor för klagomål och påståenden (se punkt 55)

A 70. Klagomål och påståenden (vilket inte innefattar sådana som är uppenbart grundlösa) kan ha sitt ursprung i eller utanför revisionsföretaget. De kan göras av personal på revisionsföretaget, kunder eller externa parter. De kan tas emot av medlemmar i uppdragsteamet eller annan personal på revisionsföretaget.

Riktlinjer och rutiner avseende utredning (se punkt 56)

A 71. Riktlinjer och rutiner som fastställs för utredning av klagomål och påståenden kan t.ex. innefatta att den delägare som övervakar utredningen

- har tillräcklig och lämplig erfarenhet,
- har befogenhet i revisionsföretaget, och
- på annat sätt inte är engagerad i uppdraget.

Den delägare som övervakar utredningen kan inhämta juridisk rådgivning vid behov.

Överväganden som särskilt gäller mindre revisionsföretag

A 72. För revisionsföretag med få delägare är det kanske inte praktiskt genomförbart att den delägare som övervakar utredningen inte är engagerad i uppdraget. Dessa små revisionsföretag och enmansbyråer kan anlita en extern person eller ett annat revisionsföretag med passande kvalifikationer för att genomföra utredning om klagomål och påståenden.

Dokumentation av kvalitetskontrollsystemet (se punkt 57)

A 73. Formen och innehållet i dokumentation som dokumenterar funktionen hos var och en av de olika delarna i kvalitetskontrollsystemet är en fråga om bedömning och beror på ett antal faktorer, däribland

- revisionsföretagets storlek och antalet kontor, och
- karaktären på och komplexiteten i revisionsföretagets verksamhet och organisation.

Exempel: Stora revisionsföretag kan använda elektroniska databaser för att dokumentera frågor som bekräftelser av oberoende, utvärderingar av personal och resultaten av övervakning av inspektioner.

A 74. Lämplig dokumentation avseende övervakning innefattar t.ex.

- övervakningsåtgärder, innefattande åtgärder för att välja vilka slutförda uppdrag som ska inspekteras,
- dokumentation av utvärderingen av
 - att standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar följs,
 - om kvalitetskontrollsystemet har utformats och införts på ett ändamålsenligt sätt, och
 - om revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll har tillämpats på ett bra sätt, så att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer utfärdar är korrekta med hänsyn till omständigheterna,
- identifiering av de noterade bristerna, en utvärdering av deras effekt och grunden för att fastställa om och vilken ytterligare åtgärd som är nödvändig.

Överväganden som särskilt gäller mindre revisionsföretag

A 75. Mindre revisionsföretag kan använda mer informella metoder i dokumentationen av kvalitetskontrollsystem, t.ex. anteckningar, checklistor och formulär.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

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

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	107
Denna standards tillämpningsområde	107
En revision av finansiella rapporter	107
Ikraftträdande	109
Revisorns övergripande mål	109
Definitioner	109
Krav	111
Yrkesetiska krav avseende en revision av finansiella rapporter	111
Professionell skeptisk inställning	111
Professionell bedömning	111
Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis samt revisionsrisk	112
Genomförande av en revision enligt ISA	112
Tillämpning och andra förtydliganden	113
En revision av finansiella rapporter	113
Finansiella rapporter (se punkt 13 f)	115
Risk för väsentliga felaktigheter (se punkt 13 n)	116
Yrkesetiska krav avseende en revision av finansiella rapporter (se punkt 14)	116
Professionell skeptisk inställning (se punkt 15)	117
Professionell bedömning (se punkt 16)	118
Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis samt revisionsrisk (se punkterna 5 och 17)	118
Genomförande av en revision enligt ISA	123

ISA
ISQC
m.m.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar den oberoende revisorns övergripande ansvar vid utförande av en revision av finansiella rapporter enligt ISA. Särskilt preciseras den oberoende revisorns övergripande mål och klargörs karaktären på samt omfattningen och inriktningen av en revision som är utformad så att den oberoende revisorn kan uppfylla dessa mål. Den klargör även ISAs 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. Den oberoende revisorn kallas i fortsättningen "revisor".

2. ISA är utarbetade inom ramen för en revisors revision av finansiella rapporter. De ska anpassas efter vad omständigheterna kräver när de tillämpas på revisioner av annan historisk finansiell information. ISA behandlar inte det av revisorns ansvar som kan täckas av lagstiftning, föreskrifter eller på annat sätt i samband med t.ex. ett offentligt erbjudande om att teckna aktier eller andra värdepapper. Sådant ansvar kan skilja sig från det som fastställs i ISA. Detta innebär att även om revisorn kan finna att aspekter av ISA är till hjälp under sådana omständigheter är det hans eller hennes ansvar att säkerställa att alla relevanta förpliktelser med avseende på lagar och andra författningar eller relevanta yrkesmässiga förpliktelser följs.

En revision av finansiella rapporter

3. Syftet med en revision är att öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos avsedda användare. Detta uppnås genom att revisorn lämnar ett uttalande om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering. När det gäller de flesta generella ramverk handlar detta uttalande om huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, ger en

ISA 200 Övergripande mål samt utförande av revision enligt ISA

rättvisande bild eller ger en sann och rättvisande bild enligt ramverket. En revision som utförs enligt ISA och relevanta yrkesetiska krav ger revisorn möjlighet att utforma detta uttalande. (Se punkt A 1.)

4. De finansiella rapporter som är föremål för revision är företagets finansiella rapporter, som har upprättats av företagets ledning under tillsyn av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen). ISA inför inte något ytterligare ansvar på företagsledning eller styrelse och åsidosätter inte lagar och andra författningar som styr deras ansvar. En revision enligt ISA utförs dock under den grundläggande förutsättningen att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, har bekräftat visst ansvar som är grundläggande för revisionens utförande. Revisionen av de finansiella rapporterna befriar inte företagsledningen eller styrelsen från deras ansvar. (Se punkterna A 2–A 11.)

5. Som grund för revisorns uttalande kräver ISA att revisorn uppnår rimlig säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig de skulle bero på oegentligheter eller misstag. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet. Den uppnås när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att revisionsrisken (dvs. risken för att revisorn lämnar ett oriktigt revisionsuttalande när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter) ska minska till en godtagbart låg nivå. Men rimlig säkerhet är inte en absolut grad av säkerhet, eftersom det finns inneboende begränsningar i en revision som resulterar i att de flesta revisionsbevis som revisorn använder för att dra slutsatser och grunda revisionsuttalandet på snarare övertygar än ger fullt bevis för ett visst förhållande. (Se punkterna A 30–A 54.)

6. Begreppet väsentlighet tillämpas av revisorn vid både planering och utförande av en revision samt vid utvärdering av effekterna på revisionen av identifierade felaktigheter och eventuella felaktigheter som inte korrigerats i de finansiella rapporterna.¹ I allmänhet betraktas felaktigheter, vilket innefattar utelämnanden, som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna. Bedömningar av väsentlighet görs mot bakgrund av övriga omständigheter och påverkas av revisorns uppfattning om behoven av finansiell information hos användare av de finansiella rapporterna samt en felaktighets storlek eller karaktär, eller en kombination av dessa två aspekter. Revisorns uttalande avser de finansiella rapporterna som helhet, och därför är revisorn inte ansvarig för att upptäcka felaktigheter som inte är väsentliga för de finansiella rapporterna som helhet.

7. ISA innehåller mål, krav samt tillämpningsunderlag och andra förtydliganden som är avsedda att vara till stöd för revisorn när han eller hon skaffar sig rimlig säkerhet. ISA kräver att revisorn gör professionella bedömningar och förhåller sig professionellt skeptisk under planeringen och utförandet av revisionen samt, bland annat

- identifierar och bedömer risker för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, med grund i en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll,
- inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det finns väsentliga felaktigheter, genom att utforma och införa en ändamålsenlig hantering av de bedömda riskerna, och
- bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna grundad på slutsatser som har dragits av de inhämtade revisionsbevisen.

8. Formen för revisorns uttalande beror på det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och tillämplig lag eller annan författning. (Se punkterna A 12–A 13.)

¹ ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* och ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*.

9. Revisorn kan också ha ett visst kommunikations- och rapporteringsansvar av annat slag gentemot användare, företagsledning, styrelse eller externa parter, avseende frågor som väcks vid revisionen. Detta kan vara fastställt av ISA eller av tillämplig lag eller annan författning.²

Ikraftträdande

10. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Revisorns övergripande mål

11. När revisorn utför en revision av finansiella rapporter är hans eller hennes övergripande mål

- a. att uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag, och därigenom kunna uttala sig om huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga hänseenden, har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, och
- b. att uttala sig om de finansiella rapporterna, och kommunicera enligt kraven i ISA, enligt sina iakttagelser.

12. 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 att revisorn avstår från att uttala sig eller avgår från (eller avsäger sig)³ uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Definitioner

13. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering – det ramverk för finansiell rapportering som har antagits av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen för upprättandet av de finansiella rapporterna som är godtagbart med hänsyn till företagets karaktär och målet för de finansiella rapporterna eller krävs enligt lag eller annan författning.

Termen "ramverk avsett att ge en rättvisande bild" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs och som

- i. uttryckligen eller underförstått bekräftar att företagsledningen, för att uppnå en rättvisande bild i de finansiella rapporterna, kan behöva lämna upplysningar utöver dem som särskilt krävs i ramverket, eller
- ii. uttryckligen bekräftar att företagsledningen kan behöva avvika från ett krav i ramverket för att uppnå en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. Sådana avvikelser antas bara vara nödvändiga i ytterst sällsynta fall.

Termen "regelstyrt ramverk" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs men inte innehåller bekräftelserna i (i) och (ii) ovan.

- b. Revisionsbevis – information som revisorn använder för att komma fram till de slutsatser som han eller hon grundar sitt uttalande i revisors rapport på. Revisionsbevis innefattar både information i det räkenskapsmaterial som utgör underlag för de finansiella rapporterna och annan information. I ISA gäller följande:

- i. Revisionsbevis tillräcklighet är måttet på kvantiteten revisionsbevis. Kvantiteten revisionsbevis som behövs påverkas av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och även av kvaliteten på sådana revisionsbevis.
- ii. Revisionsbevis ändamålsenlighet är måttet på revisionsbevis kvalitet, dvs. deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorns uttalande bygger på.

² Se t.ex. ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad) och punkt 44 i ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

³ I ISA används endast termen "avgå från".

- c. Revisionsrisk – risken för att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande i revisors rapport när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk.
- d. Revisor – "revisorn" står för den eller de personer som utför revisionen, vanligen den ansvariga revisorn eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, i tillämpliga fall, revisionsföretaget. Där en ISA uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor". "Ansvarig revisor" och "revisionsföretag" ska i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter i den offentliga sektorn.
- e. Upptäcktsrisk – risken för att de åtgärder som en revisor utför för att minska revisionsrisk till en godtagbart låg nivå inte kommer att leda till upptäckt av en förekommande felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter.
- f. Finansiella rapporter – en strukturerad framställning av historisk finansiell information, innefattande upplysningar, avsedd att kommunicera ett företags ekonomiska resurser eller förpliktelser vid en viss tidpunkt eller förändringarna i dessa för en tidsperiod enligt ett ramverk för finansiell rapportering. Termen "finansiella rapporter" står vanligen för fullständiga finansiella rapporter enligt vad som är fastställt i kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, men termen kan också stå för en enskild finansiell rapport. Upplysningar består av förklarande eller beskrivande information, som presenteras enligt krav eller vad som är uttryckligen tillåtet eller på annat sätt tillåtet i det tillämpliga ramverket för finansiella rapporter, i de finansiella rapporterna eller i noterna eller införlivade genom hänvisningar. (Se punkterna A 14–A 15.)
- g. Historisk finansiell information – information uttryckt i finansiella termer om ett särskilt företag, i första hand hämtad från det företags redovisningssystem, om ekonomiska händelser som har inträffat under tidigare perioder eller om ekonomiska förhållanden eller omständigheter vid tidigare tidpunkter.
- h. Företagsledning – 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. Felaktighet – en skillnad mellan det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som anges för en post i de finansiella rapporterna och det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som krävs för att redovisningen av posten ska följa det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Felaktigheter kan ha sin grund i misstag eller oegentligheter.

I revisorns uttalande om huruvida de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild, eller en sann och rättvisande bild, innefattar felaktigheter även sådana justeringar av belopp, klassificeringar, presentation eller upplysningar som enligt revisorns bedömning behövs för att de finansiella rapporterna ska ge en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild eller ge en sann och rättvisande bild.
- j. Grundläggande förutsättning, avseende företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar, för utförandet av en revision – att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har bekräftat och förstår sitt ansvar för följande faktorer, som är grundläggande för utförandet av en revision enligt ISA. Det innebär ansvar för
 - i. upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,
 - ii. för sådan intern kontroll som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen fastställer som nödvändiga för att möjliggöra upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig detta beror på oegentligheter eller misstag, och
 - iii. att ge revisorn

- a. tillgång till all information som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, känner till som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, så som underlag, dokumentation och andra förhållanden,
- b. ytterligare uppgifter som revisorn kan begära att få av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, för revisionens syfte, och
- c. obegränsad tillgång till personer i företaget som revisorn anser att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

När det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, kan (i) ovan formuleras som "upprättandet av finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt ramverket för finansiell rapportering", eller "upprättandet av finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt ramverket för finansiell rapportering".

För den "förutsättning, avseende företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar, som är grundläggande för utförandet av en revision" kan också termen "den grundläggande förutsättningen" användas.

- k. Professionell bedömning – tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av revisions- och redovisningsstandards samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för revisionsuppdraget.
- l. Förhålla sig professionellt skeptisk – en inställning som innefattar ifrågasättande, att vara uppmärksam på förhållanden som kan tyda på möjliga felaktigheter som beror på misstag eller oegentligheter, samt en kritisk bedömning av revisionsbevis.
- m. Rimlig säkerhet – inom ramen för en revision av finansiella rapporter en hög, men inte absolut, grad av säkerhet.
- n. Risk för väsentliga felaktigheter – risken för att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter före en revision. Denna risk består av två delar, som beskrivs på följande sätt på påståendenivån: (se punkt A 15a)
 - i. Inneboende risk – känsligheten hos ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning för en felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, före beaktande av eventuella kontroller.
 - ii. Kontrollrisk – risken för att en felaktighet som skulle kunna finnas i ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, inte förhindras eller upptäcks och rättas i tid via företagets interna kontroll.
- o. De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) – den eller de personer eller den eller de organisationer (t.ex. en förvaltare) som har ansvar för att utöva tillsyn över företagets strategiska inriktning samt förpliktelser som sammanhänger med företagets skyldigheter. Detta innefattar tillsyn över processen för finansiell rapportering. För vissa företag i vissa jurisdiktioner kan de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) innefatta ledningspersonal, t.ex. ledningspersoner som ingår i styrelsen i ett privat företag eller i ett företag i den offentliga sektorn eller en ägare-företagsledare.

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Yrkesetiska krav avseende en revision av finansiella rapporter

14. Revisorn ska följa relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som gäller oberoende, avseende uppdrag att utföra en revision av finansiella rapporter. (Se punkterna A 16–A 19.)

Professionell skeptisk inställning

15. Revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision, och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkterna A 20–A 24.)

Professionell bedömning

16. Revisorn ska använda sitt professionella omdöme vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter. (Se punkterna A 25–A 29.)

ISA 200 Övergripande mål samt utförande av revision enligt ISA

Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis samt revisionsrisk

17. För att uppnå rimlig säkerhet ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå för att därmed få möjlighet att dra rimliga slutsatser som grund för sitt uttalande. (Se punkterna A 30–A 54.)

Genomförande av en revision enligt ISA

Följa ISA som är relevanta för revisionen

18. Revisorn ska följa alla ISA som är relevanta för revisionen. En ISA är relevant för revisionen när den är i kraft och de omständigheter som behandlas i ifrågavarande ISA är för handen. (Se punkterna A 55–A 59.)

19. Revisorn ska ha en förståelse av hela texten i en ISA, vilket innefattar hur den ska tillämpas och andra förtydliganden, för att förstå dess mål och tillämpa kraven i den på rätt sätt. (Se punkterna A 60–A 68.)

20. Revisorn ska inte ange i revisors rapport att han eller hon följt ISA, såvida revisorn inte har följt kraven i denna ISA och i alla andra ISA som är relevanta för revisionen.

Mål i enskilda ISA

21. För att uppnå sina övergripande mål ska revisorn använda målen i relevanta ISA vid planering och utförande av revisionen, med beaktande av de inbördes sambanden mellan olika ISA, för att (se punkterna A 69–A 71)

- a. fastställa om några granskningsåtgärder utöver dem som krävs av ISA är nödvändiga för att uppnå de angivna målen i ISA, och (se punkt A 72)
- b. bedöma om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats. (Se punkt A 73.)

Följa relevanta krav

22. Förutom i de fall som nämns i punkt 23 ska revisorn följa varje krav i en ISA såvida inte, med hänsyn till omständigheterna för revisionen

- a. hela den ISA som det är fråga om inte är relevant, eller
- b. kravet inte är relevant eftersom det är villkorat och detta villkor inte är uppfyllt. (Se punkterna A 74–A 75.)

23. I undantagsfall kan revisorn bedöma det som nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i en ISA. Under sådana omständigheter ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att uppnå målet enligt det kravet. Revisorns behov av att göra avsteg från ett relevant krav antas bara uppstå när kravet gäller att en särskild åtgärd ska utföras och, enligt de särskilda omständigheter som gäller för revisionen, denna åtgärd skulle vara ineffektiv när det gäller att uppnå kravets syfte. (Se punkt A 76.)

Om ett mål inte kan uppnås

24. Om ett mål i en relevant ISA inte kan uppnås, ska revisorn utvärdera om detta hindrar honom eller henne från att uppnå revisorns övergripande mål och därmed kräver att revisorn, enligt ISA, modifierar sitt uttalande eller avgår från uppdraget (där så är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning). Att ett mål inte kan uppnås är en betydelsefull fråga som kräver dokumentation enligt ISA 230.⁴ (Se punkterna A 77–A 78.)

⁴ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkt 8 c.

Tillämpning och andra förtydliganden

En revision av finansiella rapporter

Denna standards tillämpningsområde (se punkt 3)

A 1. Revisorns uttalande om de finansiella rapporterna handlar om huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Ett sådant uttalande gäller för alla revisioner av finansiella rapporter. Revisorns uttalande är därför ingen försäkran om t.ex. företagets framtida bärkraft eller om att företagsledningen har lett företagets verksamhet på ett effektivt och kompetent sätt. I vissa jurisdiktioner kan dock tillämplig lag och annan författning kräva att revisorer lämnar uttalanden om andra särskilda förhållanden, t.ex. effektiviteten i den interna kontrollen eller huruvida en separat rapport från företagsledningen är förenlig med de finansiella rapporterna. Även om ISA innehåller krav och vägledning som rör sådana förhållanden till den del de har betydelse när revisorn bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, skulle revisorn behöva utföra mer arbete om han eller hon hade ytterligare ansvar för att lämna sådana uttalanden.

ISA
ISQC
m.m.

Upprättande av de finansiella rapporterna (se punkt 4)

A 2. Lag eller annan författning kan fastställa företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar med avseende på finansiell rapportering. Men omfattningen av detta ansvar, eller hur det beskrivs, kan skilja sig åt mellan olika jurisdiktioner. Trots dessa skillnader utförs en revision enligt ISA under den grundläggande förutsättningen att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen är medveten om och har förstått att de har ansvar för

- a. upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,
- b. sådan intern kontroll som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen fastställer som nödvändig för att det ska gå att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- c. att ge revisorn
 - i. tillgång till all information som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, känner till som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, så som underlag, dokumentation och andra förhållanden,
 - ii. ytterligare uppgifter som revisorn kan begära att få av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, för revisionens syfte, och
 - iii. obegränsad tillgång till personer i företaget som revisorn anser att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

A 3. Upprättandet av de finansiella rapporterna av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, kräver

- identifieringen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, inom ramen för relevanta lagar och andra författningar,
- upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det ramverket, och
- att en lämplig beskrivning av detta ramverk innefattas i de finansiella rapporterna.

Upprättandet av de finansiella rapporterna kräver att företagsledningen gör bedömningar, när den gör uppskattningar i redovisningen, som är rimliga med hänsyn till omständigheterna, samt väljer och tillämpar ändamålsenliga redovisningsprinciper. Dessa bedömningar görs inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A 4. De finansiella rapporterna kan upprättas enligt ett ramverk för finansiell rapportering som utformats för att uppfylla

- de gemensamma behoven av finansiell information hos många olika användare (dvs. "generella finansiella rapporter"), eller
- behoven av finansiell information hos särskilda användare (dvs. "finansiella rapporter för särskilt syfte").

A 5. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering omfattar ofta standarder för finansiell rapportering som har fastställts av en behörig eller erkänd normgivande organisation, eller krav i lagar och andra författningar. I vissa fall kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering omfatta både standarder för finansiell rapportering som har fastställts av en behörig eller erkänd normgivande organisation och krav i lagar och andra författningar. Andra källor kan ge ledning om tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. I vissa fall kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering omfatta andra sådana källor eller till och med bestå av endast sådana källor. Andra sådana källor kan omfatta

- den rättsliga och etiska miljön, inklusive lagar och andra författningar, domstolsbeslut och yrkesetiska förpliktelser avseende redovisningsfrågor,
- publicerade redovisningstolkningar av varierande tyngd som utfärdas av normgivande organ, yrkesorganisationer eller tillsynsorgan,
- publicerade åsikter av varierande tyngd om nya redovisningsfrågor som utfärdas av normgivande organ, yrkesorganisationer eller tillsynsorgan,
- allmän praxis och branschpraxis som är allmänt vedertagen och som följs allmänt, och
- redovisningslitteratur.

I de fall det råder motsättningar mellan ramverket för finansiell rapportering och de källor från vilka ledning om dess tillämpning kan inhämtas, eller bland de källor som omger ramverket för finansiell rapportering, gäller källan med högst auktoritet.

A 6. Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering bestämmer formen för och innehållet i de finansiella rapporterna. Även om ramverket inte preciserar hur alla transaktioner eller händelser ska redovisas eller hur upplysningar om dem ska lämnas, innehåller det vanligen tillräckligt generella principer som kan fungera som en grund för utveckling och tillämpning av redovisningsprinciper som är förenliga med de underliggande begreppen för kraven i ramverket.

A 7. Vissa ramverk för finansiell rapportering är ramverk avsedda att ge en rättvisande bild, medan andra är regelstyrda ramverk. Ramverk för finansiell rapportering som främst omfattar de redovisningsstandarder som har fastställts av en organisation som är auktoriserad eller godkänd att utfärda standarder som ska användas av företag för upprättande av generella finansiella rapporter är ofta utformade för att en rättvisande bild ska uppnås, t.ex. IFRS (International Financial Reporting Standards) som utfärdas av IASB (International Accounting Standards Board).

A 8. Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering bestämmer också vad som utgör fullständiga finansiella rapporter. Enligt många ramverk ska finansiella rapporter innehålla information om ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Enligt sådana ramverk innefattar fullständiga finansiella rapporter en balansräkning, en resultaträkning, en redogörelse över förändringar i eget kapital, en kassaflödesanalys och tillhörande noter. Enligt andra ramverk skulle en enda finansiell rapport och tillhörande noter kunna utgöra fullständiga finansiella rapporter:

- Exempel: International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*, som har utfärdats av International Public Sector Accounting Standards Board, anger att den primära finansiella rapporten är en rapport över in- och utbetalningar när ett företag i den offentliga sektorn upprättar sina finansiella rapporter enligt denna IPSAS.
- Andra exempel på enskilda finansiella rapporter, som var och en kan innefatta tillhörande noter:
 - Balansräkning.
 - Resultaträkning eller rörelserapport.
 - Rapport över balanserade vinstmedel.
 - Rapport över kassaflöden.
 - Rapport över tillgångar och skulder som inte innefattar eget kapital.
 - Rapport över förändringar i eget kapital.

- Rapport över intäkter och kostnader.
- Rapport över verksamheten uppdelad på produktgrenar.

A 9. ISA 210 fastställer krav och ger vägledning om hur man fastställer om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart.⁵ ISA 800 (omarbetad) handlar om särskilda överväganden när finansiella rapporter upprättas enligt ett ramverk för särskilt syfte.⁶

A 10. På grund av den grundläggande förutsättningens betydelse för utförandet av en revision måste revisorn inhämta bekräftelse från företagsledningen och, i tillämpliga fall, från styrelsen på att de är medvetna om och förstår sitt ansvar enligt punkt A 2 och att detta är en förutsättning för att han eller hon ska acceptera revisionsuppdraget.⁷

Överväganden som särskilt gäller revisioner i den offentliga sektorn

A 11. Mandaten för revisioner av de finansiella rapporterna för företag i den offentliga sektorn kan vara mer omfattande än dem för andra företag. Följden är att den grundläggande förutsättningen, som avser ledningens ansvar, för utförandet av en revision av de finansiella rapporterna för en enhet i den offentliga sektorn kan innefatta ytterligare ansvar, t.ex. ansvaret för att verkställa transaktioner och affärshändelser enligt lag eller annan författning.⁸

Form för revisorns uttalande (se punkt 8)

A 12. Revisorn uttalar sig om huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Men formen för revisorns uttalande beror på det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och varje tillämplig lag eller annan författning. De flesta ramverk för finansiell rapportering innehåller krav avseende de finansiella rapporternas presentation, och när det gäller sådana ramverk innefattar *upprättande* av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering *presentation*.

A 13. Om ramverket för finansiell rapportering är ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, vilket vanligen är fallet för generella finansiella rapporter, avser det uttalande som krävs enligt ISA huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, ger en rättvisande bild eller ger en sann och rättvisande bild. Om ramverket för finansiell rapportering är ett regelstyrt ramverk, avser det uttalande som krävs huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt detta ramverk. Såvida inte något annat särskilt anges, avser hänvisningar i ISA till revisorns uttalande båda formerna av uttalande.

Finansiella rapporter (se punkt 13 f)

A 14. Vissa ramverk för finansiell rapportering kan hänvisa till ett företags ekonomiska resurser eller förpliktelser med andra termer. De kan t.ex. kallas ett företags tillgångar och skulder, och den resterande skillnaden mellan dem kan kallas eget kapital eller ägarintresse.

A 15. Förklarande eller beskrivande information som enligt krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ska tas med i de finansiella rapporterna kan införlivas i dessa genom hänvisning till information i ett annat dokument, t.ex. en rapport från företagsledningen eller en riskrapport. "Införlivas genom hänvisning" innebär hänvisning i de finansiella rapporterna till det andra dokumentet, inte från det andra dokumentet till de finansiella rapporterna. Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte ut-

⁵ ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkt 6 a.

⁶ ISA 800 Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte (omarbetad), punkt 8.

⁷ ISA 210, punkt 6 b.

⁸ Se punkt A 59.

tryckligen förbjuder hänvisning till var förklarande eller beskrivande information kan hittas, och hänvisningen till informationen är riktig, kommer informationen att utgöra en del av de finansiella rapporterna.

Risk för väsentliga felaktigheter (se punkt 13 n)

A 15a. I ISA föreligger en risk för väsentliga felaktigheter när det finns en rimlig möjlighet att

- a. en felaktighet uppkommer (dvs. sannolikheten), och
- b. att den är väsentlig om den uppkommer (dvs. dess storlek).

Yrkesetiska krav avseende en revision av finansiella rapporter (se punkt 14)

A 16. Revisorn omfattas av relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som rör oberoende, när det gäller uppdrag att utföra en revision av finansiella rapporter. Relevanta yrkesetiska krav omfattar vanligen bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (IESBAs *Etikkod*) avseende en revision av finansiella rapporter, tillsammans med sådana nationella krav som är mer restriktiva.

A 17. IESBAs *Etikkod* fastställer de grundläggande principerna för etik, som är

- a. hederlighet,
- b. objektivitet,
- c. professionell kompetens och vederbörlig omsorg,
- d. tystnadsplikt, och
- e. professionellt uppträdande.

De grundläggande etiska principerna fastställer den uppträdandestandard som förväntas av en revisor.

IESBAs *Etikkod* erbjuder ett principbaserat ramverk som fastställer den metod som en revisor ska tillämpa när han eller hon identifierar, utvärderar och tar upp hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna. I fallet med revisioner, översiktliga granskningar och andra bestyrkandeuppdrag anger IESBAs *Etikkod Internationella standarder för oberoende*, som har fastställts genom tillämpningen av det principbaserade ramverket för hot mot oberoendet i samband med dessa uppdrag.

A 18. När det gäller ett revisionsuppdrag ligger det i allmänhetens intresse, och krävs därför enligt IESBAs *Etikkod*, att revisorn är oberoende av det företag som revideras. IESBAs *Etikkod* beskriver oberoende som bestående av både faktiskt oberoende och synbart oberoende. Revisorns oberoende av företaget säkerställer revisorns möjlighet att utforma ett uttalande utan att påverkas av faktorer som skulle kunna obehörigen påverka detta uttalande. Oberoende förbättrar revisorns möjlighet att uppträda med integritet, vara objektiv och förhålla sig professionellt skeptisk.

A 19. ISQC 1,⁹ eller nationella krav som är minst lika höga,¹⁰ behandlar revisionsföretagets ansvar för att införa och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem för revisionsuppdrag. ISQC 1 fastställer revisionsföretagets ansvar för att lägga fast riktlinjer och rutiner avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att företaget och dess anställda följer relevanta yrkesetiska krav, vilket innefattar de krav som gäller oberoende.¹¹ ISA 220 anger den ansvariga revisorns ansvar med hänsyn till relevanta yrkesetiska krav. Dessa innefattar att vara uppmärksam, genom observation och genom att göra förfrågningar i den mån det behövs, på tecken på att uppdragsteamets medlemmar har brutit mot relevanta yrkesetiska krav, besluta om rätt åtgärder om den ansvariga revisorn får kännedom om förhållanden som tyder på att teammedlemmar har brutit mot relevanta yrkes-

⁹ International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*.

¹⁰ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, punkt 2.

¹¹ ISQC 1, punkterna 20–25.

etiska krav och komma fram till en slutsats avseende om oberoendekrav som gäller revisionsuppdraget har följts.¹² Av ISA 220 framgår att uppdragsteamet har rätt att förlita sig på ett revisionsföretags system för kvalitetskontroll när det gäller att uppfylla sitt ansvar med avseende på kvalitetskontrollåtgärder som är tillämpliga på det enskilda revisionsuppdraget, såvida inte information från revisionsföretaget eller externa parter tyder på motsatsen.

Professionell skeptisk inställning (se punkt 15)

A 20. Att förhålla sig professionellt skeptisk innefattar att vara uppmärksam på t.ex.

- revisionsbevis som motsäger andra inhämtade revisionsbevis,
- information som gör att revisorn ifrågasätter tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar, som ska användas som revisionsbevis,
- förhållanden som kan tyda på oegentligheter, och
- omständigheter som tyder på ett behov av granskningsåtgärder utöver dem som krävs enligt ISA.

ISA
ISQC
m.m.

A 21. Revisorn måste förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen om han eller hon t.ex. ska minska riskerna för att

- förbise ovanliga omständigheter,
- generalisera för mycket när slutsatser dras av observationer under granskningen, och
- använda olämpliga antaganden vid fastställandet av granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning samt vid utvärderingen av resultaten av dem.

A 22. Att förhålla sig professionellt skeptisk är nödvändigt för att revisorn ska kunna bedöma revisionsbevis kritiskt. Detta innefattar att ifrågasätta motstridiga revisionsbevis och tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar samt annan information som har inhämtats från företagsledningen och styrelsen. Den innefattar dessutom att överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i inhämtade revisionsbevis med hänsyn till omständigheterna, t.ex. när det finns omständigheter som utgör risk för oegentligheter och ett enskilt dokument, av en typ som är känslig för oegentligheter, är det enda styrkande beviset för ett väsentligt belopp i en finansiell rapport.

A 23. Revisorn kan betrakta bokföring och dokument som äkta, såvida han eller hon inte har anledning att tro motsatsen. Trots detta måste revisorn beakta tillförlitligheten i information som ska användas som revisionsbevis.¹³ När det gäller tvivel rörande informations tillförlitlighet eller tecken på oegentligheter (t.ex. om förhållanden identifieras under revision som föranleder revisorn att tro att dokument inte är äkta eller att villkoren i ett dokument är förfalskade) kräver ISA att revisorn utreder frågan ytterligare och bestämmer vilka ändringar eller tillägg till granskningsåtgärderna som krävs för att lösa frågan.¹⁴

A 24. Revisorn kan inte förväntas bortse från tidigare erfarenheter av företagsledningens och styrelsens ärlighet och hederlighet. Trots detta innebär inte en uppfattning att företagsledningen och styrelsen är ärliga och hederliga att revisorn inte behöver förhålla sig professionellt skeptisk eller att det är tillåtet att nöja sig med revisionsbevis som inte är övertygande när han eller hon skaffar sig rimlig säkerhet.

¹² ISA 220, punkterna 9–12.

¹³ ISA 500 *Revisionsbevis*, punkterna 7–9.

¹⁴ ISA 240, punkt 14; ISA 500, punkt 11; ISA 505 *Externa bekräftelser*, punkterna 10–11 samt punkt 16.

Professionell bedömning (se punkt 16)

A 25. Professionellt omdöme är avgörande för ett korrekt utförande av en revision. Detta beror på att tolkning av relevanta yrkesetiska krav och ISA samt de initierade beslut som krävs under en revision inte kan utföras utan tillämpning av relevant kunskap och erfarenhet på fakta och omständigheter. Professionellt omdöme är särskilt nödvändigt när det gäller beslut om

- väsentlighet och revisionsrisk,
- karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärder som används för att uppfylla kraven i ISA och för att samla in revisionsbevis,
- utvärdering av huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats och huruvida mer behöver göras för att uppnå målen i ISA och därigenom revisorns övergripande mål,
- utvärderingen av företagsledningens bedömningar vid tillämpning av företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering, och
- arbetet med att dra slutsatser utifrån inhämtade revisionsbevis, som t.ex. att bedöma rimligheten i de uppskattningar företagsledningen har gjort vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

A 26. Det utmärkande draget för det professionella omdöme som förväntas av en revisor är att det används av en revisor vars utbildning, kunskap och erfarenhet har bidragit till utvecklingen av de kompetenser som krävs för att göra rimliga bedömningar.

A 27. Revisorn använder sitt professionella omdöme i varje särskilt fall grundat på de fakta och omständigheter som han eller hon känner till. Konsultation vid svåra eller tvistiga frågor under revisionens gång, både inom uppdragsteamet och mellan uppdragsteamet och andra på rätt nivå inom eller utanför revisionsföretaget, t.ex. enligt vad som krävs enligt ISA 220,¹⁵ hjälper revisorn att göra initierade och rimliga bedömningar.

A 28. Professionellt omdöme kan utvärderas utifrån huruvida den bedömning som revisorn kommer fram till avspeglar en kompetent användning av revisions- och redovisningsprinciper och är ändamålsenlig mot bakgrund av, och förenlig med, de fakta och omständigheter som revisorn kände till fram till datumet för revisors rapport.

A 29. Revisorn behöver använda sitt professionella omdöme under hela revisionen. Bedömningarna behöver också dokumenteras på ett lämpligt sätt. I det avseendet måste revisorn upprätta revisionsdokumentation som är tillräcklig för att en erfaren revisor, som inte har någon tidigare anknytning till revisionen, ska förstå de betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts när slutsatser har dragits om betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen.¹⁶ Professionellt omdöme ska inte användas för att rättfärdiga beslut som inte på något annat sätt stöds av fakta och omständigheter avseende uppdraget eller av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis samt revisionsrisk (se punkterna 5 och 17)

Revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet

A 30. Revisionsbevis är nödvändiga som stöd för revisorns slutsatser och för revisors rapport. De är ackumulativa till sin karaktär och inhämtas främst genom granskningsåtgärder som utförs under revisionens gång. Men de kan även bestå av information som har inhämtats från andra källor, t.ex. tidigare revisioner (förutsatt att revisorn har fastställt om det har skett ändringar sedan den föregående revisionen som kan påverka bevisens relevans för den aktuella revisionen¹⁷) eller ett revisionsföretags kvalitetskontrollåtgärder när det gäller att acceptera och behålla en kund. Utöver andra källor inom och utom fö-

¹⁵ ISA 220, punkt 18.

¹⁶ ISA 230, punkt 8.

¹⁷ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, punkt 9.

retaget är företagets räkenskapsmaterial en viktig källa för revisionsbevis. Dessutom kan information som kan användas som revisionsbevis ha tagits fram av en specialist som är anställd eller anlitad av företaget. Revisionsbevis består både av information som stöder och styrker företagsledningens påståenden och av eventuell information som motsäger sådana påståenden. Dessutom använder revisorn i vissa fall avsaknad av information (t.ex. företagsledningens vägran att tillhandahålla ett uttalande som revisorn begärt) som därför också utgör revisionsbevis. Större delen av revisorns arbete med att komma fram till sitt uttalande i revisors rapport består av att inhämta och bedöma revisionsbevis.

A 31. Revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet har ett inbördes samband. Tillräcklighet är måttet på kvantiteten revisionsbevis. Vilken kvantitet revisionsbevis som behövs påverkas dels av revisorns bedömning av riskerna för felaktigheter (ju högre de bedömda riskerna är, desto fler revisionsbevis krävs troligen), dels av dessa revisionsbevis kvalitet (ju högre kvalitet desto färre revisionsbevis kan krävas). Men att inhämta fler revisionsbevis uppväger inte dålig kvalitet.

ISA
ISQC
m.m.

A 32. Ändamålsenlighet är ett mått på kvaliteten på revisionsbevisen, dvs. deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder som grund för sitt uttalande. Hur tillförlitligt ett bevis är påverkas av dess källa och karaktär och beror på de speciella omständigheterna när det inhämtas.

A 33. Huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå och därigenom ge revisorn möjlighet att dra rimliga slutsatser att grunda sitt uttalande på, är en fråga om professionell bedömning. ISA 500 och andra relevanta ISA fastställer ytterligare krav och innehåller ytterligare vägledning som kan tillämpas under revisionen angående revisorns överväganden när han eller hon inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Revisionsrisk

A 34. Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk. Riskbedömningen bygger på granskningsåtgärder för att inhämta information som krävs för detta syfte och bevis som har inhämtats under revisionen. Riskbedömningen är en fråga om professionell bedömning och inte något som kan mätas exakt.

A 35. I ISA innefattar inte revisionsrisk risken för att revisorn skulle kunna lämna ett uttalande om att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter när de inte gör det. Denna risk är normalt obetydlig. Dessutom är revisionsrisk en teknisk term som avser revisionsprocessen, och den avser inte revisorns affärsrisker, t.ex. förluster på grund av stämning, negativ publicitet eller andra händelser som sker i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

Risker för väsentliga felaktigheter

A 36. Riskerna för väsentliga felaktigheter kan finnas på två nivåer:

- Den övergripande rapportnivån.
- Påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar.

A 37. Risker för väsentliga felaktigheter på den övergripande rapportnivån hänför sig till risker för väsentliga felaktigheter som är av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet och som kan påverka många påståenden.

A 38. Risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån bedöms i syfte att fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Dessa bevis innebär att revisorn kan lämna ett revisionsuttalande om de finansiella rapporterna med en revisionsrisk som ligger på en godtagbart låg nivå. Revisorer använder olika ansatser för att nå målet att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. Revisorn kan t.ex. använda en modell som ger uttryck för det allmänna sambandet vad gäller revisionsriskens kompo-

nenter i matematiska termer för att komma fram till en godtagbar nivå för upptäcktsrisk. Vissa revisorer anser att en sådan modell kan vara användbar vid planering av granskningsåtgärder.

A 39. Riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån består av två delar: inneboende risk och kontrollrisk. Inneboende risk och kontrollrisk är företagets risker, som finns oberoende av revisionen av de finansiella rapporterna.

A 40. Inneboende risk påverkas av inneboende riskfaktorer. Beroende på i hur hög grad de inneboende riskfaktorerna påverkar känsligheten för att ett påstående är felaktigt varierar nivån av inneboende riskfaktorer på en skala som kallas spektrumet av inneboende risker. Revisorn fastställer betydelsefulla transaktionsslag, konton och upplysningar, samt relevanta påståenden i samband med dessa, som en del i en process för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. Kontosaldon som består av belopp som är härledda från uppskattningar i redovisningen med betydande osäkerhet i uppskattningen kan t.ex. identifieras som betydande kontosaldon, och revisorns bedömning av inneboende risker för de hänförliga riskerna på påståendenivån kan vara högre på grund av den större osäkerheten i uppskattningen.

A 40a. Yttre omständigheter som ger upphov till affärsrisker kan också påverka inneboende risk. Exempel: Teknisk utveckling skulle kunna göra en viss produkt förlegad och därigenom leda till att lagret blir mer känsligt för övervärdering. Faktorer i företaget och dess miljö som berör flera eller samtliga transaktionsslag, konton eller upplysningar kan också påverka den inneboende risken för ett särskilt påstående. Exempel på sådana faktorer är brist på tillräckligt rörelsekapital för att fortsätta verksamheten eller en vikande bransch som kännetecknas av ett stort antal konkurser.

A 41. Kontrollrisk är en funktion av effektiviteten i hur företagsledningen utformar, inför och upprätthåller kontroller i syfte att hantera identifierade risker som hotar uppnåendet av de av företagets mål som har betydelse för upprättande av företagets finansiella rapporter. Men intern kontroll kan, oavsett hur väl den är utformad eller fungerar, endast minska och inte eliminera risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna på grund av de inneboende begränsningarna i kontroller. Dessa innefattar t.ex. risken för mänskliga fel eller misstag eller för att kontroller kringgås på grund av maskopi eller företagsledningens otillbörliga åsidosättande. Därför kommer det alltid att finnas viss kontrollrisk. ISA anger de förutsättningar enligt vilka revisorn måste, eller kan välja att, granska kontrollers funktion när han eller hon fastställer karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras.¹⁸

A 42.¹⁹ Bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter kan uttryckas i kvantitativa termer, t.ex. procentandelar, eller i icke kvantitativa termer. Under alla förhållanden är kravet på revisorn att göra ändamålsenliga riskbedömningar viktigare än de olika ansatser som används för att göra dem. ISA använder normalt "risker för väsentliga felaktigheter" i stället för inneboende risk och kontrollrisk separat. Men ISA 315 (omarbetad 2019)²⁰ kräver att inneboende risker bedöms separat från kontrollrisker för att ge en grund för utformning och utförande av fortsatta granskningsåtgärder i syfte att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån enligt ISA 330.

A 43. ISA 315 innehåller krav och ger vägledning om identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån.

¹⁸ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*, punkterna 7–17.

¹⁹ Notera att punkt A 42 i ISA 200 har markerats i den uppdaterade punkten som visas separat som en följd-ändring hänförlig till ISA 540 (omarbetad) och följdändringarna till denna.

²⁰ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

A 43a. Risker för väsentliga felaktigheter bedöms på påståendenivån för att avgöra art, tidpunkter och omfattning av de fortsatta granskningsåtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.²¹

Upptäcktsrisk

A 44. Vid en revisionsrisk på en given nivå råder ett omvänt förhållande mellan den godtagbara nivån på upptäcktsrisk och de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Ju större risker revisorn tror det finns för väsentliga felaktigheter, desto lägre är den upptäcktsrisk som kan godtas och, därmed, desto mer övertygande de revisionsbevis som revisorn kräver.

A 45. Upptäcktsrisk hänger samman med karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de åtgärder som revisorn fastställer för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå. Den är därför en funktion av effektiviteten i en granskningsåtgärd och revisorns tillämpning av den. Frågor som

- lämplig planering,
- att uppdragsteamet får rätt sammansättning,
- att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk, och
- övervakning och genomgång av det utförda revisionsarbetet

bidrar till att öka effektiviteten i en granskningsåtgärd och dess tillämpning samt till att minska risken för att en revisor skulle kunna välja en olämplig granskningsåtgärd, använda en lämplig granskningsåtgärd felaktigt eller feltolka revisionsresultaten.

A 46. ISA 300²² och ISA 330 fastställer krav och innehåller vägledning om planering av en revision av finansiella rapporter och om revisorns hantering av bedömda risker. Men på grund av de inneboende begränsningarna i en revision kan upptäcktsrisk bara minskas, inte elimineras. Därför kommer det alltid att finnas en viss upptäcktsrisk.

Inneboende begränsningar i en revision

A 47. Revisorn förväntas inte, och kan inte, minska revisionsrisken till noll och kan därför inte uppnå absolut säkerhet om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter eller misstag. Detta beror på att det finns inneboende begränsningar i en revision som resulterar i att större delen av de revisionsbevis som revisorn drar slutsatser om och grundar sitt revisionsuttalande på är övertygande snarare än avgörande. De inneboende begränsningarna i en revision uppstår på grund av

- den finansiella rapporteringens karaktär,
- granskningsåtgärdernas karaktär, och
- behovet av att revisionen utförs inom en rimlig tidsperiod och till en rimlig kostnad.

Den finansiella rapporteringens karaktär

A 48. Upprättandet av finansiella rapporter innefattar bedömning från företagsledningens sida när den tillämpar kraven i företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering på företagets fakta och omständigheter. Dessutom innefattar många poster i finansiella rapporter subjektiva beslut eller bedömningar eller en grad av osäkerhet, och det kan finnas en rad möjliga godtagbara tolkningar eller bedömningar. Följaktligen är vissa poster i de finansiella rapporterna underkastade en inneboende grad av variation som inte kan elimineras genom tillämpning av ytterligare granskningsåtgärder. Detta är t.ex. ofta fallet när det gäller vissa uppskattningar i redovisningen. Trots detta kräver ISA att revisorn särskilt överväger dels huruvida uppskattningar är rimliga inom ramen för det

ISA
ISQC
m.m.

²¹ ISA 330, punkt 6.

²² ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*.

tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och de upplysningar som ges om uppskattningarna, dels de kvalitativa aspekterna av företagets redovisningssätt, vilket innefattar tecken på bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar.²³

Granskningsåtgärdernas karaktär

A 49. Det finns praktiska och rättsliga begränsningar av revisorns möjligheter att inhämta revisionsbevis. Exempel:

- Risken finns att företagsledningen eller andra, avsiktligt eller oavsiktligt, inte tillhandahåller all den information som har betydelse för upprättandet av de finansiella rapporterna eller som revisorn har begärt att få. Därför kan revisorn inte vara säker på att informationen är fullständig, även om han eller hon har utfört granskningsåtgärder för att få bekräftelse på att all relevant information har inhämtats.
- Oegentligheter kan innefatta sofistikerade och noggrant uttänkta system som är avsedda att dölja oegentligheterna. Därför kan granskningsåtgärder som används för att samla in revisionsbevis vara ineffektiva när det gäller att upptäcka en avsiktlig felaktighet som t.ex. innefattar maskopi för att förfalska dokumentation som kan förleda revisorn att tro att revisionsbevis är giltiga när de inte är det. Revisorn är varken utbildad till eller förväntas vara expert på att styrka äktheten hos dokument.
- En revision är inte en officiell utredning av påstådda lagöverträdelse. Därför har revisorn inte någon särskild rättslig befogenhet, t.ex. befogenhet att göra husranssakan, vilket skulle kunna krävas för en sådan undersökning.

Finansiell rapportering i rätt tid och en lämplig avvägning mellan nytta och kostnad

A 50. Frågan om svårighet, tid eller kostnad när det gäller en revision är i sig inte någon giltig grund för revisorn att utelämnas en granskningsåtgärd som det inte finns något alternativ till eller nöja sig med revisionsbevis som inte är övertygande. Lämplig planering bidrar till att frigöra tillräcklig tid och tillräckliga resurser för utförandet av revisionen. Trots detta tenderar informationens relevans, och därigenom dess värde, att minska med tiden, och en balans måste uppnås mellan informationens tillförlitlighet och dess kostnad. Detta framgår av vissa ramverk för finansiell rapportering (se t.ex. IASBs *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*). Därför förväntar sig användare av finansiella rapporter att revisorn bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna inom rimlig tid och till en rimlig kostnad och inser att det är ogörligt att behandla all tänkbar information eller att uttömmande gå vidare med varje fråga utifrån antagandet om att information är felaktig eller bedräglig ända till motsatsen har bevisats.

A 51. Följaktligen måste revisorn

- planera revisionen så att den kan utföras på ett effektivt sätt,
- satsa revisionsresurser på sådana områden där det finns störst anledning att förvänta sig risker för väsentliga felaktigheter, vare sig de skulle bero på oegentligheter eller misstag, och motsvarande mindre resurser på andra områden, och
- använda tester och andra metoder för att undersöka om populationer innehåller felaktigheter.

A 52. Mot bakgrund av de ansatser som beskrivs i punkt A 51 innehåller ISA krav på revisionens planering och utförande och kräver att revisorn bland annat

- ser till att han eller hon har en grund för identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivå och påståendenivå genom riskbedömning och näraliggande aktiviteter²⁴, och
- använder tester och andra metoder för att undersöka populationer på ett sätt som ger en rimlig grund för revisorns slutsatser om populationen.²⁵

²³ ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar* och ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkt 12.

²⁴ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 17–22.

²⁵ ISA 330, ISA 500, ISA 520 *Analytisk granskning*, ISA 530 *Revisionsmässiga urval*.

Andra frågor som påverkar en revisions inneboende begränsningar

A 53. När det gäller vissa påståenden eller sakförhållanden är de möjliga effekterna av de inneboende begränsningarna i revisorns möjlighet att upptäcka väsentliga felaktigheter särskilt betydelsefulla. Sådana påståenden eller sakförhållanden innefattar:

- Oegentligheter, särskilt oegentligheter som berör den högsta ledningen eller maskopi. Se ISA 240 för vidare diskussion.
- Förekomsten och fullständigheten när det gäller närståenderelationer och närståendetransaktioner. Se ISA 550²⁶ för vidare diskussion.
- Förekomsten av överträdelse av lagar och andra författningar. Se ISA 250 (omarbetad)²⁷ för vidare diskussion.
- Framtida händelser eller förhållanden som kan göra att ett företag inte längre kan fortsätta verksamheten. Se ISA 570 (omarbetad)²⁸ för vidare diskussion.

Relevanta ISA identifierar särskilda granskningsåtgärder som stöd för att dämpa effekten av de inneboende begränsningarna.

ISA
ISQC
m.m.

A 54. På grund av de inneboende begränsningarna i en revision finns det en oundviklig risk för att en del väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna kanske inte upptäcks, även om revisionen är väl planerad och utförd enligt ISA. Därför behöver en senare upptäckt av en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter eller misstag inte i sig tyda på att revisorn inte har utfört en revision enligt ISA. Men de inneboende begränsningarna i en revision ger inte revisorn rätt att nöja sig med revisionsbevis som inte är övertygande. Huruvida revisorn har utfört en revision enligt ISA avgörs av vilka granskningsåtgärder som har utförts med hänsyn till omständigheterna, tillräckligheten och ändamålsenligheten i de revisionsbevis som har inhämtats som ett resultat av dem samt lämpligheten i revisors rapport utifrån en utvärdering av dessa bevis mot bakgrund av revisorns övergripande mål.

Genomförande av en revision enligt ISA

ISAs karaktär (se punkt 18)

A 55. ISA utgör, sammantaget, normen för revisorns arbete när det gäller att uppfylla revisorns övergripande mål. ISA behandlar revisorns allmänna ansvar samt revisorns vidare överväganden som har betydelse för tillämpningen av detta ansvar på särskilda områden.

A 56. Omfattningen och inriktningen, ikraftträdandedatumet och eventuell särskild begränsning av tillämpligheten för en särskild ISA framgår tydligt i respektive ISA. Såvida inte något annat anges i standarden, får revisorn tillämpa en ISA före det angivna ikraftträdandedatumet.

A 57. När revisorn utför en revision, kan det krävas att han eller hon följer krav i lagar och andra författningar utöver ISA. ISA åsidosätter inte lag eller annan författning som styr en revision av finansiella rapporter. I händelse att sådan lag eller annan författning skiljer sig från ISA, är inte en revision som utförs enbart enligt lag eller annan författning automatiskt en revision enligt ISA.

A 58. Revisorn kan också utföra revisionen enligt både ISA och en särskild jurisdiktions eller ett särskilt lands revisionsstandarder. I sådana fall kan det, utöver att revisorn ska följa de ISA som har betydelse för revisionen, vara nödvändigt att revisorn utför ytterligare granskningsåtgärder för att följa de relevanta standarderna i den jurisdiktionen eller i det landet.

²⁶ ISA 550 *Närståendeförhållanden*.

²⁷ ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter*.

²⁸ ISA 570 *Fortsatt drift (omarbetad)*.

Överväganden som särskilt gäller revisioner i den offentliga sektorn

A 59. ISA är relevanta för uppdrag i den offentliga sektorn. Men inom den offentliga sektorn kan revisorns ansvar påverkas av revisionsuppdraget, eller av förpliktelser för företag i den offentliga sektorn som härrör från lag eller annan författning (t.ex. regeringsdirektiv, krav i statliga handlingsprogram eller beslut av den lagstiftande församlingen) som kan ha en större räckvidd än en revision av finansiella rapporter enligt ISA. Detta ytterligare ansvar behandlas inte i ISA. Det kan behandlas i uttalanden från International Organization of Supreme Audit Institutions eller av nationella normgivare, eller i vägledning som har utarbetats av statliga revisionsorgan.

ISAs innehåll (se punkt 19)

A 60. En ISA innehåller utöver mål och krav (i ISA uttrycks krav genom användning av "ska") tillhörande vägledning i form av tillämpningsunderlag och andra förtydliganden. Den kan också innehålla introducerande text som ger en relevant bakgrund för att riktigt kunna förstå standarden samt definitioner. Hela texten i en ISA har därför betydelse för en förståelse av de mål som anges i en ISA och för den riktiga tillämpningen av kraven i en ISA.

A 61. När så krävs ger tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena ytterligare förklaring av kraven i en ISA och vägledning om hur de ska uppfyllas. I synnerhet

- förklaras mer exakt vad ett krav innebär eller är avsett att täcka, inklusive i vissa ISA, såsom ISA 315 (omarbetad 2019), varför en åtgärd behövs.
- ges exempel på åtgärder som kan vara lämpliga med hänsyn till omständigheterna. I vissa ISA, såsom ISA 315 (omarbetad 2019), presenteras exempel i särskilda rutor.

Sådan vägledning ställer visserligen inte i sig krav, men den har betydelse för den riktiga tillämpningen av en ISA. Tillämpningsunderlag och andra förtydliganden kan också ge bakgrundsinformation om förhållanden som behandlas i en ISA.

A 62. Bilagor ingår i tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena. Syftet och den tänkta användningen förklaras i själva den ISA som den bifogas eller i titeln och inledningen till bilagan i fråga.

A 63. Introducerande text kan allt efter behov innefatta sådant som förklaring av:

- Syftet med samt omfattningen och inriktningen för en ISA, vilket innefattar hur den hänger samman med andra ISA.
- Vad respektive ISA handlar om.
- Revisorns och andras respektive ansvar med avseende på vad som täcks i en ISA.
- Det sammanhang som en ISA ingår i.

A 64. En ISA kan, i ett separat avsnitt under rubriken "Definitioner", innehålla en beskrivning av vissa termers betydelser i ISA. De ges som hjälp för en konsekvent tillämpning och tolkning av ISA och är inte avsedda att åsidosätta definitioner som kan vara fastställda för andra syften, oavsett om det är i lag eller annan författning eller på annat sätt. Såvida inte något annat anges har dessa termer samma betydelse i alla ISA. Ordlista över termer i internationella standarder som publicerats av International Auditing and Assurance Standards Board i *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*, som ges ut av IFAC, innehåller en fullständig förteckning över termer som definieras i ISA. Dessutom ingår beskrivningar av andra termer i ISA som stöd för allmän och konsekvent tolkning samt översättning.

A 65. I tillämpliga fall innefattas ytterligare överväganden som särskilt gäller mindre företag och företag i den offentliga sektorn i tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena i en ISA. Dessa ytterligare överväganden är till hjälp vid tillämpningen av kraven i respektive ISA vid revisionen av sådana företag. Men de begränsar eller minskar inte revisorns ansvar att tillämpa och följa kraven i ISA.

Överväganden gällande skalbarhet

A 65a. Överväganden gällande skalbarhet har tagits upp i vissa ISA (t.ex. ISA 315 (omarbetad 2019)), vilket illustrerar att kraven ska tillämpas på alla företag, oavsett om deras karaktär och omständigheter är mindre komplexa eller mer komplexa. Mindre komplexa företag är företag som kan stämma in på egenskaperna som beskrivs i punkt A 66.

A 65b. De överväganden i ISA som särskilt gäller mindre företag har i första hand utarbetats med tanke på onoterade företag. Vissa överväganden kan dock vara till hjälp vid revisioner av mindre, noterade företag.

A 66. I syfte att precisera ytterligare överväganden vid revisioner av mindre företag menas med ett "mindre företag" ett företag som vanligen kännetecknas av t.ex.

- a. att ägande och företagsledning är koncentrerade till ett fåtal personer (ofta en enda person – antingen en fysisk person eller ett annat företag som äger företaget förutsatt att ägaren uppvisar de relevanta kvalitativa kännetecknen) och
- b. ett eller flera av följande kännetecken
 - i. transaktioner som är lättfattliga eller okomplicerade,
 - ii. enkel bokföringsorganisation,
 - iii. få rörelsegrenar och få produkter inom rörelsegrenar,
 - iv. enkla interna kontrollsystem,
 - v. få ledningsnivåer med ansvar för många olika kontroller, och
 - vi. få anställda, av vilka många har en mängd olika uppgifter.

Dessa kvalitativa kännetecken är inte uttömmande, de är inte begränsade till mindre företag och mindre företag uppvisar inte nödvändigtvis alla dessa kännetecken.

A 67. Denna punkt har upphört [red.anm.].

Överväganden gällande automatiserade verktyg och tekniker

A 67a. De överväganden som gäller särskilt för "automatiserade verktyg och tekniker" som används i vissa ISA (t.ex. ISA 315 (omarbetad 2019)), har tagits fram för att förklara hur revisorn kan tillämpa vissa krav när han eller hon använder automatiserade verktyg och tekniker i sin granskning.

A 68. I ISA avser "ägare-företagsledare" ägaren av ett mindre företag som deltar i den dagliga driften av företaget.

Mål angivna i enskilda ISA (se punkt 21)

A 69. Varje ISA innehåller ett eller flera mål som länkar samman kraven och revisorns övergripande mål. Målen i enskilda ISA har till syfte att hjälpa revisorn att fokusera på det önskade resultatet för den ISA det gäller, samtidigt som de är tillräckligt preciserade för att hjälpa revisorn att

- förstå vad som behöver uppnås och, där så är nödvändigt, det bästa sättet att göra det på, och
- besluta om mer behöver göras för att uppnå dem med hänsyn till de särskilda omständigheterna för respektive revision.

A 70. Målen ska förstås inom ramen för revisorns övergripande mål, som anges i punkt 11 i denna ISA. Möjligheten att uppnå ett enskilt mål är, på samma sätt som revisorns övergripande mål, avhängig av de inneboende begränsningarna i en revision.

A 71. När revisorn använder målen måste han eller hon beakta de inbördes sambanden mellan olika ISA. Detta beror på att ISA, vilket framgår av punkt A 55, i vissa fall behandlar allmänt ansvar och i andra fall tillämpningen av detta ansvar på särskilda områden. Denna ISA kräver t.ex. att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk, och detta är nödvändigt i alla aspekter av planering och utförande av en revision men upprepas inte som ett krav i varje ISA. På en mer detaljerad nivå innehåller ISA 315 och ISA 330 bland annat mål och krav som behandlar revisorns ansvar för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter respektive för att utforma och utföra fortsatta gransknings-

ISA
ISQC
m.m.

ISA 200 Övergripande mål samt utförande av revision enligt ISA

åtgärder för att hantera dessa bedömda risker – dessa mål och krav gäller under hela revisionen. En ISA som behandlar särskilda aspekter av revisionen (t.ex. ISA 540) kan mer utförligt behandla hur målen och kraven i sådana ISA som ISA 315 och ISA 330 ska tillämpas med avseende på ämnet för ISA 540, men upprepar dem inte. För att uppnå det mål som är angivet i ISA 540 beaktar därför revisorn målen och kraven i andra relevanta ISA.

Användning av mål för att fastställa behovet av ytterligare granskningsåtgärder (se punkt 21 a)

A 72. Kraven i ISA är utformade för att revisorn ska kunna uppfylla de mål som är angivna i ISA, och därmed revisorns övergripande mål. Revisorns riktiga tillämpning av kraven i ISA antas därför utgöra en tillräcklig grund för revisorn att uppnå målen. Men eftersom omständigheterna för revisionsuppdrag varierar kraftigt och alla sådana omständigheter inte kan förutses i ISA, har revisorn ansvaret för att fastställa de granskningsåtgärder som krävs för att han eller hon ska uppfylla kraven i ISA och uppnå målen. När det gäller omständigheterna för ett uppdrag, kan det finnas särskilda förhållanden som kräver att revisorn utför granskningsåtgärder utöver dem som krävs av ISA för att uppfylla de mål som är angivna i ISA.

Användning av mål för att utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats (se punkt 21 b)

A 73. Revisorn ska använda målen för att utvärdera huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats inom ramen för revisorns övergripande mål. Om revisorn till följd av detta drar slutsatsen att revisionsbevisen inte är tillräckliga och ändamålsenliga, kan han eller hon använda en eller flera av nedanstående ansatser för att uppfylla kravet i punkt 21 b:

- Utvärdera huruvida ytterligare relevanta revisionsbevis har inhämtats, eller kommer att inhämtas, som ett resultat av att andra ISA följs.
- Utvidga det granskningsarbete som utförs när ett eller flera krav tillämpas.
- Utföra andra åtgärder som revisorn bedömer vara nödvändiga med hänsyn till omständigheterna.

I de fall ingen av ovanstående ansatser antas vara praktiskt genomförbar eller möjlig med hänsyn till omständigheterna, kommer revisorn inte att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och ska då enligt ISA bestämma hur detta påverkar revisors rapport eller möjligheten att slutföra uppdraget.

Följa relevanta krav

Relevanta krav (se punkt 22)

A 74. I vissa fall är en ISA (och därmed alla krav i den) inte relevant med hänsyn till omständigheterna. Om ett företag t.ex. inte har någon internrevisionsfunktion, är ingen del av ISA 610²⁹ relevant.

A 75. En relevant ISA kan innehålla villkorade krav. Ett sådant krav är relevant när de tänkta omständigheterna i kravet och villkoret eller villkoren är för handen. I allmänhet är villkoret eller villkoren i ett krav antingen uttryckliga eller underförstådda, t.ex.:

- Kravet att modifiera revisorns uttalande om det finns en begränsning i revisionens omfattning och inriktning³⁰ utgör ett uttryckligt villkorat krav.
- Kravet att informera styrelsen om betydelsefulla brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen,³¹ som förutsätter att det faktiskt förekommer sådana identifierade betydelsefulla brister, och kravet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende presentationen av och upplysningarna om

²⁹ ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen*, punkt 2.

³⁰ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*, punkt 13.

³¹ ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen*, punkt 9.

segment enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,³² som förutsätter att det ramverket kräver eller tillåter sådana upplysningar, utgör underförstådda villkorade krav.

I vissa fall kan ett krav vara uttryckt som att det är beroende av tillämplig lag eller annan författning. Exempel: Revisorn kan behöva avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning, eller så kan revisorn behöva göra något, såvida detta inte är förbjudet i lag eller annan författning. Beroende på jurisdiktionen kan krav i lag eller annan författning vara uttryckliga eller underförstådda.

Avsteg från ett krav (se punkt 23)

A 76. ISA 230 fastställer krav på dokumentation i de undantagsfall där revisorn avviker från ett relevant krav.³³ ISA kräver inte att ett krav som inte är relevant med hänsyn till revisionens omständigheter ska följas.

ISA
ISQC
m.m.

När ett mål inte kan uppnås (se punkt 24)

A 77. Huruvida ett mål har uppnåtts är en fråga för revisorns professionella bedömning. I bedömningen beaktas resultaten av granskningsåtgärder som har utförts enligt kraven i ISA och revisorns utvärdering av om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats samt om mer behöver göras med hänsyn till revisionens särskilda omständigheter för att uppnå målen i ISA. Därmed kan omständigheter som kan föranleda att mål inte kan uppnås vara sådana som

- hindrar revisorn från att följa de relevanta kraven i en ISA, eller
- leder till att det inte är genomförbart eller möjligt för revisorn att utföra de ytterligare granskningsåtgärderna eller inhämta de ytterligare revisionsbevis som bedöms som nödvändiga med hänsyn till målen enligt punkt 21, t.ex. på grund av att tillgängliga revisionsbevis är begränsade.

A 78. Revisionsdokumentation som uppfyller kraven i ISA 230 och de särskilda dokumentationskraven i andra relevanta ISA utgör bevis för revisorns grund för en slutsats om att revisorns övergripande mål har uppnåtts. Revisorn behöver visserligen inte separat dokumentera (t.ex. i en checklista) att enskilda mål har uppnåtts, men dokumentationen av att ett mål inte har kunnat uppfyllas hjälper revisorn i utvärderingen av huruvida det faktum att sådana enskilda mål inte uppnåtts har hindrat revisorn från att uppnå de övergripande målen.

³² ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*, punkt 13.

³³ ISA 230, punkt 12.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	128
Denna standards tillämpningsområde	128
Ikraftträdande	128
Mål	128
Definitioner	128
Krav	129
Förutsättningar för en revision	129
Avtal om villkor för revisionsuppdrag	129
Återkommande revisionsuppdrag	130
Godtagande av en ändring i villkoren för revisionsuppdraget	130
Ytterligare faktorer att överväga när uppdraget accepteras	131
Tillämpning och andra förtydliganden	132
Denna standards tillämpningsområde (se punkt 1)	132
Förutsättningar för en revision	132
Avtal om villkor för revisionsuppdrag	136
Återkommande revisionsuppdrag (se punkt 13)	138
Godtagande av en ändring i villkoren för revisionsuppdraget	138
Ytterligare faktorer att överväga när uppdraget accepteras	139
Bilaga 1 Uppdragsbrev för revision (exempel) (se punkterna A 24–A 26)	139
Bilaga 2 Fastställa om generella ramverk är godtagbara (se punkt A 10)	142

International Standard on Auditing (ISA) 210 *Villkor för revisionsuppdrag* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen). Där i ingår att fastställa att vissa förutsättningar för en revision, som är företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar, är uppfyllda. ISA 220¹ behandlar de aspekter av att acceptera uppdraget som revisorn råder över. (Se punkt A 1.)

Ikraftträdande

2. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

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

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

Definitioner

4. I ISA har nedanstående term följande betydelse:

¹ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revisioner av finansiella rapporter*.

Förutsättningar för en revision – att företagsledningen använder ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering vid upprättandet av de finansiella rapporterna samt att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen är införstådd med den grundläggande förutsättningen² för utförandet av en revision.

5. I denna ISA ska "företagsledning" i fortsättningen läsas som "företagsledning och, i tillämpliga fall, styrelse".

Krav

Förutsättningar för en revision

6. För att fastställa om det finns förutsättningar för en revision ska revisorn
- fastställa om det ramverk för finansiell rapportering som ska användas vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart, och (se punkterna A 2–A 10)
 - inhämta företagsledningens bekräftelse av att den är medveten om och förstår sitt ansvar (se punkterna A 11–A 14 och punkt A 21)
 - för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och där så är relevant, att de ger en rättvisande bild, (se punkt A 15)
 - för den interna kontroll som företagsledningen bedömer nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig sådana beror på oegentligheter eller misstag, (se punkterna A 16–A 19)
 - för att förse revisorn med
 - tillgång till all information som företagsledningen har kännedom om och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
 - ytterligare information som revisorn kan begära från företagsledningen för revisionens syfte, och
 - obegränsad tillgång till de personer inom företaget som revisorn bedömer det som nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

ISA
ISQC
m.m.

Begränsning av revisionens inriktning och omfattning innan revisionsuppdraget accepteras

7. Om företagsledningen eller styrelsen i villkoren för det föreslagna revisionsuppdraget begränsar inriktningen och omfattningen av revisorns arbete på ett sådant sätt att revisorn anser att begränsningen kommer att leda till att han eller hon avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn inte acceptera ett sådant begränsat uppdrag som ett revisionsuppdrag, såvida det inte krävs i lagar och andra författningar.

Andra faktorer som påverkar om revisionsuppdraget accepteras

8. Om förutsättningarna för en revision saknas, ska revisorn diskutera detta med företagsledningen. Revisorn ska inte acceptera det föreslagna revisionsuppdraget, såvida det inte krävs i lagar och andra författningar
- om revisorn har fastställt att det ramverk för finansiell rapportering som ska tillämpas vid upprättandet av de finansiella rapporterna inte är godtagbart, såvida inte vad som anges i punkt 19 är tillämpligt, eller
 - om den bekräftelse som beskrivs i punkt 6 b inte har erhållits.

Avtal om villkor för revisionsuppdrag

9. Revisorn ska avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt. (Se punkt A 22.)

² ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing, punkt 13.

10. Förutom i de fall som nämns i punkt 11 ska de avtalade villkoren för revisionsuppdraget dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal och ska innefatta (se punkterna A 23–A 27)

- a. syftet med samt inriktningen och omfattningen av revisionen av de finansiella rapporterna,
- b. revisorns ansvar,
- c. företagsledningens ansvar,
- d. identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering för upprättandet av de finansiella rapporterna,
- e. hänvisning till den förutsedda formen för och det förutsedda innehållet i alla rapporter som ska lämnas av revisorn, och (se punkt A 24)
- f. ett uttalande om att det kan finnas omständigheter under vilka en rapport kan skilja sig från den förutsedda formen och det förutsedda innehållet.

11. Om det i lag eller annan författning i tillräcklig detalj fastställs vilka villkor som gäller för det revisionsuppdrag som avses i punkt 10, behöver revisorn inte dokumentera dem i ett skriftligt avtal förutom för det faktum att han eller hon har konstaterat att en sådan lag eller annan författning är tillämplig och att företagsledningen är medveten om och förstår sitt ansvar enligt punkt 6 b. (Se punkt A 23 samt punkterna A 28–A 29.)

12. Om lag eller annan författning fastställer företagsledningens ansvar på liknande sätt som i punkt 6 b, kan revisorn göra bedömningen att lagen eller författningen enligt hans eller hennes bedömning omfattar ansvar som till sin innebörd motsvarar det ansvar som beskrivs i punkt 6 b. För sådant likvärdigt ansvar kan revisorn använda ordalydelsen i den lagen eller författningen för att beskriva detta ansvar i det skriftliga avtalet. För ansvar som inte fastställs i lagar och andra författningar på ett sådant sätt att dess innebörd är likvärdig, ska beskrivningen i punkt 6 b användas i det skriftliga avtalet. (Se punkt A 28.)

Återkommande revisionsuppdrag

13. Vid återkommande revisionsuppdrag ska revisorn bedöma om det finns omständigheter som gör att villkoren för revisionsuppdraget behöver ändras och om det är nödvändigt att påminna företaget om de gällande uppdragsvillkoren. (Se punkt A 30.)

Godtagande av en ändring i villkoren för revisionsuppdraget

14. Revisorn ska inte gå med på en ändring i villkoren för revisionsuppdraget om den inte kan motiveras på ett rimligt sätt. (Se punkterna A 31–A 33.)

15. Om det begärs av revisorn att han eller hon, före slutförandet av revisionen, ska ändra revisionsuppdraget till ett uppdrag där revisorn uttalar sig med en lägre grad av säkerhet, ska han eller hon avgöra om detta har motiverats på ett rimligt sätt. (Se punkterna A 34–A 35.)

16. Om villkoren för revisionsuppdraget ändras, ska revisorn och företagsledningen komma överens om och dokumentera de nya uppdragsvillkoren i ett uppdragsbrev eller någon annan passande form av skriftligt avtal.

17. Om revisorn inte kan gå med på en ändring av villkoren för revisionsuppdraget och företagsledningen inte tillåter honom eller henne att fortsätta det ursprungliga revisionsuppdraget, ska revisorn

- a. avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämpliga lagar och andra författningar, och
- b. fastställa om han eller hon har en avtalsenlig eller annan förpliktelse att rapportera omständigheterna till andra parter, t.ex. styrelse, ägare eller tillsynsmyndigheter.

Ytterligare faktorer att överväga när uppdraget accepteras

Redovisningsstandarder som kompletteras i lagar och andra författningar

18. Om redovisningsstandarder som har fastställts av en behörig eller erkänd normgivande organisation kompletteras i lagar och andra författningar, ska revisorn avgöra om det finns några motstridigheter mellan redovisningsstandarderna och tilläggskraven. Om det finns sådana motstridigheter, ska revisorn diskutera tilläggskravens karaktär med företagsledningen och komma överens med den om huruvida

- a. tilläggskraven kan uppfyllas genom ytterligare upplysningar i de finansiella rapporterna, eller
- b. beskrivningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i de finansiella rapporterna kan ändras enligt tilläggskraven.

Om ingen av de ovanstående åtgärderna är möjlig, ska revisorn avgöra om det kommer att bli nödvändigt att lämna ett modifierat uttalande enligt ISA 705.³

(Se punkt A 36.)

ISA
ISQC
m.m.

Ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs i lagar och andra författningar – andra förhållanden som påverkar om uppdraget kan accepteras

19. Om revisorn har fastställt att det ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs i lagar och andra författningar inte skulle vara godtagbart om det inte var föreskrivet i lagar och andra författningar, ska revisorn endast acceptera revisionsuppdraget på följande villkor: (Se punkt A 37.)

- a. Företagsledningen samtycker till att lämna de ytterligare upplysningar i de finansiella rapporterna som behövs för att undvika att de finansiella rapporterna blir vilseledande.
- b. Det förutses i villkoren för revisionsuppdraget att
 - i. revisors rapport avseende de finansiella rapporterna kommer att innehålla ett stycke med upplysningar av särskild betydelse som fäster användarnas uppmärksamhet på de ytterligare upplysningarna, enligt ISA 706 (omarbetad)⁴, och
 - ii. om det inte krävs i lagar och andra författningar att revisorn ska lämna ett uttalande om de finansiella rapporterna genom att använda formuleringarna "ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "ger en sann och rättvisande bild" enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, revisorns uttalande om de finansiella rapporterna inte kommer att innehålla denna ordalydelse.

20. Om förhållandena inte är sådana som dem som beskrivs i punkt 19 och revisorn enligt lagar och andra författningar är skyldig att åta sig revisionsuppdraget, ska revisorn

- a. utvärdera effekten på revisors rapport av de finansiella rapporternas vilseledande karaktär, och
- b. beskriva detta på lämpligt sätt i villkoren för revisionsuppdraget.

Revisors rapport föreskriven i lagar och andra författningar

21. I vissa fall föreskriver lagar och andra författningar i den relevanta jurisdiktionen utformningen av eller ordalydelsen i revisors rapport i en form eller i ordalag som skiljer sig betydligt från kraven i ISA. Om så är fallet ska revisorn utvärdera

- a. om användare skulle kunna missförstå vilken säkerhet som uppnås genom revisionen av de finansiella rapporterna och, i så fall
- b. om ytterligare förklaringar i revisors rapport kan motverka tänkbara missförstånd.⁵

³ ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor.

⁴ ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor (omarbetad).

⁵ ISA 706 (omarbetad).

Om revisorn drar slutsatsen att ytterligare förklaringar i revisors rapport inte kan motverka tänkbara missförstånd, ska revisorn inte acceptera revisionsuppdraget, såvida det inte krävs i lagar och andra författningar. En revision som utförs enligt en sådan lag eller annan författning följer inte ISA. Revisorn ska därför inte ta med någon hänvisning till att revisionen har utförts enligt ISA i revisors rapport.⁶

(Se punkterna A 38–A 39.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna standards tillämpningsområde (se punkt 1)

A 1. Bestyrkandeuppdrag, vilket innefattar revisionsuppdrag, kan endast accepteras när yrkesutövaren anser att relevanta yrkesetiska krav, såsom oberoende och professionell kompetens, kommer att kunna uppfyllas och när uppdraget har vissa kännetecken.⁷ Revisorns ansvar med avseende på yrkesetiska krav när det gäller att acceptera ett revisionsuppdrag och i den mån revisorn råder över dessa behandlas i ISA 220.⁸ Denna standard behandlar de förhållanden (eller förutsättningar) som företaget råder över och som det är nödvändigt att revisorn och företagsledningen enas om.

Förutsättningar för en revision

Ramverket för finansiell rapportering (se punkt 6 a)

A 2. En förutsättning för att acceptera ett bestyrkandeuppdrag är att de kriterier som nämns i definitionen av ett bestyrkandeuppdrag är lämpliga och tillgängliga för de avsedda användarna.⁹ Kriterier är de referensvärden som används för att utvärdera eller mäta granskningsobjektet innefattande, där det är relevant, referensvärden för klassificering och upplysning. Med lämpliga kriterier går det att göra en rimligt konsekvent bedömning eller beräkning av ett granskningsobjekt inom ramen för professionell bedömning. I ISA tillhandahåller det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering de kriterier som revisorn använder för att revidera de finansiella rapporterna, och där så är relevant, att de ska ge en rättvisande bild.

A 3. Utan ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering har företagsledningen ingen lämplig grund för upprättandet av de finansiella rapporterna och revisorn inga lämpliga kriterier för att revidera de finansiella rapporterna. I många fall kan revisorn utgå ifrån att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart, enligt beskrivning i punkterna A 8–A 9.

Fastställa om ramverket för finansiell rapportering är godtagbart

A 4. Följande är faktorer som är relevanta för revisorn när han eller hon fastställer om det ramverk för finansiell rapportering som ska användas när de finansiella rapporterna upprättas är godtagbart:

- Företagets karaktär (t.ex. om det är ett affärsföretag, ett företag i den offentliga sektorn eller en ideell organisation).
- Syftet med de finansiella rapporterna (t.ex. om de upprättas för att tillgodose många olika användares gemensamma behov av finansiell information eller särskilda användares behov av finansiell information).
- De finansiella rapporternas karaktär (t.ex. om det gäller fullständiga finansiella rapporter eller en enskild finansiell rapport).
- Om lagar och andra författningar fastställer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

⁶ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkt 43.

⁷ *Ramverk för bestyrkandeuppdrag*, punkt 17.

⁸ ISA 220, punkterna 9–11.

⁹ *Ramverk för bestyrkandeuppdrag*, punkt 17 b (ii).

A 5. Många användare av finansiella rapporter har inte möjlighet att kräva finansiella rapporter som är anpassade efter deras särskilda informationsbehov. Även om det inte går att tillgodose alla informationsbehov hos särskilda användare, finns det behov av finansiell information som är gemensamma för många olika användare. Finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk för finansiell rapportering avsett att tillgodose många olika användares gemensamma behov av finansiell information kallas generella finansiella rapporter.

A 6. I vissa fall upprättas de finansiella rapporterna enligt ett ramverk för finansiell rapportering avsett att tillgodose särskilda användares behov av finansiell information. Sådana finansiella rapporter kallas finansiella rapporter för särskilt syfte. Under dessa omständigheter är det de avsedda användarnas behov av finansiell information som avgör vilket som är det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. I ISA 800 diskuteras om ramverk för finansiell rapportering avsedda att tillgodose särskilda användares behov av finansiell information är godtagbara.¹⁰

A 7. Brister i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som tyder på att ramverket inte är godtagbart kan upptäckas när revisionsuppdraget redan har accepterats. När ramverket är föreskrivet i lagar och andra författningar gäller kraven i punkterna 19–20. När ramverket inte är föreskrivet i lagar och andra författningar, kan företagsledningen besluta att välja ett annat ramverk som är godtagbart. När företagsledningen gör det, avtalas nya villkor för revisionsuppdraget, enligt kravet i punkt 16, för att avspegla bytet av ramverk eftersom tidigare avtalade villkor inte längre är riktiga.

Generella ramverk

A 8. För närvarande finns det ingen globalt och allmänt vedertagen objektiv och auktoritativ grund för att bedöma om generella ramverk är godtagbara. I avsaknad av en sådan grund förutsätts standarder för finansiell rapportering som har fastställts av organisationer som är behöriga eller erkända som utfärdare av standarder som ska användas av vissa typer av företag vara godtagbara för generella finansiella rapporter upprättade av sådana företag, under förutsättning att organisationerna följer en fastställd och transparent process som innefattar överläggning med många olika intressenter och övervägande av deras synpunkter. Exempel på sådana standarder för finansiell rapportering är bl.a.:

- International Financial Reporting Standards (IFRS) utfärdade av International Accounting Standards Board.
- International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) utfärdade av International Public Sector Accounting Standards Board.
- Redovisningsprinciper utfärdade av en behörig eller erkänd normgivande organisation i en särskild jurisdiktion, om organisationen följer en fastställd och transparent process som innefattar överläggning med många olika intressenter och övervägande av deras synpunkter.

Dessa standarder för finansiell rapportering identifieras ofta som det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i lagar och andra författningar som styr upprättandet av generella finansiella rapporter.

Ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs i lagar och andra författningar

A 9. Enligt punkt 6 a ska revisorn fastställa om det ramverk för finansiell rapportering som ska tillämpas vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart. I vissa jurisdiktioner kan lagar och andra författningar föreskriva vilket ramverk för finansiell rapportering som ska användas vid upprättandet av generella finansiella rapporter när det gäller vissa typer av företag. Såvida inget tyder på motsatsen, förutsätts ett sådant ram-

¹⁰ ISA 800 *Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte* (omarbetad), punkt 8.

verk för finansiell rapportering vara godtagbart för generella finansiella rapporter som upprättas av sådana företag. Om ramverket inte betraktas som godtagbart, gäller punkterna 19–20.

Jurisdiktioner som inte har normgivande organisationer eller föreskrivna ramverk för finansiell rapportering

A 10. När ett företag är registrerat eller verksamt i en jurisdiktion som inte har en behörig eller erkänd normgivande organisation, eller där användning av ramverket för finansiell rapportering inte föreskrivs i lagar och andra författningar, identifierar företagsledningen ett ramverk för finansiell rapportering som ska tillämpas när de finansiella rapporterna upprättas. Bilaga 2 innehåller vägledning när det gäller att fastställa om ett ramverk för finansiell rapportering är godtagbart under sådana omständigheter.

Bekräftelse av företagsledningens ansvar (se punkt 6 b)

A 11. En revision enligt ISA utförs utifrån den grundläggande förutsättningen att företagsledningen har bekräftat och förstår att den har det ansvar som beskrivs i punkt 6 b.¹¹ I vissa jurisdiktioner kan detta ansvar vara preciserat i lagar och andra författningar. I andra finns det kanske knappast någon definition av detta ansvar i lagar och andra författningar. ISA åsidosätter inte lagar och andra författningar i sådana frågor. Men begreppet oberoende revision kräver att revisorns roll inte innebär att ta ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna eller för företagets tillhörande interna kontroll och att revisorn har en rimlig förväntan om att kunna inhämta den information som behövs för revisionen (däribland information som inte inhämtats från huvudbok med undersystem) i den mån företagsledningen kan tillhandahålla eller få fram den. Denna förutsättning är därför grundläggande för utförandet av en oberoende revision. För att undvika missförstånd inhämtar revisorn företagsledningens bekräftelse av att den är medveten om och förstår detta ansvar som en del av avtalet om och dokumentationen av villkoren för revisionsuppdraget i punkterna 9–12.

A 12. Hur ansvaret för den finansiella rapporteringen fördelas mellan företagsledningen och styrelsen varierar med företagets resurser och struktur och alla relevanta lagar och andra författningar samt med företagsledningens och styrelsens respektive roller i företaget. I de flesta fall är företagsledningen ansvarig för utförandet medan styrelsen har tillsyn över företagsledningen. I vissa fall har eller tar styrelsen på sig ansvar för att godkänna de finansiella rapporterna eller övervaka företagets interna kontroll avseende finansiell rapportering. I större eller börsnoterade företag kan en del av styrelsen, t.ex. ett revisionsutskott, åläggas ett visst tillsynsansvar.

A 13. ISA 580 kräver att revisorn begär att företagsledningen gör skriftliga uttalanden om att den har uppfyllt vissa delar av sitt ansvar.¹² Det kan därför vara lämpligt att revisorn gör företagsledningen uppmärksam på att han eller hon förväntar sig sådana skriftliga uttalanden, tillsammans med skriftliga uttalanden som krävs enligt andra ISA och, vid behov, skriftliga uttalanden till stöd för andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna eller för ett eller flera särskilda påståenden i de finansiella rapporterna.

A 14. Om företagsledningen inte bekräftar sitt ansvar eller inte går med på att göra skriftliga uttalanden, kan revisorn inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.¹³ Under sådana omständigheter är det inte lämpligt att revisorn accepterar revisionsuppdraget, såvida detta inte krävs enligt lagar och andra författningar. I fall där revisorn är skyldig att acceptera revisionsuppdraget, kan han eller hon behöva förklara vikten av dessa frågor för företagsledningen och effekterna på revisors rapport.

¹¹ ISA 200, punkt A 4.

¹² ISA 580 *Skriftliga uttalanden*, punkterna 10–11.

¹³ ISA 580, punkt A 26.

Upprättande av de finansiella rapporterna (se punkt 6 b (i))

A 15. De flesta ramverk för finansiell rapportering innefattar krav som rör presentationen av de finansiella rapporterna, och när det gäller sådana ramverk omfattar *upprättande* av de finansiella rapporterna enligt ramverket för finansiell rapportering även *presentation*. När det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild är det så viktigt att uppnå målet att ge en rättvisande bild att den grundläggande förutsättningen som avtalats med företagsledningen innefattar särskild hänvisning till att ge en rättvisande bild, eller till ansvaret för att säkerställa att de finansiella rapporterna "ger en sann och rättvisande bild" enligt ramverket för finansiell rapportering.

Intern kontroll (se punkt 6 b (ii))

A 16. Företagsledningen upprätthåller sådan intern kontroll som den bedömer som nödvändig för att kunna upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig sådana beror på oegentligheter eller misstag. Oavsett hur effektiv den interna kontrollen är, kan den endast ge ett företag rimlig säkerhet att uppnå målen för den finansiella rapporteringen på grund av den interna kontrollens inneboende begränsningar.¹⁴

A 17. En oberoende revision som utförs enligt ISA fungerar inte som en ersättning för att upprätthålla den interna kontroll som behövs för företagsledningens upprättande av finansiella rapporter. Revisorn måste därför inhämta företagsledningens bekräftelse av att den är medveten om och förstår sitt ansvar för intern kontroll. Men den bekräftelse som krävs enligt punkt 6 b (ii) innebär inte att revisorn kommer att finna att den interna kontroll som företagsledningen upprätthåller har uppnått sitt syfte eller är utan brister.

A 18. Det är upp till företagsledningen att avgöra vilken intern kontroll som behövs för att den ska upprätta de finansiella rapporterna. Termen "intern kontroll" omfattar många olika åtgärder i komponenter i systemet för intern kontroll som kan beskrivas som kontrollmiljön, företagets riskbedömningsprocess, företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll, informationssystemet och kommunikation, samt kontrollåtgärder. Men den här uppdelningen avspeglar inte nödvändigtvis hur ett visst företag kan utforma, införa och upprätthålla sin interna kontroll eller hur det kan klassificera varje särskild komponent.¹⁵ Ett företags interna kontroll (i synnerhet dess bokföring och räkenskapsmaterial, eller redovisningssystem) avspeglar företagsledningens behov, verksamhetens komplexitet, karaktären på de risker som företaget är utsatt för samt relevanta lagar och andra författningar.

A 19. I vissa jurisdiktioner kan lagar och andra författningar hänvisa till företagsledningens ansvar för att bokföring och räkenskapsmaterial, eller redovisningssystem, är adekvata. I vissa fall kan allmän praxis förutsätta en åtskillnad mellan bokföring och räkenskapsmaterial, eller redovisningssystem, å ena sidan och intern kontroll å den andra. Eftersom bokföring och räkenskapsmaterial, eller redovisningssystem, är en del av den interna kontrollen enligt beskrivningen i punkt A 18, nämns de inte särskilt i punkt 6 b (ii) i beskrivningen av företagsledningens ansvar. För att undvika missförstånd kan det vara lämpligt att revisorn förklarar omfattningen av detta ansvar för företagsledningen.

Ytterligare information (se punkt 6 b iii b)

A 20. Ytterligare information som revisorn kan begära från företagsledningen för revisionens syfte kan innefatta, i tillämpliga fall, frågor som rör den andra informationen enligt ISA 720 (omarbetad). När revisorn förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport kan villkoren för revisionsuppdraget också bekräfta revisorns ansvar avseende denna andra information, däribland, i tillämpliga fall, de åtgärder som kan vara lämpliga eller nödvändiga om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i annan information som inhämtas efter datumet för revisors rapport.

ISA
ISQC
m.m.

¹⁴ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*, punkt 22.

¹⁵ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt A 91 och bilaga 3.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag (se punkt 6 b)

A 21. Ett av syftena med att avtala villkoren för revisionsuppdraget är att undvika missförstånd om företagsledningens och revisorns respektive ansvar. Exempel: När en extern part har biträtt vid upprättandet av de finansiella rapporterna, kan det vara lämpligt att påminna företagsledningen om att den fortfarande har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Avtal om villkor för revisionsuppdrag

Träffa avtal om villkoren för revisionsuppdraget (se punkt 9)

A 22. Företagsledningens och styrelsens roller när det gäller att för företagets räkning träffa avtal om villkoren för revisionsuppdraget beror på företagets styrstruktur och på relevanta lagar och andra författningar.

Uppdragsbrev för revision eller annan form av skriftligt avtal (se punkterna 10–11)¹⁶

A 23. Det ligger i både företagets och revisorns intresse att revisorn, för att bidra till att undvika missförstånd om revisionen, skriver ett uppdragsbrev för revision innan uppdraget inleds. Men syftet med, inriktningen och omfattningen av en revision samt företagsledningens och revisorns ansvar kan i vissa länder vara tillräckligt väl fastställda i lagen, dvs. den föreskriver det innehåll som beskrivs i punkt 10. Även om punkt 11 under dessa omständigheter medger att revisorn i uppdragsbrevet endast hänvisar till det faktum att relevanta lagar och andra författningar gäller och att företagsledningen är medveten om och förstår sitt ansvar enligt punkt 6 b, kan revisorn ändå anse det lämpligt att som information till företagsledningen innefatta det som beskrivs i punkt 10 i ett uppdragsbrev.

Form och innehåll i ett uppdragsbrev för revision

A 24. Formen och innehållet i uppdragsbrevet för revision kan variera från ett företag till ett annat. Information om revisorns ansvar i uppdragsbrevet kan bygga på ISA 200.¹⁷ Punkt 6 b och punkt 12 i denna ISA behandlar beskrivningen av företagsledningens ansvar. Utöver att innefatta det som krävs i punkt 10 kan ett uppdragsbrev för revision t.ex. kommunicera

- en närmare beskrivning av revisionens inriktning och omfattning, som innefattar hänvisning till tillämpliga lagar och andra författningar, ISA samt uttalanden från yrkesorganisationer i yrkesetiska och andra frågor som revisorn följer,
- formen för all annan kommunikation av revisionsuppdragets resultat,
- kravet på revisorn att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport enligt ISA 701.¹⁸
- det faktum att det, på grund av de inneboende begränsningarna i en revision och i intern kontroll, finns en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter inte upptäcks, även om revisionen planeras på rätt sätt och utförs enligt ISA,
- åtgärder i samband med planeringen och utförandet av revisionen, däribland uppdragsteamets sammansättning,
- förväntningen att företagsledningen kommer att lämna skriftliga uttalanden (se även punkt A 13),
- förväntningen att företagsledningen ska ge tillgång till all information som företagsledningen känner till, som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, däribland en förväntning att företagsledningen ger tillgång till information som är relevant för upplysningar,
- företagsledningens medgivande att ge revisorn tillgång till en utkastversion av de finansiella rapporterna, däribland all information som är relevant för upprättandet av dem, vare sig den har inhämtats från huvudbok med undersystem eller inte (däri-

¹⁶ I följande punkter ska ett uppdragsbrev för revision tolkas som ett uppdragsbrev för revision eller annan lämplig form av skriftligt avtal.

¹⁷ ISA 200, punkterna 3–9.

¹⁸ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

bland all information som är relevant för upprättandet av upplysningar) och den andra informationen¹⁹, om sådan finns, i så god tid att revisorn kan slutföra revisionen enligt den föreslagna tidsplanen,

- företagsledningens medgivande att informera revisorn om sådana fakta som kan påverka de finansiella rapporterna och som företagsledningen kan komma att upptäcka under perioden från datumet för revisors rapport till det datum då de finansiella rapporterna utfärdas,
- grunden för beräkning av arvode och hur arvodet kommer att faktureras, och
- en begäran om att företagsledningen ska bekräfta att den tagit emot uppdragsbrevet för revision och godkänna uppdragsvillkoren som anges i detta.

A 25. När det inte finns något krav på att revisorn ska informera om särskilt betydelsefulla områden kan det vara till hjälp för revisorn att i villkoren för revisionsuppdraget hänvisa till möjligheten att informera om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport och det kan, i vissa jurisdiktioner, vara nödvändigt att revisorn tar med en hänvisning till denna möjlighet för att kunna behålla möjligheten att göra det.

ISA
ISQC
m.m.

A 26. Följande punkter skulle i tillämpliga fall också kunna ingå i uppdragsbrevet för revision:

- Åtgärder för att engagera andra revisorer och specialister i vissa aspekter av revisionen.
- Åtgärder för att engagera internrevisorer och annan personal hos företaget.
- Åtgärder som ska vidtas i kontakt med den eventuella tidigare revisorn, om uppdraget gäller en förstagsrevision.
- Hänvisning till, och beskrivning av, revisorns ansvar enligt lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav som behandlar rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget.
- Varje begränsning av revisorns ansvarsskyldighet när sådan begränsning är möjlig.
- Hänvisning till alla tillkommande avtal mellan revisorn och företaget.
- Alla förpliktelser att tillhandahålla arbetspapper till andra parter.

I bilaga 1 finns ett exempel på ett uppdragsbrev för revision.

Revision av koncernheter

A 27. När revisorn i ett moderföretag också är revisor i en koncernenhet, kan bland annat följande förhållanden påverka revisorns beslut om att skriva ett särskilt uppdragsbrev för revision till enheten:

- Vem som utser revisorn för en enhet.
- Om en särskild revisors rapport ska lämnas för enheten.
- Vilka krav lagstiftningen ställer avseende att utse revisor.
- Vilken ägarandel moderföretaget har.
- Hur oberoende enhetens ledning är av moderföretaget.

Företagsledningens ansvar enligt lagar och andra författningar (se punkterna 11–12)

A 28. Om revisorn, under de omständigheter som beskrivs i punkterna A 23 och A 29, drar slutsatsen att vissa villkor i revisionsuppdraget inte behöver dokumenteras i ett uppdragsbrev, krävs det ändå enligt punkt 11 att revisorn begär en skriftlig bekräftelse från företagsledningen av att den är medveten om att den har och förstår det ansvar som anges i punkt 6 b. Men enligt punkt 12 kan en sådan skriftlig bekräftelse återge ordalydelsen i lagar och andra författningar om dessa lagar och andra författningar fastställer ansvar för företagsledningen som i praktiken är likvärdigt med det som beskrivs i punkt 6 b. Revisorns yrkesorganisation, den normgivande organisationen eller tillsynsmyndigheten för revision i en jurisdiktion kan ha lämnat vägledning om huruvida beskrivningen i lagar och andra författningar är likvärdig.

¹⁹ Enligt definition i ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 29. Det är oftast lagar och andra författningar som styr revisioner i den offentliga sektorn som föreskriver hur en revisor i den offentliga sektorn ska utses, och de fastställer vanligen ansvar och befogenheter för revisorn i den offentliga sektorn, däribland befogenheten att få tillgång till ett företags redovisning och annan information från företaget. När lagar och andra författningar fastställer villkoren för revisionsuppdraget i tillräcklig detalj, kan revisorn i den offentliga sektorn likväl anse att det finns fördelar med att skriva ett utförligare uppdragsbrev för revision än vad som beskrivs som tillräckligt i punkt 11.

Återkommande revisionsuppdrag (se punkt 13)

A 30. Revisorn kan besluta sig för att inte skicka ett nytt uppdragsbrev för revision eller annat skriftligt avtal för varje ny period. Följande faktorer kan dock innebära att det är lämpligt att ändra villkoren för revisionsuppdraget eller att påminna företaget om gällande villkor:

- Om det finns tecken på att företaget missförstår revisionens syfte eller inriktning och omfattning.
- Om uppdragsvillkoren har ändrats eller är speciella.
- Om det nyligen har skett förändringar i högsta ledningen.
- Om det har skett en betydelsefull ägarförändring.
- Om företagets verksamhet har förändrats betydligt i fråga om karaktär eller storlek.
- Om rättsliga krav eller myndighetskrav har förändrats.
- Om det har skett en förändring i det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Om det har skett en förändring i andra rapporteringskrav.

Godtagande av en ändring i villkoren för revisionsuppdraget

Begäran att ändra villkoren för revisionsuppdraget (se punkt 14)

A 31. Om företaget begär att revisorn ska ändra villkoren i revisionsuppdraget, kan detta bero på ändrade omständigheter som påverkar behovet av tjänsten, ett missförstånd om karaktären på en revision enligt vad som ursprungligen efterfrågades eller en begränsning av revisionsuppdragets inriktning och omfattning, antingen införd av företagsledningen eller orsakad av andra omständigheter. Revisorn bedömer enligt kravet i punkt 14 motiveringen som lämnas för denna begäran, särskilt effekterna av en begränsning av revisionsuppdragets inriktning och omfattning.

A 32. Förändrade omständigheter som påverkar företagets behov eller ett missförstånd om karaktären på den tjänst som ursprungligen efterfrågades kan anses utgöra en rimlig grund för att begära en ändring i revisionsuppdraget.

A 33. Däremot kanske en ändring inte kan anses rimlig om det visar sig att ändringen rör inkorrekt, ofullständig eller på annat sätt otillfredsställande information. Ett exempel skulle kunna vara när revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende kundfordringar och företaget ber att revisionsuppdraget ska ändras till ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning för att undvika att revisorn uttalar sig med reservation eller avstår från att uttala sig.

Begäran om ändring till översiktlig granskning eller näraliggande tjänst (se punkt 15)

A 34. Innan en revisor som har anlitats för att utföra en revision enligt ISA går med på att ändra ett revisionsuppdrag till en översiktlig granskning eller näraliggande tjänst, kan han eller hon, utöver det som kommuniceras i punkterna A 31–A 33 ovan, behöva analysera alla rättsliga eller avtalsenliga konsekvenser av ändringen.

A 35. Om revisorn drar slutsatsen att det finns ett rimligt motiv för att ändra revisionsuppdraget till en översiktlig granskning eller näraliggande tjänst, kan det revisionsarbete som har utförts fram till dagen för ändringen vara relevant för det ändrade uppdraget,

men det arbete som krävs och den rapport som ska utfärdas ska anpassas till det ändrade uppdraget. För att undvika att förvirra läsaren bör rapporten om den näraliggande tjänsten inte beröra

- a. det ursprungliga revisionsuppdraget, eller
- b. alla åtgärder som kan ha utförts i det ursprungliga revisionsuppdraget, förutom där revisionsuppdraget är ändrat till ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse och där det utgör en normal del av rapporten att beröra åtgärder som har utförts.

Ytterligare faktorer att överväga när uppdraget accepteras

Redovisningsstandarder som kompletteras i lagar och andra författningar (se punkt 18)

A 36. I vissa jurisdiktioner kan lagar och andra författningar komplettera redovisningsstandarder fastställda av en behörig eller erkänd normgivande organisation med tilläggskrav som avser upprättandet av finansiella rapporter. I dessa jurisdiktioner omfattar det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering vid tillämpningen av ISA både det identifierade ramverket för finansiell rapportering och sådana tilläggskrav under förutsättning att de inte står i strid med det identifierade ramverket för finansiell rapportering. Detta kan t.ex. vara fallet när lagar och andra författningar föreskriver upplysningar utöver dem som krävs av redovisningsstandarderna eller när de begränsar spännvidden av godtagbara val som kan göras inom ramen för redovisningsstandarderna.²⁰

Ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs i lagar och andra författningar – andra förhållanden som påverkar om uppdraget ska accepteras (se punkt 19)

A 37. Lagar och andra författningar kan föreskriva att ordalydelsen i revisorns uttalande i revisors rapport ska innehålla formuleringar som "ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "ger en sann och rättvisande bild" i ett fall där revisorn drar slutsatsen att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som föreskrivs i lagar och andra författningar annars inte skulle vara godtagbart. I det fallet skiljer sig ordalagen i den föreskrivna ordalydelsen i revisors rapport betydligt från kraven i ISA (se punkt 21).

Revisors rapport föreskriven i lagar och andra författningar (se punkt 21)

A 38. I ISA krävs att revisorn inte ska ange att ISA följts om han eller hon inte har följt alla ISA som är relevanta för revisionen.²¹ När lagar och andra författningar föreskriver utformningen av eller ordalydelsen i revisors rapport i en form eller i ordalag som skiljer sig betydligt från kraven i ISA och revisorn drar slutsatsen att ytterligare förklaringar i revisors rapport inte kan motverka tänkbara missförstånd, kan revisorn överväga att i revisors rapport framhålla att revisionen inte utförts enligt ISA. Men revisorn uppmanas att tillämpa ISA, däribland de ISA som behandlar revisors rapport, i den utsträckning som det är praktiskt genomförbart, även om revisorn inte får ange att revisionen utförts enligt ISA.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 39. I den offentliga sektorn kan det finnas särskilda krav i lagar som styr revisionsuppdraget, och revisorn kan t.ex. behöva rapportera direkt till en minister, lagstiftaren eller allmänheten om företaget försöker begränsa revisionens inriktning och omfattning.

Bilaga 1 Uppdragsbrev för revision (exempel) (se punkterna A 24–A 26)

Följande är ett exempel på ett uppdragsbrev för revision som gäller revision av generella finansiella rapporter upprättade enligt International Financial Reporting Standards. Detta brev är inte normerande utan endast avsett att fungera som vägledning i samband med

ISA
ISQC
m.m.

²⁰ ISA 700 (omarbetad), punkt 15, innefattar ett krav som gäller utvärdering av huruvida de finansiella rapporterna på ett tillfredsställande sätt hänvisar till eller beskriver det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

²¹ ISA 200, punkt 20.

de överväganden som beskrivs i denna ISA. Det måste varieras i förhållande till vad som krävs och omständigheterna i det enskilda fallet. Det är formulerat för att hänvisa till revisionen av finansiella rapporter för en enskild rapportperiod och behöver anpassas, om det avser att eller väntas gälla för återkommande revisioner (se punkt 13 i denna ISA). Det kan vara ändamålsenligt att rådfråga juridisk expertis om lämpligheten i varje förslag till brev.

Till den lämpliga representanten för företagsledningen eller styrelsen i ABC-företaget:²²

Revisionens syfte samt inriktning och omfattning

Nj²³ har begärt att vi ska utföra revision av de finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1 och rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper. Vi tackar för uppdraget och bekräftar genom detta brev att vi har åtagit oss revisionsuppdraget och hur vi har förstått detta.

Målet för vår revision är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt International Standards on Auditing (ISA) alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Revisorns ansvar

Vi ska utföra revisionen enligt ISA. Dessa standarder kräver att vi följer yrkesetiska krav. Som del av en revision enligt ISA utövar vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom

- identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfälskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets interna kontroll som har betydelse för revisionen för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen²⁴. Men vi kommer att skriftligen informera er om eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi har upptäckt under revisionen och som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna.
- utvärderar vi ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar.
- drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan

²² Mottagarna och referenserna i brevet bör vara de som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, däribland den aktuella jurisdiktionen. Det är viktigt att rätta sig till rätt personer – se punkt A 22.

²³ I hela detta brev ska "ni", "vi", "oss", "företagsledningen", "styrelsen" och "revisorn" användas eller justeras enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna.

²⁴ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, under de omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på upplysningarna i de finansiella rapporterna om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera vårt uttalande om de finansiella rapporterna. Våra slutsatser är baserade på de revisionsbevis som inhämtats fram till datumet för revisors rapport. Men framtida händelser eller förhållanden kan leda till att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.

- utvärderar vi de finansiella rapporternas övergripande presentation, struktur och innehåll, däribland upplysningarna, och huruvida de återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

På grund av de inneboende begränsningarna i en revision och i intern kontroll finns det en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter inte upptäcks, även om revisionen planeras på rätt sätt och utförs enligt ISA.

ISA
ISQC
m.m.

Företagsledningens ansvar och identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (i det här exemplet förutsätts att revisorn inte har fastslagit att lagar och andra författningar fastställer detta ansvar i lämpliga ordalag och att beskrivningarna i punkt 6 b i denna ISA därför används)

Vår revision utförs grundat på att [företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen]²⁵ är medveten om och förstår att den har ansvar

- a. för att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards,²⁶
- b. för sådan intern kontroll som [företagsledningen] bedömer som nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- c. för att ge oss²⁷
 - i. tillgång till all information som [företagsledningen] har kännedom om och som är relevant för att upprätta de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
 - ii. ytterligare information som vi kan komma att begära från [företagsledningen] för revisionens syfte, och
 - iii. obegränsad tillgång till de personer inom företaget som vi bedömer att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

I vår revision kommer vi att begära skriftlig bekräftelse från [företagsledningen, och i tillämpliga fall, styrelsen] rörande de uttalanden som har gjorts till oss i samband med revisionen.

Vi ser fram emot ett förtroendefullt samarbete med er personal under vår revision.

Annan relevant information

[Lägg till annan information, t.ex. arvoden, fakturering och andra särskilda villkor, enligt vad som är tillämpligt.]

Rapportering

[Lägg till lämplig hänvisning till den förväntade formen för och det förväntade innehållet i revisors rapport, däribland, i tillämpliga fall, rapportering om annan information enligt ISA 720 (omarbetad).]

Formen för och innehållet i revisors rapport kan behöva ändras mot bakgrund av våra iakttagelser under revisionen.

²⁵ Använd terminologi som är lämplig med hänsyn till omständigheterna.

²⁶ Eller, om så är lämpligt, "för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards."

²⁷ Se punkt A 24 för exempel på andra förhållanden avseende företagsledningens ansvar, som kan infogas.

Vänligen underteckna och returnera den bifogade kopian av detta brev för att visa att ni bekräftar, och samtycker till, överenskommelserna rörande vår revision av de finansiella rapporterna, inklusive våra respektive ansvar.

XYZ & Co

Bekräftas och avtalas för ABC-företaget av
(underskrift)

.....

Namn och titel

Datum

Bilaga 2 Fastställa om generella ramverk är godtagbara (se punkt A 10)

Jurisdiktioner som saknar behörig eller erkänd normgivande organisation eller ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs i lagar och andra författningar

1. Som förklaras i punkt A 10 i denna ISA identifierar företagsledningen ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, när företaget är registrerat eller verksamt i en jurisdiktion som inte har en behörig eller erkänd normgivande organisation eller där användning av ramverket för finansiell rapportering inte är föreskriven i lagar och andra författningar. I sådana jurisdiktioner är det ofta praxis att använda de standarder för finansiell rapportering som har fastställts av någon av de organisationer som beskrivs i punkt A 8 i denna ISA.

2. Alternativt kan det i en viss jurisdiktion finnas etablerade redovisningskonventioner som är allmänt vedertagna som ramverket för finansiell rapportering för generella finansiella rapporter som upprättas av vissa angivna företag verksamma i den jurisdiktionen. När ett sådant ramverk för finansiell rapportering används, krävs det enligt punkt 6 a i denna ISA att revisorn fastställer om redovisningskonventionerna sammantaget kan anses utgöra ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering för generella finansiella rapporter. När redovisningskonventionerna används allmänt i en viss jurisdiktion, kan yrkesorganisationen för revisorer i den jurisdiktionen för revisorernas räkning ha övervägt om ramverket för finansiell rapportering är godtagbart. Alternativt kan revisorn fastställa detta genom att överväga om redovisningskonventionernas utmärkande drag är desamma som normalt finns hos godtagbara ramverk för finansiell rapportering (se punkt 3 nedan), eller genom att jämföra redovisningskonventionerna med kraven i ett befintligt ramverk för finansiell rapportering som anses vara godtagbart (se punkt 4 nedan).

3. Godtagbara ramverk för finansiell rapportering har normalt följande utmärkande drag som leder till att information i finansiella rapporter är användbar för de avsedda användarna:

- a. Relevans, i och med att informationen som tillhandahålls i de finansiella rapporterna är relevant med hänsyn till företagets karaktär och syftet med de finansiella rapporterna. Exempel: När det gäller ett affärsföretag som upprättar generella finansiella rapporter, bedöms relevansen med avseende på den information som är nödvändig för att tillgodose många olika användares gemensamma behov av finansiell information för deras ekonomiska beslut. Dessa behov tillgodoses vanligtvis genom att affärsföretaget presenterar företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.
- b. Fullständighet, i och med att transaktioner och händelser, konton och upplysningar som skulle kunna påverka slutsatser med grund i de finansiella rapporterna inte utelämnas.
- c. Pålitlighet, i och med att informationen i de finansiella rapporterna
 - i. i tillämpliga fall avspeglar händelser och transaktioners ekonomiska innebörd och inte endast deras juridiska form, och
 - ii. leder till rimligt konsekventa bedömningar, beräkningar, presentationer och upplysningar när de används under liknande omständigheter.
- d. Neutralitet, i och med att det bidrar till att informationen i de finansiella rapporterna inte brister i objektivitet.
- e. Begriplighet, i och med att informationen i de finansiella rapporterna är entydig och fullständig och inte utsatt för betydligt olika tolkningar.

4. Revisorn kan besluta sig för att jämföra redovisningskonventionerna med kraven i ett befintligt ramverk för finansiell rapportering som anses vara godtagbart. Revisorn kan t.ex. jämföra redovisningskonventionerna med IFRS. När det gäller revision av ett litet företag, kan revisorn besluta att jämföra redovisningskonventionerna med ett ramverk för finansiell rapportering som tagits fram särskilt för sådana företag av en behörig eller erkänd normgivande organisation. När revisorn gör en sådan jämförelse och identifierar skillnader, innefattar beslutet om huruvida redovisningskonventionerna som har använts i upprättandet av de finansiella rapporterna utgör ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering överväganden av orsakerna till skillnaden och huruvida tillämpning av redovisningskonventionerna, eller beskrivningen av ramverket för finansiell rapportering i de finansiella rapporterna, skulle kunna leda till finansiella rapporter som är vilseledande.

5. En samling redovisningskonventioner som är framtagna för att passa enskilda preferenser är inte ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering för generella finansiella rapporter. Likaledes är ett regelstyrt ramverk inte ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering, om det inte är allmänt vedertaget i den aktuella jurisdiktionen av dem som upprättar och dem som använder rapporterna.

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	144
Denna standards tillämpningsområde	144
Kvalitetskontrollsystem och uppdragsteamens roll	144
Ikraftträdande	145
Mål	145
Definitioner	145
Krav	146
Ledningsansvar för revisionsuppdragets kvalitet	146
Relevanta yrkesetiska krav	146
Acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag	147
Utse uppdragsteam	147
Uppdragets utförande	147
Övervakning	148
Dokumentation	149
Tillämpning och andra förtydliganden	149
Kvalitetskontrollsystem och uppdragsteamens roll (se punkt 2)	149
Ledningsansvar för revisionsuppdragets kvalitet (se punkt 8)	150
Relevanta yrkesetiska krav	150
Acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag (se punkt 12)	151
Utse uppdragsteam (se punkt 14)	151
Uppdragets utförande	152
Övervakning (se punkt 23)	156
Dokumentation	156

International Standard on Auditing (ISA) 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

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

Kvalitetskontrollsystem och uppdragsteamens roll

2. Revisionsföretaget ansvarar för system, riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll. Enligt ISQC 1 är revisionsföretaget skyldigt att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger det rimlig säkerhet att
- revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
 - de revisors rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.¹

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

¹ ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster*, punkt 11.

3. Inom ramen för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem ansvarar uppdragsteamet för att införa de kvalitetskontrollåtgärder som är tillämpliga på revisionsuppdraget och för att förse revisionsföretaget med relevant information så att den del av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem som avser oberoende fungerar.

4. Uppdragsteamet har rätt att förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, om inte information som revisionsföretaget eller andra parter lämnar tyder på något annat. (Se punkt A 2.)

Ikraftträdande

5. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

6. Revisorns mål är att införa sådana kvalitetskontrollåtgärder på uppdragsnivån som ger honom eller henne rimlig säkerhet att

- revisionen följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- lämnad revisors rapport är korrekt med hänsyn till omständigheterna.

Definitioner

7. I denna standard har nedanstående termer följande betydelser:

- Ansvarig revisor² – delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för revisionsuppdraget och dess utförande samt för den revisors rapport som lämnas för revisionsföretagets räkning och som, där så krävs, har rätt behörighet från en yrkesorganisation, tillsynsmyndighet eller annan myndighet.
- Uppdragsanknuten kvalitetskontroll – en process avsedd att ge en objektiv utvärdering, senast den dag revisors rapport lämnas, av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och av de slutsatser teamet har kommit fram till vid utformningen av revisors rapport. Processen med uppdragsanknuten kvalitetskontroll är obligatorisk endast för revision av börsnoterade företags finansiella rapporter och andra eventuella revisionsuppdrag där revisionsföretaget bestämt att det krävs uppdragsanknuten kvalitetskontroll.
- Särskild kvalitetsgranskare för uppdraget – en delägare, annan person i revisionsföretaget, extern person med lämpliga kvalifikationer eller ett team med sådana personer, som inte ingår i uppdragsteamet, med tillräckliga och ändamålsenliga erfarenheter och befogenhet att göra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser teamet har kommit fram till vid utformningen av revisors rapport.
- Uppdragsteam – alla delägare och medarbetare som utför uppdraget samt varje person som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag för att utföra granskningsåtgärder i uppdraget. Denna definition undantar specialister som har anlitats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.³ Termen "uppdragsteam" utesluter även medarbetare på kundens internrevisionsfunktion som tillhandahåller direkt hjälp under ett revisionsuppdrag när den externa revisorn följer kraven i ISA 610.⁴
- Revisionsföretag – en enmansbyrå, ett handelsbolag, ett aktiebolag eller ett annat företag bestående av yrkesverksamma revisorer.

² "Ansvarig revisor", "delägare" och "revisionsföretag" ska läsas som hänvisningar till deras motsvarigheter i den offentliga sektorn där detta är relevant.

³ I ISA 620 *Användning av en specialist i revisionsarbetet*, punkt 6 a, definieras termen "specialist".

⁴ ISA 610 *Använda arbete som utförts av internrevisionen*, fastställer begränsningar avseende användningen av direkt hjälp. Den beaktar också att den externa revisorn kan vara förhindrad av lagar eller andra författningar från att inhämta direkt hjälp av internrevisorer. Därför begränsas användningen av direkt hjälp till situationer där den är tillåten.

- f. Inspektion – i samband med slutförda revisionsuppdrag åtgärder utformade för att ge bevis för att uppdragsteam följt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.
- g. Börsnoterat företag – ett företag vars aktier, andelar eller skuldebrev är noterade på en officiell fondbörs eller är föremål för handel som följer en officiell fondbörs eller liknande normgivares bestämmelser.
- h. Övervakning – en process som innefattar en fortlöpande observation och bedömning av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland regelbundet återkommande inspektion av ett urval slutförda uppdrag som är så utformad att den ger revisionsföretaget rimlig säkerhet att dess kvalitetskontrollsystem fungerar.
- i. Nätverksföretag – ett revisionsföretag eller företag som tillhör ett nätverk.
- j. Nätverk – en större struktur
 - i. som syftar till samarbete, och
 - ii. som klart syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt varumärkesnamn eller gemensamt använder en betydande del professionella resurser.
- k. Delägare – varje person som har befogenhet att binda revisionsföretaget avseende professionella tjänster.
- l. Personal – delägare och medarbetare.
- m. Standarder för yrkesutövningen – International Standards on Auditing (ISA) och relevanta yrkesetiska krav.
- n. Relevanta yrkesetiska krav – yrkesetiska krav som uppdragsteamet och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget måste följa när de åtar sig ett revisionsuppdrag och som vanligen omfattar bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (inklusive *International Independence Standards*) (IESBAs *Etikkod*) avseende en revision av finansiella rapporter, tillsammans med nationella krav som är högre.
- o. Medarbetare – yrkeskunnig personal, dock inte delägare, även specialister anlitade av revisionsföretaget.
- p. Extern person med lämpliga kvalifikationer – en person utanför revisionsföretaget som har den kompetens och förmåga som behövs för att fungera som ansvarig revisor, t.ex. en delägare från ett annat revisionsföretag eller en anställd (med lämplig erfarenhet) hos antingen en yrkesorganisation för revisorer vars medlemmar kan utföra revisioner av historisk finansiell information eller hos en organisation som levererar relevanta kvalitetskontrolltjänster.

Krav

Ledningsansvar för revisionsuppdragets kvalitet

8. Den ansvariga revisorn ska ta ansvar för den övergripande kvaliteten i alla revisionsuppdrag som tilldelas honom eller henne. (Se punkt A 3.)

Relevanta yrkesetiska krav

9. Under hela revisionsuppdraget ska den ansvariga revisorn, genom observation och genom att göra förfrågningar i den mån det behövs, vara uppmärksam på bevis för att medlemmar i uppdragsteamet bryter mot relevanta yrkesetiska krav. (Se punkterna A 4–A 5.)

10. Om det, genom revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem eller på annat sätt, kommer till den ansvariga revisorns kännedom att det finns tecken på att medlemmar i uppdragsteamet har brutit mot relevanta yrkesetiska krav, ska den ansvariga revisorn efter konsultation med andra personer i revisionsföretaget besluta om lämpliga åtgärder. (Se punkt A 5.)

Oberoende

11. Den ansvariga revisorn ska komma fram till en slutsats om huruvida krav på oberoende som gäller för revisionsuppdraget har följts. När den ansvariga revisorn gör det ska han eller hon (se punkt A 5)

- a. inhämta relevant information från revisionsföretaget, och i tillämpliga fall nätverksföretag, för att identifiera och utvärdera hot mot oberoendet,
- b. i förekommande fall utvärdera information om identifierade brott mot revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för oberoende för att avgöra om de utgör ett hot mot oberoendet för revisionsuppdraget,
- c. utvärdera huruvida de identifierade hoten är på en godtagbar nivå, och
- d. vidta ändamålsenliga åtgärder för att ta itu med hoten om de inte är på en godtagbar nivå genom att eliminera de omständigheter som ger upphov till hoten, vidta motåtgärder för att minska hoten till en godtagbar nivå, eller avgå från revisionsuppdraget om det är möjligt enligt lag eller annan författning.

Om den ansvariga revisorn inte kan lösa frågan, ska han eller hon genast rapportera den till revisionsföretaget så att detta kan vidta lämplig åtgärd. (Se punkterna A 6–A 7.)

ISA
ISQC
m.m.

Acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag

12. Den ansvariga revisorn ska förvissa sig om att ändamålsenliga rutiner har följts i fråga om att acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag och fastställa att riktiga slutsatser har dragits i det avseendet. (Se punkterna A 8–A 10.)

13. Om den ansvariga revisorn inhämtar information som, om den varit tillgänglig tidigare, skulle ha lett till att företaget hade avböjt revisionsuppdraget, ska den ansvariga revisorn omedelbart informera revisionsföretaget om detta, så att företaget och den ansvariga revisorn kan vidta nödvändiga åtgärder. (Se punkt A 10.)

Utse uppdragsteam

14. Den ansvariga revisorn måste förvissa sig om att uppdragsteamet, samt eventuella specialister i revisionsarbetet som inte ingår i uppdragsteamet, tillsammans har den ändamålsenliga kompetensen och förmågan för att

- a. utföra revisionsuppdraget enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar, och
- b. det ska vara möjligt att lämna en med hänsyn till omständigheterna korrekt revisors rapport. (Se punkterna A 11–A 13.)

Uppdragets utförande**Ledning, övervakning och utförande**

15. Den ansvariga revisorn ska ta ansvar för

- a. ledning, övervakning och utförande av revisionsuppdraget enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar, och (se punkterna A 14–A 16 samt punkt A 21)
- b. att revisors rapport är korrekt med hänsyn till omständigheterna.

Genomgång av utfört arbete

16. Den ansvariga revisorn ska ta ansvar för att genomgång av utfört arbete utförs enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för sådan genomgång. (Se punkterna A 17–A 18 samt punkt A 21.)

17. Senast den dag då revisors rapport lämnas ska den ansvariga revisorn, genom att gå igenom revisionsdokumentationen och diskutera med uppdragsteamet, förvissa sig om att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats som stöd för de slutsatser som har dragits och för att revisors rapport kan lämnas. (Se punkterna A 19–A 21.)

Konsultation

18. Den ansvariga revisorn ska

- a. ta ansvar för att uppdragsteamet gör de konsultationer som behövs i svåra eller tvistiga frågor,
- b. förvissa sig om att de som ingår i uppdragsteamet har gjort de konsultationer som behövs under uppdragets gång, både inom uppdragsteamet och mellan uppdragsteamet och andra personer på lämplig nivå inom eller utanför revisionsföretaget,
- c. förvissa sig om att karaktären på och omfattningen av, och de slutsatser som dras av, sådana konsultationer stäms av med den som har konsulterats, och
- d. fastställa att slutsatser som har dragits av sådana konsultationer har lett till korrekta åtgärder. (Se punkterna A 22–A 23.)

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

19. Vid revision av börsnoterade företags finansiella rapporter, och de andra eventuella revisionsuppdrag för vilka revisionsföretaget beslutat att det behövs en uppdragsanknuten kvalitetskontroll, ska den ansvariga revisorn

- a. fastställa att en särskild kvalitetsgranskare har utsetts för uppdraget,
- b. diskutera betydelsefulla frågor som uppstår under revisionsuppdraget, däribland frågor som identifieras under kvalitetskontrollen, med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, och
- c. inte datera revisors rapport förrän kvalitetskontrollen är slutförd. (Se punkterna A 24–A 26.)

20. Den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget ska göra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser man har kommit fram till vid utformningen av revisors rapport. Denna utvärdering ska innefatta

- a. diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvariga revisorn,
- b. genomgång av de finansiella rapporterna och förslaget till revisors rapport,
- c. genomgång av viss revisionsdokumentation avseende de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser man har kommit fram till, och
- d. utvärdering av de slutsatser som drogs när revisors rapport utformades och övervägande av om förslaget till revisors rapport är lämpligt. (Se punkterna A 27–A 29 samt punkterna A 31–A 33.)

21. Vid revision av börsnoterade företags finansiella rapporter ska den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget vid genomförandet av en kvalitetskontroll också överväga

- a. uppdragsteamets utvärdering av revisionsföretagets oberoende i samband med revisionsuppdraget,
- b. om vederbörliga konsultationer ägt rum i frågor som innefattar meningsskiljaktigheter eller andra svåra eller tvistiga frågor samt de slutsatser som dessa konsultationer har lett fram till, och
- c. om revisionsdokumentation som har valts ut för genomgång avspeglar det utförda arbetet avseende de betydelsefulla bedömningarna och stöder de slutsatser som har dragits. (Se punkterna A 30–A 33.)

Meningsskiljaktigheter

22. Om det uppstår meningsskiljaktigheter inom uppdragsteamet, med dem som konsulteras eller, i förekommande fall, mellan den ansvariga revisorn och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, ska uppdragsteamet följa revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för att hantera och lösa meningsskiljaktigheter.

Övervakning

23. Ett effektivt kvalitetskontrollsystem innefattar en övervakningsprocess som är utformad så att den ger revisionsföretaget rimlig säkerhet att dess riktlinjer och rutiner avseende systemet för kvalitetskontroll är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. Den ansvariga revisorn ska överväga resultaten av företagets övervakningsprocess enligt

vad som visas i den senaste information som har distribuerats inom revisionsföretaget och, i tillämpliga fall, information från andra nätverksföretag och om brister noterade i den informationen kan påverka revisionsuppdraget. (Se punkterna A 34–A 36.)

Dokumentation

24. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande:⁵

- a. Frågor som har identifierats när det gäller huruvida relevanta yrkesetiska krav har följts och hur dessa frågor har lösts.
- b. Slutsatser rörande huruvida krav på oberoende gällande revisionsuppdraget har följts och eventuella relevanta diskussioner med revisionsföretaget som stöder dessa slutsatser.
- c. Slutsatser som har nåtts rörande att acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag.
- d. Karaktären på och omfattningen av samt slutsatser som har dragits av konsultationer som har gjorts under revisionsuppdragets gång. (Se punkt A 37.)

25. Den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget ska för det kontrollerade revisionsuppdraget dokumentera att

- a. de åtgärder som krävs enligt revisionsföretagets riktlinjer om uppdragsanknuten kvalitetskontroll har utförts,
- b. kvalitetskontrollen har slutförts senast samma dag som datumet för revisors rapport, och
- c. den särskilda kvalitetsgranskaren inte har kännedom om några olösta frågor som skulle kunna få honom eller henne att tro att de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser det har dragit inte är riktiga.

ISA
ISQC
m.m.

Tillämpning och andra förtydliganden

Kvalitetskontrollsystem och uppdragsteamens roll (se punkt 2)

A 1. ISQC 1, eller nationella krav som är minst lika höga, behandlar revisionsföretagets ansvar för att införa och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem för revisionsuppdrag. Kvalitetskontrollsystemet innefattar riktlinjer och rutiner för hantering av var och en av följande delar:

- Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget.
- Relevanta yrkesetiska krav.
- Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag.
- Personal.
- Uppdragets utförande.
- Övervakning.

Nationella krav som behandlar revisionsföretagets ansvar för att införa och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem är minst lika höga som ISQC 1 om de omfattar alla de delar som anges i denna punkt och ställer krav på revisionsföretaget som tillgodoser syftena med kraven i ISQC 1.

Förlitan på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem (se punkt 4)

A 2. Såvida inte information från revisionsföretaget eller andra parter tyder på annat, kan uppdragsteamet förlita sig på företagets kvalitetskontrollsystem när det gäller t.ex.

- personalens kompetens, grundat på rutiner för rekrytering och formell utbildning,
- oberoende, grundat på att relevant information rörande oberoende samlas in och kommuniceras,
- val av kundrelationer, grundat på system för att acceptera och behålla kunder, och
- att tillämpliga lagar och andra författningar följs, grundat på övervakningsprocesser.

⁵ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 och punkt A 6.

Ledningsansvar för revisionsuppdragets kvalitet (se punkt 8)

A 3. När den ansvariga revisorn tar ansvar för den övergripande kvaliteten i ett revisionsuppdrag, ska hans eller hennes handlingar och lämpliga budskap till andra medlemmar i uppdragsteamet betona

- a. betydelserna för revisionens kvalitet av att
 - i. utföra ett arbete som följer standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar,
 - ii. följa revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll efter vad som är tillämpligt,
 - iii. lämna revisors rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna, och
 - iv. uppdragsteamet kan kommunicera angelägenheter utan rädsla för repressalier, och
- b. det faktum att kvalitet är grundläggande vid utförande av revisionsuppdrag.

Relevanta yrkesetiska krav

Följ relevanta yrkesetiska krav (se punkt 9)

A 4. IESBAs *Etikkod* fastställer de grundläggande principerna för etik, som är:

- a. hederlighet,
- b. objektivitet,
- c. professionell kompetens och vederbörlig omsorg,
- d. tystnadsplikt, och
- e. professionellt uppträdande.

De grundläggande etiska principerna fastställer den uppträdandestandard som förväntas av en revisor.

Definitioner av "revisionsföretag", "nätverk" och "nätverksföretag" (se punkterna 9–11)

A 5. Definitionerna av "revisionsföretag", "nätverk" eller "nätverksföretag" i relevanta yrkesetiska krav kan skilja sig från dem i denna ISA. Ett exempel är definitionen av "revisionsföretag" i IESBAs *Etikkod*, som lyder:

- a. en enmansbyrå, ett handelsbolag eller ett aktiebolag bestående av yrkesverksamma revisorer,
- b. ett företag som kontrollerar sådana parter genom ägande, ledning eller på annat sätt, och
- c. ett företag som kontrolleras av sådana parter genom ägande, ledning eller på annat sätt.

IESBAs *Etikkod* ger också vägledning i fråga om termerna "nätverk" och "nätverksföretag".

När kraven i punkterna 9–11 ska följas, gäller de definitioner som används i de relevanta yrkesetiska kraven i den mån det är nödvändigt för att tolka dessa yrkesetiska krav.

Hot mot oberoende (se punkt 11 c)

A 6. Det kan hända att den ansvariga revisorn identifierar ett hot mot oberoendet i revisionsuppdraget som kanske inte är på en godtagbar nivå. I så fall ska den ansvariga revisorn, så som krävs i punkt 11 c, rapportera till relevanta personer inom revisionsföretaget för att komma fram till en lämplig åtgärd, vilket kan innefatta att eliminera de omständigheter som skapar hotet, tillämpa motåtgärder för att minska hotet till en godtagbar nivå eller att revisionsföretaget avsäger sig revisionsuppdraget, om detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 7. Lagstadgade åtgärder kan vara ett sätt att skydda oberoendet för revisorer inom den offentliga sektorn. Dock kan revisorer inom den offentliga sektorn eller revisionsföretag som utför revisioner inom den offentliga sektorn representerande den lagstadgade revisorn, beroende på villkoren för uppdraget i en viss jurisdiktion, behöva anpassa sin revisionsansats för att se till att andemeningen i punkt 11 uppnås. En revisor som utför

ett uppdrag inom den offentliga sektorn och inte har möjlighet att avgå från uppdraget kan t.ex. lämna upplysningar i en offentlig rapport om omständigheter som har uppstått och som, om de hade förekommit inom den privata sektorn, skulle leda till att revisorn avgick från uppdraget.

Acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag (se punkt 12)

A 8. ISQC 1 kräver att revisionsföretaget inhämtar information som bedöms som nödvändig med hänsyn till omständigheterna innan ett uppdrag för en ny kund accepteras, vid beslut om att fortsätta med ett befintligt uppdrag och när revisorn överväger att acceptera ett nytt uppdrag för en befintlig kund.⁶ Nedan följer några exempel på uppgifter som underlättar för den ansvariga revisorn att fastställa om de slutsatser som han eller hon har dragit när det gäller att acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag är korrekta:

- Hederligheten hos huvudägarna, högsta ledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen).
- Om uppdragsteamet har nödvändig kompetens för att utföra revisionsuppdraget och har den förmåga som krävs, däribland tid och resurser.
- Om revisionsföretaget och uppdragsteamet kan följa relevanta yrkesetiska krav.
- Betydelsefulla frågor som uppstått under det aktuella revisionsuppdraget eller under tidigare uppdrag och deras följdverkningar för den fortsatta relationen.

A 9. Lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav⁷ kan kräva att revisorn begär, innan uppdraget accepteras, att den tidigare revisorn ska tillhandahålla känd information om alla fakta och omständigheter som, enligt den tidigare revisorns bedömning, revisorn bör känna till innan han eller hon fattar beslut om huruvida uppdraget ska accepteras. I vissa fall kan den tidigare revisorn, på begäran av föreslagen tillträdande revisor, vara skyldig att tillhandahålla information om identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar till föreslagen tillträdande revisor. Exempel: Om den tidigare revisorn har avgått från uppdraget till följd av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar krävs enligt Etikoden att den tidigare revisorn, på begäran av föreslagen tillträdande revisor, tillhandahåller samtliga fakta och andra uppgifter rörande sådan överträdelse som, enligt den tidigare revisorns uppfattning, den föreslagna tillträdande revisorn behöver känna till innan han eller hon beslutar om huruvida revisionsuppdraget ska accepteras.⁸

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn (se punkterna 12–13)

A 10. Inom den offentliga sektorn kan revisorer utses enligt lagstadgade förfaranden. Det betyder att vissa av de krav och överväganden i punkterna 12–13 och punkt A 8 avseende att acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag kanske inte är relevanta. Information som har samlats in genom den beskrivna processen kan ändå vara värdefull för revisorer inom den offentliga sektorn när de utför riskbedömningar och fullgör rapporteringsansvar.

Utse uppdragsteam (se punkt 14)

A 11. Ett uppdragsteam innefattar en medlem som använder sakkunskap inom ett särskilt redovisnings- eller revisionsområde, oavsett om han eller hon har anlitats av eller är anställd av revisionsföretaget, och som utför granskningsåtgärder i uppdraget. Men en person med sådan sakkunskap är inte medlem i uppdragsteamet om den personen enbart har utnyttjats för konsultationer i uppdraget. Konsultationer behandlas i punkt 18 och punkterna A 22–A 23.

⁶ ISQC 1, punkt 27 a.

⁷ Se t.ex. punkt R320.8 i Etikoden.

⁸ Se t.ex. punkterna R360.22 och R360.23 i Etikoden.

A 12. När den ansvariga revisorn beaktar den ändamålsenliga kompetens och förmåga som förväntas av uppdragsteamet som helhet, kan han eller hon överväga sådana frågor som teamets

- förståelse och praktiska erfarenhet av revisionsuppdrag av liknande karaktär och komplexitet genom ändamålsenlig utbildning och medverkan,
- förståelse av standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar,
- teknisk sakkunskap, däribland sakkunskap inom relevanta IT- och specialområden inom redovisning och revision,
- kunskaper om relevanta branscher som kunden bedriver verksamhet i,
- förmåga att utöva professionellt omdöme, och
- förståelse av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 13. Inom den offentliga sektorn kan ytterligare ändamålsenlig kompetens innefatta färdigheter som behövs för att villkoren för revisionsuppdraget i en viss jurisdiktion ska uppfyllas. Sådan kompetens kan innefatta en förståelse av tillämpliga rapporteringsåtgärder, däribland rapportering till lagstiftande eller annat styrande organ eller i allmänhetens intresse. Den vidare inriktningen på och omfattningen av en revision inom den offentliga sektorn kan t.ex. innefatta vissa aspekter av effektivitetsgranskning eller en allsidig bedömning av hur lagar och andra författningar följs och förhindrande och upptäckt av oegentligheter och korruption.

Uppdragets utförande

Ledning, övervakning och utförande (se punkt 15 a)

A 14. Ledning av uppdragsteamet innefattar att informera medlemmarna i uppdragsteamet om t.ex.

- deras ansvar, bland annat behovet av att följa relevanta yrkesetiska krav samt att förhålla sig professionellt skeptiska vid planering och utförande av en revision enligt krav i ISA 200,⁹
- respektive delägars ansvar om fler än en delägare deltar i utförandet av ett revisionsuppdrag,
- målen för det arbete som ska utföras,
- företagets verksamhetskaraktär,
- riskrelaterade frågor,
- problem som kan uppstå, och
- den detaljerade ansatsen för uppdragets utförande.

Diskussioner mellan medlemmarna i uppdragsteamet ger mindre erfarna teammedlemmar möjlighet att kommunicera frågor med mer erfarna teammedlemmar, så att det blir en ändamålsenlig kommunikation inom uppdragsteamet.

A 15. Ändamålsenligt teamarbete och lämplig utbildning underlättar för mindre erfarna medlemmar i uppdragsteamet att tydligt förstå målen med det tilldelade arbetet.

A 16. Övervakning innefattar t.ex. att

- följa upp hur revisionsuppdraget framskrider,
- överväga kompetensen och förmågan hos uppdragsteamets enskilda medlemmar, däribland om de har tillräckligt med tid att utföra sitt arbete, om de förstår sina instruktioner och om arbetet utförs enligt den planerade ansatsen för revisionsuppdraget,
- hantera betydelsefulla frågor som uppstår under revisionsuppdraget, ta hänsyn till deras betydelse och ändra den planerade ansatsen därefter, och
- identifiera frågor som kräver konsultation eller övervägande av mer erfarna medlemmar i uppdragsteamet under revisionsuppdraget.

⁹ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 15.

Genomgång av utfört arbete

Ansvar för genomgång av utfört arbete (se punkt 16)

A 17. Enligt ISQC 1 bygger revisionsföretagets riktlinjer och rutiner när det gäller ansvar för genomgång av utfört arbete på att mer erfarna teammedlemmar går igenom det arbete som mindre erfarna teammedlemmar utför.¹⁰

A 18. En genomgång består av övervägande av om t.ex.

- arbetet har utförts enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar,
- betydelsefulla frågor har kommunicerats till fortsatt övervägande,
- lämpliga konsultationer har gjorts och att slutsatserna av dessa har dokumenterats och lett till lämpliga åtgärder,
- karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av utfört arbete behöver revideras,
- det arbete som har utförts stöder de slutsatser som har dragits och om det har dokumenterats på ett ändamålsenligt sätt,
- de inhämtade bevisen är tillräckliga och ändamålsenliga som stöd för revisors rapport, och
- målen för uppdragsåtgärderna har uppnåtts.

ISA
ISQC
m.m.

Den ansvariga revisorns genomgång av det utförda arbetet (se punkt 17)

A 19. Om den ansvariga revisorn går igenom följande punkter i rätt tid och i lämpliga skeden av uppdraget, kan betydelsefulla frågor lösas i god tid på ett för honom eller henne tillfredsställande sätt senast den dag revisors rapport lämnas:

- Kritiska bedömningsområden, i synnerhet sådana som rör svåra eller tvistiga frågor som har identifierats under uppdragets gång.
- Betydande risker.
- Andra områden som den ansvariga revisorn bedömer som viktiga.

Den ansvariga revisorn behöver inte gå igenom all revisionsdokumentation men kan välja att göra det. Dock måste han eller hon, som anges i ISA 230, dokumentera omfattningen av och tidpunkten för genomgångarna.¹¹

A 20. En ansvarig revisor som tar över en revision under uppdragets gång kan i syfte att ta över ansvaret från en annan ansvarig revisor tillämpa de åtgärder som beskrivs i punkt A 19 för att gå igenom det arbete som har utförts fram till dagen för övertagandet.

Överväganden som är relevanta om en medlem i uppdragsteamet med sakkunskap inom ett särskilt redovisnings- eller revisionsområde används (se punkterna 15–17)

A 21. Om uppdragsteamet använder sig av en medlem som har sakkunskap inom ett särskilt redovisnings- eller revisionsområde, kan ledning, övervakning och genomgång av det arbete som den medlemmen i uppdragsteamet utför bland annat innefatta att

- komma överens med den medlemmen om karaktären på, omfattningen av och målen med hans eller hennes arbete samt de respektive roller som medlemmen och andra medlemmar i uppdragsteamet har samt karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av kommunikation mellan dem, och
- utvärdera om den medlemmens arbete är tillfredsställande, däribland relevansen och rimligheten i hans eller hennes iakttagelser eller slutsatser och deras förenlighet med andra revisionsbevis.

¹⁰ ISQC 1, punkt 33.

¹¹ ISA 230, punkt 9 c.

Konsultation (se punkt 18)

A 22. Effektiv konsultation om betydelsefulla tekniska, yrkesetiska och andra frågor inom revisionsföretaget eller där så är tillämpligt utanför företaget kan uppnås om de som konsulteras

- får alla relevanta fakta som gör att de kan ge initierade råd, och
- har lämpliga kunskaper, senioritet och erfarenheter.

A 23. Det kan vara lämpligt att uppdragsteamet konsulterar någon utanför revisionsföretaget, t.ex. om företaget saknar lämpliga interna resurser. Uppdragsteamet kan utnyttja rådgivningstjänster som erbjuds av andra företag, yrkesorganisationer och tillsynsorgan eller kommersiella företag som erbjuder relevanta kvalitetskontrolltjänster.

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

Slutförande av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen innan revisors rapport dateras (se punkt 19 c)

A 24. ISA 700 (omarbetad) kräver att revisors rapport dateras tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna.¹² Om det rör sig om en revision av börsnoterade företags finansiella rapporter eller om ett uppdrag uppfyller kriterierna för en uppdragsanknuten kvalitetskontroll, underlättar en sådan kontroll för revisorn att fastställa om tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats.

A 25. Genom att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen genomförs i rätt tid och i lämpliga skeden av uppdraget, går det att lösa betydelsefulla frågor omedelbart och på ett sätt som tillfredsställer den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget senast den dag revisors rapport lämnas.

A 26. Slutförande av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen innebär att den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget fullgör kraven i punkterna 20–21 och där så är lämpligt punkt 22. Dokumentation av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen kan slutföras efter datumet för revisors rapport som en del av sammanställningen av den slutliga dokumentationen av revisionsuppdraget. ISA 230 anger kraven och ger vägledning i detta avseende.¹³

Karaktern på, omfattningen av och tidpunkten för den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen (se punkt 20)

A 27. Om den ansvariga revisorn under hela uppdraget är uppmärksam på om omständigheterna ändras, kan han eller hon identifiera situationer som kräver en uppdragsanknuten kvalitetskontroll, även om det i början av uppdraget inte krävdes någon sådan kontroll.

A 28. Omfattningen av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen kan bland annat bero på hur pass komplext revisionsuppdraget är, om företaget är börsnoterat och risken för att revisors rapport inte skulle vara korrekt med hänsyn till omständigheterna. Att en uppdragsanknuten kvalitetskontroll genomförs minskar inte den ansvariga revisorns ansvar för revisionsuppdraget och dess utförande.

A 29. När ISA 701¹⁴ är tillämplig innefattar de slutsatser som uppdragsteamet drar när revisors rapport formuleras att fastställa

- de särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras i revisors rapport,

¹² ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkt 49.

¹³ ISA 230, punkterna 14–16.

¹⁴ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

- de eventuella särskilt betydelsefulla områden som inte ska kommuniceras i revisors rapport enligt punkt 14 i ISA 701, och
- i tillämpliga fall, beroende på fakta och omständigheter för företaget och revisionen, att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras i revisors rapport.

Dessutom innefattar genomgången av förslaget till revisors rapport enligt punkt 20 b övervägande av förslaget till formulering som ska ingå i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden*.

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll avseende börsnoterade företag (se punkt 21)

A 30. Annat som är relevant vid utvärdering av uppdragsteamets betydelsefulla bedömningar och som kan beaktas i en uppdragsanknuten kvalitetskontroll avseende ett börsnoterat företag:

- Betydande risker som har identifierats under uppdraget enligt ISA 315¹⁵, och hanteringen av dessa risker enligt ISA 330¹⁶, däribland uppdragsteamets bedömning av och hantering av risken för oegentligheter enligt ISA 240.¹⁷
- Gjorda bedömningar, i synnerhet med avseende på väsentlighet och betydande risker.
- Betydelsen av och åtgärder avseende rättade och icke rättade felaktigheter som har identifierats under revisionen.
- De frågor som ska kommuniceras till företagsledningen och styrelsen samt, i tillämpliga fall, andra parter, t.ex. tillsynsorgan.

Dessa andra frågor kan, beroende på omständigheterna, även vara tillämpliga vid uppdragsanknuten kvalitetskontroll avseende revisioner av andra företags finansiella rapporter.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag (se punkterna 20–21)

A 31. Utöver revisionerna av börsnoterade företags finansiella rapporter krävs det en uppdragsanknuten kvalitetskontroll också för revisionsuppdrag som uppfyller de kriterier som revisionsföretaget har fastställt för uppdrag som ska omfattas av en uppdragsanknuten kvalitetskontroll. I vissa fall uppfyller kanske inte något av revisionsföretagets revisionsuppdrag kriterierna för att de ska omfattas av en sådan kvalitetskontroll.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn (se punkterna 20–21)

A 32. Inom den offentliga sektorn kan en revisor som har tillsatts enligt lag (t.ex. en riksrevisor eller annan person med lämpliga kvalifikationer som utses i riksrevisorns ställe) agera i en roll som motsvarar den ansvariga revisorns roll med ett övergripande ansvar för revisioner inom den offentliga sektorn. Under sådana omständigheter innefattar, i tillämpliga fall, valet av särskild kvalitetsgranskare för uppdraget kravet på oberoende från det reviderade företaget och förmågan hos den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget att göra en objektiv utvärdering.

A 33. Börsnoterade företag, som berörs i punkt 21 och punkt A 30, är inte vanligt förekommande inom den offentliga sektorn. Det kan dock finnas andra företag inom den offentliga sektorn som är betydelsefulla på grund av storlek, komplexitet eller allmänintresse och som följaktligen har många olika intressenter. Det kan t.ex. röra sig om statsägda företag, affärsverk och allmännyttiga företag. Pågående omvandlingar inom den offentliga sektorn kan också ge upphov till nya typer av betydelsefulla företag. Det finns inga

ISA
ISQC
m.m.

¹⁵ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö.*

¹⁶ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker.*

¹⁷ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.*

fasta objektiva kriterier som kan användas för att avgöra om ett företag är betydelsefullt. Det är revisorer inom den offentliga sektorn som utvärderar vilka företag som kan vara tillräckligt betydelsefulla för att motivera en uppdragsanknuten kvalitetskontroll.

Övervakning (se punkt 23)

A 34. ISQC 1 kräver att revisionsföretaget inrättar en övervakningsprocess som är så utformad att den ger företaget rimlig säkerhet att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar.¹⁸

A 35. När den ansvariga revisorn överväger brister som kan påverka revisionsuppdraget, kan han eller hon ta hänsyn till åtgärder som revisionsföretaget har vidtagit för att rätta till situationen och som den ansvariga revisorn anser vara tillräckliga för revisionen.

A 36. En brist i företagets kvalitetskontrollsystem tyder inte nödvändigtvis på att ett visst revisionsuppdrag inte har utförts enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar eller att revisors rapport inte har varit korrekt.

Dokumentation

Dokumentation av konsultationer (se punkt 24 d)

A 37. Om dokumentation av konsultationer med andra yrkeskunniga i svåra eller tvistiga frågor är tillräckligt fullständig och detaljerad, bidrar detta till en förståelse av

- den fråga som konsultationen gällde, och
- resultaten av konsultationen, däribland eventuella beslut som fattats, grunden för de besluten och hur de har verkställts.

¹⁸ ISQC 1, punkt 48.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 230 Dokumentation av revisionen

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	157
Denna standards tillämpningsområde	157
Revisionsdokumentationens karaktär och syfte	157
Ikraftträdande	158
Mål	158
Definitioner	158
Krav	158
Upprätta revisionsdokumentation utan onödigt dröjsmål	158
Dokumentera utförda granskningsåtgärder och inhämtade revisionsbevis	158
Sammanställa slutlig dokumentation för revisionsuppdrag	159
Tillämpning och andra förtydliganden	159
Upprätta revisionsdokumentation utan onödigt dröjsmål (se punkt 7)	159
Dokumentera utförda granskningsåtgärder och inhämtade revisionsbevis	160
Sammanställa slutlig dokumentation för revisionsuppdrag (se punkterna 14–16)	164
Bilaga Särskilda krav på revisionsdokumentation i andra ISA (se punkt 1)	164

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att upprätta revisionsdokumentation i samband med en revision av finansiella rapporter. I bilagan finns en förteckning över andra ISA som innehåller särskilda dokumentationskrav och vägledning. De särskilda dokumentationskraven i andra ISA begränsar inte tillämpningen av denna standard. Det kan finnas lag eller annan författning som innehåller ytterligare dokumentationskrav.

Revisionsdokumentationens karaktär och syfte

2. 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 uppnåtts¹ och
- b. bevis på att revisionen har planerats och utförts enligt ISA samt tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

3. Revisionsdokumentationen tjänar även en rad andra syften, däribland att

- underlätta för uppdragsteamet att planera och utföra revisionen,
- underlätta för dem som har ansvar för övervakning i uppdragsteamet att leda och övervaka revisionsarbetet och att fullgöra sitt ansvar att gå igenom utfört arbete enligt ISA 220,²
- möjliggöra för uppdragsteamet att vara ansvarigt för arbetet,
- dokumentera sådant som har fortlöpande betydelse för framtida revisioner,

¹ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 11.

² ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, punkterna 15–17.

- möjliggöra utförandet av uppdragsanknutna kvalitetskontroller enligt ISQC 1³ eller nationella krav som är minst lika höga⁴, och
- möjliggöra externa inspektioner enligt tillämpliga krav i lagar, förordningar, föreskrifter eller andra bestämmelser.

Ikraftträdande

4. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

5. Revisorn ska 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.

Definitioner

6. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Revisionsdokumentation* – dokumentation av utförda granskningsåtgärder, inhämtade relevanta revisionsbevis samt slutsatser som revisorn har kommit fram till (ibland används även termen "arbetspapper").
- b. *Revisionsakt* – en eller flera pärmar, mappar eller andra lagringsmedier, i fysisk eller elektronisk form, som innehåller det material som utgör dokumentationen för ett visst uppdrag.
- c. *Erfaren revisor* – en person (intern eller extern) som har praktisk revisionserfarenhet och rimlig förståelse av
 - i. revisionsprocesser,
 - ii. ISA samt tillämpliga krav i lagar och andra författningar,
 - iii. den affärsmiljö som företaget är verksamt i, och
 - iv. revisions- och rapporteringsfrågor som är av betydelse för den bransch där företaget verkar.

Krav

Upprätta revisionsdokumentation utan onödigt dröjsmål

7. Revisorn ska upprätta revisionsdokumentation utan onödigt dröjsmål. (Se punkt A 1.)

Dokumentera utförda granskningsåtgärder och inhämtade revisionsbevis

Revisionsdokumentationens form, innehåll och omfattning

8. Revisorn ska upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå följande: (Se punkterna A 2–A 5 samt punkterna A 16–A 17.)

- a. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts för att uppfylla ISA och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. (Se punkterna A 6–A 7.)
- b. Resultaten av granskningsåtgärder och vilka revisionsbevis som har inhämtats.
- c. Betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser. (Se punkterna A 8–A 11.)

³ ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*, punkterna 32–33, punkterna 35–38 samt punkt 48.

⁴ ISA 220, punkt 2.

9. Vid dokumentation av granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning ska revisorn dokumentera

- a. identifikationsfaktorer för de särskilda poster eller förhållanden som har granskats, (se punkt A 12)
- b. vem som utförde revisionsarbetet och datumet då arbetet slutfördes, och
- c. vem som gick igenom revisionsarbetet, när detta gjordes och genomgångens omfattning. (Se punkt A 13.)

10. Revisorn ska dokumentera diskussioner om betydelsefulla frågor med företagsledningen, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och andra, däribland frågornas karaktär samt när och med vem diskussionerna ägde rum. (Se punkt A 14.)

11. Om revisorn har identifierat information som är oförenlig med hans eller hennes slutsats i en betydelsefull fråga, ska revisorn dokumentera hur detta har hanterats. (Se punkt A 15.)

ISA
ISQC
m.m.

Avsteg från ett relevant krav

12. Om revisorn i undantagsfall bedömer att det är nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i en ISA, ska revisorn dokumentera hur de alternativa granskningsåtgärder som har utförts uppnår syftet med det kravet samt skälen till avsteget. (Se punkterna A 18–A 19.)

Frågor som uppstår efter datumet för revisors rapport

13. Om revisorn, i undantagsfall, utför nya eller ytterligare granskningsåtgärder eller drar nya slutsatser efter datumet för revisors rapport, ska revisorn dokumentera följande: (Se punkt A 20.)

- a. De förhållanden revisorn har stött på.
- b. De nya eller ytterligare granskningsåtgärder som har utförts, revisionsbevis som har inhämtats och slutsatser som revisorn har kommit fram till samt hur detta har påverkat revisors rapport.
- c. När och av vem följdändringarna i revisionsdokumentationen gjordes respektive gicks igenom.

Sammanställa slutlig dokumentation för revisionsuppdrag

14. Revisorn ska samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter datumet för revisors rapport slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. (Se punkterna A 21–A 22.)

15. Efter det att den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget har sammanställts får revisorn inte radera eller kassera någon revisionsdokumentation förrän arkiveringstiden har upphört. (Se punkt A 23.)

16. Under andra förhållanden än dem som beskrivs i punkt 13 ska revisorn dokumentera följande då han eller hon finner det nödvändigt att ändra den befintliga revisionsdokumentationen eller lägga till ny revisionsdokumentation efter det att den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget har sammanställts, oavsett ändringarnas eller tilläggens karaktär: (Se punkt A 24.)

- a. De särskilda skälen till att ändringarna eller tilläggen har gjorts.
- b. När och av vem de gjordes respektive gicks igenom.

Tillämpning och andra förtydliganden

Upprätta revisionsdokumentation utan onödigt dröjsmål (se punkt 7)

A 1. Att upprätta tillräcklig och ändamålsenlig revisionsdokumentation i rätt tid förbättrar revisionens kvalitet och underlättar en effektiv genomgång och utvärdering av de revisionsbevis som har inhämtats och de slutsatser som har nåtts innan revisors rapport färdigställs. Dokumentation som upprättas efter det att revisionsarbetet har utförts är ofta mindre korrekt än dokumentation som upprättas i samband med att arbetet utförs.

Dokumentera utförda granskningsåtgärder och inhämtade revisionsbevis

Revisionsdokumentationens form, innehåll och omfattning (se punkt 8)

A 2. Revisionsdokumentationens form, innehåll och omfattning beror på sådana faktorer som

- företagets storlek och komplexitet,
- granskningsåtgärdernas karaktär,
- identifierade risker för väsentliga felaktigheter,
- betydelsen av de inhämtade revisionsbevisen,
- karaktär på och omfattning av identifierade avvikelser,
- behovet av att dokumentera en slutsats eller en grund för en slutsats som inte lätt går att fastställa utifrån dokumentationen av utfört arbete eller inhämtade revisionsbevis, och
- den granskningsmetod och de verktyg som har använts.

A 3. Revisionsdokumentation kan dokumenteras på papper, i elektronisk form eller på något annat medium. Exempel på revisionsdokumentation är

- granskningsprogram,
- analyser,
- dokumentation av hur problem har hanterats,
- sammanfattningar av betydelsefulla frågor,
- skriftliga bekräftelser och uttalanden från företagsledningen,
- checklistor, och
- korrespondens (däribland e-post) om betydelsefulla frågor.

Revisorn kan inkludera utdrag ur eller kopior av företagets dokument (t.ex. betydelsefulla kontrakt och avtal) som en del av revisionsdokumentationen. Revisionsdokumentation får dock inte bli en ersättning för företagets räkenskapsmaterial.

A 4. I revisionsdokumentation behöver revisorn inte ta med ersätta versioner av arbetspapper och finansiella rapporter, anteckningar som avspeglar ofullständiga eller preliminära tankegångar, tidigare kopior av dokument som har korrigerats på grund av tryckfel eller andra misstag, eller dubletter av dokument.

A 5. Muntliga förklaringar från revisorn utgör i sig inte tillräckligt stöd för det revisionsarbete revisorn har utfört eller de slutsatser som han eller hon har kommit fram till men kan användas för att förklara eller förtydliga information i revisionsdokumentationen.

Dokumentation av att ISA har följts (se punkt 8 a)

A 6. Uppfylls kraven i denna ISA leder detta i princip till att revisionsdokumentationen blir tillräcklig och ändamålsenlig utifrån omständigheterna. Det finns andra ISA som innehåller särskilda dokumentationskrav som är avsedda att förtydliga tillämpningen av denna standard för särskilda omständigheter som gäller för dessa andra ISA. De särskilda dokumentationskraven i andra ISA begränsar inte tillämpningen av denna standard. Skulle det saknas ett dokumentationskrav i en viss ISA, innebär detta inte att ingen dokumentation ska upprättas till följd av att man har följt den ISA det är fråga om.

A 7. Revisionsdokumentationen utgör bevis för att revisionen följer ISA. Det är dock varken nödvändigt eller praktiskt genomförbart för revisorn att dokumentera alla frågor som beaktas eller professionella bedömningar som görs under en revision. Revisorn behöver inte heller dokumentera separat (t.ex. i en checklista) att han eller hon har uppfyllt sådant som redan är dokumenterat i revisionsakten. Exempel:

- En ändamålsenligt dokumenterad granskningsplan visar att revisorn har planerat revisionen.
- Ett undertecknat uppdragsbrev i revisionsakten visar att revisorn har kommit överens om villkoren för uppdraget med företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen.

- En revisors rapport där revisorn uttalar sig med korrekt utformad reservation om de finansiella rapporterna visar att revisorn har uppfyllt kravet på att lämna ett uttalande med reservation under sådana omständigheter som är angivna i ISA.
- Det finns ett antal krav som gäller generellt under en revision, och det kan finnas många olika sätt att visa i revisionsakten att dessa har uppfyllts:
 - Det finns kanske t.ex. inte något standardsätt att dokumentera att revisorn har förhållit sig professionellt skeptisk. Men revisionsdokumentationen kan ändå utgöra bevis för att revisorn har förhållit sig professionellt skeptisk enligt ISA när det t.ex. gäller uppskattningar i redovisningen, när de inhämtade revisionsbevisen innehåller bevis som både styrker och motsäger företagsledningens påståenden, dokumentation av hur revisorn utvärderade dessa bevis, däribland de professionella bedömningar som användes för att dra en slutsats avseende de inhämtade revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet.
 - På samma sätt kan det på ett antal olika sätt visas i revisionsdokumentationen att den ansvariga revisorn har tagit ansvar för styrningen, övervakningen och utförandet av revisionen enligt ISA. Exempel på detta är dokumentation av att den ansvariga revisorn där så krävts har tagit del av olika aspekter av revisionen, t.ex. genom att delta i de teamdiskussioner som krävs enligt ISA 315.⁵

ISA
ISQC
m.m.

Dokumentation av betydelsefulla frågor och professionella bedömningar med koppling till dem (se punkt 8 c)

A 8. Att bedöma betydelsen av en fråga kräver en objektiv analys av fakta och omständigheter. Några exempel på betydelsefulla frågor:

- Frågor som ger upphov till betydande risker (enligt definitionen i ISA 315).⁶
- Resultat av granskningsåtgärder som tyder på att
 - a. de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter eller
 - b. revisorns tidigare bedömningar av riskerna för väsentliga felaktigheter och revisorns reaktioner på dessa risker måste ändras.
- Omständigheter som medför betydande svårigheter för revisorn att genomföra de nödvändiga granskningsåtgärderna.
- Iakttagelser som skulle kunna resultera i en anmärkning som påverkar revisorns uttalande eller i att ett stycke med upplysningar av särskild betydelse tas in i revisors rapport.

A 9. En viktig faktor när det gäller att bestämma formen för, innehållet i och omfattningen av revisionsdokumentation av betydelsefulla frågor är omfattningen av den professionella bedömning som har använts när arbetet har utförts och resultaten har utvärderats. Dokumentation av de professionella bedömningarna bidrar, när de är betydelsefulla, till att förklara revisorns slutsatser och underbygga bedömningens kvalitet. Sådana frågor är särskilt intressanta för dem som är ansvariga för att gå igenom revisionsdokumentationen, däribland dem som under senare revisioner granskar sådant som har fortsatt betydelse (t.ex. vid en efterhandsgranskning av uppskattningar i redovisningen).

A 10. Nedan följer några exempel på omständigheter då det enligt punkt 8 är riktigt att upprätta revisionsdokumentation som rör användningen av professionell bedömning, då frågorna och bedömningarna är betydelsefulla:

- Den logiska grunden för revisorns slutsats när det finns ett krav på att revisorn "ska överväga" viss information eller vissa faktorer och att övervägandet är viktigt för uppdraget i fråga.
- Grunden för revisorns slutsats om rimligheten i subjektiva bedömningar på olika områden som företagsledningen har gjort.
- Grunden för revisorns utvärdering av om en uppskattning i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller om de är felaktiga.

⁵ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*, punkterna 17–18.

⁶ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 12 l.

- Grunden för revisorns slutsatser om äktheten i ett dokument där ytterligare utredning (t.ex. genom att anlita en specialist eller att använda åtgärder för att få bekräftelse) genomförs som en reaktion på omständigheter som identifieras under revisionen och som föranleder revisorn att tro att dokumentet inte är äkta.
- När ISA 701 är tillämplig,⁷ revisorns fastställande av de särskilt betydelsefulla områdena eller att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden att kommunicera.

A 11. Revisorn kan tycka att det är praktiskt att göra en sammanfattning och behålla den som en del av revisionsdokumentationen (även kallad granskningssammanfattning) som redogör för de betydelsefulla frågor som har identifierats under revisionen och hur de har hanterats eller som innehåller korsreferenser till annan relevant och stödande revisionsdokumentation som utgör sådan information. En sådan sammanfattning kan underlätta effektiv granskning och inspektion av revisionsdokumentationen, i synnerhet i stora och komplexa revisioner. Dessutom kan en sådan sammanfattning vara till hjälp för revisorn när han eller hon överväger de betydelsefulla frågorna. Den kan också hjälpa revisorn att överväga om det, mot bakgrund av utförda granskningsåtgärder och dragna slutsatser, finns något enskilt mål i en ISA som revisorn inte kan uppfylla, och som skulle hindra revisorn från att uppnå sitt övergripande mål.

Identifiering av särskilda poster eller förhållanden som har granskats samt identifiering av dem som har upprättat och gått igenom dokumentationen (se punkt 9)

A 12. Att dokumentera identifikationsfaktorer tjänar ett flertal syften. Det gör t.ex. att uppdragsteamet kan vara ansvarigt för sitt arbete och underlättar undersökningen av avvikelser eller oförenligheter. Identifikationsfaktorerna varierar med granskningsåtgärdens karaktär och den post eller det förhållande som har granskats. Exempel:

- Om det gäller ett detaljtest av interna inköpsorder, kan revisorn identifiera de dokument som valts ut för granskning med hjälp av datum och unika inköpsordernummer.
- Om det gäller en granskningsåtgärd som kräver urval eller genomgång av alla poster över ett visst belopp från en viss population, kan revisorn dokumentera åtgärdens omfattning och identifiera populationen (t.ex. alla bokföringsposter över ett visst belopp i journalen).
- Om det gäller en granskningsåtgärd som kräver systematiskt urval från en population av dokument, kan revisorn identifiera dokumenten som väljs ut genom att dokumentera källan, startpunkten och urvalsintervallet (t.ex. ett systematiskt urval av leveransrapporter som valts från leveransloggen för perioden 1 april–30 september; var 125:e rapport med början från rapport 12345).
- Om det gäller en granskningsåtgärd som kräver att viss personal utfrågas, kan revisorn dokumentera datum för utfrågningen samt personens namn och befattning.
- Om det gäller en observationsåtgärd, kan revisorn dokumentera den process eller den åtgärd som observeras, de berörda personerna, deras ansvarsområden samt var och när observationen utförs.

A 13. ISA 220 kräver att revisorn går igenom det revisionsarbete som utförs genom att gå igenom revisionsdokumentationen.⁸ Kravet att dokumentera vem som gick igenom det utförda revisionsarbetet innebär inte att varje arbetspapper måste innehålla bevis på att det har gått igenom. Men det som måste dokumenteras är vilket revisionsarbete som har gått igenom, vem som gjorde det och när det gjordes.

⁷ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

⁸ Se ISA 220, punkt 17.

Dokumentation av diskussioner om betydelsefulla frågor med företagsledningen, styrelsen och andra (se punkt 10)

A 14. Dokumentationen är inte begränsad till sådant som upprättas av revisorn utan kan innefatta annat material, t.ex. mötesanteckningar som har upprättats av företagets personal och godkänts av revisorn. Andra som revisorn kan diskutera betydelsefulla frågor med kan vara annan personal hos företaget samt externa parter, t.ex. professionella rådgivare till företaget.

Dokumentation av hur oförenligheter har hanterats (se punkt 11)

A 15. Kravet att dokumentera hur revisorn har hanterat oförenlig information betyder inte att revisorn måste bevara dokumentation som är felaktig eller ersatt.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag (se punkt 8)

A 16. Revisionsdokumentationen vid revisionen av ett mindre företag är i allmänhet mindre omfattande än vid revisionen av ett större företag. Om det rör sig om en revision där den ansvariga revisorn utför hela revisionsarbetet, kommer dokumentationen heller inte att innehålla sådant som kanske måste dokumenteras endast i syfte att informera eller instruera ett uppdragsteam eller för att ge bevis för att andra medlemmar av teamet har övervakat arbetet (det kommer t.ex. inte att finnas något att dokumentera som rör teamdiskussioner eller övervakning). Den ansvariga revisorn måste dock uppfylla kravet i punkt 8 på att upprätta dokumentation som kan förstås av en erfaren revisor, eftersom revisionsdokumentationen kan komma att granskas av externa parter av tillsynsskäl eller andra skäl.

A 17. När revisorn upprättar revisionsdokumentation vid revision av ett mindre företag kan han eller hon också tycka att det underlättar att dokumentera olika aspekter av revisionen i ett och samma dokument, i förekommande fall med korsreferenser till underliggande arbetspapper. Exempel på sådant som kan dokumenteras i samma dokument under en revision av ett mindre företag är bl.a. förståelsen av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll, den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen, väsentlighet fastställd enligt ISA 320⁹, riskbedömningar, betydelsefulla frågor under revisionen samt de slutsatser som revisorn har kommit fram till.

Avsteg från ett relevant krav (se punkt 12)

A 18. Kraven i ISA är utformade för att revisorn ska kunna nå de övergripande målen som är angivna i ISA, och därmed revisorns övergripande mål. Följaktligen kräver ISA att revisorn, förutom i undantagsfall, uppfyller alla krav i ISA som utifrån omständigheterna är av betydelse för revisionen.

A 19. Dokumentationskravet gäller endast sådana krav som är relevanta med hänsyn till omständigheterna. Endast i följande fall är ett krav inte relevant¹⁰:

- Hela ISAn saknar relevans (om ett företag t.ex. inte har en internrevisionsfunktion är ingen del av ISA 610¹¹ relevant).
- Kravet är villkorat och villkoret inte är uppfyllt (t.ex. kravet att modifiera revisorns uttalande om det inte går att få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och detta inte är fallet).

Frågor som uppstår efter datumet för revisors rapport (se punkt 13)

A 20. Exempel på undantagsfall är bl.a. fakta som blir kända för revisorn efter datumet för revisors rapport, men som förelåg före det datumet, och som om de hade varit kända vid den tidpunkten kunde ha lett till att de finansiella rapporterna hade ändrats eller att

ISA
ISQC
m.m.

⁹ ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision.*

¹⁰ Se ISA 200, punkt 22.

¹¹ ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen*, punkt 2.

revisorn hade modifierat sitt uttalande i revisors rapport.¹² Följdändringarna i revisionsdokumentationen granskas enligt det granskningsansvar som beskrivs i ISA 220¹³ och den ansvariga revisorn har det slutgiltiga ansvaret för ändringarna.

Sammanställa slutlig dokumentation för revisionsuppdrag (se punkterna 14–16)

A 21. ISQC 1 (eller nationella krav som är minst lika höga) kräver att revisionsföretag fastställer riktlinjer och rutiner för att sammanställning av revisionsakter slutförs utan onödigt dröjsmål.¹⁴ En lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget är normalt senast 60 dagar efter datumet för revisors rapport.¹⁵

A 22. Färdigställandet av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget efter datumet för revisors rapport är en administrativ process som inte medför att några nya granskningsåtgärder utförs eller att några nya slutsatser dras. Administrativa ändringar får dock göras i revisionsdokumentationen under den slutliga sammanställningsprocessen. Exempel på sådana ändringar är bl.a. att

- ta bort eller kassera dokumentation som har ersatts,
- sortera och kollationera arbetspapper samt lägga in korsreferenser,
- signera checklistor i samband med arkiveringsprocessen, och
- dokumentera revisionsbevis som revisorn har inhämtat, diskuterat och stämt av med berörda medlemmar i uppdragsteamet före datumet för revisors rapport.

A 23. ISQC 1 (eller nationella krav som är minst lika höga) kräver att revisionsföretag fastställer riktlinjer och rutiner för arkivering av uppdragsdokumentation.¹⁶ Arkiveringstiden för revisionsuppdrag är normalt minst fem år från och med datumet för revisors rapport eller, om revisors rapport för koncernen har ett senare datum, från och med detta senare datum.¹⁷

A 24. Ett exempel på en omständighet då revisorn kan tycka att det är befogat att ändra i befintlig revisionsdokumentation eller lägga till ny revisionsdokumentation i efterhand är om det uppstår ett behov av att förtydliga den befintliga revisionsdokumentationen på grund av kommentarer i samband med övervakningsinspektioner företagna av interna eller externa parter.

Bilaga Särskilda krav på revisionsdokumentation i andra ISA (se punkt 1)

I denna bilaga identifieras punkter i andra ISA som innehåller särskilda dokumentationskrav. Kraven och tillhörande tillämpningsmaterial och andra förtydliganden i dessa ISA måste dock ändå beaktas.

- ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* – punkterna 10–12.
- ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* – punkterna 24–25.
- ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* – punkterna 45–48.
- ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* (omarbetad) – punkt 30.
- ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad) – punkt 23.
- ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* – punkt 12.
- ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* – punkt 38.

¹² ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkt 14.

¹³ Se ISA 220, punkt 16.

¹⁴ ISQC 1, punkt 45.

¹⁵ ISQC 1, punkt A 54.

¹⁶ ISQC 1, punkt 47.

¹⁷ ISQC 1, punkt A 61.

- ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* – punkt 14.
- ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* – punkterna 28–30.
- ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* – punkt 15.
- ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar* (omarbetad) – punkt 39.
- ISA 550 *Närståendeförhållanden* – punkt 28.
- ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* – punkt 50.
- ISA 610 (omarbetad 2013) *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* – punkterna 36–37.
- ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad) – punkt 25.

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

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

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	167
Denna standards tillämpningsområde	167
Kännetecken på oegentligheter	167
Ansvar för att förebygga och upptäcka oegentligheter	167
Ikraftträdande	168
Mål	168
Definitioner	169
Krav	169
Professionell skeptisk inställning	169
Diskussioner i uppdragsteamet	169
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	169
Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter	170
Hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter	171
Utvärdering av revisionsbevis (se punkt A 50)	172
Om revisorn tvingas avbryta uppdraget	173
Skriftliga uttalanden	173
Kommunikation med företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)	173
Rapportering av oegentligheter till vederbörlig myndighet utanför företaget	174
Dokumentation	174
Tillämpning och andra förtydliganden	175
Kännetecken på oegentligheter (se punkt 3)	175
Ansvar för att förebygga och upptäcka oegentligheter	176
Förhålla sig professionellt skeptisk (se punkterna 13–15)	176
Diskussioner i uppdragsteamet (se punkt 16)	177
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	178
Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter	181
Hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter	182
Utvärdering av revisionsbevis (se punkterna 35–38)	186
Om revisorn tvingas avbryta uppdraget (se punkt 39)	187
Skriftliga uttalanden (se punkt 40)	187
Kommunikation med företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkterna 41–43)	188
Rapportering av oegentligheter till vederbörlig myndighet utanför företaget (se punkt 44)	189
Bilaga 1 Exempel på riskfaktorer i samband med oegentligheter (se punkt A 26)	189
Bilaga 2 Exempel på möjliga granskningsåtgärder med hänsyn till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter (se punkt A 41)	193
Bilaga 3 Exempel på omständigheter som tyder på möjliga oegentligheter (se punkt A 50)	196

International Standard on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar avseende oegentligheter under en revision av finansiella rapporter. Den beskriver uttömmande hur ISA 315¹ och ISA 330² ska tillämpas med hänsyn till risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Kännetecken på oegentligheter

2. Felaktigheter i de finansiella rapporterna kan härröra från antingen oegentligheter eller misstag. Det som skiljer oegentligheter från misstag är huruvida den handling som leder till felaktigheter i de finansiella rapporterna är avsiktlig eller oavsiktlig.

3. Oegentligheter är ett brett rättsbegrepp, men i ISA är det de oegentligheter som orsakar en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som är av intresse för revisorn. Det finns två olika typer av avsiktliga felaktigheter som är relevanta för revisorn – felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering och felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar. Även om revisorn skulle misstänka eller i sällsynta fall kan identifiera förekomsten av oegentligheter är det inte revisorn som fastställer juridiskt att oegentligheter verkligen har ägt rum. (Se punkterna A 1–A 7.)

Ansvar för att förebygga och upptäcka oegentligheter

4. Det främsta ansvaret för att förebygga och upptäcka oegentligheter vilar på dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och företagsledningen. Det är viktigt att företagsledningen, under styrelsens tillsyn, lägger stor vikt vid att förebygga oegentligheter, vilket kan leda till minskade möjligheter att begå oegentligheter, och att avskräcka från oegentligheter, vilket kan hindra personer från att begå oegentligheter eftersom sannolikheten är hög att de ska bli upptäckta och bestraffade. Detta innefattar ett åtagande att skapa en kultur som präglas av ärlighet och etik, vilket kan förstärkas genom aktiv tillsyn av styrelsen. Styrelsens tillsyn innefattar att beakta vilka möjligheter det finns att sätta sig över kontroller eller på annat sätt påverka processen för finansiell rapportering på otillbörligt sätt, t.ex. försök av företagsledningen att manipulera resultaten i syfte att påverka analytikers uppfattning om företagets resultat och lönsamhet.

Revisorns ansvar

5. En revisor som utför en revision enligt ISA ska uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller misstag. På grund av de inneboende begränsningarna i en revision finns det en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna inte upptäcks, även om revisionen är korrekt planerad och utförs enligt ISA.³

6. Enligt beskrivning i ISA 200⁴ är de potentiella effekterna av inneboende begränsningar särskilt betydelsefulla när det handlar om felaktigheter som beror på oegentligheter. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter är högre än risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet som beror på misstag. Detta beror på att oegentligheter kan innefatta sofistikerade och noggrant uttänkta planer som är avsedda att dölja oegentligheterna, t.ex. förfalskning, avsiktligt underlåtande att bokföra transaktioner eller genom att felaktiga uppgifter avsiktligt lämnas till revisorn. Sådana försök att dölja oegentligheter kan vara ännu svårare att upptäcka om flera personer arbetar i maskopi. Då kan revisorn förledas att tro att revisionsbevisen är övertygande när de i själva verket är falska. Revisorns möjlighet att upptäcka oegentligheter beror

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

² ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

³ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkterna A 53–A 54.

⁴ ISA 200, punkt A 53.

bland annat på hur skicklig förövaren är, hur ofta och i vilken omfattning manipulationen sker, hur många som arbetar i maskopi, den relativa storleken på de enskilda belopp som manipuleras och vilken rang de inblandade personerna har. Även om revisorn kan identifiera möjligheter att begå oegentligheter är det svårt att veta om felaktigheter rörande bedömningsområden, t.ex. uppskattningar i redovisningen, orsakas av oegentligheter eller misstag.

7. Risken för att revisorn inte ska upptäcka väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som har begåtts av företagsledningen är också större än om det är andra anställda som har begått oegentligheterna, eftersom företagsledningen oftare har möjlighet att direkt eller indirekt manipulera räkenskapsmaterial, presentera bedräglig finansiell information eller sätta sig över de kontroller som har utformats för att förebygga att liknande oegentligheter begås av andra anställda.

8. I sin strävan att uppnå rimlig säkerhet måste revisorn förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen och ta hänsyn till företagsledningens möjligheter att sätta sig över kontroller samt vara medveten om att granskningsåtgärder som är effektiva när det gäller att upptäcka misstag kanske inte fungerar när det gäller oegentligheter. Kraven i denna ISA är utformade för att hjälpa revisorn att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och att utarbeta metoder för att upptäcka sådana felaktigheter.

9. Revisorn kan ha ytterligare ansvar enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav i fråga om ett företags överträdelse av lagar och andra författningar, däribland oegentligheter, vilka kan skilja sig från eller gå utöver denna och andra ISA, t.ex. att (se punkt A 6)

- a. hantera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar, däribland efterkomma krav avseende särskild kommunikation med företagsledningen och styrelsen, bedöma lämpligheten i dessas hantering av överträdelse och fastställa om ytterligare åtgärder krävs,
- b. kommunicera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till andra revisorer (t.ex. vid en revision av en koncernredovisning), och
- c. uppfylla dokumentationskrav rörande identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar.

Att uppfylla eventuella ytterligare skyldigheter kan ge ytterligare information som är relevant för revisorns arbete enligt denna och andra ISA (t.ex. avseende företagsledningens hederlighet eller, i tillämpliga fall, styrelsens hederlighet).

Kraftträdande

10. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

11. Revisorns mål är att

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

Definitioner

12. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. Oegentlighet – en avsiktlig handling av en eller flera personer i företagsledningen, styrelsen, personalen eller av extern part, som innefattar bedrägligt förfarande i syfte att uppnå obehöriga eller olagliga fördelar.
- b. Riskfaktorer i samband med oegentligheter – händelser eller omständigheter som tyder på att det finns ett incitament eller ett tryck att begå oegentligheter eller göra det möjligt att begå oegentligheter.

Krav*Professionell skeptisk inställning*

13. Enligt ISA 200⁵ ska revisorn förhålla sig professionellt skeptisk under revisionen och vara medveten om möjliga väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, även om revisorns tidigare erfarenheter av företags ledning och styrelse tyder på att de är ärliga och hederliga. (Se punkterna A 8–A 9.)

14. Såvida inte revisorn har anledning att tro motsatsen kan revisorn betrakta bokföring och dokument som äkta. Om omständigheter framkommer under revisionen som föranleder revisorn att tro att ett dokument inte är äkta eller att villkoren i ett dokument ändrats, men detta inte har redovisats för revisorn, ska revisorn utreda saken ytterligare. (Se punkt A 10.)

15. Om svaren på revisorns frågor till företagsledningen och styrelsen inte stämmer överens ska revisorn undersöka oförenligheterna.

Diskussioner i uppdragsteamet

16. ISA 315 (omarbetad 2019) kräver diskussion i uppdragsteamet och att den ansvariga revisorn bestämmer vilka frågor som de teammedlemmar som inte deltar i diskussionen ska informeras om.⁶ Diskussionen ska lägga särskild vikt vid hur och var företags finansiella rapporter kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, samt hur oegentligheter kan uppstå. Under diskussionen ska uppdragsteamets medlemmar försöka att bortse från sina uppfattningar om att företagsledningen och styrelsen skulle vara ärliga och hederliga. (Se punkterna A 11–A 12.)

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter

17. När revisorn utför de åtgärder som krävs enligt ISA 315 (omarbetad 2019) avseende riskbedömning och näraliggande aktiviteter i syfte att förstå företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företags system för intern kontroll, ska revisorn utföra åtgärderna i punkterna 23–43 för att inhämta information som behövs för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Företagsledningen och andra i företaget

18. Revisorn ska ställa frågor till företagsledningen om

- a. företagsledningens bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, däribland karaktären på, i vilken omfattning och hur ofta sådana bedömningar görs, (se punkterna A 13–A 14)
- b. företagsledningens process för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i företaget, inklusive eventuella särskilda risker för oegentligheter som företagsledningen har identifierat eller som företagsledningen har gjort uppmärksam på, eller transaktionsslag, konton eller upplysningar för vilka risken för oegentligheter är större, (se punkt A 15)

⁵ ISA 200, punkt 15.

⁶ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 17–18.

- c. företagsledningens kommunikation, i förekommande fall, med styrelsen rörande processerna för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i företaget, och
- d. företagsledningens kommunikation, i förekommande fall, med anställda om dess syn på affärspraxis och etik.

19. Revisorn ska i lämplig omfattning ställa frågor till företagsledningen och andra personer i företaget för att fastställa om dessa har kännedom om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar företaget. (Se punkterna A 16–A 18.)

20. Om företaget har en internrevisionsfunktion ska revisorn ställa frågor till lämpliga personer för att fastställa om de har kännedom om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar företaget samt inhämta deras åsikter om risken för oegentligheter. (Se punkt A 19.)

Styrelsen

21. Såvida inte alla i styrelsen även deltar i ledningen av företaget⁷ ska revisorn skaffa sig en bild av hur styrelsen utövar tillsyn över företagsledningens metoder för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i företaget och över kontrollerna som företagsledningen har inrättat för att motverka riskerna. (Se punkterna A 20–A 22.)

22. Såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget ska revisorn göra förfrågningar till styrelsen i syfte att fastställa om de känner till faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar företaget. Dessa frågor ställs delvis för att styrka svaren på frågorna som har ställts till företagsledningen.

Ovanliga eller oväntade relationer som har identifierats

23. Revisorn ska utvärdera om ovanliga eller oväntade relationer som har identifierats vid den analytiska granskningen, däribland sådana som rör intäktskonton, kan tyda på risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Annan information

24. Revisorn ska beakta om annan information som han eller hon har inhämtat tyder på risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkt A 23.)

Utvärdering av riskfaktorer i samband med oegentligheter

25. Revisorn ska utvärdera om informationen som han eller hon har inhämtat genom annan riskbedömning och näraliggande aktiviteter tyder på att det finns en eller flera riskfaktorer. Riskfaktorer i samband med oegentligheter kanske inte nödvändigtvis betyder att det föreligger oegentligheter, men de har ofta förekommit i samband med oegentligheter och kan därför tyda på risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkterna A 24–A 28.)

Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter

26. Enligt ISA 315 (omarbetad 2019) ska revisorn identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån och på påståendnivån när det gäller transaktionsslag, konton och upplysningar.⁸

27. När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska han eller hon, på grundval av antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. I punkt 48 anges vilken dokumentation som krävs när revisorn drar slutsatsen att antagandet inte är tillämpligt under

⁷ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 13.

⁸ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 28.

de omständigheter som gäller för uppdraget och följaktligen inte har identifierat intäktsredovisning som en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkterna A 29–A 31.)

28. Revisorn ska behandla sådana bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som betydande risker och följaktligen, till den del detta redan inte har skett, identifiera företagets kontroller för att hantera dessa risker, samt utvärdera deras utformning och huruvida de har införts.⁹ (Se punkterna A 32–A 33.)

Hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter
Övergripande åtgärder

29. Enligt ISA 330 ska revisorn fastställa övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivå.¹⁰ (Se punkt A 34.)

- 30.** När revisorn fastställer övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivå ska revisorn
- välja och övervaka den personal som får ett betydande ansvar i samband med uppdraget, med beaktande av de kunskaper, färdigheter och den förmåga som de personerna har samt av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter i uppdraget, (se punkterna A 35–A 36)
 - utvärdera om valet och tillämpningen av företagets redovisningsprinciper, i synnerhet sådana som rör subjektiva mätningar och komplicerade transaktioner, kan tyda på bedräglig finansiell rapportering som beror på att företagsledningen manipulerar resultaten, och
 - införliva ett mått av oförutsägbarhet i valet av granskningsåtgärder när det gäller karaktär, tidpunkt och omfattning. (Se punkt A 37.)

Granskningsåtgärder för att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på påståendenivå

31. Enligt ISA 330 ska revisorn utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder som till sin karaktär, tidpunkt och omfattning svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på påståendenivå.¹¹ (Se punkterna A 38–A 41.)

Granskningsåtgärder för att hantera de risker som förknippas med företagsledningens åsidosättande av kontroller

32. Företagsledningen har unika möjligheter att begå oegentligheter på grund av att den kan manipulera räkenskapsmaterial och upprätta bedrägliga finansiella rapporter genom att sätta sig över kontroller som annars tycks fungera. Även om risken för att företagsledningen skulle sätta sig över kontroller varierar från företag till företag finns det ändå en risk i alla företag. Eftersom det inte går att förutsäga hur ett åsidosättande av kontroller skulle kunna ske finns det en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, vilket således utgör en betydande risk.

33. Oavsett hur revisorn bedömer riskerna för att företagsledningen ska sätta sig över kontrollerna ska han eller hon utforma och utföra granskningsåtgärder i följande syften:

- För att pröva riktigheten i bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Vid utformandet och utförandet av granskningsåtgärder för sådana granskningar ska revisorn

⁹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 26 a i och 26 d.

¹⁰ ISA 330, punkt 5.

¹¹ ISA 330, punkt 6.

- i. fråga personer som deltar i bokslutsarbetet om otilförliga eller ovanliga aktiviteter i samband med bearbetningen av bokföringsposter och andra justeringar,
 - ii. välja ut bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts i slutet av en rapportperiod, och
 - iii. överväga om det finns ett behov av att granska bokföringsposter och andra justeringar för hela perioden. (Se punkterna A 42–A 45.)
- b. Granska uppskattningar i redovisningen med avseende på bristande objektivitet och utvärdera om de eventuella bakomliggande omständigheterna utgör en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Under granskningen ska revisorn
- i. utvärdera om företagsledningens bedömningar och beslut rörande uppskattningar i redovisningen i de finansiella rapporterna, även om de var för sig är rimliga, tyder på bristande objektivitet ur företagsledningens synvinkel, vilket skulle kunna utgöra en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Om så är fallet ska revisorn göra en ny helhetsbedömning av uppskattningarna i redovisningen, och
 - ii. utföra en efterhandsgranskning av företagsledningens bedömningar och antaganden rörande betydande uppskattningar i redovisningen som avspeglas i de finansiella rapporterna för föregående år. (Se punkterna A 46–A 48.)
- c. Vid betydande transaktioner som ligger utanför företagets normala verksamhet, eller som revisorn på annat sätt uppfattar som ovanliga mot bakgrund av hans eller hennes förståelse av företaget och dess miljö samt annan information som har inhämtats under revisionen, ska revisorn utvärdera om de affärsmässiga grunderna (eller bristen på sådana) för transaktionerna skulle kunna tyda på att syftet med transaktionerna har varit att manipulera de finansiella rapporterna eller dölja förskingring av tillgångar. (Se punkt A 49.)

34. Revisorn ska fastställa om det behövs ytterligare granskningsåtgärder utöver dem som särskilt nämns ovan, för att han eller hon ska kunna hantera de identifierade riskerna för att företagsledningen ska sätta sig över kontrollerna (dvs. om det finns andra särskilda risker för att företagsledningen ska sätta sig över kontrollerna som inte täcks av de åtgärder som utförs för att uppfylla kraven i punkt 33).

Utvärdering av revisionsbevis (se punkt A 50)

35. Revisorn ska utvärdera om analytisk granskning som han eller hon utför i slutet av revisionen för att nå fram till en övergripande slutsats rörande huruvida de finansiella rapporterna överensstämmer med revisorns förståelse av företaget, tyder på någon tidigare inte upptäckt risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkt A 51.)

36. Om revisorn identifierar en felaktighet ska han eller hon ta ställning till om felaktigheten är ett tecken på oegentligheter. Om så är fallet ska revisorn utvärdera följderna av felaktigheten för andra aspekter av revisionen, i synnerhet trovärdigheten i företagsledningens uttalanden, samt beakta att förekomsten av en oegentlighet sällan är en enstaka företeelse. (Se punkt A 52.)

37. Om revisorn upptäcker en felaktighet, vare sig den är väsentlig eller inte, och han eller hon har skäl att tro att den är eller kan vara resultatet av oegentligheter och att företagsledningen (i synnerhet högsta ledningen) är inblandad ska revisorn omvärdera bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och konsekvenserna för granskningsåtgärdernas karaktär, förläggning i tid och omfattning för att rätt hantera de bedömda riskerna. Revisorn ska också överväga om det finns omständigheter eller förhållanden som tyder på att anställda, företagsledningen eller externa parter har varit i maskopi när han eller hon gör en ny bedömning av trovärdigheten i de tidigare inhämtade bevisen. (Se punkt A 53.)

38. Om revisorn får bekräftelse på att, eller inte kan fastställa om, de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska revisorn utvärdera konsekvenserna för revisionen. (Se punkt A 55.)

Om revisorn tvingas avbryta uppdraget

39. Om revisorn till följd av en felaktighet som beror på oegentligheter eller misstänkta oegentligheter skulle stöta på undantagsfall som innebär ett ifrågasättande av hans eller hennes möjlighet att slutföra revisionen ska revisorn göra följande:

- a. Fastställa vilket yrkesmässigt och juridiskt ansvar som gäller under omständigheterna, däribland om det finns krav på att revisorn ska rapportera till den eller de personer som utsett revisorn eller i vissa fall till tillsynsmyndigheter.
- b. Överväga att avgå från uppdraget, om så är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.
- c. Om revisorn avgår från uppdraget:
 - i. Diskutera med tillämpliga personer i företagsledningen och styrelsen om orsaken till att han eller hon vill avgå från uppdraget.
 - ii. Fastställa om det finns yrkesmässigt eller juridiskt ansvar att rapportera till den eller de personer som utsett revisorn eller i vissa fall till tillsynsmyndigheter att revisorn avgår från uppdraget och orsakerna till detta. (Se punkterna A 55–A 58.)

ISA
ISQC
m.m.

Skriftliga uttalanden

40. Revisorn ska inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om att

- a. företagsledningen är medveten om sitt ansvar för att utforma, införa och upprätthålla intern kontroll som syftar till att förebygga och upptäcka oegentligheter,
- b. företagsledningen för revisorn har redovisat resultaten av sin bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter,
- c. företagsledningen för revisorn har redovisat allt den känner till om oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som påverkar företaget och där någon av nedanstående är inblandad
 - i. företagsledningen,
 - ii. anställda som har viktiga roller inom den interna kontrollen, eller
 - iii. andra personer, när oegentligheterna kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna,
- d. företagsledningen för revisorn har redovisat all information den har om påstådda oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som påverkar företagets finansiella rapporter, som den har fått av anställda, tidigare anställda, analytiker, tillsynsmyndigheter eller andra. (Se punkterna A 59–A 60.)

Kommunikation med företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

41. Om revisorn har upptäckt oegentligheter eller har fått information om att det kan förekomma oegentligheter ska revisorn, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, utan onödigt dröjsmål meddela befattningshavare på lämplig ledningsnivå, så att de som har det främsta ansvaret för att förebygga och upptäcka oegentligheter rörande frågor som ligger inom deras ansvarsområde blir informerade. (Se punkterna A 61–A 62.)

42. Om inte alla i styrelsen deltar i ledningen av företaget och revisorn skulle upptäcka eller misstänka oegentligheter där några av följande är inblandade

- a. företagsledningen,
- b. anställda som har viktiga roller inom den interna kontrollen, eller
- c. andra personer, när oegentligheterna kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna,

ska revisorn utan onödigt dröjsmål informera styrelsen om dessa omständigheter. Om revisorn misstänker oegentligheter där företagsledningen är inblandad ska revisorn informera styrelsen om sina misstankar och med den diskutera karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som behövs för att slutföra revisionen. Sådan kommunikation till styrelsen krävs såvida inte kommunikationen är förbjuden enligt lag eller annan författning. (Se punkterna A 61, A 63–A 65.)

43. Revisorn ska, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, kommunicera med styrelsen i alla frågor som rör oegentligheter och som enligt revisorns bedömning faller inom dess ansvarsområde. (Se punkterna A 61, A 66.)

Rapportering av oegentligheter till vederbörlig myndighet utanför företaget

- 44.** Om revisorn har identifierat eller misstänker oegentligheter ska revisorn fastställa huruvida lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav (se punkterna A 67–A 69)
- kräver att revisorn rapporterar till vederbörlig myndighet utanför företaget,
 - inför ansvarsområden enligt vilka rapportering till vederbörlig myndighet utanför företaget kan vara lämpligt med beaktande av omständigheterna.

Dokumentation

45. Revisorn ska i revisionsdokumentationen¹² innefatta följande avseende identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter enligt ISA 315 (omarbetad 2019)¹³:

- De betydelsefulla slutsatser som har nåtts under diskussionen i uppdragsteamet rörande hur pass känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
- De identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån och på påståendenivån.
- Identifierade kontroller i kontrollaktivitetskomponenten som hanterar bedömda risker för väsentliga felaktigheter till följd av oegentligheter.

46. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande åtgärder som han eller hon har använt för att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter enligt ISA 330¹⁴:

- De övergripande åtgärderna för att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, på rapportnivån och granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning samt dessa åtgärders koppling till bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på påståendenivån.
- Resultaten av granskningsåtgärderna, däribland sådana åtgärder som är avsedda att hantera risken för att företagsledningen ska sätta sig över kontrollerna.

47. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta kommunikation om oegentligheter som har förekommit med företagsledningen, styrelsen, tillsynsmyndigheter och andra.

48. Om revisorn har kommit fram till att det för uppdraget inte är tillämpligt att anta att det finns en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter i intäktsredovisningen, ska revisorn ta med orsakerna till denna slutsats i revisionsdokumentationen.

¹² ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

¹³ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 38.

¹⁴ ISA 330, punkt 28.

Tillämpning och andra förtydliganden

Kännetecken på oegentligheter (se punkt 3)

A 1. Oegentligheter, vare sig det rör sig om bedräglig finansiell rapportering eller förskingring av tillgångar, innefattar incitament eller ett tryck att begå oegentligheter, en uppfattning om att det finns möjligheter att begå oegentligheter och någon slags ursäkt för handlingen. Exempel:

- Incitament eller tryck att manipulera de finansiella rapporterna kan föreligga på grund av att företagsledningen är pressad, från externt eller internt håll, att uppnå ett förväntat (och kanske orealistiskt) vinstmål eller finansiellt resultat – i synnerhet med tanke på att konsekvenserna för företagsledningen av att misslyckas med att uppfylla finansiella mål kan vara betydande. På samma sätt kan enskilda personer ha ett incitament att förskingra tillgångar, t.ex. därför att de lever över sina tillgångar.
- En person kan uppfatta det som en möjlighet att begå oegentligheter om han eller hon tror att det går att sätta sig över den interna kontrollen, t.ex. om personen i fråga har en förtroendeställning eller kännedom om särskilda brister i den interna kontrollen.
- Vissa personer kan finna ursäkter för att begå en bedräglig handling. Vissa har en inställning, läggning eller etiska värderingar som tillåter dem att avsiktligt begå oärliga handlingar. Men även personer som annars är ärliga kan begå oegentligheter i en miljö som utsätter dem för tillräckligt mycket tryck.

A 2. Bedräglig finansiell rapportering innefattar avsiktliga felaktigheter, däribland utelämnanden av belopp eller upplysningar i finansiella rapporter i syfte att vilsledda användare av de finansiella rapporterna. Detta kan bero på att företagsledningen har manipulerat resultaten i syfte att vilsledda användare av de finansiella rapporterna genom att påverka deras uppfattning om företagets resultat och lönsamhet. Sådan manipulation kan börja med små handlingar eller felaktiga justeringar av antaganden och ändringar i företagsledningens bedömningar. Trycket och incitamenten kan leda till att manipulationen växer tills den blir så omfattande att den finansiella rapporteringen blir bedräglig. En sådan situation kan uppstå när företagsledningen på grund av trycket att motsvara marknadens förväntningar eller en önskan om att maximera den resultatbaserade ersättning – en avsiktligt fattar beslut som leder till bedräglig finansiell rapportering till följd av väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. I vissa företag kan företagsledningen ha motiv för att minska vinsten med ett väsentligt belopp i syfte att minimera skatten eller öka vinsten för att trygga bankfinansiering.

A 3. Bedräglig finansiell rapportering kan åstadkommas på något av följande sätt:

- Manipulation, förfalskning eller ändring av räkenskapsmaterial eller av sådan underliggande dokumentation som fungerar som grund vid upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Felaktig information eller avsiktligt utelämnande av information i de finansiella rapporterna om händelser, transaktioner eller annan betydelsefull information.
- Avsiktligt felaktig användning av redovisningsprinciper avseende belopp, klassificering, presentationssätt eller upplysningar.

A 4. Bedräglig finansiell rapportering åstadkoms ofta genom att företagsledningen sätter sig över kontroller som i övrigt tycks fungera. Nedanstående tekniker kan användas av företagsledningen för att sätta sig över kontroller i syfte att avsiktligt begå oegentligheter:

- Fiktiva bokföringsposter, i synnerhet nära slutet av en redovisningsperiod, i syfte att manipulera rörelseresultatet eller för att uppnå andra mål.
- Otillbörliga justeringar av antaganden eller andra bedömningar som används för att fastställa redovisade belopp.
- Händelser och transaktioner som har inträffat under en redovisningsperiod redovisas inte i de finansiella rapporterna, eller så tidigare- eller senareläggs redovisningen.

- Utelämnande, döljande eller felaktigt angivande av upplysningar som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller upplysningar som är nödvändiga för att uppnå en rättvisande bild.
- Fakta som skulle kunna påverka de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna döljs.
- Komplicerade transaktioner genomförs som är konstruerade så att bilden av företagets finansiella ställning eller resultat blir missvisande.
- Ändringar i dokumentationen av och villkoren för betydande och ovanliga transaktioner.

A 5. Förskingring av tillgångar innebär stöld av ett företags tillgångar. Brotten förövas ofta av anställda och beloppen är i många fall små och oväsentliga. Ibland är dock företagsledningen inblandad och ofta är det lättare för företagsledningen att kamouflera eller dölja förskingring så att den blir svår att upptäcka. Tillgångar kan förskingras på många olika sätt, t.ex.:

- Förskingring av inbetalningar (t.ex. att inbetalningar avseende kundfordringar stjäls eller att inbetalningar för bortskrivna fordringar dirigeras om till privata bankkonton).
- Stöld av fysiska tillgångar eller immateriella tillgångar (t.ex. att varor stjäls för personligt bruk eller för försäljning, skrot stjäls för återförsäljning, man går i maskopi med en konkurrent och avslöjar teknisk information mot ersättning).
- Ett företag förmås att betala för varor och tjänster som aldrig har tagits emot (t.ex. betalningar till fiktiva leverantörer, provision från leverantörer till ett företags inköpspersonal mot högre priser, betalningar till fiktiva anställda).
- Ett företags tillgångar används för privat bruk (t.ex. att använda företagets tillgångar som säkerhet för ett privat lån eller ett lån till närstående).

Förskingring av tillgångar kombineras ofta med falsk eller vilseledande bokföring eller dokumentation som ska dölja det faktum att tillgångarna saknas eller har pantsatts utan godkännande.

Ansvar för att förebygga och upptäcka oegentligheter

Revisorns ansvar (se punkt 9)

A 6. Lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav kan kräva att revisorn utför ytterligare granskningsåtgärder och vidtar ytterligare åtgärder. Exempel: International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) kräver att revisorn vidtar åtgärder för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar och fastställer huruvida ytterligare åtgärder krävs. Sådana åtgärder kan innefatta kommunikation om identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till andra revisorer i en koncern, däribland en ansvarig koncernrevisor, revisorer för enheter eller andra revisorer som utför arbete på enheter i en koncern för andra syften än revisionen av koncernredovisningen.¹⁵

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 7. Inom den offentliga sektorn kan revisorns ansvar avseende oegentligheter vara en följd av lag eller annan författning för offentliga företag eller anges separat i revisorns uppdrag. Det betyder att revisorns ansvar inte alltid begränsas till beaktanden rörande risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, utan också kan innefatta ett bredare ansvar att beakta risker för oegentligheter.

Förhålla sig professionellt skeptisk (se punkterna 13–15)

A 8. Det betyder att revisorn ständigt måste fråga sig om den inhämtade informationen och de inhämtade revisionsbevisen tyder på att det föreligger väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Revisorn måste också överväga tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis och i förekommande fall identifierade kon-

¹⁵ Se punkterna R360.16–R360.18 A1 i Etikkoden.

troller i kontrollaktivitetskomponenten över dess upprättande och upprätthållande. På grund av oegentligheters karaktär är det särskilt viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk när riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter beaktas.

A 9. Revisorn kan visserligen inte förväntas bortse från sina tidigare erfarenheter av företagsledningens och styrelsens ärlighet och hederlighet, men det är särskilt viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk när han eller hon beaktar riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, eftersom omständigheterna kan ha förändrats.

A 10. En revision som utförs enligt ISA kräver sällan att äktheten hos dokument bestryks, och revisorn är varken utbildad för eller förväntas vara expert på sådan äkthetsbevisning.¹⁶ Men om revisorn upptäcker förhållanden som föranleder honom eller henne att tvivla på ett dokumentets äkthet eller om villkoren i ett dokument har ändrats, men detta inte har redovisats för revisorn, kan revisorn vidta följande åtgärder:

- Bekräfta direkt med den externa parten.
- Anlita en specialist för att bedöma dokumentets äkthet.

Diskussioner i uppdragsteamet (se punkt 16)

A 11. Diskussioner i uppdragsteamet om hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter

- ger mer erfarna teammedlemmar möjlighet att dela med sig av sina kunskaper om hur och var finansiella rapporter kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter,
- gör det möjligt för revisorn att överväga korrekta åtgärder för att hantera sådan känslighet och att bestämma vilka medlemmar i uppdragsteamet som ska genomföra vissa granskningsåtgärder, och
- gör att revisorn kan bestämma hur resultaten av granskningsåtgärderna ska kommuniceras till uppdragsteamet och hur påståenden om oegentligheter som kommer till revisorns kännedom ska hanteras.

A 12. Exempel på diskussionsämnen som kan ingå:

- Ett utbyte av idéer mellan uppdragsteamets medlemmar om hur och var de tror att företagets finansiella rapporter (innefattande de enskilda rapporterna och upplysningarna) är känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, hur företagsledningen skulle kunna manipulera de finansiella rapporterna och därefter dölja detta samt hur tillgångarna i ett företag skulle kunna försringas.
- De omständigheter som skulle kunna tyda på manipulation av resultaten och vilken metod som företagsledningen skulle kunna följa för att manipulera resultat som skulle kunna leda till bedräglig finansiell rapportering.
- Risker att företagsledningen kan försöka presentera upplysningar på ett sätt som kan förhindra en riktig förståelse av de frågor som upplysning lämnas om (t.ex. genom att ta med för mycket oväsentlig information eller använda ett ottydligt eller tve tydligt språk).
- Kända externa och interna faktorer som påverkar företaget, som kan skapa ett incitament till eller tryck på företagsledningen eller andra att begå oegentligheter eller ge möjlighet att begå oegentligheter och kan tyda på en kultur eller miljö som ger företagsledningen eller andra möjlighet att ursäka sina oegentligheter.
- Företagsledningens inblandning när det gäller att övervaka anställda med tillgång till kontanter eller andra tillgångar som lätt kan försringas.
- Ovanliga eller oförklarliga förändringar i beteende eller livsstil hos företagsledningen eller anställda, som har kommit till uppdragsteamets kännedom.
- En betoning av vikten av att under hela revisionen hålla i minnet möjligheterna till väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

ISA
ISQC
m.m.

¹⁶ ISA 200, punkt A 49.

- Vilka olika typer av omständigheter som, om de föreligger, skulle kunna tyda på möjligheter till oegentligheter.
- Hur ett mått av oförutsägbarhet kommer att införlivas i karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras.
- De granskningsåtgärder som kan väljas för att hantera känsligheten hos företagets finansiella rapporter för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och huruvida vissa typer av granskningsåtgärder är mer effektiva än andra.
- Beaktande av eventuella anklagelser om oegentligheter som har kommit till revisorns kännedom.
- Risken för att företagsledningen sätter sig över kontroller.

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter

Frågor till företagsledningen

Företagsledningens bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter (se punkt 18 a)

A 13. Företagsledningen accepterar ansvaret för företagets interna kontroll och för upprättandet av företagets finansiella rapporter. Följaktligen bör revisorn fråga företagsledningen om dess egen bedömning av risken för oegentligheter och de kontroller som finns för att förebygga och upptäcka oegentligheter. Karaktären på, omfattningen av och frekvensen för företagsledningens bedömning av dessa risker och kontroller kan variera från företag till företag. I vissa företag gör företagsledningen detaljerade bedömningar varje år eller som en del av en fortlöpande övervakning. I andra företag gör företagsledningen bedömningar mindre strukturerat och mer sällan. Karaktären på, omfattningen av och frekvensen för företagsledningens bedömning är av vikt för revisorns förståelse av företagets kontrollmiljö. Exempel: Det faktum att företagsledningen inte har gjort någon bedömning av risken för oegentligheter kan i vissa fall tyda på att företagsledningen inte lägger vikt vid den interna kontrollen.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 14. I vissa företag, i synnerhet mindre företag, fokuseras företagsledningens bedömning på risken för att de anställda ska begå oegentligheter eller förskingra tillgångar.

Företagsledningens process för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter (se punkt 18 b)

A 15. Om ett företag finns på flera platser kan företagsledningens processer innefatta olika nivåer av övervakning på platser där företaget bedriver verksamhet eller inom affärssegment. Företagsledningen kan också ha identifierat vissa platser där företaget bedriver verksamhet eller affärssegment där risken för oegentligheter är större.

Frågor till företagsledningen och andra inom företaget (se punkt 19)

A 16. Revisorns frågor till företagsledningen kan ge användbar information om riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter vilka har begåtts av anställda. Dock brukar sådana frågor sällan ge användbar information om riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter begångna av företagsledningen. Att fråga andra inom företaget kan innebära en möjlighet för dem att förmedla information till revisorn som inte annars skulle komma fram.

A 17. Exempel på andra personer i företaget som revisorn kan fråga om oegentligheter eller om misstankar om oegentligheter:

- Operativ personal som inte är direkt engagerad i processen för finansiell rapportering.
- Anställda på olika befogenhetsnivåer.
- Anställda som är inblandade i initierande, bearbetning eller registrering av komplicerade eller ovanliga transaktioner och personer som utövar övervakning eller kontroll av dessa anställda.
- Internjurister.

- Etikansvarig eller motsvarande person.
- Den eller de personer som hanterar påståenden om oegentligheter.

A 18. Företagsledningen har ofta störst möjlighet att begå oegentligheter. Revisorn förhåller sig professionellt skeptisk till företagsledningens svar på frågor och kan finna att det är nödvändigt att styrka svaren med annan information.

Frågor till internrevisionsfunktionen (se punkt 20)

A 19. ISA 315 (omarbetad 2019) och ISA 610 (omarbetad 2013) fastställer krav för och ger vägledning om revisioner av företag med en internrevisionsfunktion.¹⁷ För att uppfylla kraven i dessa ISA när det gäller oegentligheter kan revisorn fråga om särskilda internrevisionsaktiviteter, t.ex.:

- Vilka eventuella åtgärder som internrevisionsfunktionen har utfört under året för att upptäcka oegentligheter.
- Om företagsledningen har reagerat tillfredsställande på eventuella iakttagelser till följd av de åtgärderna.

ISA
ISQC
m.m.

Skaffa sig förståelse av styrelsens tillsyn (se punkt 21)

A 20. Ett företags styrelse har tillsyn över de system som finns för övervakning av risk, finansiell kontroll och för att lagen följs. I många länder finns välutvecklad praxis för bodelsstyrning och styrelsen har en aktiv roll när det gäller tillsynen över företagets bedömning av riskerna för oegentligheter och kontrollerna som ska hantera sådana risker. Eftersom styrelsens och företagsledningens ansvar kan variera i olika företag och i olika länder är det viktigt att revisorn förstår deras respektive ansvarsområden för att kunna skaffa sig förståelse av den tillsyn som olika enskilda personer utövar.¹⁸

A 21. En förståelse av den tillsyn som styrelsen utövar kan ge insikter om hur känsligt företaget är för oegentligheter som begås av företagsledningen, om de kontroller som ska hantera riskerna för oegentligheter är tillräckliga och om företagsledningens kompetens och hederlighet. Revisorn kan skaffa sig den här förståelsen på olika sätt, t.ex. genom att närvara på möten där sådana diskussioner förs, läsa protokoll från sådana möten eller fråga styrelsen.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 22. I vissa fall deltar samtliga i styrelsen även i ledningen av företaget. Det är ofta fallet i mindre företag där en enda ägare sköter företaget och ingen annan har något styrningsansvar. I sådana fall behöver revisorn normalt inte vidta ytterligare åtgärder, eftersom det inte finns någon annan tillsyn än företagsledningens.

Beaktande av annan information (se punkt 24)

A 23. Utöver information som kommer fram genom olika analytiska granskningar kan även annan information om företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll vara användbar när det gäller att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Diskussionen mellan teammedlemmarna kan ge information som är till hjälp när det gäller att identifiera sådana risker. Dessutom kan information som har inhämtats från revisorns metoder för att acceptera och behålla kunder samt erfarenheter från andra uppdrag åt företaget, t.ex. uppdrag att granska delårsrapporter, vara av betydelse när det gäller att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

¹⁷ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 14 a och 24 a ii, och ISA 610 (omarbetad 2013) *Använda arbete som har utförts av internrevisionen.*

¹⁸ I ISA 260 (omarbetad), punkterna A 1–A 8, diskuteras med vilka revisorn kommunicerar när företaget inte har en väldefinierad styrstruktur.

Utvärdering av riskfaktorer i samband med oegentligheter (se punkt 25)

A 24. Eftersom oegentligheter oftast döljs kan det vara mycket svårt att upptäcka dem. Dock kan revisorn identifiera händelser eller omständigheter som tyder på att det finns incitament eller tryck att begå oegentligheter eller som gör det möjligt att begå oegentligheter (riskfaktorer i samband med oegentligheter). Exempel:

- Företaget måste uppfylla externa parter förväntningar för att anskaffa ytterligare eget kapital, något som kan skapa ett tryck att begå oegentligheter.
- Betydande bonus om realistiska mål uppnås kan vara ett incitament att begå oegentligheter.
- En kontrollmiljö som inte fungerar kan skapa en möjlighet att begå oegentligheter.

A 25. Riskfaktorerna i samband med oegentligheter är inte lätta att rangordna. Riskfaktorernas betydelse varierar stort. Några av dessa faktorer finns i företag där de särskilda omständigheterna inte utgör någon risk för väsentliga felaktigheter. Följaktligen måste revisorn använda sitt omdöme för att fastställa om en riskfaktor för oegentligheter föreligger och i så fall om den ska beaktas vid bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter.

A 26. Några exempel på riskfaktorer i samband med oegentligheter som rör bedräglig finansiell rapportering och förskingring av tillgångar redovisas i bilaga 1. Dessa belysande riskfaktorer klassificeras på grundval av de tre omständigheter som oftast föreligger i samband med oegentligheter:

- Ett incitament eller ett tryck att begå oegentligheter.
- Uppfattningen att det finns en möjlighet att begå oegentligheter.
- Förmåga att finna en ursäkt för den bedrägliga handlingen.

Riskfaktorer i samband med oegentligheter kan avse incitament, press eller möjligheter som uppkommer genom omständigheter som skapar en känslighet för felaktigheter innan kontrollerna har övervägts. Riskfaktorer i samband med oegentligheter, som innefattar medveten, bristande objektivitet hos företagsledningen är, i den mån de påverkar en inneboende risk, inneboende riskfaktorer.¹⁹ Riskfaktorer i samband med oegentligheter kan också härröra från omständigheter i företagets system för intern kontroll som ger möjligheter att begå oegentligheter eller som kan påverka ledningens inställning eller benägenhet att ursäktas bedrägliga handlingar. Det är inte säkert att de riskfaktorer för oegentligheter som avspeglar en inställning som ursäktar för den bedrägliga handlingen kan upptäckas av revisorn. Trots detta kan revisorn få kännedom om att sådan information finns, t.ex. genom den nödvändiga förståelsen av företagets kontrollmiljö.²⁰ Även om de riskfaktorer i samband med oegentligheter som beskrivs i bilaga 1 omfattar många situationer som revisorn kan ställas inför är de bara exempel och det kan finnas andra riskfaktorer.

A 27. Företagets storlek, komplexitet och ägarstruktur har en betydande inverkan på vilka riskfaktorer i samband med oegentligheter som ska betraktas som relevanta. Exempel: Om det rör sig om ett stort företag kan det finnas faktorer som normalt begränsar ett otillbörligt beteende av företagsledningen, t.ex.:

- Effektiv tillsyn från styrelsen.
- En väl fungerande internrevisionsfunktion.
- Förekomsten av och iakttagande av en skriftlig uppförandekod.

Dessutom kan riskfaktorer för oegentligheter på den operativa nivån i ett affärssegment ge andra insikter när de jämförs med riskfaktorerna på företagsnivå.

¹⁹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 12 f.

²⁰ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 21.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 28. Om det rör sig om ett litet företag kanske alla eller vissa av dessa överväganden inte är tillämpliga eller relevanta. Exempel: Ett litet företag kan sakna skriftlig uppförandekod, men har i stället utvecklat en kultur som betonar vikten av hederlighet och etiskt beteende genom muntlig kommunikation och genom att företagsledningen föregår med gott exempel. Att företagsledningen domineras av en enda person i ett litet företag betyder vanligen inte i sig att företagsledningen inte lyckas visa eller förmedla en tillbörlig inställning till intern kontroll och processen för finansiell rapportering. I vissa företag kan krav på företagsledningens godkännande kompensera för bristfälliga kontroller i övrigt samt minska risken för att de anställda begår oegentligheter. Dock kan en dominerande person i företagsledningen vara en potentiell brist i den interna kontrollen, eftersom företagsledningen då kan sätta sig över kontrollerna.

Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter

Risker för oegentligheter i intäktsredovisningen (se punkt 27)

A 29. Väsentliga felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering av intäkter är ofta ett resultat av att för höga intäkter redovisas, t.ex. genom förtida intäktsredovisning eller rapportering av fiktiva intäkter. Det kan också röra sig om att för låga intäkter redovisas, t.ex. genom felaktig flyttning av intäkter till en senare period.

A 30. Riskerna för oegentligheter i intäktsredovisningen kan vara större i vissa företag än i andra. Exempel: Företagsledningen i ett börsnoterat företag kan vara utsatt för tryck eller ha incitament att skapa bedrägliga finansiella rapporter genom inkorrekt intäktsredovisning, t.ex. om resultat mäts i årlig intäktsstillväxt eller vinst. Risken för bedräglig intäktsredovisning kan också vara större i företag som genererar en avsevärd andel av sina intäkter genom kontantförsäljning.

A 31. Antagandet att det finns en risk för bedräglig intäktsredovisning kan i vissa fall avfärdas. Exempel: Revisorn kan dra slutsatsen att det inte finns någon risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter i intäktsredovisningen om det bara finns en enda typ av enkla intäktstransaktioner, t.ex. hyresintäkter från en enda hyresfastighet.

Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och förstå företagets tillhörande kontroller (se punkt 28)

A 32. Företagsledningen kan göra bedömningar om karaktären på och omfattningen av de kontroller den väljer att införa, och karaktären på och omfattningen av de risker den väljer att acceptera. När företagsledningen fastställer vilka kontroller som ska införas för att förebygga och upptäcka oegentligheter beaktar den riskerna för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Detta kan leda till att företagsledningen kommer fram till slutsatsen att det inte är kostnadseffektivt att införa och upprätthålla en viss kontroll i förhållande till den förväntade minskningen av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

A 33. Det är därför viktigt att revisorn förstår de kontroller som företagsledningen har utformat, infört och upprätthållit i syfte att förebygga och upptäcka oegentligheter. Det kan hända att revisorn, när han eller hon identifierar kontrollerna som ska hantera riskerna för väsentliga felaktigheter till följd av oegentligheter får reda på att företagsledningen medvetet har valt att acceptera de risker som förknippas med en bristande uppdelning av uppgifter. De uppgifter som framkommer när dessa kontroller identifieras, vid utvärderingen av deras utformning och för att avgöra huruvida de har införts, kan också vara användbara när det gäller att identifiera riskfaktorer i samband med oegentligheter som kan påverka revisorns bedömning av riskerna för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

ISA
ISQC
m.m.

Hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter

Övergripande åtgärder (se punkt 29)

A 34. Att fastställa de övergripande åtgärderna för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter innefattar i allmänhet ett beaktande av hur revisionens utförande kan avspegla att revisorn förhåller sig mer professionellt skeptisk. Exempel:

- Ökad känslighet när det gäller att välja karaktären på och omfattningen av den dokumentation som ska granskas som stöd för väsentliga transaktioner.
- Ökad medvetenhet om att företagsledningens förklaringar eller uttalanden rörande väsentliga förhållanden behöver styrkas.

Även mer allmänna överväganden utöver de särskilda åtgärder som redan planerats in ska göras. Dessa ska innefatta de frågor som finns uppräknade i punkt 30, vilka diskuteras nedan.

Val och övervakning av personal (se punkt 30 a)

A 35. Revisorn kan reagera på identifierade risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, t.ex. genom att anlita ytterligare personer med särskilda färdigheter och kunskaper, t.ex. bedrägerispecialister och IT-specialister, eller genom att låta mer erfarna personer arbeta med uppdraget.

A 36. Omfattningen av övervakningen avspeglar revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och kompetensen hos de teammedlemmar som utför arbetet.

Oförutsägbarhet i valet av granskningsåtgärder (se punkt 30 c)

A 37. Det är viktigt att karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärderna har ett visst mått av oförutsägbarhet, eftersom personer på företaget som känner till vilka granskningsåtgärder som normalt utförs annars lättare kan dölja bedräglig finansiell rapportering. Några exempel på hur detta kan uppnås:

- Utföra substansgranskning av utvalda konton och påståenden som inte annars granskas på grund av deras väsentlighet eller risk.
- Utföra granskningsåtgärderna vid en annan tidpunkt än vad som förväntas.
- Använda olika urvalsmetoder.
- Utföra granskningsåtgärder på olika platser eller utan förvarning på en plats.

Granskningsåtgärder för att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på påståendenivån (se punkt 31)

A 38. Revisorns åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på påståendenivån kan innebära att granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt ändras på följande sätt:

- Karaktären på de granskningsåtgärder som ska utföras kan behöva ändras för att få fram revisionsbevis som är mer tillförlitliga och relevanta eller för att komplettera styrkande information. Det här kan påverka både typen av granskningsåtgärder som ska utföras och kombinationen av olika granskningsåtgärder. Exempel:
 - Fysisk observation eller inspektion av vissa tillgångar kan bli viktigare eller revisorn kan välja att använda datorstödda revisionstekniker för att samla in mer bevis om uppgifter på betydande konton eller i elektroniska transaktionsfiler.
 - Revisorn kan utforma åtgärder för att inhämta kompletterande styrkande information. Exempel: Om revisorn upptäcker att företagsledningen är under tryck att uppfylla vinstförväntningar kan han eller hon se en risk för att företagsledningen blåser upp försäljningssiffrorna genom att ingå försäljningsavtal som innehåller villkor som skenbart möjliggör förtida intäktsredovisning eller genom att fakturera försäljning före leverans. Under sådana omständigheter kan revisorn t.ex. utforma externa bekräftelser, inte bara för att bekräfta utestående belopp utan för att bekräfta villkoren i försäljningsavtalet, däribland datum, re-

turrätt och leveransvillkor. Dessutom kan det vara effektivt att komplettera externa bekräftelser med frågor till icke-finansiell personal i företaget rörande eventuella ändringar i försäljningsavtal och leveransvillkor.

- Tidpunkten för substansgranskning kan behöva ändras. Revisorn kan komma fram till att det är bättre att utföra substansgranskning vid eller nära slutet av en period för att hantera en bedömd risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Revisorn kan dra slutsatsen, givet de bedömda riskerna för avsiktliga felaktigheter eller manipulation, att det inte skulle räcka med granskningsåtgärder för att utsträcka slutsatserna från ett tidigare datum till räkenskapsperiodens slut. Tvärtom kan det hända att revisorn på grund av att en avsiktlig felaktighet – t.ex. felaktig intäktsredovisning – kan ha initierats under en delårsperiod väljer att tillämpa substansgranskning på transaktioner som inträffade tidigare i eller under hela rapportperioden.
- Omfattningen av de tillämpade åtgärderna avspeglar bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Det kan t.ex. vara ändamålsenligt att öka urvalsstorlekar eller utföra mer detaljerad analytisk granskning. Datorstödd revision kan också möjliggöra mer omfattande granskning av elektroniska transaktioner och kontofiler. Sådana tekniker kan användas för att välja transaktioner från viktiga elektroniska filer, sortera transaktioner med särskilda egenskaper eller granska en hel population i stället för ett urval.

ISA
ISQC
m.m.

A 39. Om revisorn identifierar en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som påverkar lagerkvantiteterna kan det vara till hjälp att granska företagets lagerredovisning för att identifiera platser eller artiklar som kräver särskild uppmärksamhet under eller efter lagerinventeringen. En sådan granskning kan leda till ett beslut om att oanmält observera inventeringen på vissa platser eller om att genomföra inventeringar på alla platser samma dag.

A 40. Revisorn kan identifiera en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som påverkar flera konton och påståenden. Det kan röra sig om värdering av tillgångar, uppskattningar rörande särskilda transaktioner (t.ex. förvärv, omstruktureringar eller avyttringar av ett affärssegment) och andra betydande upplupna kostnader (t.ex. pensionsförpliktelser och andra ersättningar efter avslutad anställning eller miljörelaterade skyldigheter). Risken kan också hänföra sig till betydande förändringar i antaganden avseende återkommande uppskattningar. Information som har inhämtats genom att revisorn har skaffat sig en förståelse av företaget och dess miljö kan vara till hjälp när revisorn ska utvärdera rimligheten i företagsledningens uppskattningar och underliggande bedömningar och antaganden i dessa avseenden. En efterhandsgranskning av företagsledningens bedömningar och antaganden i liknande fall under tidigare perioder kan också ge en insikt om rimligheten i bedömningar och antaganden som är underlag för företagsledningens uppskattningar.

A 41. Några exempel på möjliga granskningsåtgärder i syfte att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, bland annat exempel som visar hur ett mått av oförutsägbarhet kan införas, redovisas i bilaga 2. Bilagan innefattar exempel på åtgärder som vidtas på grund av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror både på bedräglig finansiell rapportering, däribland bedräglig finansiell rapportering som har sin orsak i intäktsredovisningen, och förskingring av tillgångar.

Granskningsåtgärder för att hantera de risker som avser företagsledningens åsidosättande av kontroller

Bokföringsposter och andra justeringar (se punkt 33 a)

A 42. Väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter innebär ofta att själva processen för finansiell rapportering manipuleras genom att bokföringsposter som inte är korrekta eller godkända registreras. Detta kan ske under året

eller vid ett periodslut eller genom att företagsledningen justerar belopp i de finansiella rapporterna som inte avspeglas i bokföringsposterna, t.ex. genom koncernjusteringar och omklassificeringar.

A 43. Revisorns beaktande av riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med otillbörligt åsidosättande av kontroller över bokföringsposter²¹ är också viktigt, eftersom automatiserade processer och kontroller kan minska risken för oavsiktliga misstag, men inte eliminerar risken för att personer ska sätta sig över de automatiserade processerna på ett otillbörligt sätt, t.ex. genom att ändra de belopp som automatiskt överförs till huvudboken eller till systemet för finansiell rapportering. Om IT används för att överföra information automatiskt kan det också finnas få eller inga synliga bevis för att IT-systemet har manipulerats.

A 44. Vid identifiering och val av bokföringsposter och andra justeringar för granskning och vid fastställande av rätt metod för att granska underlaget för de valda posterna är följande frågor av betydelse:

- *Identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter* – förekomsten av riskfaktorer i samband med oegentligheter och annan information som har kommit fram under revisorns identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, kan hjälpa revisorn att identifiera vissa klasser av bokföringsposter och andra justeringar att granska.
- *Kontroller över bokföringsposter och andra justeringar* – effektiva kontroller över upprättande och registrering av bokföringsposter och andra justeringar kan minska omfattningen av den substansgranskning som behövs, förutsatt att revisorn granskat kontrollernas funktion.
- *Företagets process för finansiell rapportering och karaktären på de inhämtade bevisen* – för många företag innefattar rutinbearbetning av transaktioner en kombination av manuella och automatiserade kontroller. På samma sätt kan bearbetningen av bokföringsposter och andra justeringar innefatta både manuella och automatiserade åtgärder och kontroller. Om IT används i processen för finansiell rapportering kanske bokföringsposter och andra justeringar endast finns i elektronisk form.
- *Kännetecknen på bedrägliga bokföringsposter eller andra justeringar* – oriktiga bokföringsposter och andra justeringar har ofta unika kännetecken. Sådana kännetecken kan vara transaktioner som
 - a. har bokförts på obefogade, ovanliga eller sällan använda konton,
 - b. har gjorts av personer som normalt inte bokför,
 - c. har bokförts i slutet av perioden eller efter bokslutsdatum och som har brister i eller helt saknar förklaring eller beskrivning,
 - d. har gjorts antingen före eller under upprättandet av de finansiella rapporterna och som saknar kontonummer, eller
 - e. innehåller avrundade siffror eller samma slutsiffror.
- *Kontonas karaktär och komplexitet* – oriktiga bokföringsposter eller justeringar kan ha registrerats på konton som
 - a. innehåller transaktioner som är komplicerade eller ovanliga till sin karaktär,
 - b. innehåller betydande uppskattningar och justeringar vid periodens slut,
 - c. tidigare har innehållit felaktigheter,

²¹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 a ii.

- d. inte har stämts av i tid eller innehåller icke avstämda differenser, eller
- e. på annat sätt kan förknippas med en identifierad risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Vid revision av företag som finns på flera platser eller består av flera enheter ska revisorn även överväga om det finns behov av att välja bokföringsposter från flera platser.

- *Bokföringsposter eller andra justeringar som behandlas utanför den normala verksamheten* – bokföringsposter som inte är av standardtyp kanske inte omfattas av samma art och omfattning av kontroller som bokföringsposter som återkommande används för att redovisa transaktioner som t.ex. månadens försäljning, inköp och utbetalningar.

A 45. Revisorn använder sin professionella bedömning för att fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskning av bokföringsposter och andra justeringar. Men eftersom bedrägliga bokföringsposter och andra justeringar ofta görs i slutet av en rapportperiod kräver punkt 33 a (ii) att revisorn väljer de bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts vid den tidpunkten. Dessutom kan väsentliga felaktigheter i finansiella rapporter som beror på oegentligheter förekomma under hela perioden och innefatta omfattande ansträngningar att dölja hur oegentligheterna har begåtts och därför kräver punkt 33 a (iii) att revisorn ska beakta om det även finns ett behov av att granska bokföringsposter och andra justeringar för hela perioden.

ISA
ISQC
m.m.

Uppskattningar i redovisningen (se punkt 33 b)

A 46. Upprättandet av finansiella rapporter kräver att företagsledningen gör ett antal bedömningar eller antaganden som påverkar betydelsefulla uppskattningar i redovisningen samt för att fortlöpande övervaka rimligheten i sådana uppskattningar. Bedräglig finansiell rapportering genomförs ofta genom avsiktligt felaktiga uppskattningar. Felaktiga uppskattningar uppnås t.ex. genom att alla avsättningar eller reserver underskattas eller överskattas på samma sätt i syfte att jämna ut vinsten under två eller fler redovisningsperioder eller för att uppnå en viss vinstnivå. Målet är att lura användare av finansiella rapporter genom att påverka deras uppfattning om företagets resultat och lönsamhet.

A 47. Syftet med att efterhandsgranska företagsledningens bedömningar och antaganden avseende betydelsefulla uppskattningar i redovisningen såsom de avspeglas i föregående års finansiella rapporter är att fastställa om det finns något som tyder på att företagsledningen har uppvisat bristande objektivitet i sina bedömningar. Efterhandsgranskningen är inte avsedd att ifrågasätta revisorns professionella bedömningar för det föregående året, som byggde på den information som då fanns tillgänglig.

A 48. En efterhandsgranskning krävs även enligt ISA 540 (omarbetad).²² Granskningen genomförs som riskbedömning i syfte att inhämta information om effektiviteten i företagsledningens tidigare uppskattningar i redovisningen, revisionsbevis för utfallet eller, i förekommande fall, en uppdatering som hjälp vid identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter för aktuell period, och revisionsbevis för sådant, t.ex. osäkerhet i uppskattningen, som man kanske måste lämna upplysningar om i de finansiella rapporterna. Av praktiska skäl kan revisorns granskning av om företagsledningens bedömningar och antaganden inte är objektiva, och därför skulle kunna utgöra en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter enligt denna ISA, utföras i samband med den granskning som krävs enligt ISA 540 (omarbetad).

²² ISA 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar*, punkt 14.

Affärsmässiga grunder för betydande transaktioner (se punkt 33 c)

A 49. Nedan följer exempel på indikatorer som kan tyda på att betydande transaktioner som ligger utanför företagets normala verksamhet eller som på annat sätt verkar ovanliga kan ha ingåtts i syfte att upprätta bedräglig finansiell rapportering eller dölja förskingring av tillgångar:

- Transaktionerna verkar alltför komplicerade (t.ex. att transaktionen innefattar flera företag inom en koncern eller flera externa parter).
- Företagsledningen har inte diskuterat med eller redovisat transaktionerna för företagets styrelse och dokumentationen är otillräcklig.
- Företagsledningen verkar mer intresserad av ett visst redovisningssätt än av transaktionens underliggande ekonomi.
- Transaktioner som innefattar närstående som inte ingår i koncernen, däribland företag för särskilda ändamål, har inte granskats eller godkänts av företagets styrelse.
- Transaktionerna innefattar tidigare oidentifierade närstående eller parter som inte har den substans eller finansiella styrka som krävs för transaktionen utan hjälp av det företag som genomgår revision.

Utvärdering av revisionsbevis (se punkterna 35–38)

A 50. ISA 330 kräver att revisorn, utifrån de utförda granskningsåtgärderna och de inhämtade revisionsbevisen, utvärderar om bedömningarna av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån fortfarande är korrekta.²³

Den här utvärderingen är främst en avvägningsfråga som bygger på revisorns bedömning. En sådan utvärdering kan ge ytterligare insikt i riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och om det finns ett behov av att utföra ytterligare eller andra granskningsåtgärder. Bilaga 3 innehåller exempel på omständigheter som kan tyda på möjliga oegentligheter.

Analytisk granskning som utförs i slutet av revisionen vid bildandet av en övergripande uppfattning (se punkt 35)

A 51. Det krävs professionell bedömning för att fastställa vilka särskilda trender och relationer som kan tyda på en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Ovanliga relationer som innefattar intäkter och resultat vid årets slut är särskilt relevanta. Exempel: Osedvanligt stora intäkter redovisas för rapportperiodens sista veckor eller ovanliga transaktioner eller intäkter som är oförenliga med trender i kassaflödet från verksamheten.

Beaktande av identifierade felaktigheter (se punkterna 36–38)

A 52. Eftersom begreppet oegentligheter inbegriper incitament eller tryck att begå oegentligheter, en uppfattning om att möjligheten finns att begå oegentligheter eller någon slags ursäkt för handlingen är det osannolikt att en oegentlighet skulle förekomma som en isolerad företeelse. Det betyder att felaktigheter, t.ex. flera felaktigheter på en viss plats, även om den sammantagna effekten inte är väsentlig, kan vara ett tecken på en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

A 53. Betydelsen av identifierade oegentligheter beror på omständigheterna. Exempel: En i övrigt obetydlig oegentlighet kan vara betydelsefull om högsta ledningen är inblandad. Under sådana omständigheter kan tillförlitligheten i de tidigare inhämtade bevisen ifrågasättas, eftersom det kan råda tveksamhet om huruvida uttalanden är fullständiga och med sanningen överensstämmande, och om räkenskapsmaterial och dokumentation är äkta. Det kan också finnas en möjlighet att anställda, företagsledning eller externa parter har agerat i maskopi.

²³ ISA 330, punkt 25.

A 54. ISA 450²⁴ och ISA 700 (omarbetad)²⁵ innehåller krav och riktlinjer för utvärdering av och åtgärder vid eventuella felaktigheter och vilka effekterna blir när revisorn ska lämna revisors rapport.

Om revisorn tvingas avbryta uppdraget (se punkt 39)

A 55. Nedan följer exempel på undantagsfall som kan uppstå och som kan leda till att revisorns möjlighet att slutföra revisionen ifrågasätts:

- Företaget vidtar inte de åtgärder rörande oegentligheter som revisorn bedömer som nödvändiga under omständigheterna, även om oegentligheterna inte är väsentliga för de finansiella rapporterna.
- Revisorns beaktande av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och resultaten av granskningsåtgärderna tyder på en betydande risk för väsentliga oegentligheter av avgörande betydelse.
- Revisorn har betydande tvivel när det gäller företagsledningens eller styrelsens kompetens eller hederlighet.

ISA
ISQC
m.m.

A 56. Eftersom de omständigheter som kan uppstå varierar är det inte möjligt att definitivt ange när revisorn bör avgå från ett uppdrag. Faktorer som påverkar revisorns slutsats innefattar effekterna av att en person i företagsledningen eller styrelsen (vilket kan påverka tillförlitligheten i företagsledningens uttalanden) är inblandad och vad det skulle innebära för revisorn att fortsätta förknippas med företaget.

A 57. Under sådana omständigheter har revisorn yrkesmässigt och juridiskt ansvar och detta ansvar varierar från land till land. I vissa länder har revisorn rätt eller skyldighet att lämna ett uttalande eller rapportera till den eller de personer som utsett honom eller henne eller i vissa fall till tillsynsmyndigheter. Mot bakgrund av de ovanliga omständigheter och eventuella rättsliga krav som måste beaktas kan revisorn anse att det är lämpligt att rådfråga juridisk expertis innan han eller hon avgår från uppdraget och för att diskutera ett korrekt tillvägagångssätt, t.ex. rapportera till aktieägare, tillsynsmyndigheter eller andra.²⁶

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 58. I många fall är det inom den offentliga sektorn inte möjligt att avgå från uppdraget på grund av uppdragets karaktär eller med hänsyn till allmänhetens intresse.

Skriftliga uttalanden (se punkt 40)

A 59. ISA 580²⁷ innehåller krav för och vägledning om att inhämta ändamålsenliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen under revisionen. Oavsett företagets storlek är det viktigt att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, bekräftar utöver att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna, även sitt ansvar för den interna kontroll som har utformats, införts och upprätthållits i syfte att förebygga och upptäcka oegentligheter.

²⁴ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen.*

²⁵ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad).

²⁶ IESBAs *Code of Ethics for Professional Accountants* tillhandahåller riktlinjer om kommunikation med en revisor som ersätter den befintliga revisorn.

²⁷ ISA 580 *Skriftliga uttalanden.*

A 60. På grund av karaktären på oegentligheter och de svårigheter som revisorer har att upptäcka väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter är det viktigt att revisorn får ett skriftligt uttalande från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen som bekräftar att revisorn har fått information om följande:

- a. Resultaten av företagsledningens bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
- b. Företagsledningens kännedom om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar företaget.

Kommunikation med företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkterna 41–43)

A 61. I vissa jurisdiktioner kan lag eller annan författning begränsa revisorns kommunikation om vissa frågor till företagsledningen och styrelsen. I synnerhet kan lag eller annan författning förbjuda kommunikation eller annan åtgärd som kan ha menlig inverkan på en utredning av vederbörlig myndighet avseende en faktisk eller misstänkt olaglig handling, däribland att informera företaget, t.ex. när revisorn är skyldig att rapportera oegentligheten till vederbörlig myndighet enligt lagar mot penningtvätt. De frågor som övervägs av revisorn kan därför vara komplexa och revisorn kan anse det vara lämpligt att inhämta juridisk rådgivning.

Kommunikation med företagsledningen (se punkt 41)

A 62. Om revisorn har inhämtat bevis på att oegentligheter förekommer eller kan förekomma är det viktigt att rätt ledningsnivå underrättas om saken så snart det är praktiskt genomförbart. Detta gäller även om det rör sig om en mindre sak (t.ex. att en anställd på en låg nivå i organisationen har gjort en mindre förfalskning). Vilken ledningsnivå som ska underrättas är en fråga om professionell bedömning och påverkas av olika faktorer, t.ex. om det kan röra sig om maskopi och de misstänkta oegentligheternas karaktär och storlek. Vanligen brukar lämplig ledningsnivå vara minst en nivå över den person som tycks vara inblandad i de misstänkta oegentligheterna.

Kommunikation med styrelsen (se punkt 42)

A 63. Revisorn kan kommunicera med styrelsen muntligt eller skriftligt. ISA 260 identifierar faktorer som revisorn överväger vid ett beslut om att kommunicera muntligt eller skriftligt.²⁸ På grund av karaktären på och känsligheten hos oegentligheter där högsta ledningen är inblandad eller oegentligheter som resulterar i väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna rapporterar revisorn sådana ärenden utan onödigt dröjsmål och kan även anse att det är nödvändigt att rapportera sådana ärenden skriftligt.

A 64. I vissa fall kan revisorn anse det lämpligt att med styrelsen ta upp oegentligheter som rör andra anställda än företagsledningen, och som inte resulterar i väsentliga felaktigheter. Styrelsen kan å sin sida också vilja bli informerad om sådana omständigheter. Kommunikationsprocessen underlättas om revisorn och styrelsen redan tidigt kommer överens om hur kommunikationen ska ske och vilken omfattning den ska ha.

A 65. I de undantagsfall när revisorn har tvivel om företagsledningens eller styrelsens hederlighet eller ärlighet kan han eller hon anse det vara lämpligt att tala med en jurist för att komma fram till en ändamålsenlig handlingsplan.

Andra frågor som rör oegentligheter (se punkt 43)

A 66. Nedan följer exempel på andra frågor som rör oegentligheter och som bör diskuteras med företagets styrelse:

- Tvivel om karaktären på, omfattningen av och frekvensen för företagsledningens bedömningar av de kontroller som finns för att förebygga och upptäcka oegentligheter och risken för att de finansiella rapporterna innehåller felaktigheter.

²⁸ ISA 260 (omarbetad), punkt A 38.

- Företagsledningens bristande förmåga att korrekt hantera identifierade betydande brister i den interna kontrollen eller att reagera på lämpligt sätt på identifierade oegentligheter.
- Revisorns utvärdering av företagets kontrollmiljö, däribland frågor som rör företagsledningens kompetens och hederlighet.
- Handlingar av företagsledningen som kan tyda på bedräglig finansiell rapportering, t.ex. kan företagsledningens val och tillämpning av redovisningsprinciper tyda på att den försöker manipulera resultaten i syfte att lura användare av de finansiella rapporterna genom att påverka deras uppfattning om företagets resultat och lönsamhet.
- Tvivel om i fall transaktioner till synes utanför den normala affärsverksamheten har godkänts på ett korrekt och fullständigt sätt.

ISA
ISQC
m.m.

Rapportering av oegentligheter till vederbörlig myndighet utanför företaget (se punkt 44)

A 67. ISA 250 (omarbetad)²⁹ innehåller ytterligare vägledning avseende hur revisorn fastställer huruvida rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget kan krävas eller vara lämpligt med beaktande av omständigheterna, däribland beaktande av revisorns tystnadsplikt.

A 68. Det fastställande som krävs enligt punkt 44 kan inbegripa komplexa överväganden och professionella bedömningar. Därför kan revisorn överväga att söka rådgivning internt (t.ex. inom revisionsföretaget eller från ett nätverksföretag) eller konfidentiellt hos tillsynsmyndighet eller yrkesorganisation (såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning eller skulle bryta mot tystnadsplikten). Revisorn kan också överväga att inhämta juridisk rådgivning för att förstå tillgängliga alternativ och de professionella eller juridiska effekterna av att vidta olika åtgärder.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 69. Inom den offentliga sektorn kan krav på att rapportera oegentligheter, vare sig de har upptäckts under revisionsprocessen eller inte, omfattas av särskilda bestämmelser för uppdraget eller av gällande lag eller annan författning.

Bilaga 1 Exempel på riskfaktorer i samband med oegentligheter (se punkt A 26)

De riskfaktorer i samband med oegentligheter som beskrivs i denna bilaga är exempel på faktorer som många revisorer ställs inför i diverse olika situationer. Exempel som rör de två olika typer av oegentligheter som är relevanta för revisorn, dvs. bedräglig finansiell rapportering och förskingring av tillgångar, presenteras separat. Riskfaktorerna för båda dessa typer av oegentligheter indelas också efter de tre villkor som normalt föreligger när väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter förekommer: (a) incitament/tryck, (b) möjligheter och (c) inställning/orsaker. Även om riskfaktorerna täcker många olika situationer är de bara exempel och följaktligen kan en revisor stöta på fler eller andra riskfaktorer. Inte alla exempel är relevanta under alla omständigheter och vissa kan vara mer eller mindre viktiga beroende på företagets storlek, ägarstruktur eller andra omständigheter. Dessutom avspeglar den ordning som riskfaktorerna presenteras i inte deras relativa vikt eller hur ofta de förekommer. Riskfaktorer i samband med oegentligheter kan avse incitament, press eller möjligheter som uppkommer genom omständigheter som skapar en känslighet för felaktigheter innan kontrollerna har övervägts (dvs. den inneboende risken). Sådana faktorer är inneboende riskfaktorer, i den mån som de påverkar den inneboende risken, och kan bero på bristande objektivitet hos ledningen. Riskfaktorer i samband med oegentligheter kan också härröra från andra identifierade inneboende riskfaktorer (t.ex. komplexitet eller osäkerhet kan skapa möjligheter som resulterar i oegentligheter).

²⁹ ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* (omarbetad), punkterna A 28–A 34.

rar i en känslighet för felaktigheter till följd av oegentligheter). Riskfaktorer hänförliga till möjligheter kan också härröra från omständigheter i företagets system för intern kontroll, såsom begränsningar eller brister i företagets interna kontroll som skapar sådana möjligheter. Riskfaktorer i samband med oegentligheter som hör samman med inställning eller ursäktar bedrägliga handlingar kan i synnerhet uppkomma på grund av begränsningar eller brister i företagets kontrollmiljö.

Riskfaktorer som rör felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering

Nedan följer exempel på riskfaktorer som rör felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering.

Incitament/tryck

Ekonomisk stabilitet eller lönsamhet kan hotas av ekonomiska, branschmässiga eller operativa villkor, t.ex.:

- Kraftig konkurrens eller en mättad marknad i kombination med krympande marginaler.
- Hög sårbarhet för snabba förändringar, t.ex. ändringar i teknik, inkurans eller räntenivå.
- Betydligt lägre kundefterfrågan och fler nedlagda företag i branschen eller i ekonomin som helhet.
- Rörelseförluster som leder till omedelbara hot om konkurs, utmätning eller fientliga uppköp.
- Återkommande negativa kassaflöden från verksamheten eller en oförmåga att generera kassaflöden från verksamheten samtidigt som vinst och vinsttillväxt redovisas.
- Snabb tillväxt eller ovanlig lönsamhet i synnerhet jämfört med andra företag inom samma bransch.
- Nya redovisningskrav eller andra krav enligt lagar och andra författningar.

Det finns ett starkt tryck på företagsledningen från externa parter att uppfylla krav eller förväntningar på grund av följande:

- Investeringsanalytikerns, institutionella investerarens, stora fordringsägares eller andra externa parter förväntningar på lönsamhet eller trendnivåer (i synnerhet förväntningar som är obefogat aggressiva eller orealistiska), däribland förväntningar som skapas av företagsledningen i t.ex. alltför optimistiska pressmeddelanden eller budskap i årsrapporter.
- Behov av att skaffa ytterligare skulder eller egen kapitalfinansiering för att behålla konkurrenskraften – däribland finansiering av större forsknings- och utvecklingsprojekt eller investeringar.
- Marginell förmåga att uppfylla kraven för börsnotering, återbetalning av skulder eller andra finansieringsvillkor.
- Redovisning av dåliga finansiella resultat som förmodas påverka eller påverkar betydande pågående transaktioner negativt, t.ex. rörelseförvärv eller kontraktstilldelning.

Den tillgängliga informationen tyder på att företagsledningens och styrelsens personliga ekonomiska situation hotas av företagets finansiella resultat på grund av följande:

- Betydande ekonomiska intressen i företaget.
- Betydande andel av ersättningen (t.ex. bonus, aktieoptioner eller vinstbaserad ersättning) är beroende av att företaget uppnår aggressiva mål för aktiekursen, rörelseresultat, finansiell ställning eller kassaflöde.³⁰
- Personliga garantier för företagets skulder.

Det finns ett alltför stort tryck på företagsledning eller operativ personal att uppnå finansiella mål som har slagits fast av styrelsen, däribland bonusmål för försäljning eller lönsamhet.

³⁰ Företagsledningens bonusplaner kan vara beroende av att uppnå mål som rör endast vissa konton eller utvalda företagsaktiviteter, även om kontona eller aktiviteterna inte är väsentliga för företaget som helhet.

Möjligheter

Branschens karaktär eller företagets verksamhet möjliggör bedräglig finansiell rapportering som beror på följande:

- Betydande transaktioner med närstående utanför den löpande verksamheten eller med närstående företag som inte revideras eller som revideras av ett annat revisionsföretag.
- En stark finansiell närvaro eller förmåga att dominera en viss branschsektor som gör att företaget kan diktera villkor eller förutsättningar för leverantörer eller kunder, något som kan resultera i otillbörliga transaktioner eller transaktioner som inte sker på affärsmässiga villkor.
- Tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader bygger på betydande uppskattningar som innefattar subjektiva bedömningar eller osäkerheter som är svåra att styrka.
- Betydande, ovanliga eller komplicerade transaktioner, i synnerhet nära periodens slut som ger upphov till svåra frågor om "innebörd över form".
- Betydande verksamheter i utlandet eller verksamhet över gränserna i jurisdiktioner med ett annat affärsklimat och kultur.
- Mellanhänder används utan att det är affärsmässigt berättigat.
- Betydelsefulla bankkonton eller dotterföretag eller filialer i lågskatteländer, utan synbart berättigande.

Ineffektiv övervakning av företagsledningen på grund av följande:

- Företagsledningen domineras av en enda person eller liten grupp (i ett företag som inte är ett ägarlett företag) utan motverkande kontroller.
- Styrelsens tillsyn över processen för finansiell rapportering och den interna kontrollen fungerar inte.

Organisationsstrukturen är komplicerad eller instabil, vilket visas av följande:

- Svårighet att avgöra vilken organisation eller vilka personer som har bestämmande inflytande i företaget.
- Alltför komplicerad organisationsstruktur med ovanliga juridiska personer eller ovanlig ledningsstruktur.
- Hög omsättning i högsta ledningen eller styrelsen, eller på jurister.

Bristar i den interna kontrollen på grund av följande:

- Otillräcklig process för att övervaka företagets system för intern kontroll, däribland automatiserade kontroller och kontroller över delårsrapporter (om extern rapportering krävs).
- Hög omsättning på eller att icke passande redovisnings-, IT- eller internrevisionspersonal anställs.
- Ineffektiva redovisnings- och informationssystem, däribland betydande brister i den interna kontrollen.

Inställning/orsaker

- Företagsledningen lyckas inte kommunicera, införa, stödja eller genomdriva företagets värderingar eller etiska normer, eller kommunicera olämpliga värderingar eller etiska normer, på ett tillräckligt bra sätt.
- Ledningspersonal som inte ansvarar för ekonomin engagerar sig i alltför stor utsträckning i valet av redovisningsprinciper eller i fastställandet av betydelsefulla uppskattningar.
- Det är känt att företaget tidigare har brutit mot värdepapperslagar eller andra lagar och andra författningar, det finns eller har funnits anspråk mot företaget, dess högsta ledning eller styrelsen rörande oegentligheter eller brott mot lagar och andra författningar.
- Företagsledningen visar ett överdrivet intresse för att upprätthålla eller höja företagets aktiekurs eller vinsttrend.
- Företagsledningen vänder sig ofta till analytiker, fordringsägare och andra externa parter och binder sig till aggressiva eller orealistiska prognoser.
- Företagsledningen åtgärdar inte kända betydande brister i den interna kontrollen inom rimlig tid.

ISA
ISQC
m.m.

- Företagsledningen intresserar sig för otillbörliga sätt att av skatteskäl minska den redovisade vinsten.
- Låg moral hos högsta ledningen.
- Ägaren-Företagsledaren gör ingen åtskillnad mellan privata transaktioner och affärstransaktioner.
- Tvist mellan aktieägare i ett fåmansföretag.
- Företagsledningen försöker återkommande på grundval av väsentlighet rättfärdiga olämplig redovisning eller redovisning på gränsen till det olämpliga.
- Relationen mellan företagsledningen och den nuvarande eller tidigare revisorn är spänd, vilket följande är exempel på:
 - Ofta förekommande dispyter med nuvarande eller tidigare revisor om redovisnings-, revisions- eller rapporteringsfrågor.
 - Orimliga krav på revisorn, t.ex. orealistiska tidsramar för att slutföra revisionen eller lämna revisors rapport.
 - Restriktioner som på ett olämpligt sätt begränsar revisorns tillgång till personer eller information eller möjligheten att ha en effektiv kommunikation med styrelsen.
 - Företagsledningen har ett dominerande förhållningssätt gentemot revisorn, särskilt genom att försöka påverka omfattningen av revisorns arbete eller valet av personal som ska utföra eller konsulteras i samband med revisionsuppdraget.

Risikfaktorer som uppstår till följd av felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar

Risikfaktorer som rör felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar indelas också efter de tre villkor som i allmänhet föreligger i samband med oegentligheter: incitament/tryck, möjligheter och inställning/orsäker. Vissa av de riskfaktorer som hör ihop med felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering kan också förekomma i samband med felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar. Ineffektiv övervakning av företagsledningen och andra brister i den interna kontrollen kan t.ex. förekomma i samband med felaktigheter som beror på antingen bedräglig finansiell rapportering eller förskingring av tillgångar. Nedan följer exempel på riskfaktorer som rör felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar.

Incitament/tryck

Privata finansiella förpliktelser kan skapa tryck på företagsledningen eller anställda med tillgång till kontanter eller andra stöldbegärliga tillgångar att förskingra tillgångarna.

Negativa relationer mellan företaget och anställda med tillgång till likvida medel eller andra stöldbegärliga tillgångar kan leda till att de anställda förskingrar tillgångarna. Negativa relationer kan t.ex. skapas av följande:

- Kända eller förväntade personalnedskärningar.
- Nyligen genomförda eller förväntade ändringar av de anställdas löner eller förmånsplaner.
- Förväntningar på befordran, lön eller andra ersättningar som inte infrias.

Möjligheter

Vissa egenskaper eller omständigheter kan öka risken för att tillgångar ska förskingras. Nedan följer exempel då möjligheterna att förskingra tillgångar ökar:

- Stora kontantbelopp i kassan eller stora transaktionsvolymen med kontanter.
- Små, värdefulla eller efterfrågade lagerartiklar.
- Tillgångar som är lätta att omsätta, t.ex. innehavarobligationer, diamanter eller datorchips.
- Anläggningstillgångar som är små, lätta att sälja eller som inte är märkta av ägaren.

Otillräckliga kontroller över tillgångar kan öka risken för förskingring. Nedan följer exempel som kan leda till förskingring av tillgångar:

- Arbetsuppgifterna är inte tillräckligt uppdelade eller det finns brister i de oberoende kontrollerna.

- Otillräcklig tillsyn över högsta ledningens kostnader, t.ex. reseersättningar och andra ersättningar.
- Företagsledningen övervakar inte anställda som har ansvar för tillgångar tillräckligt, t.ex. otillräcklig tillsyn eller övervakning av geografiskt avlägsna verksamheter.
- De som söker arbeten med åtkomst till tillgångar undersöks inte tillräckligt nog.
- Otillfredsställande register över tillgångar.
- Otillräckligt system för attest och godkännande av transaktioner (t.ex. vid inköp).
- Otillräcklig fysiskt skydd för kontanter, placeringar, lager eller anläggningstillgångar.
- Avstämningen av tillgångar sker inte fullständigt och i tid.
- Transaktioner dokumenteras inte tillräckligt väl eller inte i tid, t.ex. krediter för returnerade varor.
- Anställda som utför viktiga kontrollfunktioner tvingas inte ta semester.
- Företagsledningen har bristande IT-kunskaper, vilket gör det möjligt för IT-personal att förskingra.
- Otillräckliga åtkomstkontroller över automatiserade poster, däribland kontroller över och granskning av händelseloggar i datorsystem.

ISA
ISQC
m.m.

Inställning/orsaker

- Behovet av att övervaka eller minska risker som rör förskingring av tillgångar non-chaleras.
- Bristande kontroller när det gäller risken för förskingring av tillgångar genom att befintliga kontroller åsidosätts eller genom att inte på lämpligt sätt åtgärda kända brister i intern kontroll.
- Uppträdande som tyder på bristande trivsel eller missnöje med företaget eller hur företaget behandlar den anställda.
- Ändrat beteende eller livsstil som kan tyda på att tillgångar har förskingrats.
- Snatteri tolereras.

Bilaga 2 Exempel på möjliga granskningsåtgärder med hänsyn till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter (se punkt A 41)

Nedan följer exempel på möjliga granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på grund av både bedräglig finansiell rapportering och förskingring av tillgångar. Även om dessa åtgärder omfattar många olika situationer är de endast exempel och därför kanske inte alltid de mest ändamålsenliga eller nödvändiga i det enskilda fallet. Åtgärdernas ordningsföljd grundar sig inte heller på deras relativa vikt.

Att beakta på påståendenivå

Revisorns särskilda åtgärder till följd av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter varierar beroende på typen eller kombinationen av oegentligheter, de riskfaktorer eller omständigheter som har identifierats och de olika transaktionsslag, konton, upplysningar och påståenden de kan påverka.

Nedan följer exempel på åtgärder:

- Oannonserat besöka lokaler eller utföra viss granskning. Exempel: Observera lagerinventeringar på sådana platser där det inte har förutsetts att revisorn skulle närvara eller räkna kassan ett visst datum utan föregående avisering.
- Begära att en inventering genomförs i slutet av rapportperioden eller ett datum närmare periodslutet för att minimera risken för manipulation av saldona under perioden mellan det datum då inventeringen gjordes och rapportperiodens slut.
- Ändra revisionsmetod under det aktuella året. Exempel: Kontakta stora kunder och leverantörer muntligt som komplement till skriftliga bekräftelser, begära bekräftelser från en viss part inom en organisation, eller begära in mer eller annan information.
- Utföra en detaljerad granskning av företagets kvartals- eller årsjusteringsposter och undersöka ovanliga poster eller poster med ovanliga belopp.
- Att i samband med betydande och ovanliga transaktioner, i synnerhet sådana som bokförs vid eller nära årets slut, undersöka möjligheten av att närstående är inblandade och källorna för finansiella resurser till transaktionerna.

- Utföra substansinriktad analytisk granskning på nedbruten nivå. Exempel: Jämföra försäljning och kostnad för sålda varor per plats, rörelsegrän eller månad med förväntningar som har utarbetats av revisorn.
- Genomföra intervjuer med berörd personal inom områden där det finns en identifierad risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, i syfte att få reda på vad den känner till om risken och vilka kontroller det finns för att hantera den.
- Med andra oberoende revisorer som granskar ett eller flera dotterföretags, divisioners eller filialers finansiella rapporter diskutera omfattningen av det arbete som måste utföras för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter till följd av transaktioner och aktiviteter mellan dessa enheter.
- Om en specialists arbete blir särskilt betydelsefullt för en viss post i de finansiella rapporterna, för vilken den bedömda risken för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter är hög, utföra ytterligare arbete på något eller alla specialistens antaganden, metoder eller iakttagelser för att fastställa att iakttagelserna inte är orimliga eller anlita en annan specialist för det ändamålet.
- Utföra granskningsåtgärder för att analysera utvalda ingående balanser från tidigare reviderade finansiella rapporter för att bedöma det slutliga utfallet för vissa frågor som rör uppskattningar i redovisningen och bedömningar, t.ex. en avsättning för reurer.
- Utföra åtgärder på kontoavstämningar eller andra avstämningar som har upprättats av företaget, däribland kontrollera avstämningar som har utförts vid delårsperiodsluten.
- Använda datorstödd teknik, t.ex. datautvinning, för att söka efter avvikelser i en population.
- Granska integriteten i datogenererad bokföring och transaktioner.
- Söka efter kompletterande revisionsbevis från källor utanför det företag som revideras.

Särskilda åtgärder – felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering

Nedan följer exempel på åtgärder för att hantera de risker som revisorn bedömer kan leda till väsentliga felaktigheter och som beror på bedräglig finansiell rapportering.

Intäktsredovisning

- Utföra substansinriktad analytisk granskning på nedbruten nivå, t.ex. jämföra redovisade intäkter per månad och per produktlinje eller affärssegment för den innevarande rapportperioden med jämförbara tidigare perioder. Datorstödd revision kan vara till hjälp när det gäller att identifiera ovanliga eller oväntade intäktsförhållanden eller transaktioner.
- Med kunder bekräfta vissa relevanta avtalsvillkor och frånvaro av sidoavtal. Redovisningen påverkas många gånger av sådana villkor eller avtal, men grunden eller perioden för rabatter är ofta dåligt dokumenterad. Godkännandekriterier, leverans- och betalningsvillkor, frånvaro av framtida eller fortsatta leverantörsförpliktelser, rätten att returnera produkten, garanterade återförsäljningsbelopp samt villkor för annullering eller återbetalning är exempel på relevanta faktorer under sådana omständigheter.
- Ställa frågor till företagets försäljnings- och marknadsföringspersonal eller internjurister om försäljning eller leveranser nära periodens slut och om de har kännedom om ovanliga bestämmelser eller villkor som förknippas med dessa transaktioner.
- Närvara fysiskt på en eller flera platser vid periodslut för att iaktta när varor levereras eller förbereds för leverans (eller retur som väntar på bearbetning) och utföra andra ändamålsenliga avklippsåtgärder i samband med försäljning och lager.
- I de fall då intäktstransaktionerna initieras, bearbetas och registreras elektroniskt granska kontrollerna för att fastställa om de ger tillräcklig säkerhet för att de bokförda intäktstransaktionerna verkligen har ägt rum och har bokförts korrekt.

Lagerkvantiteter

- Undersöka företagets lagerredovisning för att identifiera platser eller artiklar som kräver särskild uppmärksamhet under eller efter lagerinventeringen.
- Oannonserat observera inventering på vissa platser eller genomföra inventering på alla platser samtidigt.
- Genomföra inventering vid eller nära slutet av en rapportperiod för att minimera risken för otillbörlig manipulering under perioden mellan inventeringen och rapportperiodens slut.
- Utföra kompletterande åtgärder under observationen av inventeringen, t.ex. mer noggranna undersökningar av innehållet i förpackningar, hur varorna märks eller staplas (t.ex. ihåliga fyrkanter) och kvaliteten (dvs. renhet, sort eller koncentration) hos vätskor, t.ex. parfymer eller specialkemikalier. Det kan vara till hjälp att anlita en specialist i det avseendet.
- Jämföra kvantiteter för den innevarande perioden med tidigare perioder efter slag eller kategori, plats eller andra kriterier eller jämföra kvantiteter med den löpande lagerredovisningen.
- Använda datorstödd revision för att ytterligare granska sammanställningen av lagerinventeringen – t.ex. sortera efter inventeringsetikettsnummer för att granska kontrollen av inventeringsetiketter eller efter artikelns serienummer för att kontrollera att inte artiklar saknas eller att det inte finns dubletter.

ISA
ISQC
m.m.

Företagsledningens uppskattningar

- Anlita en specialist för att utarbeta en oberoende uppskattning för jämförelse med företagsledningens uppskattning.
- Ställa frågor även till personer utanför företagsledningen och redovisningsavdelningen för att styrka företagsledningens förmåga och avsikt att genomföra planer som är relevanta för utarbetandet av uppskattningen.

Särskilda åtgärder – felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar

Olika omständigheter kräver olika åtgärder. Normalt riktas en åtgärd för att hantera en bedömd risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter till följd av förskingring av tillgångar mot vissa konton och transaktionsslag. Även om vissa av de åtgärder som anges i de två kategorierna ovan kan tillämpas även under sådana omständigheter ska omfattningen av arbetet kopplas till den särskilda informationen om den identifierade förskingringsrisken.

Nedan följer exempel på åtgärder för att hantera revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar:

- Räkna kontanter eller värdepapper vid eller nära årets slut.
- Bekräfta kontoaktivitet (däribland aktiviteter som rör kreditnotor och returer samt betalningsdatum) direkt med kunderna för den period som granskas.
- Analysera återvinningar av bortskrivna fordringar.
- Analysera lagerbrister efter plats eller produkttyp.
- Jämföra nyckeltal för lagret med branschnormen.
- Granska underliggande dokumentation för negativa justeringar i den löpande lagerredovisningen.
- Utföra en datoriserad matchning mellan leverantörslistan och en lista över de anställda för att identifiera matchande adresser eller telefonnummer.
- Utföra en datoriserad sökning av löneredovisningen för att identifiera dubletter när det gäller adresser, anställdas id- eller personnummer eller bankkonton.
- Granska personalregister för att upptäcka anställda med få eller inga bevis på aktivitet, t.ex. inga underlag för utvecklingssamtal.
- Analysera rabatter och returer för att hitta ovanliga mönster eller trender.
- Bekräfta särskilda avtalsvillkor med externa parter.
- Inhämta bevis för att avtal genomförs enligt fastställda villkor.
- Granska riktigheten i stora och ovanliga kostnader.
- Granska godkännandet av och redovisat värde av lån till högsta ledningen och närstående.
- Granska nivån för och riktigheten i omkostnadsrapporter från högsta ledningen.

Bilaga 3 Exempel på omständigheter som tyder på möjliga oegentligheter (se punkt A 50)

Nedan följer exempel på omständigheter som kan tyda på att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Avvikelser i räkenskapsmaterialet, däribland:

- Transaktioner som inte är fullständigt redovisade eller som inte har redovisats i tid eller som har redovisats med fel belopp, i fel redovisningsperiod, med fel klassificering eller inte enligt företagets policy.
- Saldon eller transaktioner som inte har något underlag eller som inte är godkända.
- Justeringar i sista minuten som har en betydande effekt på de finansiella resultaten.
- Bevis på att anställdas åtkomst till system och register inte stämmer överens med vad som behövs för att de ska kunna utföra sina uppgifter.
- Tips eller klagomål till revisorn om påstådda oegentligheter.

Bevis som är motstridiga eller saknas, däribland:

- Dokument som saknas.
- Dokument som verkar ha ändrats.
- Tillgång endast till fotokopior eller elektroniskt överförda dokument då det borde finnas originaldokument.
- Betydande avstämningsposter utan förklaring.
- Ovanliga förändringar i balansräkning, trender eller viktiga nyckeltal eller relationstal i de finansiella rapporterna – t.ex. att kundfordringarna ökar snabbare än intäkterna.
- Motsägelsefulla, vaga eller icke trovärdiga svar från företagsledningen eller de anställda på frågor eller efter analytisk granskning.
- Ovanliga avvikelser mellan företagets bokföring och bekräftelsesvar.
- Många kreditposter och andra justeringar i kundreskontran.
- Avvikelser som inte alls, eller endast delvis, förklaras mellan kundreskontra och huvudbokskontot, eller mellan kundkontoutdragen och kundreskontran.
- Försvunna eller saknade annullerade checkar, trots att dessa normalt returneras till företaget med kontoutdraget från banken.
- Varulager eller fysiska tillgångar saknas i betydande utsträckning.
- Elektroniska bevis finns inte tillgängliga eller saknas, vilket inte stämmer överens med företagets normala arkiveringspraxis.
- Färre svar, eller fler svar, än förväntat på bekräftelser.
- Oförmåga att lägga fram underlag för viktig systemutveckling och viktig granskning av programändringar samt implementeringsaktiviteter för systemändringar och driftsättningar under innevarande år.

Problematiske eller ovanliga relationer mellan revisorn och företagsledningen, däribland:

- Åtkomst nekas till bokföring, lokaler, vissa anställda, kunder, leverantörer eller andra från vilka revisionsbevis skulle kunna sökas.
- Företagsledningen tvingar fram lösningar på komplicerade eller tvistiga frågor under oskälig tidspress.
- Företagsledningen klagar på revisionens utförande eller hotar medlemmarna i uppdragsteamet, i synnerhet i samband med revisorns kritiska bedömning av revisionsbevis eller vid lösning av eventuella oenigheter med företagsledningen.
- Företaget dröjer ovanligt länge med att lämna begärd information.
- Ovilja att hjälpa revisorn att få tillgång till viktiga elektroniska filer för granskning genom användning av datorstödd revision.
- Åtkomst nekas till viktig IT-personal, däribland säkerhets-, drifts- och systemutvecklingspersonal, samt till lokaler.
- Ovilja att lägga till eller ändra upplysningar i de finansiella rapporterna i kompletterings- och förklaringssyfte.
- Ovilja att hantera identifierade brister i intern kontroll utan onödigt dröjsmål.

Övrigt:

- Företagsledningen vill inte låta revisorn träffa styrelsen enskilt.
- Redovisningsprinciper som tycks strida mot branschnormer.

- Ofta förekommande ändringar av uppskattningar i redovisningen som inte tycks bero på ändrade omständigheter.
- Brott mot företagets uppförandekod tolereras.

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2017 eller senare)

Inledning	198
Denna standards tillämpningsområde	198
Inverkan av lagar och andra författningar	198
Ansvar för att lagar och andra författningar följs (se punkterna A 1–A 8)	199
Ikraftträdande	200
Mål	200
Definition	200
Krav	201
Revisorns beaktande av att lagar och andra författningar har följts	201
Granskningsåtgärder när revisorn identifierar eller misstänker överträdelse	201
Kommunicera och rapportera identifierade eller misstänkta överträdelse	202
Dokumentation	203
Tillämpning och andra förtydliganden	203
Ansvar för att lagar och andra författningar följs (se punkterna 3–9)	203
Definition (se punkt 12)	204
Revisorns beaktande av att lagar och andra författningar har följts	205
Granskningsåtgärder när revisorn identifierar eller misstänker överträdelse	206
Kommunicera och rapportera identifierade eller misstänkta överträdelse	208
Dokumentation (se punkt 30)	210

International Standard on Auditing (ISA) 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att beakta lagar och andra författningar vid en revision av finansiella rapporter. Denna standard 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.

Inverkan av lagar och andra författningar

2. Vilken inverkan lagar och andra författningar har på finansiella rapporter varierar avsevärt. De lagar och andra författningar som företaget omfattas av bildar tillsammans det juridiska ramverket. Bestämmelserna i vissa lagar och andra författningar har en direkt inverkan på de finansiella rapporterna i och med att de reglerar de rapporterade beloppen och upplysningarna i ett företags finansiella rapporter. Andra lagar och författningar måste följas av företagsledningen eller anger på vilka villkor företaget får bedriva sin verksamhet men har inte någon direkt inverkan på företagets finansiella rapporter. Vissa företag verkar inom branscher som är reglerade i detalj (t.ex. banker och kemisk industri). Andra omfattas endast av de många lagar och andra författningar som generellt avser driften av verksamheten (t.ex. lagar om arbetsmiljö och jämställdhet). Överträdelse av lagar och andra författningar kan medföra böter, rättstvister eller andra konsekvenser för företaget, vilket kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

Ansvar för att lagar och andra författningar följs (se punkterna A 1–A 8)

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

Revisorns ansvar

4. Kraven i denna ISA är utformade så att de ska hjälpa revisorn 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 överträdelse och kan inte förväntas upptäcka överträdelse av alla lagar och andra författningar.

5. Revisorn har ansvaret för att uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller misstag.¹ När revisorn utför en revision av finansiella rapporter tar han eller hon hänsyn till det tillämpliga juridiska ramverket. På grund av de inneboende begränsningarna i en revision finns det en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna inte upptäcks, även om revisionen är väl planerad och utförs enligt ISA.² När det gäller lagar och andra författningar är de potentiella effekterna av inneboende begränsningar på revisorns möjlighet att upptäcka väsentliga felaktigheter större av bland annat följande skäl:

- Många lagar och andra författningar som i huvudsak hänför sig till driften av ett företag har ingen inverkan på de finansiella rapporterna och fångas inte heller upp av de informationssystem hos företaget som har betydelse för den finansiella rapporteringen.
- Överträdelse kan innefatta agerande avsett att dölja dem, t.ex. maskopi, förfalskningar, avsiktlig underlåtenhet att bokföra transaktioner, att företagsledningen sätter sig över kontrollen eller att avsiktligt felaktig information lämnas till revisorn.
- Huruvida en handling innebär en överträdelse är i sista hand en fråga som ska avgöras av en domstol eller annat vederbörligt dömande organ.

Vanligtvis gäller att ju längre bort en överträdelse ligger från de händelser och transaktioner som avspeglas i de finansiella rapporterna, desto mindre är sannolikheten för att revisorn ska uppmärksamma den eller inse att det rör sig om en överträdelse.

6. Denna standard skiljer på revisorns ansvar i fråga om efterlevnad mellan följande två kategorier av lagar och andra författningar: (Se punkterna A 6, A 12–A 13.)

- a. 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, t.ex. lagar och andra författningar som rör skatter och pensioner. (Se punkt 14.) (Se punkt A 12.)
- b. Andra lagar och författningar som inte har någon direkt inverkan på hur belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs men vars efterlevnad kan vara grundläggande för driften av verksamheten, för ett företags förmåga att fortsätta bedriva sin verksamhet eller för att undvika väsentliga påföljder (t.ex. att villkoren i ett tillstånd att bedriva verksamhet, krav på solvens eller miljöbestämmelser följs). Att inte följa sådana lagar och andra författningar kan därför ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna. (Se punkt 15.) (Se punkt A 13.)

7. I denna ISA anges olika krav för var och en av de två ovannämnda kategorierna av lagar och andra författningar. För den kategori som anges i punkt 6 a är revisorns ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bestämmelserna i dessa lagar och andra författningar har följts. För den kategori som anges i punkt 6 b är revi-

ISA
ISQC
m.m.

¹ ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing, punkt 5.

² ISA 200, punkterna A 53–A 54.

sorns ansvar begränsat till att genomföra särskilda granskningsåtgärder som hjälp för att identifiera överträdelse av sådana lagar och andra författningar som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

8. Enligt denna ISA ska revisorn vara vaksam på möjligheten att andra granskningsåtgärder som han eller hon utför för att kunna bilda sig en uppfattning om finansiella rapporter kan medföra att revisorn får fram belägg för överträdelse. I det här sammanhanget är det viktigt att revisorn är professionellt skeptisk under hela revisionen enligt ISA 200³, med hänsyn till omfattningen av lagar och andra författningar som berör företaget.

9. Revisorn kan ha ytterligare skyldigheter enligt lagar och andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav avseende ett företags överträdelse av lagar och andra författningar, vilka kan skilja sig från eller gå utöver denna ISA, t.ex. att (se punkt A 8)

- a. hantera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar, däribland efterkomma krav avseende särskild kommunikation med företagsledningen och styrelsen, bedöma lämpligheten i dessas hantering av överträdelse och fastställa om ytterligare åtgärder krävs,
- b. kommunicera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till andra revisorer (t.ex. vid en revision av en koncernredovisning), och
- c. uppfylla dokumentationskrav rörande identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar.

Att uppfylla eventuella ytterligare skyldigheter kan ge ytterligare information som är relevant för revisorns arbete enligt denna och andra ISA (t.ex. avseende företagsledningens hederlighet eller, i tillämpliga fall, styrelsens hederlighet).

Ikraftträdande

10. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2017 eller senare.

Mål

11. Revisorns mål är 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 överträdelse av andra lagar och författningar som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna, och
- c. på lämpligt sätt hantera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar som identifieras under revisionen.

Definition

12. I denna ISA har nedanstående term följande betydelse:

Överträdelse – avsiktliga eller oavsiktliga försummelser eller vidtagna åtgärder av företaget, eller av styrelsen, företagsledningen eller andra personer som arbetar åt företaget eller under företagets ledning, i strid med gällande lagar eller andra författningar. Överträdelse innefattar inte personlig misshandling utan samband med företagets verksamhet. (Se punkterna A 9–A 10.)

³ ISA 200, punkt 15.

Krav

Revisorns beaktande av att lagar och andra författningar har följts

13. Som ett led i arbetet med att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö enligt ISA 315 (omarbetad 2019)⁴ ska revisorn skaffa sig en allmän förståelse av:

- a. Det juridiska ramverk som gäller för företaget och den bransch eller sektor där företaget är verksamt.
- b. Hur företaget följer detta ramverk. (Se punkt A 11.)

14. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om hur företaget har följt bestämmelserna i de lagar och andra författningar som allmänt vedertaget har en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs. (Se punkt A 12.)

15. Revisorn ska utföra följande granskningsåtgärder som hjälp för att identifiera överträdelser av andra lagar och författningar som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna: (Se punkterna A 13–A 14.)

- a. Förfrågan till företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om huruvida företaget följer sådana lagar och andra författningar.
- b. Inspektera eventuell korrespondens mellan företaget och berörda tillståndsgivande myndigheter och tillsynsmyndigheter.

16. Under revisionen ska revisorn vara uppmärksam på möjligheten att andra granskningsåtgärder som utförs kan medföra att överträdelser eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar kan komma till revisorns kännedom. (Se punkt A 15.)

17. Revisorn ska begära skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om att den har upplyst revisorn om alla kända eller misstänkta fall av överträdelser av lagar och andra författningar vars följder borde beaktas när de finansiella rapporterna upprättas. (Se punkt A 16.)

18. Om det inte finns några identifierade eller misstänkta överträdelser, behöver revisorn inte utföra några andra granskningsåtgärder som avser företagets efterlevnad av lagar och andra författningar än dem i punkterna 13–17.

Granskningsåtgärder när revisorn identifierar eller misstänker överträdelser

19. Om revisorn uppmärksammar en överträdelse eller misstänkt överträdelse av lagar och andra författningar, ska han eller hon skaffa sig (se punkterna A 17–A 18)

- a. en förståelse av handlingens karaktär och de omständigheter under vilka den har ägt rum, och
- b. ytterligare information för att kunna bedöma eventuell inverkan på de finansiella rapporterna. (Se punkt A 19.)

20. Om revisorn misstänker att en överträdelse har ägt rum, ska han eller hon, såvida inte detta är förbjudet enligt lag eller annan författning, diskutera frågan med lämplig nivå i företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen. Om företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen, inte lämnar tillräcklig information som stöd för att företaget följt lagar och andra författningar och den misstänkta överträdelsen enligt revisorns bedömning kan ha väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna, ska revisorn överväga behovet av att inhämta juridisk rådgivning. (Se punkterna A 20–A 22.)

21. Om det inte är möjligt att få tillräcklig information om en misstänkt överträdelse, ska revisorn bedöma hur bristen på tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis påverkar hans eller hennes uttalande i revisors rapport.

ISA
ISQC
m.m.

⁴ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*, punkterna 19–20.

22. Revisorn ska bedöma hur den identifierade eller misstänkta överträdelsen påverkar andra aspekter av revisionen, däribland revisorns riskbedömning och tillförlitligheten i skriftliga uttalanden, och vidta lämpliga åtgärder. (Se punkterna A 23–A 25.)

Kommunicera och rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser

Kommunicera identifierade eller misstänkta överträdelser till styrelsen

23. Såvida inte hela styrelsen deltar i företagets ledning och således känner till frågor om identifierade eller misstänkta överträdelser som redan har kommunicerats av revisorn,⁵ ska revisorn, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, till styrelsen kommunicera frågor som rör överträdelse av lagar och andra författningar som han eller hon får kännedom om under revisionens gång, om inte frågorna är uppenbart oviktiga.

24. Om en sådan överträdelse som avses i punkt 23 enligt revisorns bedömning tros vara avsiktlig och väsentlig, ska han eller hon kommunicera frågan till styrelsen så snart det är praktiskt möjligt.

25. Om revisorn misstänker att företagsledningen eller styrelsen är inblandad i överträdelsen, ska han eller hon kommunicera frågan till den närmast högre nivån i företaget, om det finns en sådan, t.ex. ett revisionsutskott eller en oberoende styrelse. Om det inte finns någon högre nivå, eller om revisorn tror att kommunikationen inte kommer att leda till åtgärd eller är osäker på vem han eller hon ska rapportera till, ska revisorn överväga att inhämta juridisk rådgivning.

Potentiella effekter av identifierade eller misstänkta överträdelser på revisors rapport (se punkterna A 26–A 27)

26. Om revisorn drar slutsatsen att den identifierade eller misstänkta överträdelsen väsentligt påverkar de finansiella rapporterna och detta inte kommer till uttryck på ett riktigt sätt i dessa, ska revisorn enligt ISA 705 (omarbetad) uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening om de finansiella rapporterna.⁶

27. Om företagsledningen eller styrelsen hindrar revisorn från att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna bedöma om det har, eller sannolikt har, begåtts en överträdelse som kan vara väsentlig för de finansiella rapporterna, ska revisorn uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna på grund av begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning enligt ISA 705 (omarbetad).⁷

28. Om revisorn inte kan avgöra om det har förekommit någon överträdelse beroende på begränsningar på grund av omständigheterna snarare än företagsledningen och styrelsen, ska revisorn bedöma vilken inverkan detta får på revisorns uttalande enligt ISA 705 (omarbetad).

Rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser till vederbörig myndighet utanför företaget

29. Om revisorn har identifierat eller misstänker överträdelser av lagar och andra författningar, ska revisorn avgöra om lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav (se punkterna A 28–A 34)

- a. kräver att revisorn rapporterar till vederbörig myndighet utanför företaget,
- b. inför skyldigheter enligt vilka rapportering till vederbörig myndighet utanför företaget kan vara lämpligt utifrån omständigheterna.

⁵ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 13.

⁶ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad), punkterna 7–8.

⁷ ISA 705 (omarbetad), punkterna 7 och 9.

Dokumentation

30. Revisorn ska i dokumentationen⁸ av revisionen ta med identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar samt (se punkterna A 35–A 36)

- a. utförda granskningsåtgärder, betydande professionella bedömningar och slutsatser avseende dessa, och
- b. diskussionerna om betydande frågor med avseende på överträdelsen med företagsledningen, styrelsen och andra, däribland hur företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har hanterat frågan.

Tillämpning och andra förtydliganden

Ansvar för att lagar och andra författningar följs (se punkterna 3–9)

A 1. Det är företagsledningen som har ansvar för att, under tillsyn av styrelsen, säkerställa att företagets verksamhet följer lagar och andra författningar. Lagar och andra författningar kan påverka ett företags finansiella rapporter på olika sätt, t.ex. mest direkt genom att kräva särskilda upplysningar av företaget i de finansiella rapporterna eller genom att föreskriva vilket ramverk för finansiell rapportering som ska tillämpas. De kan också fastställa vissa rättigheter och förpliktelser för företaget, varav några redovisas i företagets finansiella rapporter. Lagar och andra författningar kan också belägga överträdelser med påföljder.

A 2. Nedan följer exempel på de typer av riktlinjer och rutiner som ett företag kan införa som hjälp i arbetet med att förebygga och upptäcka överträdelser av lagar och andra författningar:

- Bevaka rättsliga krav och säkerställa att rutiner är så utformade att de uppfyller dessa krav.
- Införa och underhålla lämpliga system för intern kontroll.
- Utveckla, offentliggöra och tillämpa en uppförandekod.
- Säkerställa att de anställda har rätt utbildning och förstår uppförandekoden.
- Övervaka att uppförandekoden följs och vidta lämpliga disciplinära åtgärder mot anställda som inte följer dessa regler.
- Anlita juridiska rådgivare med uppgift att hjälpa till vid övervakning av lagkrav.
- Föra ett register över sådana viktiga lagar och andra författningar som företaget måste följa inom sin särskilda bransch och en förteckning över klagomål mot företaget.

I större företag kan dessa riktlinjer och rutiner kompletteras genom att man delegerar lämpliga ansvarsområden till:

- En internrevisionsfunktion.
- Ett revisionsutskott.
- En avdelning för regelföljnad.

Revisorns ansvar

A 3. Om företaget överträder lagar och andra författningar kan detta leda till en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna. Om en överträdelse upptäcks kan detta, oavsett väsentlighet, påverka andra aspekter av revisionen, t.ex. revisorns övervägande rörande företagsledningens, styrelsens eller de anställdas hederlighet.

A 4. Huruvida en handling innebär en överträdelse av lagar och andra författningar är en fråga som ska avgöras av en domstol eller annat vederbörligt dömande organ, vilket revisorn vanligtvis inte har kompetens för. Men revisorns utbildning, erfarenhet och förståelse av företaget och dess bransch eller sektor kan ge en grund för insikt om att vissa handlingar som han eller hon uppmärksammar kan utgöra överträdelser av lagar och andra författningar.

ISA
ISQC
m.m.

⁸ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 och A 6.

A 5. Enligt vissa lagregler kan det ställas särskilda krav på revisorn att som en del av revisionen av de finansiella rapporterna rapportera huruvida företaget följer vissa bestämmelser i lagar och andra författningar. Hur revisorn ska hantera ett sådant ansvar i revisors rapport behandlas i ISA 700 (omarbetad)⁹ eller ISA 800 (omarbetad)¹⁰. Om det finns särskilda rättsliga rapporteringskrav, kan granskningsplanen dessutom behöva innehålla lämplig granskning av hur dessa bestämmelser i lagar och andra författningar följs.

Kategorier av lagar och andra författningar (se punkt 6)

A 6. Företagets karaktär och omständigheter kan påverka huruvida relevanta lagar och andra författningar tillhör de kategorier av lagar och andra författningar som beskrivs i punkt 6 a eller 6 b. Exempel på lagar och andra författningar som kan innefattas i kategorierna som beskrivs i punkt 6 inbegriper sådana som handlar om:

- Oegentligheter, korruption och mutor.
- Penningtvätt, finansiering av terrorism samt intäkter från brott.
- Värdepappersmarknader och värdepappershandel.
- Bankverksamhet samt andra finansiella produkter och tjänster.
- Datasäkerhet.
- Skulder och betalningar avseende skatt och pension.
- Miljöskydd.
- Hälsa och säkerhet.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 7. Inom den offentliga sektorn kan det finnas ytterligare uppgifter för revisorn i fråga om beaktande av lagar och andra författningar som kan röra revisionen av finansiella rapporter eller utvidgas till att gälla andra aspekter av företagets verksamhet.

Ytterligare skyldigheter till följd av lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav (se punkt 9)

A 8. Lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav kan kräva att revisorn utför ytterligare granskningsåtgärder och vidtar ytterligare åtgärder. Exempel: International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) kräver att revisorn vidtar åtgärder för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar och fastställer huruvida ytterligare åtgärder krävs. Sådana åtgärder kan innefatta kommunikation om identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till andra revisorer i en koncern, däribland en ansvarig koncernrevisor, revisorer för enheter eller andra revisorer som utför arbete på enheter i en koncern för andra syften än revisionen av koncernredovisningen.¹¹

Definition (se punkt 12)

A 9. Överträdelse av lagar och andra författningar innefattar transaktioner som ingåtts av företaget, i företagets namn eller å dess vägnar, av styrelsen, företagsledningen eller andra personer som arbetar åt företaget eller under dess ledning.

A 10. Överträdelse innefattar också personlig misskötsel knuten till företagets affärsverksamhet, t.ex. i omständigheter där en person med nyckelbefattning personligen har tagit emot en muta av en av företagets leverantörer och i gengäld utser leverantören att leverera tjänster eller tilldela kontrakt till företaget i fråga.

⁹ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkt 43.

¹⁰ ISA 800 *Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte* (omarbetad), punkt 11.

¹¹ Se t.ex. punkterna R360.16–R360.18 A1 i Etikkoden.

Revisorns beaktande av att lagar och andra författningar har följts

Skaffa sig en förståelse av det juridiska ramverket (se punkt 13)

A 11. För att skaffa sig en allmän förståelse av det juridiska ramverket, och hur företaget följer detta ramverk, kan revisorn t.ex.

- använda sig av den förståelse av företagets bransch, tillsynsförhållanden och andra förhållanden som revisorn redan har,
- uppdatera förståelsen av de lagar och andra författningar som direkt reglerar rapporterade belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna,
- förhöra sig hos företagsledningen om vilka andra lagar och författningar som kan förväntas ha grundläggande betydelse för företagets verksamhet,
- förhöra sig hos företagsledningen om företagets riktlinjer och rutiner för att följa lagar och andra författningar, eller
- förhöra sig hos företagsledningen om de riktlinjer eller rutiner som har införts för att identifiera, utvärdera och redovisa rättsliga krav.

ISA
ISQC
m.m.

Lagar och andra författningar som allmänt anses ha en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs (se punkterna 6 och 14)

A 12. Vissa lagar och andra författningar är väl etablerade och kända för företaget, och i företagets bransch eller sektor, och relevanta för företagets finansiella rapporter (som beskrivs i punkt 6 a). De kan t.ex. hänföra sig till

- de finansiella rapporternas form och innehåll,
- branschspecifika frågor som rör den finansiella rapporteringen,
- redovisning av transaktioner i samband med avtal som har ingåtts med offentliga myndigheter, eller
- avsättningar för eller redovisning av inkomstskatte- eller pensionskostnader.

Vissa bestämmelser i dessa lagar och andra författningar kan vara direkt relevanta för särskilda påståenden i de finansiella rapporterna (t.ex. att avsättningar för inkomstskatt är fullständiga), medan andra kan vara direkt relevanta för de finansiella rapporterna som helhet (t.ex. att de obligatoriska rapporterna utgör fullständiga finansiella rapporter). Syftet med kravet i punkt 14 är att revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende hur belopp och upplysningar har fastställts i de finansiella rapporterna enligt de relevanta bestämmelserna i dessa lagar och andra författningar.

Överträdelse av andra bestämmelser i sådana lagar och författningar och i andra lagar och författningar kan leda till böter eller rättstvister eller få andra konsekvenser för företaget, och man kan behöva göra avsättning för dessa kostnader i de finansiella rapporterna, men detta anses inte ha en direkt inverkan på de finansiella rapporterna på det sätt som beskrivs i punkt 6 a.

Rutiner för att identifiera överträdelse – övriga lagar och andra författningar (se punkterna 6 och 15)

A 13. Revisorn kan behöva uppmärksamma vissa andra lagar och författningar särskilt, eftersom de har en grundläggande betydelse för företagets verksamhet (som beskrivs i punkt 6 b). Överträdelse av lagar och andra författningar som har en grundläggande betydelse för företagets verksamhet kan medföra att företaget lägger ned verksamheten eller att företagets fortsatta drift¹² kan ifrågasättas. Sålunda kan t.ex. överträdelse av villkoren för företagets tillstånd eller någon annan rättighet att utöva verksamheten få en sådan inverkan (t.ex. för en bank som inte uppfyller kapitaltäckningskrav eller placeringskrav). Det finns också många lagar och andra författningar som huvudsakligen rör företagets drift och som normalt inte påverkar de finansiella rapporterna och inte fångas upp av de informationssystem hos företaget som är relevanta för den finansiella rapporteringen.

¹² Se ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

A 14. I och med att konsekvenserna av andra lagar och författningar för den finansiella rapporteringen kan variera beroende på företagets verksamhet, syftar de granskningsåtgärder som krävs enligt punkt 15 till att uppmärksamma revisorn på sådana fall av överträdelser av lagar och andra författningar som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

Överträdelser som revisorn får kännedom om genom andra granskningsåtgärder (se punkt 16)

A 15. Granskningsåtgärder som utförs för att revisorn ska kunna bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna kan uppmärksamma revisorn på fall av överträdelser eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar. Sådana granskningsåtgärder kan t.ex. vara att

- läsa protokoll,
- förhöra sig hos företagsledningen och företagets interna eller externa jurist om rättstvister, skadeståndskrav och myndighetsbeslut, eller
- utföra substansinriktad detaljgranskning av transaktionsslag, konton eller upplysningar.

Skriftliga uttalanden (se punkt 17)

A 16. I och med att den inverkan som lagar och andra författningar har på de finansiella rapporterna kan variera betydligt, utgör skriftliga uttalanden nödvändiga revisionsbevis om företagsledningens kännedom om identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar, vars följder kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna. Men skriftliga uttalanden är i sig inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och påverkar följaktligen inte karaktären på och omfattningen av de ytterligare revisionsbevis som revisorn ska inhämta.¹³

Granskningsåtgärder när revisorn identifierar eller misstänker överträdelser

Tecken på överträdelser av lagar och andra författningar (se punkt 19)

A 17. Revisorn kan få kännedom om information rörande en överträdelse av lagar och andra författningar på annat sätt än som resultat av att han eller hon har utfört åtgärder i punkterna 13–17 (t.ex. när revisorn får information om en överträdelse av en visselblåsare).

A 18. Följande förhållanden kan vara tecken på överträdelser av lagar och andra författningar:

- Undersökningar från tillsynsorgans och myndigheters sida eller betalningar av böter eller liknande.
- Betalning för ospecificerade tjänster eller lån till konsulter, närstående, anställda i företaget eller anställda hos myndigheter.
- Försäljningsprovisioner eller arvoden till ombud, som förefaller vara onormalt stora i förhållande till vad som normalt betalas av företaget eller inom branschen eller i förhållande till de tjänster som man faktiskt har mottagit.
- Inköp till priser som ligger väsentligt över eller under marknadspriser.
- Ovanliga kontantutbetalningar, betalningar i form av checkar utställda på innehavaren eller överföringar till nummerkonton i banker.
- Ovanliga transaktioner med företag registrerade i lågskatteländer.
- Betalning för varor eller tjänster till något annat land än det varifrån varorna eller tjänsterna har levererats.
- Betalning utan vederbörliga valutakontrolldokument.
- Informationssystem som inte kan ge en tillfredsställande verifieringskedja eller tillräckliga revisionsbevis vare sig utformningen har gjorts medvetet eller omedvetet.

¹³ ISA 580 *Skriftliga uttalanden*, punkt 4.

- Icke godkända transaktioner eller transaktioner som har bokförts på ett oegentligt sätt.
- Kritik i massmedier.

Frågor som har betydelse för revisorns bedömning (se punkt 19 b)

A 19. Exempel på frågor som har betydelse för revisorns bedömning av eventuell inverkan på de finansiella rapporterna:

- De möjliga ekonomiska konsekvenserna av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar för de finansiella rapporterna, t.ex. böter eller liknande, skadestånd, hot om expropriation av företagets tillgångar, tvångsnedläggning av verksamheten och rättsprocesser.
- Om upplysningar om de möjliga ekonomiska konsekvenserna måste lämnas.
- Om de möjliga ekonomiska konsekvenserna är så allvarliga att det kan sättas i fråga om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild, eller om de på något annat sätt gör de finansiella rapporterna vilsedande.

ISA
ISQC
m.m.

Granskningsåtgärder och kommunikation avseende identifierade eller misstänkta överträdelser till företagsledning och styrelse (se punkt 20)

A 20. Revisorn måste diskutera misstänkta överträdelser med lämplig nivå i företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen, eftersom de eventuellt kan tillhandahålla ytterligare revisionsbevis. Revisorn kan t.ex. få bekräftelse på att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har samma uppfattning om de fakta och omständigheter som har betydelse för de transaktioner eller händelser som har lett till misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar.

A 21. I vissa jurisdiktioner kan lag eller annan författning begränsa revisorns kommunikation om vissa frågor till företagsledningen och styrelsen. I synnerhet kan lag eller annan författning förbjuda kommunikation eller annan åtgärd, som kan ha menlig inverkan på en utredning av vederbörlig myndighet avseende en faktisk eller misstänkt olaglig handling, däribland att informera företaget, t.ex. när revisorn måste rapportera den identifierade eller misstänkta överträdelsen till vederbörlig myndighet enligt lagar mot penningtvätt. De frågor som övervägs av revisorn kan därför vara komplexa och revisorn kan anse det lämpligt att inhämta juridisk rådgivning.

A 22. Om företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen inte lämnar tillräcklig information som stöd för att företaget faktiskt har följt lagar och andra författningar, kan revisorn göra bedömningen att det är lämpligt att rådfråga företagets interna eller externa jurist om hur dessa lagar och andra författningar ska tillämpas på den aktuella situationen, inbegripet möjliga oegentligheter, samt eventuell inverkan på de finansiella rapporterna. Om det inte anses lämpligt att rådgröra med företagets jurist eller om revisorn inte är nöjd med juristens utlåtande, kan revisorn finna det lämpligt att under tystnadsplikt konsultera andra inom revisionsföretaget, ett nätverksföretag, en yrkesorganisation eller sin egen jurist i frågan om en överträdelse av lagar eller andra författningar har skett, inbegripet möjliga oegentligheter, de eventuella rättsliga konsekvenserna, samt vilka eventuella ytterligare åtgärder revisorn bör vidta.

Bedöma konsekvenserna av en identifierad eller misstänkt överträdelse (se punkt 22)

A 23. Enligt punkt 22 bedömer revisorn konsekvenserna av en identifierad eller misstänkt överträdelse i förhållande till andra aspekter av revisionen, däribland revisorns riskbedömning och tillförlitligheten i skriftliga uttalanden. Bedömningen av olika identifierade eller misstänkta överträdelser beror på förhållandet mellan det sätt på vilket handlingen har begåtts, och eventuella försök att dölja den, och de särskilda kontroller som finns i företaget samt på nivån inom företagsledningen eller för personer som arbetar åt det berörda företaget eller under dess ledning, som är inblandade i handlingen, särskilt när det gäller konsekvenser som beror på att den högsta nivån i företaget är inblandad. Som

framgår av punkt 9 kan revisorns efterlevnad av lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav ge ytterligare information som är relevant för revisorns ansvar enligt punkt 22.

A 24. Exempel på omständigheter som kan få revisorn att utvärdera effekterna av identifierade eller misstänkta överträdelse för tillförlitligheten i skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen innefattar när:

- Revisorn misstänker eller har bevis på inblandning eller planerad inblandning av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen i varje identifierad eller misstänkt överträdelse.
- Revisorn känner till att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har kännedom om sådan överträdelse och att de, i strid med krav i lagar och andra författningar, inte har rapporterat eller inte har godkänt rapporteringen av frågan till vederbörlig myndighet inom rimlig tid.

A 25. Revisorn kan i vissa omständigheter överväga att avgå från uppdraget, där detta är tillåtet enligt tillämplig lag eller annan författning, t.ex. i de fall företagsledningen eller styrelsen inte vidtar de åtgärder som revisorn anser lämpliga under rådande omständigheter, eller om de identifierade eller misstänkta överträdelserna väcker frågor avseende företagsledningens eller styrelsens hederlighet, även om överträdelsen inte har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna. Revisorn kan överväga att inhämta juridisk rådgivning för att avgöra om det är lämpligt att avgå från uppdraget. När revisorn fastställer att det vore lämpligt att avgå från uppdraget, skulle att göra det inte vara en ersättning för att uppfylla andra skyldigheter enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav i syfte att hantera identifierade eller misstänkta överträdelse. Dessutom anger punkt A 9 i ISA 220¹⁴ att vissa yrkesetiska krav kan kräva att den tidigare revisorn, på begäran av tillträdande revisor, ska tillhandahålla information om överträdelse av lagar och andra författningar till tillträdande revisor.

Kommunicera och rapportera identifierade eller misstänkta överträdelse

Potentiella effekter av identifierade eller misstänkta överträdelse på revisors rapport (se punkterna 26–28)

A 26. Identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar kommuniceras i revisors rapport när revisorn modifierar uttalandet enligt punkterna 26–28. I vissa andra fall kan revisorn kommunicera identifierade eller misstänkta överträdelse i revisors rapport, t.ex.:

- När revisorn har annat rapporteringsansvar, utöver revisorns ansvar enligt ISA, enligt vad punkt 43 i ISA 700 (omarbetad) anger,
- När revisorn fastställer att den identifierade eller misstänkta överträdelsen är ett särskilt betydelsefullt område och därför kommunicerar frågan enligt ISA 701¹⁵, såvida inte punkt 14 i den ISAn är tillämplig, eller
- I undantagsfall när företagsledningen eller styrelsen inte vidtar de rättelseåtgärder som revisorn anser vara lämpliga med hänsyn till omständigheterna och det inte går att avgå från uppdraget (se punkt A 25) kan revisorn överväga att beskriva den identifierade eller misstänkta överträdelsen i ett stycke med övriga upplysningar enligt ISA 706 (omarbetad)¹⁶.

A 27. Lagar eller andra författningar kan förbjuda att en eller flera i företagsledningen, styrelsen och revisorn offentligt informerar om en viss fråga. Exempel: Lag eller annan författning kan särskilt förbjuda kommunikation eller annan åtgärd, som kan skada en behörig myndighets utredning av en faktisk eller misstänkt olaglig handling, vilket innefattar ett förbud om att informera företaget. När revisorn avser att kommunicera identifiera-

¹⁴ ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter.

¹⁵ ISA 701 Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor.

¹⁶ ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor (omarbetad).

de eller misstänkta överträdelser i revisors rapport i sådana fall som anges i punkt A 26 eller på annat sätt, kan sådan lag eller annan författning ha följder för revisorns förmåga att beskriva frågan i revisors rapport, eller i vissa fall att alls lämna revisors rapport. I dessa fall kan revisorn överväga att inhämta juridisk rådgivning för att fastställa rätt åtgärd.

Rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser till vederbörlig myndighet utanför företaget (se punkt 29)

A 28. Att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget kan krävas eller vara lämpligt utifrån omständigheterna, på grund av att

- a. lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav kräver att revisorn rapporterar (se punkt A 29),
- b. revisorn har fastställt att rapportering är en lämplig åtgärd för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelser enligt relevanta yrkesetiska krav (se punkt A 30), eller
- c. lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav ger revisorn rätt att göra det (se punkt A 31).

A 29. I vissa jurisdiktioner kan revisorn enligt krav i lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav vara skyldig att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget. Exempel: I vissa jurisdiktioner är ett finansinstituts revisor skyldig enligt lag eller annan författning att till tillsynsmyndighet rapportera överträdelser, eller misstänkta överträdelser, av lagar eller andra författningar. Dessutom kan felaktigheter uppstå på grund av överträdelser av lagar och andra författningar och, i vissa jurisdiktioner, kan en revisor vara skyldig att rapportera felaktigheter till vederbörlig myndighet i fall där företagsledningen eller styrelsen underlåter att vidta rättelseåtgärder.

A 30. I andra fall kan de relevanta yrkesetiska kraven kräva att revisorn ska fastställa huruvida rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget är rätt åtgärd med hänsyn till omständigheterna. Exempel: Etikoden kräver att revisorn ska vidta åtgärder för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar och fastställa huruvida ytterligare åtgärder krävs, vilka kan innefatta rapportering till vederbörlig myndighet utanför företaget.¹⁷ Etikoden förklarar att sådan rapportering inte skulle anses vara ett brott mot tystnadsplikten enligt Etikoden.¹⁸

A 31. Även om lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav inte innefattar krav som behandlar rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser, kan de ge revisorn rätt att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser till vederbörlig myndighet utanför företaget. Exempel: Vid revision av de finansiella rapporterna för finansinstitut kan revisorn ha rätt enligt lag eller annan författning att med tillsynsmyndighet diskutera frågor som t.ex. identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar.

A 32. I andra situationer kan rapporteringen till vederbörlig myndighet utanför företaget av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar vara förbjuden enligt de regler för revisorns tystnadsplikt som följer av lagar, andra författningar och relevanta yrkesetiska krav.

A 33. Det fastställande som krävs enligt punkt 29 kan inbegripa komplexa överväganden och professionella bedömningar. Därför kan revisorn överväga att söka rådgivning internt (t.ex. inom revisionsföretaget eller från ett nätverksföretag) eller konfidentiellt hos

ISA
ISQC
m.m.

¹⁷ Se t.ex. punkterna R360.21 A1 och 360.25 A1–R360.27 i Etikoden.

¹⁸ Se t.ex. punkterna R114.1–114.1 A1 och R360.26 i Etikoden.

tillsynsmyndighet eller yrkesorganisation (såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning eller skulle bryta mot tystnadsplikten). Revisorn kan också överväga att inhämta juridisk rådgivning för att förstå tillgängliga alternativ och de professionella eller juridiska effekterna av att vidta olika åtgärder.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 34. En revisor i den offentliga sektorn kan vara skyldig att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser till lagstiftande eller annat styrande organ eller att rapportera dem i revisors rapport.

Dokumentation (se punkt 30)

A 35. I revisorns dokumentation av iakttagelser av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar kan t.ex. ingå:

- Kopior av bokföring eller dokument.
- Protokoll från diskussioner med företagsledningen, styrelsen eller externa parter.

A 36. Lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav kan också ange ytterligare dokumentationskrav avseende identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar.¹⁹

¹⁹ Se t.ex. punkt R360.28 i Etikoden.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	211
Denna standards tillämpningsområde	211
Kommunikationens roll	212
Ikraftträdande	212
Mål	212
Definitioner	213
Krav	213
De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)	213
Frågor som ska kommuniceras	213
Kommunikationsprocessen	214
Dokumentation	215
Tillämpning och andra förtydliganden	215
De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt 11)	215
Frågor som ska kommuniceras	217
Kommunikationsprocessen	222
Dokumentation (se punkt 23)	226
Bilaga 1 Särskilda krav i ISQC 1 och andra ISA som hänvisar till kommunikation med styrelsen (se punkt 3)	226
Bilaga 2 Kvalitativa aspekter på redovisningssätt (se punkterna 16 a, A 19–A 20)	227

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (omarbetad)* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att kommunicera med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) vid en revision av finansiella rapporter. Visserligen gäller denna standard oavsett ett företags styrstruktur eller storlek men särskilda överväganden är tillämpliga när alla i styrelsen deltar i ledningen av ett företag samt när det gäller börsnoterade företag. Denna ISA kräver inte att revisorn kommunicerar med ett företags företagsledning eller ägare såvida dessa inte också har ansvar för företagets styrning.

2. Denna ISA har utarbetats för en revision av finansiella rapporter men kan också tillämpas, anpassad efter vad omständigheterna kräver, på revisioner av annan historisk finansiell information när styrelsen har ansvar för att utöva tillsyn över upprättandet av denna andra historiska finansiella information.

3. Av denna standard framgår vikten av effektiv tvåvägskommunikation vid en revision av finansiella rapporter, och den innehåller ett övergripande ramverk för revisorns kommunikation med styrelsen och identifierar ett antal särskilda frågor som ska kommuniceras med denna. Fler frågor som ska kommuniceras och som kompletterar kraven i denna standard finns i andra standarder (se bilaga 1). Dessutom lägger ISA 265¹ fast särskilda krav avseende kommunikationen till styrelsen om betydande brister i den interna kontrol-

¹ ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen*.

len som revisorn har identifierat under granskningen. Andra frågor, som inte krävs enligt denna eller andra ISA, kan krävas enligt lag eller annan författning, genom överenskom-melse med företaget eller genom ytterligare krav som gäller uppdraget, t.ex. standarder från en nationell normgivare. Inget i denna standard hindrar att revisorn kommunicerar andra frågor med styrelsen. (Se punkt A 33–A 36.)

Kommunikationens roll

4. Denna standard är främst inriktad på kommunikation från revisorn till styrelsen. Men effektiv tvåvägskommunikation är dock också viktig som stöd för att:

- a. Revisorn och styrelsen ska förstå frågor som rör revisionen i sitt sammanhang och utveckla en konstruktiv arbetsrelation. Denna relation utvecklas samtidigt som revisorns oberoende och objektivitet upprätthålls.
- b. Revisorn lättare från styrelsen ska kunna inhämta sådan information som har betydelse för revisionen. Styrelsen kan t.ex. hjälpa revisorn när det gäller att förstå företaget och dess miljö, att identifiera lämpliga källor för revisionsbevis samt att tillhandahålla information om särskilda transaktioner eller händelser.
- c. Styrelsen ska kunna fullgöra sitt ansvar för att utöva tillsyn över processen för finansiell rapportering, och därmed minska riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.

5. Revisorn har visserligen ansvar för att kommunicera frågor som krävs enligt denna standard, men företagsledningen har också ett ansvar för att kommunicera frågor av intresse för styrningen med styrelsen. Revisorns kommunikation befriar inte företagsledningen från detta ansvar.

På motsvarande sätt befriar inte företagsledningens kommunikation med styrelsen, om sådana frågor som revisorn måste kommunicera med styrelsen, revisorn från ansvaret att också kommunicera dem. Att företagsledningen kommunicerar dessa frågor kan emellertid påverka formen eller tidpunkten för revisorns kommunikation med styrelsen.

6. Tydlig kommunikation om särskilda frågor som måste kommuniceras enligt ISA är en del av varje revision. Enligt ISA krävs dock inte att revisorn genomför åtgärder för att särskilt identifiera andra frågor att kommunicera med styrelsen.

7. I vissa jurisdiktioner kan lag och annan författning begränsa revisorns kommunikation om vissa frågor med styrelsen. Lagar och andra författningar kan särskilt förbjuda viss kommunikation, eller annan åtgärd, som kan skada en utredning av en behörig myndighet om en faktisk eller misstänkt olaglig handling, däribland att informera företaget, t.ex. när revisorn är skyldig att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet enligt lagar mot penningtvätt. I dessa fall kan de frågor som revisorn överväger vara komplexa och revisorn anse det vara lämpligt att rådfråga en jurist.

Ikraftträdande

8. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

9. Revisorns mål är 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.

Definitioner

10. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) – den eller de personer eller den eller de organisationer (t.ex. en förvaltare) som har ansvar för att utöva tillsyn över företagets strategiska inriktning samt förpliktelser som sammanhänger med företagets skyldigheter. Detta innefattar tillsyn över processen för finansiell rapportering. För vissa företag i vissa jurisdiktioner kan styrelsen innefatta ledningspersonal, t.ex. ledningspersoner som ingår i styrelsen i ett privat företag eller i ett företag i den offentliga sektorn eller en ägare-företagsledare. Se punkterna A 1–A 8 för en diskussion om olika styrstrukturer.
- b. Företagsledning – 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.

ISA
ISQC
m.m.

Krav

De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

11. Revisorn ska avgöra vilka personer i företagets styrstruktur som det är mest lämpligt att kommunicera med. (Se punkterna A 1–A 4.)

Kommunikation med en del av styrelsen

12. Om revisorn kommunicerar med en del av styrelsen, t.ex. ett revisionsutskott eller en enskild person, ska revisorn fastställa om han eller hon även behöver kommunicera med det styrande organet i sin helhet. (Se punkterna A 5–A 7.)

När hela styrelsen deltar i ledningen av företaget

13. I vissa fall deltar hela styrelsen i ledningen av företaget, t.ex. i ett litet företag där en ensam ägare leder företaget och ingen annan har någon roll i styrningen av företaget. Om de frågor som ska kommuniceras enligt denna standard kommuniceras med en eller flera personer med ledningsansvar som också har styrelseansvar, behöver frågorna i så fall inte kommuniceras igen med samma personer i deras styrelseroll. Dessa frågor anges i punkt 16 c. Revisorn ska ändå förvissa sig om att kommunikation med en eller flera personer med ledningsansvar innebär fullgod information till alla dem som revisorn annars skulle kommunicera med i deras egenskap av styrelseledamöter. (Se punkt A 8.)

Frågor som ska kommuniceras

Revisorns ansvar avseende revisionen av de finansiella rapporterna

14. Revisorn ska informera styrelsen om sitt ansvar avseende revisionen av de finansiella rapporterna, däribland att
 - a. revisorn har ansvar för att bilda sig en uppfattning och lämna ett uttalande i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna som har upprättats av företagsledningen under tillsyn av styrelsen, och
 - b. revisionen av de finansiella rapporterna inte befriar företagsledningen eller styrelsen från deras ansvar. (Se punkterna A 9–A 10.)

Planerad omfattning och inriktning samt tidpunkt för revisionen

15. Revisorn ska informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt, vilket innefattar att informera om de betydande risker som revisorn identifierat. (Se punkterna A 11–A 16.)

Betydelsefulla iakttagelser från revisionen

16. Revisorn ska med styrelsen kommunicera: (Se punkterna A 17–A 18.)
 - a. Sin syn på betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt, däribland redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna. I tillämpliga fall ska revisorn förklara för styrelsen varför i en

betydelsefull fråga revisorn anser att ett sätt att redovisa, som är godtagbart enligt tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, inte är det bästa valet med hänsyn till företagets särskilda omständigheter. (Se punkterna A 19–A 20.)

- b. Betydande svårigheter, om sådana finns, som revisorn mött under revisionen. (Se punkt A 21.)
- c. Såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget
 - i. betydelsefulla frågor som uppstått under revisionen och som har diskuterats eller varit föremål för korrespondens med företagsledningen (Se punkt A 22.),
 - ii. skriftliga uttalanden som revisorn begär.
- d. Eventuella omständigheter som påverkar formen för och innehållet i revisors rapport. (Se punkterna A 23–A 25.)
- e. Eventuella andra betydelsefulla frågor som uppkommit vid revisionen och som, enligt revisorns professionella bedömning, är relevanta för tillsynen över processen för finansiell rapportering. (Se punkterna A 26–A 28.)

Revisorns oberoende

17. När det gäller börsnoterade företag ska revisorn informera styrelsen om:

- a. Ett uttalande om att uppdragsteamet och andra berörda i revisionsföretaget, revisionsföretaget som sådant och, i tillämpliga fall, andra företag i revisionsföretagets nätverk, har följt relevanta yrkesetiska krav på oberoende.
 - i. Alla sådana förhållanden och andra frågor mellan revisionsföretaget, företag i dess nätverk och det företag vars finansiella rapporter är föremål för revision som, enligt revisorns professionella bedömning, rimligen kan tänkas ha betydelse för oberoendet. Detta ska innefatta sammanlagda arvoden, under den period de finansiella rapporterna omfattar, för revisionstjänster och andra tjänster som revisionsföretaget och företag i dess nätverk utfört åt företaget och enheter i vilka företaget har bestämmande inflytande. Dessa arvoden ska fördelas på lämpliga kategorier för att ge underlag för styrelsens bedömning av effekten av tjänster på revisorns oberoende.
 - ii. Med avseende på hot mot oberoendet som inte är på en godtagbar nivå, de åtgärder som vidtas för att avhjälpa hoten, inklusive åtgärder som har vidtagits för att eliminera de omständigheter som orsakar hoten eller att tillämpa motåtgärder för att minska hoten till en godtagbar nivå. (Se punkterna A 29–A 32.)

Kommunikationsprocessen

Fastställa kommunikationsprocessen

18. Revisorn ska informera styrelsen om kommunikationens form, tidpunkt och förväntade allmänna innehåll. (Se punkterna A 37–A 45.)

Kommunikationsformer

19. Revisorn ska skriftligen informera styrelsen om betydelsefulla iakttagelser från revisionen om muntlig kommunikation, enligt revisorns professionella bedömning, inte är tillräcklig. Skriftlig information behöver inte innefatta alla frågor som uppstod under revisionens gång. (Se punkterna A 46–A 48.)

20. Revisorn ska skriftligen informera styrelsen om revisorns oberoende när detta krävs enligt punkt 17.

Tidpunkt för kommunikation

21. Revisorn ska kommunicera med styrelsen utan onödiga dröjsmål. (Se punkterna A 49–A 50.)

Kommunikationsprocessens tillräcklighet

22. Revisorn ska utvärdera om tvåvägskommunikationen mellan revisorn och styrelsen har varit tillräcklig för revisionens syfte. Om den inte har varit det, ska revisorn utvärdera den eventuella effekten på revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och förmågan att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis och vidta lämpliga åtgärder. (Se punkterna A 51–A 53.)

Dokumentation

23. När revisorn väljer att muntligt kommunicera sådana frågor som måste kommuniceras enligt denna standard, ska han eller hon innefatta dessa frågor i revisionsdokumentationen samt när och med vilka de kommunicerades. I de fall frågor har behandlats skriftligt ska revisorn behålla ett exemplar av kommunikationen som del av revisionsdokumentationen.² (Se punkt A 54.)

ISA
ISQC
m.m.

Tillämpning och andra förtydliganden

De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt 11)

A 1. Styrstruktur varierar mellan jurisdiktioner och företag, och avspeglar faktorer som olika kulturella och juridiska bakgrunder samt storleks- och ägarstruktur. Exempel:

- I vissa jurisdiktioner finns det en oberoende styrelse (vars medlemmar inte eller i huvudsak inte har verkställande uppgifter) som är juridiskt åtskild från en verkställande styrelse (en styrelsestruktur med två nivåer). I andra jurisdiktioner har en enda, eller odelad, styrelse det juridiska ansvaret för både de övervakande och de verkställande funktionerna (en styrelsestruktur med en nivå).
- I vissa företag har de som har ansvar för företagets styrning befattningar som är en del av företagets juridiska struktur, t.ex. styrelseledamöter. I andra, t.ex. vissa statliga företag, är det ett organ som inte är en del av företaget som har ansvar för företagets styrning.
- I vissa fall deltar hela eller delar av styrelsen i ledningen av företaget. I andra består styrelsen och företagsledningen av olika personer.
- I vissa fall har styrelsen ansvaret för att godkänna³ företagets finansiella rapporter (i andra fall har företagsledningen detta ansvar).

A 2. I de flesta företag är styrning ett styrande organs kollektiva ansvar, såsom en företagsstyrelse, en oberoende styrelse, kompanjoner, ägare, en ledningskommitté, ett förvaltarråd, en grupp förvaltare eller motsvarande. I vissa mindre företag kan emellertid en person ha ansvar för företagets styrning, t.ex. ägaren/företagsledaren där det inte finns andra ägare eller en ensam förvaltare. När styrningen är ett kollektivt ansvar kan en delgrupp, t.ex. ett revisionsutskott, eller till och med en enskild person få ansvar för vissa uppgifter som stöd för att det styrande organet ska kunna uppfylla sitt ansvar. Alternativt kan en delgrupp eller en enskild person ha särskilda, rättsligt identifierade ansvarsområden som skiljer sig från det styrande organets ansvarsområden.

A 3. Sådan variation innebär att det i denna standard inte går att ange för alla revisioner vilka frågor som bör kommuniceras med vilken eller vilka personer. I vissa fall kan dessutom den eller de rätta personerna som revisorn ska kommunicera med inte tydligt identifieras utifrån tillämpligt juridiskt ramverk eller andra uppdragsförhållanden, t.ex. i företag där styrstrukturen inte är formellt definierad, såsom vissa familjeägda företag, vissa ideella organisationer och vissa offentliga enheter. I sådana fall kan revisorn behöva diskutera och komma överens med uppdragsgivaren om vilken eller vilka personer som han eller hon ska kommunicera med. När revisorn bestämmer med vem eller vilka han eller hon ska kommunicera, är den förståelse av ett företags styrstruktur och -pro-

² ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt A 6.

³ Enligt beskrivning i punkt A 68 i ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (om arbetad) innebär ansvar för godkännande i det här sammanhanget ansvar för att dra slutsatsen att alla delar som utgör de finansiella rapporterna, däribland de hänförliga noterna, har upprättats.

cesser som revisorn inhämtat enligt ISA 315 (omarbetad 2019)⁴ av betydelse. Vilken eller vilka personer som frågor rätteligen ska kommuniceras med kan variera beroende på vad frågan handlar om.

A 4. ISA 600 innefattar särskilda frågor som koncernrevisorer ska kommunicera med styrelsen.⁵ När företaget är en del i en koncern kan den eller de personer som revisorn för koncernenheten i fråga kommunicerar frågor med bero på uppdragsförhållandena och vad det är för fråga som ska kommuniceras. I vissa fall kan ett antal koncernenheter bedriva samma verksamheter i samma system för intern kontroll och använda samma redovisningssätt. När styrelserna för dessa enheter är desamma (t.ex. en gemensam styrelse) kan upprepning undvikas genom att dessa enheter hanteras tillsammans när det gäller kommunikation.

Kommunikation med en del av styrelsen (se punkt 12)

A 5. När revisorn överväger att kommunicera frågor med ett styrelseutskott, kan revisorn ta hänsyn till frågor som

- utskottets respektive det styrande organets ansvar,
- karaktären på den fråga som ska kommuniceras,
- relevanta krav i lagar och andra författningar, och
- om utskottet har mandat att agera i den fråga som ska kommuniceras och kan tillhandahålla mer information och förtydliganden som revisorn kan behöva.

A 6. När revisorn ska besluta om det också finns behov av att ge information, i fullständig form eller i sammandrag, till det styrande organet i sin helhet, kan han eller hon påverkas av sin bedömning av hur effektivt och ändamålsenligt utskottet kommunicerar relevant information med det styrande organet. Revisorn kan i uppdragsvillkoren uttryckligen ange att han eller hon förbehåller sig rätten att ta direkt kontakt med det styrande organet, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning.

A 7. Revisionsutskott (eller liknande delar av styrelsen med andra namn) finns i många jurisdiktioner. Även om deras särskilda mandat och funktioner kan variera har kommunikation med revisionsutskottet, där det finns ett sådant, blivit ett viktigt inslag i revisorns kommunikation med styrelsen. Bra principer för företagsstyrning låter förstå att

- revisorn blir inbjuden att regelbundet delta i revisionsutskottets möten,
- revisionsutskottets ordförande och, där det är relevant, andra medlemmar i revisionsutskottet håller regelbunden kontakt med revisorn, och
- revisionsutskottet minst en gång per år träffar revisorn utan att företagsledningen är närvarande.

När hela styrelsen deltar i ledningen av företaget (se punkt 13)

A 8. I vissa fall deltar hela styrelsen i ledningen av företaget, och tillämpningen av kraven på kommunikation ändras därför. I sådana fall kan kommunikation med en eller flera personer med ledningsansvar vara otillräcklig som information till alla som revisorn annars skulle kommunicera med i deras egenskap av ansvariga för styrningen. I ett företag där alla styrelsemedlemmar deltar i ledningen av företaget kan t.ex. vissa av dessa (t.ex. någon som har ansvar för marknadsföring) vara omedvetna om betydelsefulla frågor som har diskuterats med en annan styrelsemedlem (t.ex. någon som har ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna).

⁴ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.*

⁵ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)*, punkt 49.

Frågor som ska kommuniceras

Revisorns skyldigheter avseende revisionen av de finansiella rapporterna (se punkt 14)

A 9. Revisorns ansvar avseende revisionen av de finansiella rapporterna innefattas ofta i uppdragsbrevet eller någon annan lämplig form av skriftlig överenskommelse som innehåller de avtalade uppdragsvillkoren.⁶ Lagar och andra författningar eller ett företags styrstruktur kan kräva att styrelsen avtalar uppdragsvillkoren med revisorn. När detta inte är fallet kan det vara ändamålsenligt att förse styrelsen med ett exemplar av uppdragsbrevet eller den skriftliga överenskommelsen när det gäller kommunikation med styrelsen om sådana frågor som:

- Revisorns ansvar att utföra revisionen enligt ISA och inrikta denna på ett uttalande i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna. De frågor som enligt ISA måste kommuniceras innefattar därför sådana betydelsefulla frågor som uppstår under revisionen av de finansiella rapporterna och som har betydelse för styrelsen vid tillsynen över processen för finansiell rapportering.
- Det faktum att ISA inte kräver att revisorn utformar åtgärder i syfte att identifiera ytterligare frågor att kommunicera med styrelsen.
- När ISA 701⁷ är tillämplig, revisorns ansvar att fastställa och kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport.
- I tillämpliga fall, revisorns ansvar för att kommunicera vissa frågor enligt vad som krävs i lag och annan författning genom överenskommelse med företaget eller enligt andra krav som ska tillämpas på uppdraget, t.ex. standarder från en nationell normgivare.

ISA
ISQC
m.m.

A 10. Lag och annan författning, avtal med företaget eller andra krav som gäller uppdraget kan kräva vidare kommunikation med styrelsen. T.ex. kan a. ett avtal med företaget kräva att särskilda frågor kommuniceras när de uppstår i samband med att andra tjänster än revision av de finansiella rapporterna utförs av revisionsföretaget eller företag i dess nätverk, eller b. mandatet för en revisor i den offentliga sektorn kräva att frågor kommuniceras som revisorn uppmärksammat till följd av annat arbete, t.ex. vid en granskning av effektiviteten i en förvaltning.

Planerad omfattning och inriktning samt tidpunkt för revisionen (se punkt 15)

A 11. Kommunikation om planerad omfattning och inriktning samt tidpunkt för revisionen kan

- a. hjälpa styrelsen att bättre förstå konsekvenserna av revisorns arbete, att diskutera frågor som rör risk och konceptet väsentlighet med revisorn och att identifiera områden där styrelsen kan be revisorn vidta ytterligare åtgärder, och
- b. hjälpa revisorn att bättre förstå företaget och dess miljö.

A 12. Att kommunicera betydande risker som identifierats av revisorn hjälper styrelsen att förstå dessa frågor och varför de bedöms vara betydande risker. Kommunikation om betydande risker kan hjälpa styrelsen att uppfylla sitt ansvar att utöva tillsyn över processen för finansiell rapportering.

A 13. Frågor som ska kommuniceras kan innefatta

- Hur revisorn avser att behandla de betydande riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag.
- Hur revisorn avser att behandla områden med högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter.
- Revisionsansatsen avseende företagets system för intern kontroll.
- Tillämpningen av konceptet väsentlighet i en revision.⁸

⁶ Se punkt 10 i ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag.

⁷ ISA 701 Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor.

⁸ ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision.

- Karaktären på och omfattningen av specialiserad kompetens eller färdighet som krävs för att utföra de planerade granskningsåtgärderna eller utvärdera revisionsresultaten, däribland användningen av en specialist anlitad av revisorn.⁹
- När ISA 701 är tillämplig, revisorns preliminära åsikt om vilka frågor som kan vara områden som kräver betydande uppmärksamhet och därför kan vara särskilt betydelsefulla områden.
- Revisorns planerade ansats för att hantera följderna för de enskilda rapporterna och upplysningarna av betydande ändringar eller förändringar i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller i företagets miljö, ekonomi eller verksamhet.

A 14. Andra planeringsfrågor som det kan vara lämpligt att diskutera med styrelsen innefattar

- När företaget har en internrevisionsfunktion, i vilken omfattning den externa revisorn och internrevisorerna kan arbeta på ett konstruktivt och ömsesidigt kompletterande sätt, vilket innefattar eventuell planerad användning av internrevisionsfunktionens arbete, och karaktären på och omfattningen av eventuell planerad användning av internrevisorer för att tillhandahålla direkt hjälp.¹⁰
- Styrelsens synpunkter på
 - vilken eller vilka personer i företagets styrstruktur som revisorn ska kommunicera med,
 - ansvarsfördelningen mellan styrelse och företagsledning,
 - företagets mål och strategier samt därmed förknippade affärsrisker som kan leda till väsentliga felaktigheter,
 - frågor som styrelsen anser kräver extra uppmärksamhet under revisionen samt områden där styrelsen begär att ytterligare åtgärder ska vidtas,
 - betydelsefull kommunikation mellan företaget och tillsynsmyndigheter, och
 - andra frågor som styrelsen anser kan påverka revisionen av de finansiella rapporterna.
- Styrelsens inställning, kännedom och åtgärder när det gäller a. företagets interna kontroll och dess vikt i företaget, däribland hur styrelsen utövar tillsyn över effektiviteten i den interna kontrollen, samt b. uppdagandet av eller möjligheten till oegentligheter.
- Styrelsens åtgärder för att hantera utvecklingen på redovisningsområdet, praxis för bolagsstyrning, börsregler och näraliggande frågor samt påverkan av sådan utveckling på t.ex. den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i de finansiella rapporterna, vilket innefattar:
 - relevansen, tillförlitligheten, jämförbarheten och begripligheten i den information som presenteras i de finansiella rapporterna, och
 - övervägande av huruvida de finansiella rapporterna undermineras av att information tas med som inte är relevant eller som förhindrar en riktig förståelse av de frågor om vilka upplysning lämnas.
- Styrelsens åtgärder med anledning av tidigare kommunikation med revisorn.
- De dokument som utgör den andra informationen (enligt definitionen i ISA 720 (omarbetad)) och det planerade sättet och tidpunkten för utfärdande av dessa dokument. När revisorn förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport, kan diskussionerna med styrelsen också innefatta de åtgärder som kan vara tillämpliga eller nödvändiga om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i annan information som inhämtats efter datumet för revisors rapport.

⁹ Se ISA 620 *Användning av en specialist i revisionsarbetet*.

¹⁰ ISA 610 (omarbetad 2013) *Använda arbete som utförts av internrevisionen*, punkterna 20 och 31.

A 15. Kommunikation med styrelsen kan visserligen vara ett stöd när revisorn planerar revisionens omfattning, inriktning och tidpunkt men ändrar inte det faktum att revisorn ensam har ansvaret för att upprätta den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen, däribland karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de åtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

A 16. Det är nödvändigt med försiktighet vid kommunikation med styrelsen om revisionens planerade omfattning, inriktning och tidpunkt, så att revisionens ändamål inte äventyras, särskilt när några eller alla i styrelsen deltar i ledningen av företaget. Kommunikation om karaktären på och tidpunkten för detaljerna i granskningen kan t.ex. minska värdet av dessa åtgärder genom att de blir för förutsägbara.

Betydelsefulla iakttagelser från revisionen (se punkt 16)

A 17. Kommunikationen om iakttagelserna från revisionen kan innefatta att begära mer information från styrelsen för att komplettera inhämtade revisionsbevis. Revisorn kan t.ex. få bekräftelse på att styrelsen har samma uppfattning om de fakta och omständigheter som har betydelse för särskilda transaktioner eller händelser.

A 18. När ISA 701 är tillämplig är den kommunikation med styrelsen som krävs enligt punkt 16 samt den kommunikation om de betydande risker revisorn identifieras som krävs enligt punkt 15 särskilt relevant för revisorns bestämmande av frågor som kräver betydande uppmärksamhet av revisorn och som därför kan vara särskilt betydelsefulla områden.¹¹

Betydelsefulla kvalitativa aspekter av redovisningssätt (se punkt 16 a)

A 19. Ramverk för finansiell rapportering tillåter vanligen att företaget använder uppskattningar i redovisningen och bedömningar avseende redovisningsprinciper och upplysningar i de finansiella rapporterna, t.ex. avseende användningen av antaganden vid utarbetandet av uppskattningar. Dessutom kan lagar och andra författningar eller ramverk för finansiell rapportering kräva att en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper redovisas eller hänvisa till "viktiga uppskattningar i redovisningen" eller "viktiga redovisningsprinciper och -metoder" för att identifiera och tillhandahålla ytterligare information till användare om de svåraste, subjektiva eller komplicerade bedömningar som företagsledningen har gjort vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

A 20. Följden är att revisorns uppfattning om de subjektiva aspekterna av de finansiella rapporterna kan vara särskilt relevant för styrelsen när den tar sitt ansvar för tillsynen över processen för finansiell rapportering. När det t.ex. gäller de förhållanden som beskrivs i punkt A 19 kan styrelsen vara intresserad av revisorns perspektiv på i vilken grad komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer påverkar valet eller tillämpningen av de metoder, antaganden eller data som används för att göra en betydande uppskattning i redovisningen, samt revisorns utvärdering av om företagsledningens punktskattning och tillhörande upplysningar i de finansiella rapporterna är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Öppen och konstruktiv kommunikation om betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningsprinciper kan också innefatta kommentar om hur godtagbara betydelsefulla redovisningssätt är samt om kvaliteten på upplysningarna. I tillämpliga fall kan detta innefatta om revisorn anser att ett betydande redovisningssätt som företaget använder för uppskattningar inte är det mest lämpliga i de särskilda omständigheterna för företaget, t.ex. när revisorn bedömer att det vore lämpligare att använda en alternativ godtagbar metod för att göra en uppskattning. I bilaga 2 identifieras frågor som kan ingå i denna kommunikation.

ISA
ISQC
m.m.

¹¹ ISA 701, punkterna 9–10.

Betydande svårigheter som revisorn möter under revisionen (se punkt 16 b)

A 21. Betydande svårigheter som revisorn möter under revisionen kan innefatta sådana frågor som

- betydande förseningar av företagsledningen, personer i företaget är svårtillgängliga eller en ovilja hos företagsledningen att tillhandahålla den information som krävs för att revisorn ska kunna utföra granskningsåtgärder,
- onödigt snäv tidsram för revisionens färdigställande,
- omfattande och oväntad insats som krävts för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis,
- ingen tillgång till väntad information,
- begränsningar som har påförts revisorn av företagsledningen, eller
- företagsledningens ovilja att på begäran utarbeta eller göra ytterligare arbete på sin bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

Under vissa omständigheter kan sådana svårigheter utgöra en begränsning i revisionens inriktning och omfattning som leder till ett modifierat uttalande i revisors rapport.¹²

Betydelsefulla frågor som har diskuterats eller varit föremål för korrespondens med företagsledningen (se punkt 16 c i)

A 22. Betydelsefulla frågor som har diskuterats eller varit föremål för korrespondens med företagsledningen kan innefatta frågor som

- betydelsefulla händelser eller transaktioner som inträffat under året,
- omvärldsförhållanden som påverkar företaget och affärsplaner och strategier som kan påverka riskerna för väsentliga felaktigheter,
- farhågor om företagsledningens konsultationer med andra revisorer om redovisnings- eller revisionsfrågor,
- diskussioner eller korrespondens i samband med att revisorn utses, vare sig det är första gången eller ett återkommande uppdrag, om redovisningssätt, tillämpningen av revisionsstandarder eller arvoden för revision eller andra tjänster, eller
- betydelsefulla förhållanden där det förekommit oenigheter med företagsledningen, förutom för inledande meningsskiljaktigheter till följd av ofullständiga fakta eller preliminär information som senare blir lösta av att revisorn inhämtar ytterligare relevanta fakta eller uppgifter.

Omständigheter som påverkar formen för och innehållet i revisors rapport (se punkt 16 d)

A 23. ISA 210 kräver att revisorn avtalar villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, enligt vad som är tillämpligt.¹³ De avtalade villkoren för revisionsuppdraget måste dokumenteras i uppdragsbrevet eller annan lämplig form av skriftligt avtal och innehålla, bland annat, hänvisning till den förväntade formen för och det förväntade innehållet i revisors rapport.¹⁴ Enligt förklaring i punkt A 9, om villkoren för uppdraget inte avtalas med styrelsen, kan revisorn ge styrelsen en kopia av uppdragsbrevet för att informera om förhållanden som har betydelse för revisionen. Den kommunikation som krävs enligt punkt 16 d är avsedd att informera styrelsen om omständigheter i vilka revisors rapport kan skilja sig från den förväntade formen och det förväntade innehållet eller kan innehålla ytterligare information om den revision som har utförts.

A 24. Omständigheter i vilka det finns krav på att revisorn ska, eller revisorn i övrigt kan överväga att, ta med ytterligare information i revisors rapport enligt ISA och för vilken kommunikation med styrelsen krävs, innefattar när:

- Revisorn förväntar sig att modifiera uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad).¹⁵

¹² ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

¹³ ISA 210, punkt 9.

¹⁴ ISA 210, punkt 10.

¹⁵ ISA 705 (omarbetad), punkt 30.

- En väsentlig osäkerhetsfaktor som avser antagandet om fortsatt drift rapporteras enligt ISA 570 (omarbetad).¹⁶
- Särskilt betydelsefulla områden kommuniceras enligt ISA 701.¹⁷
- Revisorn anser det vara nödvändigt att ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar enligt ISA 706 (omarbetad)¹⁸ eller måste göra det enligt andra ISA.
- Revisorn har dragit slutsatsen att det finns en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen enligt ISA 720 (omarbetad).¹⁹

I dessa omständigheter kan revisorn anse det vara lämpligt att ge styrelsen ett utkast av revisors rapport för att underlätta en diskussion om hur dessa frågor kommer att behandlas i revisors rapport.

A 25. I de sällsynta fall när revisorn avser att inte inkludera namnet på den ansvariga revisorn enligt ISA 700 (omarbetad), måste revisorn diskutera denna avsikt med styrelsen för att informera om revisorns bedömning av sannolikheten för och allvaret i ett betydande hot mot den personliga säkerheten.²⁰ Revisorn kan också kommunicera med styrelsen i sådana fall när revisorn väljer att inte inkludera beskrivningen av revisorns ansvar i revisors rapport enligt vad som är tillåtet i ISA 700 (omarbetad).²¹

Andra betydelsefulla frågor som är relevanta för processen för finansiell rapportering (se punkt 16 e)

A 26. ISA 300²² noterar att till följd av oväntade händelser, ändrade omständigheter eller de revisionsbevis som granskningen har resulterat i kan revisorn behöva ändra den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen och som följd därav den planerade karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder utifrån sin reviderade riskbedömning. Revisorn kan kommunicera sådana frågor med styrelsen t.ex. som en uppdatering av inledande diskussioner om den planerade omfattningen och inriktningen samt tidpunkten för revisionen.

A 27. Andra betydelsefulla frågor som uppstår under revisionen och som är direkt relevanta för styrelsen vid dess tillsyn över processen för finansiell rapportering kan innefatta sådana frågor som väsentliga felaktigheter i den andra informationen, som har rättats.

A 28. I den mån det inte redan behandlas i kraven i punkt 16 a–d och tillhörande tillämpningsmaterial kan revisorn överväga att kommunicera andra frågor som diskuterats med eller övervägts av den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, om en sådan har utsetts, enligt ISA 220.²³

Revisorns oberoende (se punkt 17)

A 29. Revisorn är skyldig att följa relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som rör oberoende, när det gäller uppdrag att utföra en revision av finansiella rapporter.²⁴

¹⁶ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad), punkt 25 d.

¹⁷ ISA 701, punkt 17.

¹⁸ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad), punkt 12.

¹⁹ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad), punkt 18 a.

²⁰ ISA 700 (omarbetad), punkterna 46 och A 63.

²¹ ISA 700 (omarbetad), punkt 41.

²² ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*, punkt A 15.

²³ Se punkterna 19–22 och A 23–A 34 i ISA 220 *Kvalitetskontroll för revisioner av finansiella rapporter*.

²⁴ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 14.

A 30. Kommunikationen om relationer och andra frågor samt hur hot mot oberoendet som inte är på en godtagbar nivå har hanterats varierar med uppdragets förutsättningar och är i allmänhet inriktade på hoten mot oberoendet, motåtgärder för att minska hoten samt åtgärder för att eliminera de omständigheter som skapade hoten.

A 31. Relevanta yrkesetiska krav eller lagar eller andra författningar kan också precisera särskild kommunikation med styrelsen vid omständigheter där krav på oberoende överträtts. T.ex. kräver International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) att revisorn skriftligen kommunicerar med styrelsen om eventuella överträdelse och den åtgärd revisionsföretaget har vidtagit eller avser att vidta.²⁵

A 32. De kommunikationskrav som avser revisorns oberoende enligt oberoendereglerna för börsnoterade företag kan också vara tillämpliga för vissa andra företag, däribland de som kan vara av betydande allmänintresse, t.ex. därför att de har ett stort antal olika intressenter och med hänsyn till verksamhetens karaktär och storlek. Exempel på sådana företag kan innefatta finansinstitut (t.ex. banker, försäkringsbolag och pensionsfonder) och andra organisationer som välgörenhetsorganisationer. Å andra sidan kan det finnas situationer där kommunikation om oberoende inte är relevant, t.ex. där hela styrelsen har informerats om relevanta fakta genom sitt företagsledande arbete. Detta gäller ofta när företaget leds av ägare och revisorns företag och företag i dess nätverk har lite beröring med företaget utöver en revision av finansiella rapporter.

Kompletterande frågor (se punkt 3)

A 33. Styrelsens tillsyn över företagsledningen innefattar att säkerställa att företaget utformar, inför och upprätthåller lämplig intern kontroll med avseende på tillförlitligheten i finansiell rapportering, verksamhetens effektivitet och ändamålsenlighet samt att tillämpliga lagar och andra författningar följs.

A 34. Revisorn kan uppmärksamma ytterligare frågor som inte nödvändigtvis hänger samman med tillsynen över processen för finansiell rapportering men som ändå troligen är betydelsefulla för styrelsens ansvar för att utöva tillsyn över företags strategiska inriktning eller företagets skyldigheter. Sådana frågor kan innefatta t.ex. betydelsefulla frågor rörande styrstrukturer eller -processer samt betydelsefulla beslut eller åtgärder av högsta ledningen som denna inte har haft befogenhet att fatta eller vidta.

A 35. När revisorn avgör om ytterligare frågor ska kommuniceras med styrelsen, kan han eller hon diskutera frågorna med rätt ledningsnivå, såvida det inte är otillbörligt med hänsyn till omständigheterna.

A 36. Om en sådan ytterligare fråga kommuniceras kan det vara lämpligt att revisorn informerar styrelsen om att

- identifiering av och kommunikation om sådana frågor är av underordnad betydelse för revisionens syfte, som är att revisorn ska bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna,
- revisorn inte har utfört några åtgärder avseende frågan utöver sådana som var nödvändiga för att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, och
- revisorn inte har utfört några åtgärder för att avgöra om det finns några andra sådana frågor.

Kommunikationsprocessen

Upprätta kommunikationsprocessen (se punkt 18)

A 37. Tydlig kommunikation om revisorns ansvar, planerad omfattning och inriktning av samt tidpunkt för revisionen samt förväntat allmänt innehåll i kommunikationen bidrar till att lägga grunden för effektiv tvåvägskommunikation.

²⁵ Se t.ex. punkterna R400.80–R400.82 och R400.84 i Etikkoden.

A 38. Frågor som också kan bidra till effektiv tvåvägskommunikation innefattar diskussion om:

- Kommunikationens syfte. När syftet är tydligt har revisorn och styrelsen bättre möjlighet att nå en ömsesidig förståelse av relevanta frågor och förväntade åtgärder som kommunikationsprocessen ger upphov till.
- Vilken form kommunikationen kommer att ha.
- Den eller de i uppdragsteamet och i styrelsen som kommer att sköta kommunikationen om vissa särskilda frågor.
- Revisorns förväntning på att kommunikationen blir en tvåvägskommunikation och att styrelsen ska kommunicera frågor som den anser vara av betydelse för revisionen med revisorn, t.ex. strategiska beslut som kan ha en betydande inverkan på granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning, misstanken om eller upptäckten av oegentligheter samt farhågor om den högsta ledningens hederlighet eller kompetens.
- Processen för att vidta åtgärder och rapportera tillbaka om frågor som revisorn tagit upp.
- Processen för att vidta åtgärder och rapportera tillbaka om frågor som styrelsen tagit upp.

ISA
ISQC
m.m.

A 39. Kommunikationsprocessen varierar med omständigheterna, däribland företagets storlek och styrstruktur, hur styrelsen arbetar samt med revisorns syn på vikten av frågor som ska kommuniceras. Svårigheter med att upprätta en effektiv dialog kan tyda på att kommunikationen mellan revisorn och styrelsen inte är tillräcklig med hänsyn till revisionens syfte. (Se punkt A 52.)

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 40. När det gäller mindre företag kan revisorn kommunicera med styrelsen på ett sätt som inte är lika strukturerat som när det gäller börsnoterade eller större företag.

Kommunikation med företagsledningen

A 41. Många frågor kan diskuteras med företagsledningen under en revisions normala förlopp, däribland frågor som enligt denna ISA måste kommuniceras med styrelsen. Sådana diskussioner tar hänsyn till företagsledningens verkställande ansvar för driften av företagets verksamhet och i synnerhet företagsledningens ansvar för de finansiella rapporternas upprättande.

A 42. Innan frågor kommuniceras med styrelsen kan revisorn diskutera dem med företagsledningen, såvida detta inte är otillbörligt. Det kan t.ex. vara olämpligt att diskutera frågor som rör företagsledningens kompetens eller hederlighet med företagsledningen. Utöver att ta hänsyn till företagsledningens verkställande ansvar kan dessa inledande diskussioner förtydliga fakta och problemområden samt ge företagsledningen möjlighet att tillhandahålla mer information och förtydliganden. På motsvarande sätt kan revisorn, när företaget har en internrevisionsfunktion, diskutera frågor med lämpliga personer inom funktionen innan de kommuniceras med styrelsen.

Kommunikation med externa parter

A 43. Enligt lag eller annan författning kan det finnas krav på styrelsen att, eller styrelsen kan vilja, förse externa parter, t.ex. bankförbindelser eller vissa tillsynsmyndigheter, med exemplar av skriftlig kommunikation från revisorn. I vissa fall kan det vara olagligt eller på annat sätt otillbörligt att ge upplysningar till externa parter. När skriftlig kommunikation som har framställts till styrelsen ges till externa parter, kan det vara viktigt med hänsyn till omständigheterna att dessa informeras om att kommunikationen inte framställts med tanke på dem, genom att i den skriftliga kommunikationen med styrelsen ange

- a. att all kommunikation har framställts enbart för styrelsens användning samt, i tillämpliga fall, koncernledningen och koncernrevisorn och att externa parter inte bör förlita sig på den,

- b. att revisorn inte tar på sig något ansvar gentemot externa parter, och
- c. eventuella inskränkningar avseende upplysningar eller spridning till externa parter.

A 44. I vissa jurisdiktioner kan lagar och andra författningar ställa krav på revisorn att t.ex.:

- Meddela ett tillsynsorgan eller annan myndighet om vissa frågor som kommunicerats till styrelsen. I vissa länder är t.ex. revisorn förpliktad att rapportera felaktigheter till myndigheter när företagsledning och styrelse inte vidtar rättelseåtgärder.
- Skicka exemplar av vissa rapporter som har upprättats för styrelsen till berörda tillsyns- eller finansieringsorgan, eller till andra organ, t.ex. en central myndighet när det gäller vissa företag i den offentliga sektorn.
- Göra rapporter till styrelsen tillgängliga för allmänheten.

A 45. Såvida revisorn inte enligt lag eller annan författning måste förse en extern part med ett exemplar av sin skriftliga kommunikation till styrelsen, kan revisorn behöva styrelsens samtycke innan han eller hon gör detta.

Kommunikationsformer (se punkt 19)

A 46. Effektiv kommunikation kan innefatta såväl strukturerade presentationer och skriftliga rapporter som mindre strukturerad kommunikation, däribland diskussioner. Revisorn kan kommunicera andra frågor än dem som anges i punkterna 19–20 antingen muntligt eller skriftligt. Skriftlig kommunikation kan innefatta ett uppdragsbrev till styrelsen.

A 47. Utöver en viss frågas betydelse kan kommunikationens form (t.ex. muntlig eller skriftlig, hur detaljerad eller sammanfattad kommunikationen ska vara samt om kommunikationen ska ske på ett strukturerat eller ostrukturerat sätt) påverkas av faktorer som

- om en diskussion om frågan kommer att inkluderas i revisors rapport. När t.ex. särskilt betydelsefulla områden kommuniceras i revisors rapport kan revisorn bedöma det som nödvändigt att skriftligt informera om de frågor som har fastställts vara särskilt betydelsefulla områden,
- om frågan har lösts på ett tillfredsställande sätt,
- om företagsledningen tidigare har kommunicerat frågan,
- företagets storlek, operativa struktur, kontrollmiljö och juridiska struktur,
- om revisorn, vid en revision av finansiella rapporter för särskilt syfte, även reviderar företagets generella finansiella rapporter,
- vilka krav lagstiftningen ställer: i vissa jurisdiktioner krävs enligt lokala lagar att skriftlig kommunikation med styrelsen sker i en föreskriven form,
- styrelsens förväntningar, däribland planering av återkommande möten eller kommunikation med revisorn,
- hur mycket löpande kontakt och dialog som revisorn har med styrelsen, och
- om det har skett betydande förändringar i det styrande organets sammansättning.

A 48. När en betydelsefull fråga diskuteras med en enskild styrelsemedlem, t.ex. ordföranden i ett revisionsutskott, kan det vara lämpligt att revisorn sammanfattar frågan i senare kommunikation, så att alla i styrelsen har tillgång till fullständig och väl avvägd information.

Tidpunkt för kommunikation (se punkt 21)

A 49. Kommunikation vid rätt tidpunkt under hela revisionen bidrar till att en rättfram dialog mellan styrelsen och revisorn kan uppnås. Men den rätta tidpunkten för kommunikation varierar med uppdragsförhållandena. Relevanta förhållanden innefattar frågans betydelse och karaktär samt den åtgärd som styrelsen väntas vidta. Exempel:

- Information avseende planeringsfrågor kan ofta ges tidigt i revisionsuppdraget och kan, vid ett förstagångsuppdrag, ingå som en del när uppdragsvillkoren avtalas.
- Det kan vara ändamålsenligt att så snart det är praktiskt genomförbart kommunicera en betydande svårighet som revisorn har mött under revisionen, om styrelsen kan bistå revisorn i att lösa problemet eller om det är troligt att den leder till ett mo-

difierat uttalande. På motsvarande sätt kan revisorn så snart det är praktiskt genomförbart muntligen informera styrelsen om betydande brister i den interna kontrollen som revisorn har identifierat, innan dessa kommuniceras skriftligt enligt kraven i ISA 265.²⁶

- När ISA 701 är tillämplig kan revisorn kommunicera sina inledande åsikter om särskilt betydelsefulla områden när han eller hon diskuterar den planerade omfattningen och inriktningen samt tidpunkten för revisionen (se punkt A 13). Revisorn kan också oftare ta kontakt för att ytterligare diskutera sådana frågor vid kommunikation om betydelsefulla iakttagelser under revisionen.
- Det kan vara ändamålsenligt att kommunicera frågor om oberoende närhelst revisorn gör betydelsefulla bedömningar om hot mot oberoendet och hur hot mot oberoendet som inte är på en godtagbar nivå kommer att hanteras, t.ex. när ett uppdrag att tillhandahålla andra tjänster än revision accepteras, samt vid en avslutande diskussion.
- Kommunikation avseende iakttagelser från revisionen, däribland revisorns åsikter om de kvalitativa aspekterna av företagets redovisningsmetoder, kan också utgöra en del av den avslutande diskussionen.
- Vid revision av både generella finansiella rapporter och finansiella rapporter för särskilda syften kan det vara lämpligt att samordna tidpunkten för kommunikationen.

ISA
ISQC
m.m.

A 50. Andra faktorer som kan vara av betydelse för tidpunkten för kommunikationen innefattar

- storleken på det företag som revideras samt företagets operativa struktur, kontrollmiljö och juridiska struktur,
- rättslig förpliktelse att kommunicera vissa frågor inom en angiven tidsram,
- styrelsens förväntningar, däribland planering av återkommande möten eller kommunikation med revisorn, och
- vid vilken tidpunkt revisorn identifierar vissa frågor, som t.ex. att revisorn kanske inte identifierar en viss fråga (t.ex. att en lag inte har följts) i tid för att vidta förebyggande åtgärder, men i och med att revisorn kommunicerar frågan kan korrigerande åtgärder vidtas.

Kommunikationsprocessens kvalitet (se punkt 22)

A 51. Revisorn behöver inte utforma särskilda rutiner som stöd för utvärderingen av tvåvägskommunikationen mellan revisorn och styrelsen, utan utvärderingen kan snarare bygga på observationer, som granskningsåtgärder som har utförts i andra syften lett fram till. Sådana observationer kan omfatta:

- Om de åtgärder som styrelsen vidtagit för att hantera frågor som revisorn väckt varit ändamålsenliga och vidtagits i rätt tid. Där betydelsefulla frågor som kommunicerats tidigare inte har hanterats tillfredsställande, kan det vara lämpligt att revisorn tar reda på varför och överväger att kommunicera frågan på nytt. Detta innebär att man undviker risken för att ge intryck av att revisorn funnit att frågan har behandlats på ett lämpligt sätt och inte längre är betydelsefull.
- Vilken öppenhet styrelsen visar i kommunikationen med revisorn.
- Vilken vilja och rätt styrelsen har att träffa revisorn utan att företagsledningen är närvarande.
- Vilken förmåga styrelsen visar att fullständigt förstå frågor som revisorn kommunicerar, t.ex. i vilken omfattning styrelsen tränger in i frågor och ifrågasätter rekommendationer som styrelsen får.
- Svårigheter med att upprätta en ömsesidig förståelse med styrelsen för form, tidpunkt för och förväntat allmänt innehåll i kommunikationen.

²⁶ ISA 265, punkterna 9 och A 14.

- När alla eller några i styrelsen deltar i ledningen av företaget, vilken medvetenhet styrelsen visar om hur frågor som har diskuterats med revisorn påverkar såväl deras vidare styrningsansvar som deras ledningsansvar.
- Om tvåvägskommunikationen mellan revisor och styrelse uppfyller tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

A 52. Enligt vad som anges i punkt 4 är effektiv tvåvägskommunikation ett stöd för både revisorn och styrelsen. Dessutom identifieras i ISA 315 (omarbetad) styrelsens medverkan, däribland styrelsens samverkan med intern revision, om sådan finns, och externa revisorer, som en del av företagets kontrollmiljö.²⁷ Otillräcklig tvåvägskommunikation kan tyda på en otillfredsställande kontrollmiljö och påverka revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Det finns också en risk för att revisorn inte har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna.

A 53. Om tvåvägskommunikationen mellan revisorn och styrelsen inte är tillräckligt bra och situationen inte kan lösas, kan revisorn vidta åtgärder som t.ex. att

- modifiera revisorns uttalande i revisors rapport på grund av begränsning i revisionsinriktning och omfattning,
- rådfråga en jurist om följderna av olika åtgärder,
- kommunicera med externa parter (t.ex. en tillsynsmyndighet), eller en högre nivå i styrstrukturen utanför företaget, t.ex. ägarna till ett företag (t.ex. bolagsstämma), eller ansvarig minister eller parlament i den offentliga sektorn, och
- avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Dokumentation (se punkt 23)

A 54. Dokumentation av muntlig kommunikation kan som del av revisionsdokumentationen innefatta ett exemplar av protokoll som har upprättats av företaget, om dessa protokoll är en korrekt redogörelse för kommunikationen.

Bilaga 1 Särskilda krav i ISQC 1 och andra ISA som hänvisar till kommunikation med styrelsen (se punkt 3)

I denna bilaga identifieras punkter i ISQC 1²⁸ och i andra ISA som kräver kommunikation med styrelsen om särskilda frågor. Kraven och tillhörande tillämpningsunderlag och andra förtydliganden i ISA måste dock ändå beaktas.

- ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgiggande tjänster* – punkt 30 a.
- ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* – punkt 22, punkt 39 c i samt punkterna 41–43.
- ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* – punkterna 15, 20 och 23–25.
- ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen* – punkt 9.
- ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* – punkterna 12–13.
- ISA 505 *Externa bekräftelser* – punkt 9.
- ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* – punkt 7.
- ISA 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar* – punkt 38.
- ISA 550 *Närståendeförhållanden* – punkt 27.
- ISA 560 *Efterföljande händelser* – punkterna 7 b–c, 10 a, 13 b, 14 a och 17.

²⁷ ISA 315 (omarbetad), punkt A 78. Observera att hänvisning till ISA 315 (omarbetad 2019) kommer att uppdateras av IAASB till nu gällande version.

²⁸ ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgiggande tjänster*.

- ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad) – punkt 25.
- ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* – punkt 49.
- ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* (omarbetad 2013) – punkterna 20 och 31.
- ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad) – punkt 46.
- ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor* – punkt 17.
- ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad) – punkterna 12, 14, 23 och 30.
- ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad) – punkt 12.
- ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* – punkt 18.
- ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad) – punkterna 17–19.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 2 Kvalitativa aspekter på redovisningssätt (se punkterna 16 a, A 19–A 20)

Den kommunikation som krävs enligt punkt 16 a, och som diskuteras i punkterna A 19–A 20, kan innefatta frågor som:

Redovisningsprinciper

- Redovisningsprincipernas ändamålsenlighet under företagets särskilda omständigheter, utifrån behovet av att väga kostnaden för att tillhandahålla information mot den troliga nyttan för användare av företagets finansiella rapporter. När det finns godtagbara alternativa redovisningsprinciper, kan kommunikationen innefatta identifiering av de poster i de finansiella rapporterna som påverkas av valet av betydelsefulla redovisningsprinciper samt information om redovisningsprinciper som används av likartade företag.
- Det ursprungliga valet av och byten av betydelsefulla redovisningsprinciper, däribland tillämpning av nya redovisningsuttalanden. Kommunikationen kan innefatta effekten av tidpunkten och metoden för ett byte av redovisningsprincip på företagets aktuella och framtida vinster och tidpunkten för ett byte av redovisningsprinciper med hänsyn till nya redovisningsuttalanden.
- Effekten av betydelsefulla redovisningsprinciper inom kontroversiella eller framväxande områden (eller sådana som är unika för en bransch, i synnerhet när det inte finns någon auktoritativ vägledning eller allmän uppfattning).
- Effekten av valet av tidpunkt för transaktioner med avseende på vilken period de bokförs i.

Uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar

Bilaga 2 i ISA 540 (omarbetad) innehåller förhållanden som revisorn kan överväga att kommunicera i fråga om betydande kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt för uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar.

Upplysningar i de finansiella rapporterna

- Betydelsefulla frågor och vilka bedömningar som har gjorts avseende dessa, när särskilt känsliga upplysningar i de finansiella rapporterna formulerats (t.ex. upplysningar som sammanhänger med redovisning av intäkter, ersättningar, fortsatt drift, efterföljande händelser och osäkerheter).
- Den övergripande neutraliteten, konsekvensen och tydligheten hos upplysningarna i de finansiella rapporterna.

Närallgande frågor

- Den potentiella effekten på de finansiella rapporterna av betydande risker, expone-
ringar och osäkerheter, t.ex. icke avgjorda rättsvister, om vilka upplysning lämnas i
de finansiella rapporterna.
- Den omfattning i vilken de finansiella rapporterna påverkas av betydande transak-
tioner som inte ingår i företagets normala verksamhet eller som på annat sätt tycks
vara ovanliga. Denna kommunikation kan lyfta fram:
 - Belopp av engångskaraktär som redovisats under perioden.
 - Den omfattning i vilken upplysning om sådana transaktioner görs separat i de
finansiella rapporterna.
 - Om dessa transaktioner verkar vara utformade för att uppnå en viss redovis-
nings- eller skattebehandling, eller ett visst mål enligt lagar eller andra författ-
ningar.
 - Om formen för sådana transaktioner verkar vara överdrivet komplicerad eller
där omfattande rådgivning inhämtats avseende strukturen för transaktionen.
 - Om företagsledningen verkar mer intresserad av en viss redovisningsbehand-
ling än av transaktionens underliggande ekonomi.
- De faktorer som påverkar redovisade värden för tillgångar och skulder, däribland
företagets grunder för att fastställa materiella och immateriella tillgångars ekono-
miska livslängd. Kommunikationen kan förklara hur faktorer som påverkar redovisa-
de värden har valts och hur andra val skulle ha påverkat de finansiella rapporterna.
- Selektiva rättelser av felaktigheter, t.ex. att rätta felaktigheter som får till följd att re-
dovisat resultat blir högre men inte sådana som får till följd att redovisat resultat blir
lägre.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

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

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	229
Denna standards tillämpningsområde	229
Ikraftträdande	230
Mål	230
Definitioner	230
Krav	230
Tillämpning och andra förtydliganden	231
Avgöra om brister i den interna kontrollen har identifierats (se punkt 7)	231
Betydande brister i den interna kontrollen (se punkt 6 b och punkt 8)	231
Kommunicera brister i den interna kontrollen	233

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att korrekt kommunicera brister i den interna kontrollen¹ till dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och företagsledningen, vilka revisorn har identifierat vid en revision av finansiella rapporter. Denna standard ålägger inte revisorn ytterligare ansvar att skaffa sig en förståelse av företagets system för intern kontroll samt för att utforma och utföra granskning av kontroller utöver kraven i ISA 315 (omarbetad 2019) och ISA 330². ISA 260 (omarbetad)³ fastställer ytterligare krav och ger vägledning om revisorns ansvar för att kommunicera med styrelsen i samband med revisionen.

2. Revisorn är skyldig att skaffa sig en förståelse av företagets system för intern kontroll när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter.⁴ När revisorn gör dessa riskbedömningar ska han eller hon beakta företagets system för intern kontroll för att kunna utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att lämna ett uttalande om effektiviteten i företagets interna kontroll. Revisorn kan identifiera kontrollbrister i den interna kontrollen vid vilket skede som helst i revisionen, och inte enbart i samband med riskbedömningen. Denna ISA preciserar vilka identifierade brister som revisorn måste ta upp med styrelsen och företagsledningen.

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

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*, punkt 12 och punkterna 21–22.

² ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

³ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad).

⁴ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 21–22.

Ikraftträdande

4. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

5. Revisorns mål är 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.

Definitioner

6. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Brist i den interna kontrollen* – detta är fallet när
 - i. en kontroll utformas, införs eller utförs på ett sätt som gör att den inte kan förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i de finansiella rapporterna utan onödigt dröjsmål, eller
 - ii. det saknas en kontroll som kan förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i de finansiella rapporterna utan onödigt dröjsmål.
- b. *Betydande brist i den interna kontrollen* – en brist eller en kombination av brister i den interna kontrollen som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktig för att uppmärksammas av styrelsen. (Se punkt A 5.)

Krav

7. Revisorn ska avgöra om han eller hon utifrån det revisionsarbete som har utförts har identifierat en eller flera brister i den interna kontrollen. (Se punkterna A 1–A 4.)

8. Om revisorn har identifierat en eller flera brister i den interna kontrollen ska han eller hon avgöra, utifrån det revisionsarbete som har utförts, om dessa enskilt eller tillsammans utgör betydande brister. (Se punkterna A 5–A 11.)

9. Revisorn ska utan onödigt dröjsmål skriftligen informera styrelsen om betydande brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen. (Se punkterna A 12–A 18 och punkt A 27.)

10. Revisorn ska utan onödigt dröjsmål även informera ledningspersoner på lämplig ansvarsnivå (se punkt A 19 och punkt A 27)

- a. skriftligen, om betydande brister i den interna kontrollen som revisorn har tagit upp eller har för avsikt att ta upp med styrelsen, såvida det inte vore olämpligt att kommunicera direkt med företagsledningen med hänsyn till omständigheterna, och (se punkt A 14 och punkterna A 20–A 21)
- b. om övriga brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen och som inte har tagits upp med företagsledningen av andra parter och som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av företagsledningen (se punkterna A 22–A 26).

11. I den skriftliga kommunikationen om betydande brister i den interna kontrollen ska revisorn ta med följande:

- a. En beskrivning av bristerna och en förklaring av deras potentiella effekter. (Se punkt A 28.)
- b. Tillräcklig information för att styrelsen och företagsledningen ska förstå sammanhanget. Framför allt ska revisorn förklara att (se punkterna A 29–A 30)
 - i. revisionens syfte var att revisorn skulle uttala sig om de finansiella rapporterna,

- ii. revisionen innehöll övervägande av den interna kontroll som är relevant för hur företaget upprättar de finansiella rapporterna i syfte att utforma ändamålsenliga granskningsåtgärder med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att lämna ett uttalande om effektiviteten i företagets interna kontroll, och
- iii. de frågor som tas upp är endast sådana brister som revisorn har identifierat under revisionen och som revisorn har ansett är tillräckligt viktiga för att rapporteras till styrelsen.

Tillämpning och andra förtydliganden

Avgöra om brister i den interna kontrollen har identifierats (se punkt 7)

A 1. När revisorn ska avgöra om han eller hon har identifierat en eller flera brister i den interna kontrollen kan revisorn diskutera relevanta fakta och omständigheter kring sina iakttagelser med befattningshavare på lämplig ledningsnivå. Den diskussionen ger revisorn möjlighet att utan onödigt dröjsmål uppmärksamma företagsledningen på att det finns brister som företagsledningen kanske inte tidigare kände till. De befattningshavare på ledningsnivå som det är lämpligt att diskutera iakttagelserna med är de som är insatta i det aktuella området för intern kontroll och som har befogenhet att vidta åtgärder med anledning av identifierade brister i den interna kontrollen. I vissa fall är det inte lämpligt att revisorn diskuterar sina iakttagelser direkt med företagsledningen, t.ex. om iakttagelserna leder till tvivel om företagsledningens hederlighet eller kompetens (se punkt A 20).

A 2. När revisorn diskuterar fakta och omständigheter kring sina iakttagelser med företagsledningen kan revisorn få annan relevant information som behöver övervägas vidare, t.ex.

- företagsledningens förståelse av de faktiska eller misstänkta orsakerna till bristerna,
- avvikelser som härrör från bristerna och som företagsledningen kan ha noterat, t.ex. felaktigheter som inte förhindrades av relevanta IT-kontroller, och
- preliminär information från företagsledningen om hur den hanterar iakttagelserna.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 3. De principer som ligger bakom kontrollerna i kontrollaktivitetskomponenten i mindre företag liknar sannolikt dem som finns i större företag, men de kan vara mer eller mindre formella. Mindre företag kan vidare anse att vissa typer av kontroller inte är nödvändiga på grund av kontroller som företagsledningen utför. Exempel: Företagsledningen kan ensam ha rätt att bevilja kredit till kunder och godkänna betydande inköp och detta ger en effektiv kontroll av viktiga konton och transaktioner, vilket innebär att behovet av mer detaljerade kontroller blir mindre eller att det inte finns något sådant behov alls.

A 4. Mindre företag har också oftast färre anställda, vilket kan begränsa möjligheten till arbetsfördelning i praktiken. Men i ett litet ägarstyrt företag kan ägaren-företagsledaren uppnå en mer effektiv tillsyn än i ett större företag. Den här högre nivån av tillsyn från företagsledningens sida måste vägas mot den ökade risken för att företagsledningen sätter sig över kontroller.

Betydande brister i den interna kontrollen (se punkt 6 b och punkt 8)

A 5. Betydelsen av en brist eller en kombination av brister i den interna kontrollen beror inte bara på om en felaktighet faktiskt har uppstått, utan också på sannolikheten för att en felaktighet kan uppstå och felaktighetens potentiella omfattning. Betydande brister kan därför förekomma även om revisorn inte har identifierat några felaktigheter under revisionen.

A 6. Nedan följer några exempel på förhållanden som revisorn kan överväga när han eller hon fastställer huruvida en brist eller en kombination av brister i den interna kontrollen utgör en betydande brist:

- Sannolikheten för att bristerna kommer att leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna i framtiden.

ISA
ISQC
m.m.

- Risken för förlust eller oegentlighet avseende den tillgång eller skuld som kan påverkas av bristen.
- Graden av subjektivitet och komplexitet när uppskattade belopp fastställs, såsom uppskattningar av verkligt värde i redovisningen.
- Storleken på beloppen i de finansiella rapporterna som kan påverkas av bristerna.
- Storleken på den aktivitet som har förekommit eller skulle kunna förekomma i det saldo eller transaktionsslag som kan påverkas av bristen eller bristerna.
- Kontrollernas betydelse för processen för den finansiella rapporteringen, t.ex.
 - allmänna övervakningskontroller (såsom företagsledningens tillsyn),
 - kontroller över arbetet med att förhindra och upptäcka oegentligheter,
 - kontroller över valet och tillämpningen av betydelsefulla redovisningsprinciper,
 - kontroller över betydande transaktioner med närstående,
 - kontroller över betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet, och
 - kontroller över processen för den finansiella rapporteringen vid räkenskapsperiodens slut (såsom kontroller över bokföringsorder av engångskaraktär).
- Orsaken till och omfattningen av de upptäckta avvikelser som beror på brister i kontrollerna.
- Kopplingen mellan bristen och andra brister i den interna kontrollen.

A 7. Tecken på betydande brister i den interna kontrollen kan t.ex. vara följande:

- Tecken på att det finns icke fungerande inslag i kontrollmiljön, såsom
 - tecken på att betydande transaktioner där företagsledningen har ekonomiska intressen inte granskas på rätt sätt av styrelsen,
 - tecken på oegentligheter från företagsledningens sida, oavsett om de är väsentliga eller inte, som inte har förhindrats av företagets interna kontroll, och
 - att företagsledningen inte har vidtagit lämpliga åtgärder beträffande betydande brister som revisorn tidigare har tagit upp.
- Avsaknad av en riskbedömningsprocess i företaget, där man vanligtvis kan förvänta sig att en sådan process skulle finnas.
- Bevis för att företagets riskbedömning är otillfredsställande, t.ex. när företagsledningen inte lyckas identifiera risken för en väsentlig felaktighet som revisorn förväntar sig borde ha identifierats vid företagets riskbedömning.
- Bevis för att identifierade betydande risker hanteras otillfredsställande (t.ex. avsaknad av kontroller över en sådan risk).
- Felaktigheter som har upptäckts genom revisorns granskningsåtgärder och som inte har förhindrats, eller upptäckts och korrigerats, av företagets interna kontroll.
- Ändring av tidigare utfärdade finansiella rapporter så att de avspeglar rättelsen av en väsentlig felaktighet som beror på oegentlighet eller misstag.
- Bevis för företagsledningens bristande förmåga att utöva tillsyn över upprättandet av de finansiella rapporterna.

A 8. Kontroller kan utformas för att fungera enskilt eller i kombination med andra för att effektivt förhindra, eller upptäcka och rätta felaktigheter. Exempel: Kontroller över kundfordringar kan bestå av både automatiska och manuella kontroller som har utformats för att fungera tillsammans för att förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i ett konto. En brist i den interna kontrollen behöver i sig inte vara tillräckligt viktig för att utgöra en betydande brist. Men en kombination av brister som rör samma konto eller upplysning, påstående eller del av företagets system för intern kontroll kan öka risken för felaktigheter så att den ger upphov till en betydande brist.

A 9. I vissa jurisdiktioner kan lagar och andra författningar kräva (framför allt vid revisioner av börsnoterade företag) att revisorn informerar styrelsen eller andra berörda parter (t.ex. tillsynsmyndigheter) om en eller flera särskilda typer av brister i den interna kontrollen som revisorn har identifierat under revisionen. Om det i lagar och andra författningar har fastställts särskilda termer och definitioner för de här typerna av brister och revisorn är skyldig att använda dessa termer och definitioner i samband med kommunikationen, ska revisorn använda dessa termer och definitioner vid kommunikation enligt krav i lagar och andra författningar.

A 10. Om jurisdiktionen har fastställt särskilda termer för de typer av brister i den interna kontrollen som ska tas upp, men inte har definierat dessa termer, kan revisorn bli tvungen att använda bedömning för att avgöra vilka frågor som ska tas upp utöver kraven i lagar och andra författningar. I samband med detta kan revisorn anse det lämpligt att beakta kraven och vägledningen i denna standard. Exempel: Om syftet med kravet i lagar och andra författningar är att uppmärksamma styrelsen på vissa frågor som rör den interna kontrollen som de bör känna till, kan det vara lämpligt att generellt likställa sådana frågor med de betydande brister som enligt denna standard måste tas upp med styrelsen.

A 11. Kraven i denna standard är tillämpliga även om lagar och andra författningar kan kräva att revisorn använder särskilda termer eller definitioner.

Kommunicera brister i den interna kontrollen

Informera styrelsen om betydande brister i den interna kontrollen (se punkt 9)

A 12. Att skriftligen informera styrelsen om betydande brister visar vilken betydelse dessa frågor har och hjälper styrelsen att utöva sitt tillsynsansvar. ISA 260 (omarbetad) fastställer relevanta överväganden avseende kommunikationen med styrelsen när hela styrelsen deltar i ledningen av företaget.⁵

A 13. När revisorn ska avgöra om han eller hon ska kommunicera skriftligt kan revisorn överväga om mottagandet av kommunikationen skulle vara ett viktigt bidrag till styrelsens möjligheter att utöva sitt tillsynsansvar. För börsnoterade företag i vissa jurisdiktioner kan styrelsen dessutom behöva revisorns skriftliga kommunikation före datumet för godkännande av de finansiella rapporterna för att kunna fullgöra särskilt ansvar för den interna kontrollen av tillsynsskäl eller andra skäl. För andra företag kan revisorn lämna den skriftliga kommunikationen vid ett senare datum. Eftersom revisorns skriftliga kommunikation om betydande brister är en del av den slutliga dokumentationen av revisionsuppdraget i det sistnämnda fallet, är den skriftliga kommunikationen föremål för det överordnade kravet⁶ att revisorn färdigställer den slutliga dokumentationen av revisionsuppdraget utan onödigt dröjsmål. ISA 230 fastställer att en lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen av revisionsuppdraget normalt är senast 60 dagar efter datumet för revisors rapport.⁷

A 14. Oavsett tidpunkten då de betydande bristerna skriftligen kommuniceras kan revisorn först ta upp dessa muntligen med företagsledningen och i tillämpliga fall med styrelsen för att hjälpa dem att utan onödigt dröjsmål åtgärda dessa för att minimera risken för väsentliga felaktigheter. Detta befriar dock inte revisorn från ansvaret för att skriftligen informera om de betydande bristerna enligt kraven i denna standard.

A 15. Revisorn själv bedömer, med hänsyn till omständigheterna, hur detaljerad kommunikationen om de betydande bristerna ska vara. Faktorer som revisorn kan överväga när han eller hon avgör hur detaljerad kommunikationen ska vara kan t.ex. vara följande:

- Företagets karaktär. Exempel: För ett företag av allmänintresse kan den kommunikation som krävs skilja sig från den som krävs för ett annat företag som inte är av allmänintresse.
- Företagets storlek och komplexitet. Exempel: För ett komplext företag kan den kommunikation som krävs skilja sig från den som krävs för företag med enkel verksamhet.
- Karaktären på de betydande brister som revisorn har identifierat.

⁵ ISA 260 (omarbetad), punkt 13.

⁶ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkt 14.

⁷ ISA 230, punkt A 21.

- Sammansättningen på företagets styrelse. Exempel: Mer detaljerad information kan behövas om styrelsen består av personer som inte har betydande erfarenhet av företagets bransch eller aktuella områden.
- Krav i lagar och andra författningar rörande kommunikation om särskilda typer av brister i den interna kontrollen.

A 16. Företagsledningen och styrelsen kanske redan känner till de betydande brister som revisorn har identifierat under revisionen och kan ha valt att inte åtgärda dem av kostnadsskäl eller andra orsaker. Ansvaret för att bedöma kostnader och fördelar med att vidta sådana åtgärder ligger på företagsledningen och styrelsen. Följaktligen gäller kravet i punkt 9 oavsett kostnad eller andra överväganden som företagsledningen och styrelsen kan anse relevanta när de ska avgöra om de ska åtgärda bristerna.

A 17. Att revisorn har tagit upp en betydande brist med styrelsen och företagsledningen vid en tidigare revision innebär inte att revisorn inte ska göra detta igen om den betydande bristen ännu inte har åtgärdats. Om en tidigare kommunicerad betydande brist kvarstår kan revisorn i det aktuella årets kommunikation upprepa beskrivningen i den tidigare kommunikationen eller helt enkelt hänvisa till den tidigare kommunikationen. Revisorn kan fråga företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen varför den betydande bristen ännu inte har åtgärdats. Underlåtenhet att agera kan i sig utgöra en betydande brist om det inte finns någon rationell förklaring.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 18. När det gäller mindre företag kan revisorn kommunicera med styrelsen på ett sätt som inte är lika strukturerat som när det gäller större företag.

Informera företagsledningen om brister i den interna kontrollen (se punkt 10)

A 19. Befattningshavare på lämplig ledningsnivå är vanligtvis den person som har ansvar och befogenhet att bedöma brister i den interna kontrollen och åtgärda dessa brister efter vad som är nödvändigt. Vid betydande brister är befattningshavare på lämplig ledningsnivå sannolikt verkställande direktören eller ekonomidirektören (eller motsvarande) eftersom dessa frågor också måste tas upp med styrelsen. För andra brister i den interna kontrollen kan lämplig ledningsnivå vara den operativa ledning som är mer direkt inblandad i de aktuella kontrollområdena och som har befogenhet att på lämpligt sätt åtgärda dessa brister.

Informera företagsledningen om betydande brister i den interna kontrollen (se punkt 10 a)

A 20. Vissa identifierade betydande brister i den interna kontrollen kan leda till tvivel på företagsledningens hederlighet eller kompetens. Exempel: Det kan finnas tecken på oegentligheter eller att företagsledningen avsiktligt överträder lagar och andra författningar, eller så kan företagsledningen visa sig oförmögen att utöva tillsyn över upprättandet av adekvata finansiella rapporter, vilket kan väcka tvivel om företagsledningens kompetens. Följaktligen kan det vara olämpligt att ta upp sådana brister direkt med företagsledningen.

A 21. ISA 250 (omarbetad) fastställer krav och ger vägledning om kommunikationen om identifierade eller misstänkta fall av överträdelser av lagar och andra författningar, däribland när styrelsen själv är inblandad i sådana överträdelser.⁸ ISA 240 fastställer krav och ger vägledning om kommunikation till styrelsen när revisorn har identifierat oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som inbegriper företagsledningen.⁹

⁸ ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* (omarbetad), punkterna 23–29.

⁹ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkt 42.

Informera företagsledningen om andra brister i den interna kontrollen (se punkt 10 b)

A 22. Under revisionen kan revisorn identifiera andra brister i den interna kontrollen som inte är betydande men som ändå är så viktiga att företagsledningen bör uppmärksammas på dem. Revisorn ska göra en professionell bedömning utifrån omständigheterna när han eller hon ska avgöra vilka andra brister i den interna kontrollen som företagsledningen bör uppmärksammas på, och ta hänsyn till sannolikheten för att felaktigheter uppstår i de finansiella rapporterna till följd av dessa brister och dess potentiella omfattning.

A 23. Kommunikationen rörande andra brister i den interna kontrollen som företagsledningen bör uppmärksammas på behöver inte göras skriftligt, utan kan ske muntligt. Om revisorn har diskuterat fakta och omständigheter kring sina iakttagelser med företagsledningen kan revisorn anse att han eller hon även muntligen har tagit upp andra brister med företagsledningen i samband med dessa diskussioner. Formell kommunikation behövs följaktligen inte därefter.

ISA
ISQC
m.m.

A 24. Om revisorn under föregående räkenskapsperiod med företagsledningen har tagit upp brister i den interna kontrollen utöver betydande brister, och företagsledningen har valt att inte åtgärda dem av kostnadsskäl eller andra orsaker, behöver inte revisorn upprepa kommunikationen under innevarande period. Revisorn behöver heller inte upprepa information om sådana brister om andra parter tidigare har tagit upp dem med företagsledningen, t.ex. internrevisionsfunktionen eller tillsynsmyndigheter. Det kan dock vara lämpligt att revisorn tar upp dessa andra brister på nytt om det har skett förändringar i företagsledningen eller om revisorn har fått kännedom om ny information som ändrar revisorns och företagsledningens tidigare förståelse av dessa brister. Att inte företagsledningen har åtgärdat andra brister i den interna kontrollen som har tagits upp tidigare kan emellertid leda till att dessa blir en betydande brist som måste tas upp med styrelsen. Huruvida detta är fallet måste revisorn bedöma med hänsyn till omständigheterna.

A 25. I vissa fall kan styrelsen vilja få information om detaljer kring andra brister i den interna kontrollen som revisorn har tagit upp med företagsledningen, eller få kortfattad information om karaktären på de övriga bristerna. Alternativt kan revisorn anse det lämpligt att informera styrelsen om den kommunikation avseende andra brister som han eller hon har haft med företagsledningen. I båda fallen kan revisorn välja att informera styrelsen muntligt eller skriftligt beroende på vad som är lämpligt.

A 26. ISA 260 (omarbetad) fastställer relevanta överväganden avseende kommunikation med styrelsen när hela styrelsen deltar i ledningen av företaget.¹⁰

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn (se punkterna 9–10)

A 27. Revisorer i den offentliga sektorn kan ha ytterligare ansvar för att ta upp brister i den interna kontrollen som revisorn i fråga har identifierat under revisionen på rätt, detaljnivå och till parter som inte anges i denna standard. Exempel: Betydande brister kan behöva kommuniceras till lagstiftare eller annat styrande organ. Lagar och andra författningar kan också kräva att revisorer i offentlig sektor informerar om brister i den interna kontrollen oavsett betydelsen av de potentiella effekterna av dessa brister. Lagstiftningen kan vidare kräva att revisorer i offentlig sektor kommunicerar ett bredare spektrum av frågor som rör den interna kontrollen än de brister i den interna kontrollen som måste kommuniceras enligt denna standard, t.ex. kontroller som avser efterlevnad av instruktioner från lagstiftande myndigheter, föreskrifter eller avtalsvillkor eller anslagsavtal.

¹⁰ ISA 260 (omarbetad), punkt 13.

Innehållet i den skriftliga kommunikationen om betydande brister i den interna kontrollen (se punkt 11)

A 28. När revisorn förklarar potentiella effekter av de betydande bristerna behöver han eller hon inte kvantifiera effekterna. De betydande bristerna kan slås ihop i rapporterings-syfte när så är lämpligt. I den skriftliga kommunikationen kan revisorn också föreslå åtgärder mot bristerna, beskriva företagsledningens faktiska eller föreslagna åtgärder och lämna ett uttalande om huruvida revisorn har vidtagit åtgärder för att kontrollera om företagsledningens åtgärder har genomförts.

A 29. Revisorn kan anse att det är lämpligt att ta med följande bakgrundsinformation i rapporten:

- Angivande av att om revisorn hade utfört mer omfattande granskningsåtgärder avseende den interna kontrollen, han eller hon skulle ha kunnat identifiera fler brister som borde kommuniceras, eller kommit fram till att vissa av de brister som kommunicerats inte hade behövt kommuniceras.
- Angivande av att rapporten har lämnats för att vara till hjälp för styrelsens arbete och att den kanske inte passar andra syften.

A 30. Lagar och andra författningar kan kräva att revisorn eller företagsledningen överlämnar en kopia av revisorns skriftliga kommunikation om betydande brister till lämpliga tillsynsmyndigheter. I så fall kan revisorns skriftliga kommunikation identifiera dessa tillsynsmyndigheter.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	237
Denna standards tillämpningsområde	237
Planeringens funktion och tidpunkt	237
Ikraftträdande	238
Mål	238
Krav	238
Medverkan av uppdragsteamets nyckelpersoner	238
Inledande uppdragsarbete	238
Planeringsarbete	238
Dokumentation	239
Ytterligare faktorer att beakta vid förstagångsrevisioner	239
Tillämpning och andra förtydliganden	239
Planeringens funktion och tidpunkt (se punkt 2)	239
Medverkan av uppdragsteamets nyckelpersoner (se punkt 5)	240
Inledande uppdragsarbete (se punkt 6)	240
Planeringsarbete	240
Ytterligare faktorer att beakta vid förstagångsrevisioner (se punkt 13)	243
Bilaga Faktorer att beakta när den övergripande revisionsstrategin upprättas (se punkterna 7–8 samt punkterna A 8–A 11)	243

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att planera en revision av finansiella rapporter. Den är utarbetad med tanke på återkommande revisioner. Ytterligare faktorer som måste beaktas vid en förstagångsrevision tas upp separat.

Planeringens funktion och tidpunkt

2. I planeringen av en revision ingår att upprätta en övergripande revisionsstrategi och att utarbeta en granskningsplan. En god planering gagnar revisionen av finansiella rapporter på flera sätt, bland annat följande: (Se punkterna A 1–A 3.)

- Den hjälper revisorn att ägna lämplig uppmärksamhet åt viktiga granskningsområden.
- Den hjälper revisorn att identifiera och lösa potentiella problem i rätt tid.
- Den hjälper revisorn att organisera och leda revisionsuppdraget så att det utförs på ett effektivt och ändamålsenligt sätt.
- Den hjälper revisorn att välja ut medlemmar i uppdragsteamet med kunskaper och kompetens på rätt nivå för att kunna hantera förväntade risker, och att fördela arbetet mellan dem på ett riktigt sätt.
- Den underlättar vid ledningen och övervakningen av medlemmarna i uppdragsteamet och vid genomgången av deras arbete.
- Den hjälper revisorn att där det behövs samordna arbete som utförs av de revisorer som reviderar olika enheter och av specialister.

Ikraftträdande

3. Denna ISA gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

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

Krav

Medverkan av uppdragsteamets nyckelpersoner

5. Den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet ska medverka i planeringen av revisionen och bland annat planera och delta i uppdragsteamets diskussion. (Se punkt A 4.)

Inledande uppdragsarbete

6. I början av det aktuella revisionsuppdraget ska revisorn
- genomföra åtgärder som krävs enligt ISA 220 för att pröva om kundrelationen och revisionsuppdraget i fråga ska fortsätta¹,
 - bedöma om relevanta yrkesetiska krav, inklusive oberoende, uppfylls enligt ISA 220², och
 - förstå villkoren för uppdraget enligt kraven i ISA 210³. (Se punkterna A 5–A 7.)

Planeringsarbete

7. Revisorn ska upprätta en övergripande revisionsstrategi som fastställer revisionens omfattning, tidpunkt och inriktning och som ger vägledning för arbetet med granskningsplanen.

8. När den övergripande revisionsstrategin upprättas ska revisorn
- identifiera de särskilda förhållanden i uppdraget som avgränsar dess omfattning och inriktning,
 - fastställa uppdragets rapporteringsmål för att kunna planera tidpunkten för revisionen och vilken typ av kommunikation som krävs,
 - beakta de faktorer som enligt revisorns professionella bedömning har betydelse för ledningen av uppdragsteamets arbete,
 - beakta resultaten av det inledande uppdragsarbetet och, i tillämpliga fall, om kunskapen från andra uppdrag som den ansvariga revisorn har utfört åt företaget är relevant, och
 - fastställa vilka och hur omfattande resurser som krävs för att utföra uppdraget samt när arbetet ska utföras. (Se punkterna A 8–A 11.)
9. Revisorn ska utarbeta en granskningsplan som ska innehålla en beskrivning av
- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning, enligt vad som fastställs i ISA 315⁴.
 - Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerade fortsatta granskningsåtgärder på påståendenivån, enligt vad som fastställs i ISA 330⁵.
 - Andra planerade granskningsåtgärder som måste genomföras för att uppdraget ska följa ISA. (Se punkterna A 12–A 14.)

10. Revisorn ska under revisionens gång vid behov uppdatera och ändra den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen. (Se punkt A 15.)

¹ ISA 220 Kvalitetskontroll för en revision av finansiella rapporter, punkterna 12–13.

² ISA 220, punkterna 9–11.

³ ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkterna 9–13.

⁴ ISA 315 (omarbetad 2019) Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.

⁵ ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker.

11. Revisorn ska planera karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av ledning och övervakning av uppdragsteamets medlemmar samt genomgång av deras arbete. (Se punkterna A 16–A 17.)

Dokumentation

12. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande:⁶

- Den övergripande revisionsstrategin.
- Granskningsplanen.
- Alla betydelsefulla ändringar av den övergripande revisionsstrategin eller granskningsplanen som görs under revisionsuppdraget och orsakerna till dessa ändringar. (Se punkterna A 18–A 21.)

Ytterligare faktorer att beakta vid förstagångsrevisioner

13. Före en förstagångsrevision ska revisorn

- genomföra åtgärder som krävs enligt ISA 220 för att pröva om kundrelationen och revisionsuppdraget i fråga ska accepteras⁷, och
- kommunicera med den tidigare revisorn, om det är fråga om ett byte av revisor, enligt relevanta yrkesetiska krav. (Se punkt A 22.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Planeringens funktion och tidpunkt (se punkt 2)

A 1. Planeringsarbetets karaktär och omfattning varierar med företagets storlek och komplexitet, den tidigare erfarenhet av företaget som nyckelpersoner i uppdragsteamet har samt förhållanden som ändras under revisionsuppdragets gång.

A 2. Planering är ingen separat del av en revision, utan snarare en ständigt återkommande process som ofta börjar strax efter (eller i samband med) att den tidigare revisionen avslutas och som fortsätter ända till dess att det aktuella revisionsuppdraget är klart. I planering ingår dock att överväga tidpunkten för vissa aktiviteter och granskningsåtgärder som måste vara klara innan granskningsåtgärder utförs. Exempel på sådana frågor som måste övervägas, som en del av planeringen, innan revisorn identifierar och bedömer risken för väsentliga felaktigheter är:

- Vilken analytisk granskning som ska utföras som del av riskbedömningen.
- Hur man ska få en övergripande förståelse av det juridiska ramverk som gäller för företaget och hur företaget följer detta ramverk.
- Hur väsentlighet ska fastställas.
- I vilken utsträckning specialister ska anlitas.
- Vilka andra åtgärder som behöver genomföras för riskbedömningen.

A 3. Revisorn kan välja att diskutera delar av planeringen med företagsledningen för att underlätta utförandet och ledningen av revisionsuppdraget (t.ex. för att samordna vissa delar av de planerade granskningsåtgärderna med företagets arbete). Även om dessa diskussioner är vanliga, är det ändå alltid revisorn som har ansvaret för den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen. Vid diskussion av frågor om den övergripande revisionsstrategin eller granskningsplanen krävs försiktighet, så att revisionen kan utföras på avsett sätt. Genom att t.ex. diskutera karaktären på och tidpunkten för detaljerna i granskningen med företagsledningen kan man försämrare revisionen genom att granskningsåtgärderna blir alltför förutsägbara.

⁶ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

⁷ ISA 220, punkterna 12–13.

Medverkan av uppdragsteamets nyckelpersoner (se punkt 5)

A 4. Genom att den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet medverkar i planeringen av revisionen drar revisionen nytta av deras erfarenheter och insikter, vilket ger en effektivare planeringsprocess.⁸

Inledande uppdragsarbete (se punkt 6)

A 5. Att genomföra det inledande uppdragsarbete som anges i punkt 6 i början av det aktuella revisionsuppdraget hjälper revisorn att identifiera och bedöma händelser eller förhållanden som kan inverka negativt på möjligheten att planera och utföra revisionsuppdraget.

A 6. Det inledande uppdragsarbetet gör det möjligt för revisorn att planera ett revisionsuppdrag för vilket t.ex.

- revisorn bibehåller det oberoende och den förmåga att utföra uppdraget som krävs,
- det inte finns några problem med företagsledningens hederlighet som kan påverka revisorns vilja att fortsätta med uppdraget, och
- det inte finns några missförstånd med kunden när det gäller villkoren för uppdraget.

A 7. Under hela revisionsuppdraget överväger revisorn om kundrelationen ska fortsätta och överväger också relevanta yrkesetiska krav, inklusive kravet på oberoende, alltefter som förhållanden och omständigheter ändras. Att det inledande arbetet när det gäller såväl frågan om fortsatt kundrelation som bedömningen av relevanta yrkesetiska krav (inklusive kravet på oberoende) utförs i början av det aktuella revisionsuppdraget, innebär att det är avslutat innan andra aktiviteter av betydelse genomförs inom ramen för det aktuella revisionsuppdraget. Vid fortsatta revisionsuppdrag vidtas sådana inledande åtgärder vanligtvis strax efter (eller i anslutning till) det att den tidigare revisionen avslutas.

Planeringsarbete

Den övergripande revisionsstrategin (se punkterna 7–8)

A 8. Processen med att upprätta den övergripande revisionsstrategin hjälper revisorn att, förutsatt att revisorn är klar med sin riskbedömning, avgöra sådana frågor som:

- Hur resurser ska fördelas på särskilda granskningsområden, t.ex. att teammedlemmar med tillräcklig erfarenhet ska användas för områden med hög risk eller att specialister ska anlitas för komplicerade frågor.
- Hur stora resurser som ska användas för särskilda granskningsområden, t.ex. antalet teammedlemmar som ska övervaka lagerinventeringen på viktiga platser, omfattningen på genomgången av andra revisorers arbete vid koncernrevisioner eller antalet timmar som ska anslås i revisionsbudgeten till områden med hög risk.
- När dessa resurser ska användas, t.ex. i den löpande granskningen eller vid viktiga avklippsdatum.
- Hur dessa resurser ska ledas, instrueras och övervakas, t.ex. när informations- och rapporteringsmöten med teammedlemmarna förväntas hållas, hur den ansvariga revisorns och uppdragsledarens genomgångar ska gå till (t.ex. hos kunden eller någon annanstans) och om uppdragsanknutna kvalitetskontroller ska genomföras.

A 9. I bilagan finns exempel på faktorer som kan beaktas när den övergripande revisionsstrategin upprättas.

A 10. När den övergripande revisionsstrategin väl har upprättats, kan en granskningsplan utarbetas med inriktning på de olika frågor som har identifierats i den övergripande revisionsstrategin och med hänsyn tagen till behovet av att nå revisionsmålen genom att utnyttja revisorns resurser på ett ändamålsenligt sätt. Att upprätta den övergripande revi-

⁸ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 17–18, fastställer krav och ger vägledning för uppdragsteamets diskussion om risken för att det finns väsentliga felaktigheter i företagets finansiella rapporter. ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkt 16, ger vägledning om betoningen under denna diskussion av risken för att det finns väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter i företagets finansiella rapporter.

sionsstrategin och den detaljerade granskningsplanen är inte nödvändigtvis separata eller på varandra följande processer utan de är snarare nära förknippade med varandra, eftersom ändringar i strategin kan innebära att även planen måste ändras och vice versa.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 11. Vid revisioner av små företag kan hela revisionen utföras av ett mycket litet uppdragsteam. I många revisioner av små företag medverkar den ansvariga revisorn (som kan vara en enmansbyrå) som arbetar tillsammans med en medlem i uppdragsteamet (eller utan några teammedlemmar). Med ett mindre uppdragsteam är samordning av och kommunikation mellan olika medlemmar av teamet lättare. Det behöver inte vara komplicerat eller tidskrävande att upprätta en övergripande revisionsstrategi, utan det varierar beroende på företagets storlek, revisionens komplexitet och uppdragsteamets storlek. En kortfattad promemoria som har skrivits efter det att den föregående revisionen har avslutats utifrån en genomgång av arbetspapperen, som lyfter fram frågor som har identifierats under den just avslutade revisionen och som har uppdaterats under den innevarande perioden utifrån diskussioner med ägaren-företagsledaren kan t.ex. duga som den dokumenterade revisionsstrategin för det aktuella revisionsuppdraget om den täcker de frågor som anges i punkt 8.

ISA
ISQC
m.m.

Granskningsplanen (se punkt 9)

A 12. Granskningsplanen är mer detaljerad än den övergripande revisionsstrategin i den meningen att den innefattar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som uppdragsteamets medlemmar ska genomföra. Planeringen av dessa granskningsåtgärder sker under revisionens gång allt eftersom granskningsplanen för uppdraget utarbetas. Så planeras t.ex. revisorns riskbedömning i början av revisionsprocessen. Men planeringen av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av andra särskilda fortsatta granskningsåtgärder beror på resultatet av denna riskbedömning. Dessutom kan revisorn börja med att genomföra fortsatta granskningsåtgärder för vissa typer av transaktioner, konton och upplysningar innan alla andra fortsatta granskningsåtgärder har planerats.

A 13. Det är viktigt att fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den planerade riskbedömningen och de fortsatta granskningsåtgärderna med avseende på upplysningar mot bakgrund av både olika typer av information och detaljnivån i dessa upplysningar. Dessutom kan vissa upplysningar innehålla information som inte är inhämtad från huvudbok med undersystem, vilket också kan påverka de bedömda riskerna och karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärder för att hantera dem.

A 14. Att överväga upplysningar tidigt under revisionen bistår revisorn i att ge rätt uppmärksamhet till och planera lämplig tidsåtgång för hanteringen av upplysningar på samma sätt som för transaktionsslag, händelser och konton. Tidigt övervägande kan också hjälpa revisorn att fastställa effekterna av revisionen på:

- Betydande nya eller ändrade upplysningar som krävs till följd av ändringar eller förändringar i företagets miljö, ekonomi eller verksamhet (t.ex. en ändring i identifiering av segment och rapportering av segmentinformation till följd av ett betydande rörelseförvärv).
- Betydande nya eller ändrade upplysningar till följd av ändringar i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Behovet av en specialist anlitad av revisorn för att bistå med granskningsåtgärder avseende vissa upplysningar (t.ex. upplysningar avseende pensioner och andra ersättningar efter avslutad anställning).
- Frågor som rör upplysningar som revisorn kan vilja diskutera med styrelsen.⁹

⁹ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt A 13.

Ändringar i planeringsbeslut under revisionens gång (se punkt 10)

A 15. Till följd av oväntade händelser, ändrade omständigheter eller de revisionsbevis som granskningen har resulterat i kan revisorn behöva ändra den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen och som följd därav den planerade karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder utifrån sin reviderade riskbedömning. Detta kan bli fallet när revisorn får kännedom om information som skiljer sig betydligt från den information som var tillgänglig när han eller hon planerade granskningsåtgärderna. Revisionsbevis som inhämtas genom substansgranskning kan t.ex. motsäga de revisionsbevis som har inhämtats genom granskning av kontroller.

Ledning, övervakning och genomgång av revisionsarbete (se punkt 11)

A 16. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av ledningen och övervakningen av uppdragsteamets medlemmar samt genomgången av deras arbete varierar beroende på många olika faktorer, däribland:

- Företagets storlek och komplexitet.
- Granskningsområdet.
- De bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter (så t.ex. kräver en ökning av den bedömda risken för väsentliga felaktigheter inom ett visst granskningsområde vanligtvis en motsvarande ökning av omfattningen och en tidigareläggning av ledning och övervakning av uppdragsteamets medlemmar samt en mer detaljerad genomgång av deras arbete).
- Förmågan och kompetensen hos de enskilda teammedlemmar som utför revisionen.

ISA 220 ger ytterligare vägledning i fråga om ledning, övervakning och genomgång av revisionsarbete.¹⁰

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 17. Om en revision helt och hållet utförs av den ansvariga revisorn uppstår inga frågor om ledning och övervakning av uppdragsteamets medlemmar och genomgång av deras arbete. I sådana situationer är den ansvariga revisorn, som själv har utfört alla delar av arbetet, medveten om alla väsentliga frågor. Att bilda sig en objektiv uppfattning om ändamålsenligheten i de bedömningar som har gjorts under revisionens gång kan innebära praktiska svårigheter när samma person också utför hela revisionen. Om det finns särskilt komplicerade eller ovanliga frågor i revisionen och den utförs av en enmansbyrå kan det vara önskvärt att samråda med andra revisorer med lämplig erfarenhet eller med revisorns yrkesorganisation.

Dokumentation (se punkt 12)

A 18. Dokumentationen av den övergripande revisionsstrategin är en redogörelse för de viktigaste besluten som har ansetts nödvändiga för att på ett riktigt sätt kunna planera revisionen och för att ta upp betydelsefulla frågor med uppdragsteamet. Revisorn kan t.ex. sammanfatta den övergripande revisionsstrategin i form av en promemoria som innehåller viktiga beslut om revisionens omfattning och inriktning, tidpunkt och utförande.

A 19. Dokumentationen av granskningsplanen är en redogörelse för den planerade karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av riskbedömning och fortsatta granskningsåtgärder på påståendenivån för att hantera de bedömda riskerna. Den tjänar också som en dokumentation av att granskningsåtgärderna har planerats på ett riktigt sätt, som kan gås igenom och godkännas innan åtgärderna genomförs. Revisorn kan använda standardgranskningsprogram eller checklistor för slutgenomgång av revisionen, anpassade med hänsyn till de särskilda omständigheterna för uppdraget.

¹⁰ ISA 220, punkterna 15–17.

A 20. Dokumentation av mer betydande ändringar som har gjorts i den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen, och konsekvensändringar av granskningsåtgärdernas planerade karaktär, tidpunkt och omfattning, förklarar varför ändringarna har gjorts och de slutliga versionerna av den övergripande strategin och granskningsplanen som har godkänts för revisionen. Dokumentationen avspeglar också hur man har hanterat de mer betydande händelser som har inträffat under revisionen.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 21. Enligt vad som behandlas i punkt A 11 kan en ändamålsenlig och kortfattad promemoria räkna som dokumenterad strategi vid revision av ett mindre företag. För granskningsplanen kan standardgranskningsprogram eller checklistor (se punkt A 19) som har utarbetats med antagandet om att endast ett fåtal kontroller¹¹ finns, vilket oftast är fallet i mindre företag, användas förutsatt att de anpassas till de förhållanden som gäller för uppdraget, däribland revisorns riskbedömningar.

ISA
ISQC
m.m.

Ytterligare faktorer att beakta vid förstagångsrevisioner (se punkt 13)

A 22. Syftet och målet med att planera revisionen är desamma vare sig det gäller en förstagångsrevision eller ett återkommande uppdrag. Men vid en förstagångsrevision kan revisorn behöva utvidga planeringsarbetet, eftersom han eller hon vanligtvis inte har den tidigare erfarenhet av företaget som beaktas när återkommande uppdrag planeras. Kompletterande frågor som revisorn kan överväga när han eller hon upprättar den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen för en förstagångsrevision är bland annat:

- Överenskommelse med den tidigare revisorn, t.ex. om att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper, om inte detta är förbjudet enligt lag eller annan författning.
- Alla större frågor (inklusive tillämpningen av redovisningsprinciper eller standarder för revision och redovisning) som diskuterades med företagsledningen i samband med valet av revisor, kommunikationen om dessa frågor med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och hur dessa frågor påverkar den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen.
- De granskningsåtgärder som behövs för att få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för ingående balanser.¹²
- Andra åtgärder som enligt revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem krävs för förstagångsrevisioner (företagets kvalitetskontrollsystem kan t.ex. kräva att en annan delägare eller annan erfaren person anlitas för att gå igenom den övergripande revisionsstrategin innan betydelsefulla granskningsåtgärder inleds eller för att granska rapporter innan de utfärdas).

Bilaga Faktorer att beakta när den övergripande revisionsstrategin upprättas (se punkterna 7–8 samt punkterna A 8–A 11)

Denna bilaga innehåller exempel på frågor som revisorn kan ta hänsyn till när han eller hon upprättar den övergripande revisionsstrategin. Många av dessa påverkar också revisorns detaljerade granskningsplan. De exempel som ges täcker en rad olika frågor som är tillämpliga på många uppdrag. Samtidigt som några av de frågor som tas upp nedan kan omfattas av krav i andra ISA, är inte alla relevanta för alla revisionsuppdrag och förteckningen är inte nödvändigtvis uttömmande.

Uppdragets egenskaper

- Det ramverk för finansiell rapportering inom vilket den finansiella information som ska revideras har utarbetats, inklusive eventuellt behov av avstämning mot annat ramverk för finansiell rapportering.
- Branschspecifika rapporteringskrav såsom rapporter som är obligatoriska enligt branschens tillsynsmyndigheter.

¹¹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 a.

¹² ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser.

- Vad revisionen förväntas täcka, däribland antal enheter och deras belägenhet.
- Karaktären på kontrollrelationerna mellan ett moderbolag och dess enheter, vilket avgör hur koncernredovisningen upprättas.
- I vilken omfattning enheter revideras av andra revisorer.
- Karaktären på de rörelsegränar som ska revideras och behovet av specialistkunskaper.
- Vilken rapportvaluta som används och behovet av valutaomräkning av den finansiella information som ska revideras.
- Behovet av en lagstadgad revision av fristående finansiella rapporter utöver en revision för koncernredovisningen.
- Om företaget har en internrevisionsfunktion, och om så är fallet, inom vilka områden och i vilken omfattning funktionens arbete kan användas, eller internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp kan användas, för revisionens syften.
- Företagets användning av servicebyråer och hur revisorn kan få revisionsbevis som avser utformningen eller användandet av de kontroller som de har utfört.
- Förväntad användning av revisionsbevis som har inhämtats vid tidigare revisioner, t.ex. revisionsbevis som avser riskbedömningar och granskning av kontroller.
- Informationsteknikens effekt på granskningsåtgärderna, inklusive tillgänglighet till information och den förväntade användningen av datorstödda revisionsmetoder.
- Samordningen av den förväntade täckningen och tidpunkten för revisionsarbetet med eventuella översiktliga granskningar av finansiell delårsinformation och effekten på revisionen av den information som har inhämtats vid sådana granskningar.
- Tillgängligheten till personal och uppgifter hos kunden.

Rapporteringsmål, tidpunkt för revisionen och typ av kommunikation

- Företagets tidsplan för rapportering, som t.ex. tidpunkter för delårs- och helårsrapportering.
- Möten med företagsledningen och styrelsen för att diskutera karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisionsarbetet.
- Diskussionen med företagsledningen och styrelsen om den förväntade typen av och tidpunkten för rapporter som ska utfärdas och annan kommunikation, såväl skriftlig som muntlig, inklusive revisors rapport, samt revisors brev till företagsledningen med iakttagelser och rekommenderade åtgärder samt kommunikation med styrelsen.
- Diskussionen med företagsledningen om den förväntade kommunikationen om revisionsarbetets status under uppdragets gång.
- Kommunikation med revisorer för olika enheter om de förväntade typerna av och tidpunkten för rapporter som ska utfärdas och annan kommunikation i samband med revisionen av enheterna.
- Den förväntade karaktären på och tidpunkten för kommunikation bland uppdrags-teamets medlemmar, bland annat karaktären på och tidpunkten för teammöten samt tidpunkten för genomgången av det arbete som har utförts.
- Om någon annan kommunikation förväntas med externa parter, däribland eventuellt lagstadgad eller avtalsenligt rapporteringsansvar som revisionen ger upphov till.

Betydelsefulla faktorer, inledande uppdragsarbete och kunskap från andra uppdrag

- Fastställandet av väsentlighet enligt ISA 320¹³ och, i tillämpliga fall
 - fastställande av väsentlighet för enheter och kommunikation av denna till revisorerna för enheterna enligt ISA 600¹⁴, och
 - den preliminära identifieringen av betydande enheter och väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar.

¹³ ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision.

¹⁴ ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen), punkterna 21–23 och 40 c.

- Preliminär identifiering av områden där risken för väsentliga felaktigheter kan vara högre.
- Effekten av den bedömda risken för väsentliga felaktigheter på den övergripande nivån för de finansiella rapporterna på ledning, övervakning och genomgång av utfört arbete.
- Det sätt på vilket revisorn betonar vikten för uppdragsteamets medlemmar av att ifrågasätta och vara professionellt skeptiska när de samlar in och bedömer revisionsbevis.
- Resultat från tidigare revisioner som har inbegripit en bedömning av den interna kontrollens funktion, bland annat karaktären på identifierade brister och hur de åtgärdats.
- Diskussionen av frågor som kan påverka revisionen med personal hos revisionsföretaget som utför andra tjänster åt företaget.
- Bevis på företagsledningens engagemang i utformningen, införandet och upprätthållandet av en sund intern kontroll och bevis på att sådan intern kontroll dokumenteras på lämpligt sätt.
- Ändringar i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, t.ex. ändringar i redovisningsstandarder, vilket kan inbegripa nya eller ändrade upplysningar.
- Transaktionsvolym, utifrån vilken revisorn kan avgöra om det vore mer effektivt att förlita sig på intern kontroll.
- Vilken betydelse som fästs vid intern kontroll i hela företaget för att verksamheten ska bedrivas framgångsrikt.
- Den eller de processer som företagsledningen använder för att identifiera och upprätta de upplysningar som krävs av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, däribland upplysningar med information som inte hämtats från huvudbok med undersystem.
- Betydelsefulla frågor som påverkar företaget, bland annat förändringar i fråga om informationsteknik och affärsprocesser, byte av personer i högsta ledningen samt förvärv, samgåenden och avyttringar.
- Betydelsefull utveckling i branschen, t.ex. ändrade branschföreskrifter och nya rapporteringskrav.
- Annan betydelsefull och relevant utveckling, som förändringar i den rättsliga miljö som påverkar företaget.

ISA
ISQC
m.m.

Resursernas karaktär, fördelning i tiden och omfattning

- Valet av uppdragsteam (och, där det behövs, den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget) och fördelningen av revisionsarbetet mellan teammedlemmarna, bland annat att teammedlemmar med tillräcklig erfarenhet tilldelas områden där risken för väsentliga felaktigheter kan vara större.
- Budgetering av uppdraget, däribland beaktande av den tid som ska anslås för områden där risken för väsentliga felaktigheter kan vara större.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (omarbetad 2019)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2021 eller senare)

Inledning	246
Denna standards tillämpningsområde	246
Nyckelbegrepp i denna standard	247
Skalbarhet	248
Ikraftträdande	248
Mål	248
Definitioner	248
Krav	250
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	250
Skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll (se punkterna A48–A49)	251
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkterna A184–A185)	254
Dokumentation	255
Tillämpning och andra förtydliganden	255
Definitioner (se punkt 12)	255
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter (se punkterna 13–18)	256
Skaffa sig en förståelse för företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll (se punkterna 19–27)	264
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkterna 28–37)	291
Dokumentation (se punkt 38)	301
Bilaga 1 Överväganden för att förstå företaget och dess affärsmodell (se punkterna A61–A67)	302
Bilaga 2 Förstå inneboende riskfaktorer (se punkterna 12 f, 19 c, A7–A8, A85–A89)	304
Bilaga 3 Att förstå företagets system för intern kontroll (se punkterna 12 m, 21–26, A90–A181)	308
Bilaga 4 Överväganden för att förstå företagets internrevisionsfunktion (se punkterna 14 a, 24 a ii, A25–A28, A118)	314
Bilaga 5 Överväganden för att förstå informationstekniken (IT) (se punkterna 25 a, 26 b–c, A94, A166–A172)	316
Bilaga 6 Vad som behöver beaktas för att förstå de allmänna IT-kontrollerna (se punkterna 25 c ii, A173–A174)	324

International Standard on Auditing (ISA) 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.

Nyckelbegrepp i denna standard

2. ISA 200 behandlar revisorns övergripande mål när han eller hon utför en revision av de finansiella rapporterna¹, däribland att uppnå tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå.² Revisionsrisk följer av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk.³ I ISA 200 förklaras att risken för väsentliga felaktigheter kan föreligga på två nivåer:⁴ den övergripande rapportnivån och påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar.

3. ISA 200 kräver att revisorn använder sitt professionella omdöme vid planeringen och genomförandet av revisionen, samt planerar och genomför revisionen med en professionellt skeptisk inställning som innebär att han eller hon är medveten om att det kan föreligga omständigheter som kan orsaka väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.⁵

4. Risker på rapportnivån avser risker som påverkar de finansiella rapporterna som helhet och kan påverka många påståenden. Risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån består av två delar, nämligen inneboende risker och kontrollrisker:

- Inneboende risk beskrivs som känsligheten hos ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning för en felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, före beaktande av eventuella kontroller.
- Kontrollrisk beskrivs som risken för att en felaktighet som skulle kunna finnas i ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, inte förhindras eller upptäcks och rättas i tid via företagets system för intern kontroll.

5. I ISA 200 förklaras att risker för väsentliga felaktigheter bedöms på påståendenivån för att avgöra karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de fortsatta granskningsåtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.⁶ För de identifierade riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån krävs enligt denna standard en separat bedömning av inneboende risk och kontrollrisk. Enligt förklaringen i ISA 200 är de inneboende riskerna högre för vissa påståenden och tillhörande transaktionsslag, konton och upplysningar än för andra. I vilken grad den inneboende risken varierar kallas i denna standard för "spektrumet av inneboende risker".

6. Risker för väsentliga felaktigheter som har identifierats och bedömts av revisorn omfattar både dem som beror på oegentligheter och dem som beror på misstag. Även om båda omfattas av denna ISA är oegentligheter av sådan betydelse att ytterligare krav och vägledning finns i ISA 240⁷ avseende riskbedömning och näraliggande aktiviteter för att skaffa sig information som används för att identifiera, bedöma och vidta åtgärder avseende riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

7. Revisorns process för identifiering och bedömning av risker är iterativ (med upprepning) och dynamisk. Revisorns förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll hänger samman med och är beroende av kraven på att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. För att skaffa sig den förståelse som krävs enligt denna standard

ISA
ISQC
m.m.

¹ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

² ISA 200, punkt 17.

³ ISA 200, punkt 13 c.

⁴ ISA 200, punkt A36.

⁵ ISA 200, punkterna 15–16.

⁶ ISA 200, punkt A43a och ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*, punkt 6.

⁷ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

går det att ta fram inledande uppfattningar om riskerna, som sedan kan förfinas ytterligare när revisorn går vidare i processen för identifiering och bedömning av risker. Dessutom kräver denna standard och ISA 330 att revisorn reviderar riskbedömningen och ytterligare modifierar övergripande åtgärder och fortsatta granskningsåtgärder, baserat på de revisionsbevis som har inhämtats vid genomförandet av fortsatta granskningsåtgärder i enlighet med ISA 330, eller om ny information framkommer.

8. ISA 330 kräver att revisorn utformar och inför övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån.⁸ ISA 330 förklarar vidare att revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån, och revisorns övergripande åtgärder, påverkas av revisorns förståelse för kontrollmiljön. ISA 330 kräver också att revisorn utformar och utför fortsatta granskningsåtgärder vilkas karaktär, tidpunkter för genomförande och omfattning baseras på och beaktar de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.⁹

Skalbarhet

9. ISA 200 anger att vissa standarder omfattar överväganden om skalbarhet, vilka illustrerar tillämpningen av kraven för alla företag, oavsett om deras karaktär och omständigheter är mindre komplexa eller mer komplexa.¹⁰ Denna standard är avsedd för revisioner av alla företag, oavsett storlek och komplexitet och tillämpningen inbegriper därmed särskilda överväganden som är specifika för både mindre och mer komplexa företag, efter omständigheterna (i det enskilda fallet). Även om storleken på ett företag kan vara ett mått på dess komplexitet, kan vissa mindre företag vara mer komplexa och vissa större företag mindre komplexa.

Ikraftträdande

10. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2021 eller senare.

Mål

11. Revisorns mål är 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.

Definitioner

12. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Påståenden* – Uttalanden, uttryckliga eller på annat sätt uttalade, med avseende på redovisningen, värderingen, presentationen och lämnandet av information i de finansiella rapporterna som ligger i ledningens försäkran om att de finansiella rapporterna upprättas i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Revisorn använder påståenden när han eller hon beaktar de olika typerna av potentiella felaktigheter som kan uppstå när han eller hon identifierar, bedömer och hanterar riskerna för väsentliga felaktigheter. (se punkt A1)
- b. *Affärsrisk* – En risk som härrör från betydelsefulla förhållanden, händelser, omständigheter, åtgärder eller passivitet som kan inverka negativt på ett företags möjlighet att nå sina mål och genomföra sina strategier, eller från olämpliga mål och strategier.
- c. *Kontroller* – Riktlinjer och rutiner som ett företag inför för att uppnå ledningens eller styrelsens mål med kontrollen. I det här sammanhanget: (se punkterna A2–A5)

⁸ ISA 330, punkt 5.

⁹ ISA 330, punkt 6.

¹⁰ ISA 200, punkt A65a.

- i. Riktlinjer är uttalanden om vad som bör, och inte bör, göras inom företaget för att utöva kontroll. Sådana uttalanden kan dokumenteras, formuleras uttryckligen i kommunikationen eller införas genom handlingar och beslut.
- ii. Rutiner är handlingar för att införa riktlinjer.
- d. *Allmänna IT-kontroller* – Kontroller av företagets IT-processer som stödjer den fort-löpande korrekta driften av IT-miljön, däribland att informationsbearbetningskontrollerna förblir effektiva och att integriteten i företagets information upprätthålls (dvs. att informationen är komplett, korrekt och giltig) i företagets informationssystem. Se även definitionen av *IT-miljö*.
- e. *Informationsbearbetningskontroller* – Kontroller avseende bearbetningen av information i IT-program eller manuella informationsprocesser i företagets informationssystem som direkt riktar sig mot risker gällande informationens integritet (dvs. att transaktioner och övrig information är fullständiga, korrekta och giltiga). (se punkt A6)
- f. *Inneboende riskfaktorer* – Egenskaper hos händelser eller omständigheter som på-verkar känsligheten för felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, i ett påstående om ett transaktionsslag, konto eller en upplysning, före be-aktandet av kontroller. Sådana faktorer kan vara kvalitativa eller kvantitativa, och kan omfatta komplexitet, subjektivitet, förändring, osäkerhet eller känslighet för fel-aktigheter till följd av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra risk-faktorer avseende oegentligheter¹¹ i den mån de påverkar den inneboende risken. (se punkterna A7–A8)
- g. *IT-miljö* – De IT-applikationer och den stödjande IT-infrastruktur, samt de IT-pro-cesser och den IT-personal som ingår och är delaktig i de processer som ett före-tag använder för att stödja affärsverksamheten och uppnå sina affärsstrategier. I standarden har nedanstående termer följande betydelser:
 - i. En IT-applikation är ett program eller en uppsättning program som används vid införandet, bearbetningen, arkiveringen och rapporteringen av transaktio-ner eller information. IT-applikationer omfattar datalager och rapportgenerator.
 - ii. IT-infrastrukturen omfattar nätverk, operativsystem samt databaser och des-sas tillhörande hård- och mjukvara.
 - iii. IT-processer är företagets processer för att hantera tillgång till IT-miljön, han-tera förändringar av program eller förändringar av IT-miljön och IT-driften.
- h. *Relevanta påståenden* – Ett påstående om ett transaktionsslag, konto eller en upp-lysning är relevant när det åtföljs av en identifierad risk för väsentliga felaktigheter. Fastställandet av huruvida ett påstående är ett relevant påstående görs före beak-tande av eventuella tillhörande kontroller (dvs. den inneboende risken). (se punkt A9)
- i. *IT-relaterade risker* – Känslighet hos informationsbearbetningskontroller, och risker gällande informationens integritet (dvs. att transaktioner och övrig information är fullständiga, korrekta och giltiga) i företagets informationssystem, till följd av en bristfällig utformning eller funktion av kontrollerna i företagets IT-processer (se IT-miljö).
- j. *Riskbedömningsåtgärder* – De granskningsåtgärder som utformas och utförs för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna.
- k. *Betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar* – Ett transaktionsslag, konto eller en upplysning som det finns ett eller flera relevanta påståenden om.
- l. *Betydande risk* – En identifierad risk för väsentliga felaktigheter: (se punkt A10)

ISA
ISQC
m.m.¹¹ ISA 240, punkterna A24–A27.

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

- i. för vilken bedömningen av den inneboende risken ligger nära den övre delen av spektrumet av inneboende risker till följd av den grad i vilken de inneboende riskfaktorerna påverkar kombinationen av sannolikheten för att en felaktighet uppkommer och omfattningen av den eventuella felaktigheten om den skulle uppkomma, eller
 - ii. att den ska behandlas som en betydande risk enligt kraven i andra standarder.¹²
- m. *System för intern kontroll* – Det system som utformas, införs och upprätthålls av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen och annan personal för att ge rimlig säkerhet att företagets mål nås i fråga om finansiell rapportering, effektivitet i verksamheten och att tillämpliga lagar och andra författningar följs. I ISA består systemet för intern kontroll av fem inbördes relaterade komponenter:
- i. kontrollmiljö,
 - ii. företagets riskbedömningsprocess,
 - iii. företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll,
 - iv. informationssystem och kommunikation, och
 - v. kontrollaktiviteter.

Krav

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter

13. Revisorn ska utforma och genomföra riskbedömning för att erhålla revisionsbevis som erbjuder en ändamålsenlig grund för (se punkterna A11–A18)

- a. att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna, och
- b. utformningen av fortsatta granskningsåtgärder enligt ISA 330.

Revisorn ska utforma och genomföra sin riskbedömning på ett sätt som inte är partiskt med/ emot att inhämta revisionsbevis som kan vara stödjande eller mot att exkludera revisionsbevis som kan vara motsägelsefulla. (se punkt A14)

14. I riskbedömningen ska följande ingå: (se punkterna A19–A21)

- a. frågor till företagsledningen och andra lämpliga personer inom företaget, däribland personer inom internrevisionsfunktionen (om sådan finns på företaget), (se punkterna A22–A26)
- b. analytisk granskning, och (se punkterna A27–A31)
- c. observation och inspektion. (se punkterna A32–A36)

Information från andra källor

15. När revisorn inhämtar revisionsbevis i enlighet med punkt 13 ska revisorn beakta information från (se punkterna A37–A38)

- a. revisorns åtgärder avseende om han eller hon ska acceptera eller behålla en klientrelation eller revisionsuppdraget, och
- b. när det är tillämpligt, andra uppdrag som utförs av den ansvariga revisorn för företaget.

16. När revisorn avser att använda den information som har inhämtats vid tidigare arbete åt företaget och från granskningsåtgärder i samband med tidigare revisioner, ska revisorn utvärdera om denna information fortfarande är relevant och tillförlitlig som revisionsbevis för den aktuella revisionen. (se punkterna A39–A41)

Diskussion i uppdragsteamet

17. Den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet ska diskutera tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur känsliga företags finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter. (se punkterna A42–A47)

¹² ISA 240, punkt 27 och ISA 550 *Närstående förhållanden*, punkt 18.

18. När det finns personer i uppdragsteamet som inte deltar i uppdragsteamets diskussion ska den ansvariga revisorn fastställa vilka frågor som dessa teammedlemmar ska informeras om.

Skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll (se punkterna A48–A49)

Förstå företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (se punkterna A50–A55)

- 19.** Revisorn ska genomföra riskbedömning för att skaffa sig en förståelse av
- a. följande aspekter av företaget och dess miljö:
 - i. företagets organisationsstruktur, ägande och styrning och dess affärsmodell, däribland i vilken grad affärsmodellen integrerar användningen av IT, (se punkterna A56–A67)
 - ii. branschspecifika faktorer, regelverk och andra externa faktorer, och (se punkterna A68–A73)
 - iii. vilka mått som används, internt och externt, för att bedöma företagets finansiella ställning, (se punkterna A74–A81)
 - b. det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets redovisningsprinciper, samt skälen till eventuella förändringar av dessa, och (se punkterna A82–A84)
 - c. hur inneboende riskfaktorer påverkar känsligheten i påståenden för felaktigheter och i vilken grad de gör det vid upprättandet av de finansiella rapporterna i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, baserat på den förståelse som revisorn skaffade sig under a och b. (se punkterna A85–A89)

20. Revisorn ska bedöma om företagets redovisningsprinciper är ändamålsenliga och förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Förstå komponenterna i företagets system för intern kontroll (se punkterna A90–A95)

Kontrollmiljön, företagets riskbedömningsprocess och företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll (se punkterna A96–A98)

Kontrollmiljö

21. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av de delar av kontrollmiljön som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna genom att genomföra riskbedömning, genom att (se punkterna A99–A100)

- a. förstå den uppsättning kontroller, processer och strukturer som avser: (se punkterna A101–A102)
 - i. hur ledningen utövar sitt tillsynsansvar över t.ex. företagets kultur och hur engagerad ledningen är i hederlighet och etiska värderingar,
 - ii. när styrelsen är fristående från ledningen, styrelsens oberoende och dess tillsyn över företagets system för intern kontroll,
 - iii. företagets fördelning av befogenheter och ansvar,
 - iv. hur företaget attraherar, utvecklar och behåller kompetenta medarbetare, och
 - v. hur företaget håller olika personer ansvariga för deras ansvarsområden för att nå målen med systemet för intern kontroll, och
- b. utvärdera huruvida (se punkterna A103–A108)
 - i. företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, har utvecklat och upprätthållit en kultur präglad av ärlighet och etiskt korrekt agerande,
 - ii. kontrollmiljön erbjuder en tillräcklig grund för de andra komponenterna i företagets system för intern kontroll med beaktande av företagets karaktär och komplexitet, och
 - iii. brister i kontrollerna som identifieras i kontrollmiljön undergräver de andra komponenterna i företagets system för intern kontroll.

ISA
ISQC
m.m.

Företagets riskbedömningsprocess

22. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av den del av företagets riskbedömningsprocess som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna genom att genomföra riskbedömning, genom att

- a. förstå företagets process för: (se punkterna A109–A110)
 - i. identifiering av affärsrisker som är relevanta för den finansiella rapporteringens mål, (se punkt A62)
 - ii. bedömning av betydelsen av dessa risker, samt hur sannolikt det är att de uppkommer, och
 - iii. vidta åtgärder mot dessa risker, och
- b. utvärdera huruvida företagets riskbedömningsprocess är anpassad till företagets omständigheter med beaktande av företagets karaktär och komplexitet. (se punkterna A111–A113)

23. Om revisorn identifierar risker för väsentliga felaktigheter som företagsledningen misslyckats att identifiera, ska revisorn

- a. fastställa huruvida sådana risker är av en karaktär att revisorn förväntar sig att de skulle ha identifierats i företagets riskbedömningsprocess och, i så fall, skaffa sig en förståelse av varför företagets riskbedömningsprocess inte lyckades identifiera dessa risker för väsentliga felaktigheter, och
- b. överväga konsekvenserna för revisorns utvärdering i punkt 22 b.

Företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll

24. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av företagets process för att övervaka den del av systemet för intern kontroll som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna genom att genomföra riskbedömning, genom att (se punkterna A114–A115)

- a. förstå de aspekter av företagets processer som innefattar
 - i. fortlöpande och separata utvärderingar för att övervaka kontrollernas funktion, samt identifieringen och åtgärderna av de brister i kontrollerna som har identifierats, och (se punkterna A116–A117)
 - ii. företagets interrevisionsfunktion, om sådan finns, inklusive dess karaktär, ansvarsområden och aktiviteter, (se punkt A118)
- b. förstå de informationskällor som används i företagets process för övervakning av interrevisionen och den grund företagsledningen har för att bedöma om informationen är tillräckligt tillförlitlig för sitt syfte, och (se punkterna A119–A120)
- c. utvärdera huruvida företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll är tillräcklig för företagets omständigheter med beaktande av företagets karaktär och komplexitet. (se punkterna A121–A122)

Informationssystem och kommunikation, samt kontrollaktiviteter (se punkterna A123–A130)

Informationssystem och kommunikation

25. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av de delar av företagets informationssystem och kommunikation som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna genom att genomföra riskbedömning, genom att (se punkt A131)

- a. förstå företagets informationsbearbetningsaktiviteter, inklusive dess data och information, de resurser som ska användas inom ramen för sådana aktiviteter och de riktlinjer som definierar, för väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar, (se punkterna A132–A143)
 - i. hur informationen flödar genom företagets informationssystem, däribland hur
 - a. transaktioner initieras och hur information om dem registreras, bearbetas, i förekommande fall rättas, överförs till huvudboken och redovisas i de finansiella rapporterna, och
 - b. information om händelser och omständigheter utöver transaktioner, som tas upp, bearbetas och redovisas i de finansiella rapporterna, och
 - ii. räkenskapsmaterialet, specifika konton i de finansiella rapporterna och övriga underlag hänförliga till informationsflödena i informationssystemet,

- iii. den process för finansiell rapportering som används för att upprätta företagets finansiella rapporter, inkluderande upplysningar, och
- iv. företagets resurser, inklusive IT-miljön, relevanta för a i till a iii ovan,
- b. förstå hur företaget kommunicerar väsentliga frågor som stödjer upprättandet av de finansiella rapporterna och tillhörande ansvarsområden i informationssystemet och andra komponenter i systemet för intern kontroll: (se punkterna A144–A145)
 - i. mellan personer inom företaget, inklusive hur information förmedlas om roller och ansvarsområden inom den finansiella rapporteringen,
 - ii. mellan företagsledning och styrelse, och
 - iii. med externa parter, t.ex. med tillsynsmyndigheter, och
- c. utvärdera om företagets informationssystem och kommunikation på ett bra sätt stödjer upprättandet av företagets finansiella rapporter i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (se punkt A146)

ISA
ISQC
m.m.

Kontrollaktiviteter

- 26.** Revisorn ska skaffa sig en förståelse av kontrollaktivitetskomponenten genom att genomföra riskbedömning, genom att (se punkterna A147–A157)
- a. Identifiera kontroller som hanterar risker för väsentliga felaktigheter på påståendeninivån i kontrollaktivitetskomponenten enligt följande:
 - i. kontroller som avser en risk som har fastställts vara en betydande risk, (se punkterna A158–A159)
 - ii. kontroller över bokföringsposter, däribland icke standardiserade bokföringsposter som används för att redovisa transaktioner av engångskaraktär, ovanliga transaktioner eller justeringar, (se punkterna A160–A161)
 - iii. kontroller som revisorn planerar att testa funktionen av för att fastställa substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning. Detta ska omfatta kontroller som avser risker för vilka inte enbart substansgranskning kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för, och (se punkterna A162–A164)
 - iv. övriga kontroller som revisorn betraktar som lämpliga för att göra det möjligt för revisorn att uppnå målen i punkt 13 med avseende på riskerna på påståendeninivån, grundat på revisorns professionella omdöme, (se punkt A165)
 - b. baserat på kontroller identifierade vid a, identifiering av IT-applikationer och andra aspekter av företagets IT-miljö som är föremål för IT-relaterade risker, (se punkterna A166–A172)
 - c. för sådana IT-applikationer och andra aspekter av IT-miljö som identifierats vid b, identifiering av: (se punkterna A173–A174)
 - i. de relaterade IT-riskerna, och
 - ii. företagets allmänna IT-kontroller som hanterar sådana risker, och
 - d. för varje kontroll som identifieras i a eller c ii: (se punkterna A175–A181)
 - i. utvärdera huruvida kontrollen är utformad på ett effektivt sätt för att hantera risken för väsentliga felaktigheter på påståendeninivån, eller effektivt utformad för att stödja funktionen av andra kontroller, och
 - ii. avgöra huruvida kontrollerna har införts genom att utföra åtgärder utöver att ställa frågor till företagets anställda.

Brister i kontrollerna i företagets system för intern kontroll

- 27.** Baserat på revisorns utvärdering av var och en av komponenterna i företagets system för intern kontroll ska revisorn fastställa huruvida en eller flera brister i kontrollerna har identifierats. (se punkterna A182–A183)

Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkterna A184–A185)

Identifiera risker för väsentliga felaktigheter

28. Revisorn ska identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter och avgöra om de föreligger på (se punkterna A186–A192)

- a. rapportnivån, eller (se punkterna A193–A200)
- b. påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar. (se punkt A201)

29. Revisorn ska fastställa de relevanta påståendena och de tillhörande väsentliga transaktionsslagen, kontona och upplysningarna. (se punkterna A202–A204)

Bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån

30. För identifierade risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån ska revisorn bedöma riskerna och (se punkterna A193–A200)

- a. fastställa huruvida sådana risker påverkar bedömningen av risker på påståendenivån, och
- b. utvärdera karaktären på och omfattningen av deras genomgripande effekt på de finansiella rapporterna.

Bedöma risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån

Bedöma inneboende risker (se punkterna A205–A217)

31. För identifierade risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån ska revisorn bedöma de inneboende riskerna genom att bedöma sannolikheten för och omfattningen av felaktigheterna. När revisorn gör det ska han eller hon beakta hur och i vilken grad

- a. de inneboende riskfaktorerna påverkar de relevanta påståendenas känslighet för väsentliga felaktigheter, och
- b. riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån påverkar bedömningen av inneboende risker för risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. (se punkterna A215–A216)

32. Revisorn ska fastställa huruvida några av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter utgör betydande risker. (se punkterna A218–A221)

33. Revisorn ska fastställa huruvida enbart substansgranskning inte räcker för att ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för vissa av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. (se punkterna A222–A225)

Bedöma kontrollrisken

34. Om revisorn planerar att granska kontrollernas funktion ska revisorn bedöma kontrollrisken. Om revisorn inte planerar att granska kontrollernas funktion ska revisorns bedömning av kontrollrisken vara sådan att bedömningen av risken för väsentliga felaktigheter är samma som bedömningen av inneboende risker. (se punkterna A226–A229)

Utvärdera revisionsbevisen inhämtade från riskbedömningsprocessen

35. Revisorn ska utvärdera huruvida revisionsbevisen inhämtade från riskbedömningen ger en ändamålsenlig grund för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter. Om så inte är fallet ska revisorn genomföra ytterligare riskbedömning till dess att revisionsbevis har inhämtats för att ge en sådan grund. När revisorn identifierar och bedömer risken för väsentliga felaktigheter ska han eller hon beakta samtliga revisionsbevis som har inhämtats från riskbedömningen, vare sig de stöder eller motsäger påståenden som görs av ledningen. (se punkterna A230–A232)

Transaktionsslag, konton och upplysningar som inte är betydande, men som är väsentliga

36. För väsentliga transaktionsslag, konton eller upplysningar som inte har bedömts vara betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar ska revisorn utvärdera om hans eller hennes bedömningar fortfarande är riktiga. (se punkterna A233–A235)

Ändring av riskbedömning

37. Om revisorn erhåller ny information som är oförenlig med de revisionsbevis som revisorn ursprungligen grundade sin identifiering eller bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på, ska revisorn omarbета sin identifiering eller bedömning. (se punkt A236)

Dokumentation

38. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande:¹³ (se punkterna A237–A241)

- a. uppdragsteamets diskussion och de betydelsefulla beslut som fattas,
- b. viktiga delar av revisorns förståelse i enlighet med punkterna 19, 21, 22, 24 och 25, de informationskällor revisorns förståelse bygger på samt de riskbedömningsåtgärder som har utförts,
- c. utvärderingen av utformningen av identifierade kontroller, och fastställandet av huruvida sådana kontroller har införts, i enlighet med bestämmelserna i punkt 26, och
- d. de identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån, däribland betydande risker och risker för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis samt skälen till de väsentliga bedömningar som görs.

ISA
ISQC
m.m.

Tillämpning och andra förtydliganden**Definitioner (se punkt 12)****Påståenden (se punkt 12 a)**

A1. Revisorer använder kategorier av påståenden för att beakta de olika typerna av potentiella felaktigheter när de identifierar, bedömer och hanterar riskerna för väsentliga felaktigheter. Exempel på dessa kategorier av påståenden beskrivs i punkt A190. Påståendena skiljer sig från de skriftliga uttalanden som krävs enligt ISA 580,¹⁴ för att bekräfta vissa förhållanden eller stödja övriga revisionsbevis.

Kontroller (se punkt 12 c)

A2. Kontroller är inbyggda i komponenterna i företagets system för intern kontroll.

A3. Riktlinjer införs genom handlingar utförda av företagets personal, eller genom att personalen avhåller sig från att vidta åtgärder som skulle kunna vara i strid med sådana riktlinjer.

A4. Rutiner kan införas genom formell dokumentation eller annan kommunikation från ledningen eller styrelsen, eller kan vara ett resultat av beteenden som inte är formellt införda utan snarare är en följd av företagskulturen. Rutiner kan upprätthållas genom att aktiviteter tillåts av de IT-applikationer som används av företaget eller andra aspekter av företagets IT-miljö.

A5. Kontroller kan vara direkta eller indirekta. Direkta kontroller är kontroller som har tillräcklig precision för att bemöta risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Indirekta kontroller är kontroller som understödjer direkta kontroller.

Informationsbearbetningskontroller (se punkt 12 e)

A6. Risker avseende informationens integritet uppkommer genom känsligheten för ett mindre verkningsfullt införande av företagets informationsriktlinjer, som är riktlinjer som definierar informationsflöden, informationslagring och redovisningsprocesser i företagets informationssystem. Informationsbearbetningskontroller är processer som stödjer ett ändamålsenligt införande av företagets riktlinjer avseende information. Informationsbear-

¹³ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 och A6–A7.

¹⁴ ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

betningskontroller kan vara automatiserade (dvs. inbäddade i IT-applikationer) eller manuella (t.ex. kontroller av in- eller utdata) och kan vara beroende av andra kontroller, däribland andra informationsbearbetningskontroller och allmänna IT-kontroller.

Inneboende riskfaktorer (se punkt 12 f)

Bilaga 2 anger ytterligare överväganden hänförliga till förståelsen av inneboende riskfaktorer.

A7. Inneboende riskfaktorer kan vara kvalitativa eller kvantitativa och påverkar påståendens känslighet för väsentliga felaktigheter. Kvalitativa inneboende riskfaktorer avseende upprättandet av information som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering omfattar

- komplexitet,
- subjektivitet,
- förändring,
- osäkerhet, och
- känslighet för felaktigheter till följd av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer avseende oegentligheter i den mån de påverkar den inneboende risken.

A8. Övriga inneboende riskfaktorer som påverkar känsligheten för felaktigheter i ett påstående om ett transaktionsslag, konto eller en upplysning kan bland annat omfatta:

- den kvalitativa eller kvantitativa betydelsen av transaktionsslaget, kontot eller upplysningen, eller
- volymen eller brist på enhetlighet i sammansättningen av de poster som ska bearbetas genom transaktionsslaget eller kontot, eller återspeglas i upplysningen.

Relevanta påståenden (se punkt 12 h)

A9. En risk för väsentliga felaktigheter kan avse ett eller flera påståenden, och i så fall är samtliga påståenden, som en sådan risk avser, relevanta påståenden. Om ett påstående inte innehåller en identifierad risk för väsentliga felaktigheter är det inte ett relevant påstående.

Betydande risk (se punkt 12 i)

A10. Betydelsen kan beskrivas som hur viktigt ett relativt förhållande är, och bedöms av revisorn i det sammanhang där förhållandet bedöms. För inneboende risker kan betydelsen bedömas inom sammanhanget av hur, och i vilken grad, de inneboende riskfaktorerna påverkar kombinationen av sannolikheten för att en felaktighet uppkommer och omfattningen av den eventuella felaktigheten om den skulle uppkomma.

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter (se punkterna 13–18)

A11. I de risker för väsentliga felaktigheter som ska identifieras och bedömas ingår både de som beror på oegentligheter och de som beror på misstag, och båda omfattas av denna standard. Oegentligheter är emellertid av sådan betydelse att ytterligare krav och vägledning finns i ISA 240 avseende riskbedömning och näraliggande aktiviteter för att skaffa sig information som används vid identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.¹⁵ Därutöver erbjuder följande standarder ytterligare krav och vägledning vad gäller att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter avseende specifika frågor eller omständigheter:

- ISA 540 (omarbetad)¹⁶ med avseende på uppskattningar i redovisningen.
- ISA 550¹⁷ med avseende på relationer och transaktioner med närstående.

¹⁵ ISA 240, punkterna 12–27.

¹⁶ ISA 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar*.

¹⁷ ISA 550 *Närståendeförhållanden*.

- ISA 570 (omarbetad)¹⁸ med avseende på företagets förmåga att fortsätta verksamheten.
- ISA 600¹⁹ med avseende på koncernredovisningar.

A12. En professionellt skeptisk inställning är nödvändig för en kritisk bedömning av de revisionsbevis som har inhämtats vid genomförandet av riskbedömningen, och hjälper revisorn att förbli uppmärksam på att revisionsbevisen inte brister i objektivitet så att de bekräftar förekomsten av risker eller kan vara motsägelsefulla i fråga om förekomsten av risker. En professionellt skeptisk inställning är en hållning som intas av revisorn när han eller hon gör professionella bedömningar som sedan utgör grund för revisorns åtgärder. Revisorn använder professionellt omdöme för att avgöra när revisorn har revisionsbevis som erbjuder en ändamålsenlig grund för riskbedömningen.

A13. Tillämpningen av en professionellt skeptisk inställning från revisorns sida kan omfatta att

- ifrågasätta motsägelsefull information och dokumenters tillförlitlighet,
- beakta svar på frågor och övrig information som har inhämtats från ledning och styrelse,
- vara uppmärksam på omständigheter som kan tyda på möjliga felaktigheter vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- bedöma huruvida de revisionsbevis som har inhämtats stödjer revisorns identifiering och bedömning av risken för väsentliga felaktigheter mot bakgrund av företagets karaktär och omständigheter.

Varför det är viktigt att inhämta revisionsbevis på ett opartiskt sätt (se punkt 13)

A14. Att på ett opartiskt sätt utforma och genomföra riskbedömning för att identifiera eventuella motsägelsefulla upplysningar, kan hjälpa revisorn att tillämpa en professionellt skeptisk inställning när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter.

Källor till revisionsbevis (se punkt 13)

A15. Att utforma och genomföra riskbedömning för att inhämta revisionsbevis på ett opartiskt sätt kan omfatta att inhämta bevis från olika källor inom och utom företaget. Revisorn behöver emellertid inte utföra en uttömmande sökning för att identifiera alla möjliga källor till revisionsbevis. Utöver information från andra källor²⁰, kan informationskällor till riskbedömningsprocesser omfatta

- kontakter med ledningen, styrelsen och andra nyckelpersoner inom företaget, såsom internrevisorer,
- vissa externa parter, såsom tillsynsmyndigheter, vare sig informationen inhämtas direkt eller indirekt,
- offentligt tillgänglig information om företaget, t.ex. pressmeddelanden publicerade av företaget och material till analytiker eller möten med investerargrupper, analytikers rapporter eller information om handelsaktivitet.

Oavsett informationskällan ska revisorn beakta relevansen och tillförlitligheten hos den information som ska användas som revisionsbevis i enlighet med ISA 500.²¹

ISA
ISQC
m.m.

¹⁸ ISA 570 (omarbetad) *Fortsatt drift*.

¹⁹ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av arbetet)*.

²⁰ Se punkterna A37 och A38.

²¹ ISA 500 *Revisionsbevis*, punkt 7.

Skalbarhet (se punkt 13)

A16. Karaktären på och omfattningen av riskbedömningen varierar baserat på företagets karaktär och omständigheter (t.ex. formaliteten i företagets riktlinjer och rutiner, samt processer och system). Revisorn ska använda sitt professionella omdöme för att avgöra karaktären på och omfattningen av de åtgärder som ska genomföras för att uppfylla kraven i denna standard.

A17. Även om graden av hur formaliserade ett företags riktlinjer och rutiner samt processer och system är kan variera, måste revisorn ändå skaffa sig den förståelsen enligt punkterna 19, 21, 22, 24, 25 och 26.

Exempel:

Vissa företag, inklusive mindre komplexa företag, och i synnerhet ägarledda företag, kanske inte har etablerade strukturerade processer och system (t.ex. en riskbedömningsprocess eller en process för att övervaka systemet för intern kontroll) eller kanske har etablerade processer eller system med begränsad dokumentation eller brist på konsekvens i hur de genomförs. När sådana system och processer saknar formalitet kan revisorn ändå genomföra riskbedömningen genom observationer och frågor.

Andra företag, vanligtvis mer komplexa företag, förväntas ha mer formaliserade och dokumenterade riktlinjer och rutiner. Revisorn kan använda sådan dokumentation när han eller hon genomför riskbedömningen.

A18. Karaktären på och omfattningen av riskbedömningen som ska genomföras första gången ett uppdrag utförs kan vara mer omfattande än åtgärderna vid ett återkommande uppdrag. Under efterföljande perioder kan revisorn ha fokus på förändringar som har inträffat sedan den föregående perioden.

Typer av riskbedömningsåtgärder (se punkt 14)

A19. ISA 500²² förklarar vilka typer av granskningsåtgärder som kan genomföras för att inhämta revisionsbevis från riskbedömningen och fortsatta granskningsåtgärder. Granskningsåtgärdernas art, tidpunkt och omfattning kan påverkas av det faktum att en del av redovisningsuppgifterna och övriga bevis kanske bara finns tillgängliga i elektronisk form eller bara vid vissa tidpunkter.²³ Revisorn kan utföra substansgranskning eller granskning av kontroller, i enlighet med ISA 330, samtidigt som riskbedömningen görs, när det är effektivt att göra så. Revisionsbevis som inhämtas som stödjer identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter kan också stödja upptäckten av felaktigheter på påståendenivån eller utvärderingen av kontrollernas funktion.

A20. Även om revisorn är skyldig att utföra all den riskbedömning som beskrivs i punkt 14 för att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll (se punkterna 19–26), behöver han eller hon inte utföra den avseende alla aspekter av den förståelsen. Andra åtgärder kan utföras när den information som avses inhämtas kan bidra till att risker för väsentliga felaktigheter identifieras. Exempel på sådana åtgärder kan omfatta att ställa frågor till företagets externa juridiska rådgivare eller externa tillsynsorgan, eller till värderingsspecialister som företaget har anlitat.

Automatiserade verktyg och tekniker (se punkt 14)

A21. När revisorn använder automatiserade verktyg och tekniker kan han eller hon genomföra riskbedömning av stora datavolymer (från huvudboken, reskontror eller annan verksamhetsdata) för bland annat analyser, omräkningar, upprepning eller avstämningar.

²² ISA 500, punkterna A14–A17 och A21–A25.

²³ ISA 500, punkt A12.

Frågor till företagsledningen och andra personer inom företaget (se punkt 14 a)

Varför frågor ställs till företagsledningen och andra personer inom företaget

A22. Information som inhämtas av revisorn för att stödja en ändamålsenlig grund för identifieringen och bedömningen av riskerna, samt utformningen av fortsatta granskningsåtgärder, kan uppnås genom att ställa frågor till ledningen och de personer som ansvarar för den finansiella rapporteringen.

A23. Frågor till ledningen och de personer som ansvarar för den finansiella rapporteringen och till andra anställda på olika nivåer kan ge revisorn olika perspektiv när han eller hon identifierar och bedömer risker för väsentliga felaktigheter.

Exempel:

- Frågor till styrelsen kan hjälpa revisorn att förstå omfattningen av den tillsyn som styrelsen har över ledningens upprättande av de finansiella rapporterna. ISA 260 (omarbetad)²⁴ identifierar vikten av effektiv tvåvägskommunikation som stöd för revisorn när han eller hon inhämtar information av styrelsen i detta avseende.
- Frågor till personer som ansvarar för att initiera, bearbeta eller registrera komplicerade eller ovanliga transaktioner kan hjälpa revisorn att bedöma hur lämpligt valet och tillämpningen av vissa redovisningsprinciper är.
- Frågor till internjurister kan ge information om frågor som tvister, om lagar och andra författningar följs, kännedom om oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som påverkar företaget, garantier, förpliktelser efter försäljning, överenskomelser (t.ex. samriskföretag) med affärspartner och innebörden av avtalsmässiga villkor.
- Frågor till marknads- eller försäljningspersonal kan ge information om förändringar i företagets marknadsstrategier, försäljningstrender eller dess avtal med kunder.
- Frågor till riskhanteringsfunktionen (eller frågor till dem som har sådana roller) kan ge information om verksamhets- eller regulatoriska risker som kan påverka den finansiella rapporteringen.
- Frågor till IT-personal kan ge information om systemändringar, incidenter avseende system eller kontroller, eller andra risker som rör IT.

ISA
ISQC
m.m.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A24. När revisorerna ställer frågor till dem som kan ha information som sannolikt kan vara till hjälp vid identifieringen av risker för väsentliga felaktigheter kan revisorer i företag inom offentlig sektor inhämta information från ytterligare källor, t.ex. från de revisorer som är delaktiga i effektivitetsrevision eller andra revisioner hänförliga till företaget.

Frågor till internrevisionsfunktionen

Bilaga 4 anger vad som behöver beaktas för att förstå ett företags internrevisionsfunktion.

Varför frågor ställs till internrevisionsfunktionen (om funktionen finns)

A25. Om ett företag har en internrevisionsfunktion kan frågor till lämpliga personer inom funktionen hjälpa revisorn att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, samt företagets system för intern kontroll vid identifieringen och bedömningen av riskerna.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A26. Revisorer i företag i den offentliga sektorn har ofta ytterligare ansvarsområden med avseende på intern kontroll och att tillämpliga lagar och andra författningar följs. Frågor till lämpliga personer inom internrevisionsfunktionen kan hjälpa revisorerna att identifiera riskerna för väsentliga överträdelser av tillämpliga lagar och andra författningar, och riskerna för brister i den interna kontrollen över finansiell rapportering.

²⁴ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 4 b.

Analytisk granskning (se punkt 14 b)

Varför analytisk granskning är en åtgärd vid riskbedömning

A27. Analytisk granskning bidrar till att identifiera inkonsekvenser, ovanliga transaktioner eller händelser, och belopp, nyckeltal och trender som kan vara tecken på förhållanden som kan påverka revisionen. Ovanliga eller oväntade relationer som identifieras kan hjälpa revisorn att identifiera risker för väsentliga felaktigheter, framför allt risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

A28. Analytisk granskning som en åtgärd vid riskbedömning kan därför vara till hjälp för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att identifiera aspekter på företaget som revisorn inte var medveten om eller förstå hur inneboende riskfaktorer, såsom förändringar, påverkar känsligheten i påståenden för felaktigheter.

Typer av analytisk granskning

A29. Analytisk granskning som genomförs som riskbedömning kan

- innefatta både finansiell och icke-finansiell information, t.ex. relationen mellan försäljning och försäljningsyta eller försäljningsvolym (icke-finansiell),
- använda sig av data som har samlats in på hög nivå. Följaktligen kan resultaten från den analytiska granskningen ge en grov första indikation på sannolikheten för väsentliga felaktigheter.

Exempel:

Vid revisionen av många företag, däribland sådana med mindre komplexa affärsmodeller och processer samt ett mindre komplext informationssystem kan revisorn genomföra en enkel jämförelse av informationen, t.ex. förändringen i delärsmåssiga eller månatliga kontosaldo från saldon under tidigare perioder för att få en indikation på områden med potentiellt högre risk.

A30. Denna standard behandlar revisorns användning av analytisk granskning som riskbedömning. ISA 520²⁵ behandlar revisorns användning av analytisk granskning som substansgranskning ("substansinriktad analytisk granskning") och revisorns ansvar för att genomföra en analytisk granskning nära slutet av revisionen. Följaktligen krävs det inte att analytisk granskning utförd som riskbedömning utförs enligt kraven i ISA 520. Däremot kan kraven och tillämpningsmaterialet i ISA 520 ge revisorn användbar vägledning när revisorn genomför analytisk granskning som en del av riskbedömningen.

Automatiserade verktyg och tekniker

A31 Analytisk granskning kan genomföras med användning av ett antal verktyg eller tekniker, som kan vara automatiserade. Att tillämpa automatiserad analytisk granskning på data kan gå under benämningen dataanalys.

Exempel:

Revisorn kan använda ett kalkylark för att jämföra faktiska redovisade belopp med budgeterade belopp, eller kan använda ett mer avancerat tillvägagångssätt genom att extrahera data från företagets informationssystem, och sedan analysera dessa data med hjälp av visualiseringstekniker för att identifiera transaktionsslag, konton eller upplysningar som det kan krävas ytterligare specifika riskbedömningsåtgärder för.

Observation och inspektion (se punkt 14 c)

Varför observation och inspektion genomförs som riskbedömning

A32. Observation och inspektion kan stödja, bekräfta eller motsäga förfrågningar till företagsledningen och andra, och kan även ge information om företaget och dess miljö.

²⁵ ISA 520 *Analytisk granskning*.

Skalbarhet

A33. I de fall där riktlinjer eller rutiner inte är dokumenterade, eller företaget har mindre formaliserade kontroller, kan revisorn ändå inhämta vissa revisionsbevis för att stödja identifieringen och bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter genom att observera eller inspektera hur kontrollen genomförs.

Exempel:

- Revisorn kan skaffa sig en förståelse av kontrollerna över en inventering, även om dessa inte har dokumenterats av företaget, genom direkta observationer.
- Revisorn kan observera arbetsfördelningen.
- Revisorn kan observera hur lösenord skrivs in.

Observation och inspektion som riskbedömning

A34. Riskbedömningen kan omfatta observation eller inspektion av följande:

- företags verksamhet,
- interna dokument (såsom affärsplaner och affärsstrategier), annan dokumentation och handböcker för intern kontroll,
- rapporter som har upprättats av företagsledningen (t.ex. interna kvartalsrapporter till/från företagsledningen och delårsrapporter) och styrelsen (t.ex. protokoll från styrelsemöten),
- företags lokaler och produktionsanläggningar,
- information från externa källor, t.ex. branschtidningar och ekonomiska tidskrifter, rapporter från analytiker, banker eller kreditvärderingsinstitut, publikationer från tillsynsorgan och ekonomiska publikationer, eller andra externa dokument om företagets finansiella ställning (t.ex. de som anges i punkt A79),
- hur ledningen eller styrelsen betar sig och agerar (som att observera ett möte med revisionsutskottet).

Automatiserade verktyg och tekniker

A35. Automatiserade verktyg och tekniker kan också användas för att observera eller inspektera i synnerhet tillgångar, till exempel genom användning av fjärrstyrda observationsverktyg (t.ex. en drönare).

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A36. Riskbedömning som genomförs av revisorer av företag inom den offentliga sektorn kan också omfatta observation och inspektion av dokument upprättade av ledningen för ett lagstiftande organ, t.ex. hänförliga till obligatorisk resultatrapportering.

*Information från andra källor (se punkt 15)**Varför revisorn beaktar information från andra källor*

A37. Information som har inhämtats från andra källor kan vara relevant för identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter genom att ge information och insikter om

- företags karaktär och dess affärsrisker och vad som kan ha förändrats från tidigare perioder,
- ledningens och styrelsens hederlighet och etiska värderingar, som också kan vara relevanta för revisorns förståelse av kontrollmiljön,
- det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och dess tillämpning på företagets karaktär och omständigheter.

ISA
ISQC
m.m.

Andra relevanta källor

A38. Andra relevanta informationskällor omfattar:

- Revisorns processer avseende om han eller hon ska acceptera eller behålla en klientrelation eller ett revisionsuppdrag enligt ISA 220, inbegripet de slutsatser som har dragits vid dessa.²⁶
- Andra uppdrag som utförs för företaget av den ansvariga revisorn. Den ansvariga revisorn kan ha inhämtat kunskaper relevanta för revisionen, däribland om företaget och dess miljö, när han eller hon utför andra uppdrag för företaget. Vissa uppdrag kan omfatta granskning enligt särskild överenskommelse eller andra revisions- eller bestyrkandeuppdrag, däribland uppdrag att hantera tillkommande rapporteringskrav i jurisdiktionen.

Information från revisorns tidigare erfarenhet av företaget och tidigare revisioner (se punkt 16)

Varför information från tidigare revisioner är viktig för den aktuella revisionen

A39. Revisorns tidigare erfarenhet av företaget och från de granskningsåtgärder som har utförts under tidigare revisioner kan ge revisorn information som är relevant för revisorns fastställande av karaktären på och omfattningen av riskbedömningsåtgärderna, samt identifieringen och bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter.

Karaktären på informationen från tidigare revisioner

A40. Revisorns tidigare erfarenhet av företaget och de granskningsåtgärder som har utförts under tidigare revisioner kan ge revisorn information om frågor som

- tidigare felaktigheter och huruvida de rättades till utan onödigt dröjsmål,
- karaktären på företaget och dess miljö samt företagets system för intern kontroll (innefattande brister i intern kontroll),
- eventuella betydelsefulla förändringar i företaget eller dess verksamhet sedan föregående räkenskapsperiod,
- de särskilda typer av transaktioner eller andra händelser eller konton (och tillhörande upplysningar) där revisorn hade problem med att utföra de granskningsåtgärder som behövdes, t.ex. på grund av deras komplexitet.

A41. Det åligger revisorn att avgöra huruvida den information som har inhämtats vid tidigare arbete åt företaget och från granskningsåtgärder i samband med tidigare revisioner förblir relevant och tillförlitlig, om revisorn har för avsikt att använda den informationen som revisionsbevis för den aktuella revisionen. Om företagets karaktär eller omständigheter har förändrats eller ny information har inhämtats kanske informationen från tidigare perioder inte längre är relevant eller tillförlitlig för den aktuella revisionen. För att avgöra om förändringarna kan påverka informationens relevans eller tillförlitlighet kan revisorn ställa frågor och utföra andra lämpliga granskningsåtgärder, t.ex. följa transaktioner genom relevanta redovisningssystem, s.k. "walk-through"-test. Om information inte är tillförlitlig kan revisorn överväga att genomföra ytterligare granskningsåtgärder som är lämpliga i sammanhanget.

²⁶ ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter, punkt 12.

Diskussion i uppdragsteamet (se punkterna 17–18)

Varför uppdragsteamet måste diskutera tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter

A42. Diskussionen inom uppdragsteamet om tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter tillför följande:

- Ger tillfälle för mer erfarna medlemmar i uppdragsteamet, däribland den ansvariga revisorn, att dela med sig av sina insikter utifrån deras kunskap om företaget. Informationsutbyte bidrar till en förbättrad förståelse hos alla medlemmar i uppdragsteamet.
- Möjliggör för medlemmarna i uppdragsteamet att utbyta information om de affärsrisker som företaget är utsatt för, hur inneboende riskfaktorer kan påverka känsligheten för felaktigheter i transaktionsslag, konton och upplysningar, samt om hur och var väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter eller misstag kan tänkas förekomma i de finansiella rapporterna.
- Hjälper medlemmarna i uppdragsteamet att få en bättre förståelse av risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna inom de särskilda områden som de har tilldelats, och hjälper dem att förstå hur resultaten av de granskningsåtgärder som de utför kan påverka andra delar av revisionen, däribland beslut om fortsatta granskningsåtgärders art, tidpunkter och omfattning. Framför allt hjälper diskussionen uppdragsteamets medlemmar att ytterligare beakta motsägelsefull information baserat på varje enskild medlems förståelse av företagets karaktär och omständigheter.
- Utgör en grund som uppdragsteamets medlemmar kan använda för att kommunicera och utbyta ny information som de har inhämtat under revisionen och som kan påverka bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter eller de granskningsåtgärder som utförs för att hantera dessa risker.

ISA 240 kräver att uppdragsteamets diskussion lägger särskild vikt vid hur och var företagets finansiella rapporter kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, inklusive hur oegentligheterna kan uppkomma.²⁷

A43. En professionellt skeptisk inställning är nödvändig för en kritisk bedömning av revisionsbevis, och en robust och öppen diskussion i teamet, däribland för återkommande revisioner, kan leda till en förbättrad identifiering och bedömning av risken för väsentliga felaktigheter. Ett annat resultat av diskussionen kan vara att revisorn identifierar särskilda områden i revisionen där en professionellt skeptisk inställning kan vara särskilt betydelsefull, och kan leda till att han eller hon engagerar mer erfarna medlemmar i uppdragsteamet som har lämplig kompetens att delta i granskningsåtgärder hänförliga till dessa områden.

Skalbarhet

A44. När uppdraget utförs av en enda person, såsom en enmansbyrå (dvs. där det inte skulle vara möjligt med en diskussion i uppdragsteamet), kan ett beaktande av frågorna som anges i punkterna A42 och A46 ändå kan hjälpa revisorn att identifiera var det kan finnas en risk för väsentliga felaktigheter.

A45. När ett uppdrag utförs av ett stort uppdragsteam, exempelvis vid revisionen av koncernredovisningar, är det inte alltid nödvändigt eller praktiskt att alla medlemmar deltar i en gemensam diskussion (t.ex. vid en revision som omfattar flera olika orter) och alla medlemmar i uppdragsteamet inte heller behöver informeras om alla beslut som fattats vid diskussionen. Den ansvariga revisorn kan diskutera vissa frågor med nyckelpersoner i uppdragsteamet och, om det anses lämpligt, personer med särskild kompetens eller kunskap och personer som ansvarar för revision av koncernenheter, och delegera dis-

ISA
ISQC
m.m.

²⁷ ISA 240, punkt 16.

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

kussioner med andra i uppdragsteamet med hänsyn tagen till den kommunikation som anses nödvändig. En kommunikationsplan som har godkänts av ansvarig revisor kan komma väl till pass.

Diskussion om upplysningar i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering

A46. Som del av diskussionen i uppdragsteamet är det till hjälp att beakta upplysningskraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering för att tidigt under revisionen identifiera var det kan finnas risker för väsentliga felaktigheter med avseende på upplysningar, även under omständigheter där det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering enbart kräver förenklade upplysningar. Frågor som uppdragsteamet kan diskutera innefattar följande:

- Ändringar i krav i ramverk för finansiell rapportering, som kan leda till betydande nya eller ändrade upplysningar.
- Ändringar eller förändringar i företagets miljö, ekonomi eller verksamhet som kan leda till betydande nya eller ändrade upplysningar, t.ex. ett betydande rörelseförvärv under den period som revideras.
- Upplysningar för vilka det tidigare varit svårt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.
- Upplysningar om komplexa frågor, däribland dem som innefattar betydande bedömningar av företagsledningen om vilka upplysningar som ska lämnas.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A47. Som en del av diskussionen i uppdragsteamet för revisorer i företag inom den offentliga sektorn kan revisorerna även beakta ytterligare och bredare mål samt tillhörande risker hänförliga till krav eller skyldigheter för revision av företag inom den offentliga sektorn.

Ska sig en förståelse för företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll (se punkterna 19–27)

Bilagorna 1 till 6 redogör för ytterligare överväganden hänförliga till att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll.

Ska sig den nödvändiga förståelsen (se punkterna 19–27)

A48. Att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll är en dynamisk och iterativ process med att samla in, uppdatera och analysera information och fortgår under hela revisionen. Därför kan revisorns förväntningar ändras vartefter ny information inhämtas.

A49. Revisorns förståelse av företaget och dess miljö och det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan också hjälpa revisorn att utveckla initiala förväntningar på vilka transaktionsslag, konton och upplysningar som kan vara betydande transaktionsslag, konton och upplysningar. Dessa förväntade betydande transaktionsslag, konton och upplysningar utgör basen för omfattningen av revisorns förståelse av företagets informationssystem.

Varför en förståelse av företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är nödvändig (se punkterna 19–20)

A50. Revisorns förståelse av företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering hjälper revisorn att förstå de händelser och omständigheter som är relevanta för företaget och att identifiera hur inneboende riskfaktorer påverkar känsligheten i påståenden för felaktigheter i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och i vilken grad de gör det. Sådan information bildar en referensram inom vilken revisorn identifierar och bedömer risker för väsentliga felaktigheter. Denna refe-

rensram hjälper också revisorn att planera revisionen och göra professionella bedömningar och visa prov på en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen, t.ex. när revisorn

- identifierar och bedömer risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna enligt ISA 315 (omarbetad 2019) eller andra relevanta standarder (t.ex. avseende risk för oegentligheter i enlighet med ISA 240 eller när revisorn identifierar eller bedömer risker avseende uppskattningar i redovisningen enligt ISA 540 (omarbetad)),
- utför åtgärder för att hjälpa till att identifiera fall av överträdelse av lagar och andra författningar som kan ha en betydande påverkan på de finansiella rapporterna enligt ISA 250²⁸,
- utvärderar huruvida de finansiella rapporterna innefattar adekvata upplysningar enligt ISA 700 (omarbetad)²⁹,
- fastställer väsentlighet eller arbetsväsentlighet enligt ISA 320³⁰, eller
- överväger hur ändamålsenligt valet och tillämpningen av redovisningsprinciper är, och hur väl anpassade upplysningarna i de finansiella rapporterna är.

ISA
ISQC
m.m.

A51. Revisorns förståelse av företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ger också information för hur revisorn planerar och genomför fortsatta granskningsåtgärder, t.ex. när han eller hon

- utarbetar förväntningar inför den analytiska granskningen i enlighet med ISA 520³¹,
- utformar och utför fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis i enlighet med ISA 330, eller
- bedömer inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet (t.ex. avseende antaganden eller företagsledningens muntliga och skriftliga uttalanden).

Skalbarhet

A52. Karaktären på och omfattningen av den nödvändiga förståelsen är en fråga för revisorns professionella omdöme och varierar från företag till företag baserat på företagets karaktär och omständigheter, däribland

- företagets storlek och komplexitet, däribland dess IT-miljö,
- revisorns tidigare erfarenhet av företaget,
- karaktären på företagets system och processer, inklusive huruvida de är formaliserade eller inte, och
- karaktären och formen på företagets dokumentation.

A53. Revisorns riskbedömning för att uppnå den nödvändiga förståelsen kan vara mindre omfattande i revisioner av mindre komplexa företag och mer omfattande för företag som är mer komplexa. Den förståelse som revisorn måste ha förväntas inte vara lika ingående som den som krävs av företagets ledning.

A54. Vissa ramverk för finansiell rapportering tillåter att mindre företag lämnar enklare och mindre detaljerade upplysningar i de finansiella rapporterna. Men det fråntar inte revisorn ansvaret för att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö samt av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering så som det är tillämpligt på företaget.

A55. Företagets användning av IT samt karaktären på och omfattningen av förändringar i IT-miljön kan också påverka den specialkompetens som behövs för att hjälpa till att skaffa sig den nödvändiga förståelsen.

²⁸ ISA 250 (omarbetad) *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter*, punkt 14.

²⁹ ISA 700 (omarbetad) *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*, punkt 13 e.

³⁰ ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkterna 10–11.

³¹ ISA 520, punkt 5.

Företaget och dess miljö (se punkt 19 a)

Företagets organisationsstruktur, ägande och styrning samt affärsmodell (se punkt 19 a i)

Företagets organisationsstruktur och ägande

A56. En förståelse av företagets organisationsstruktur och ägande kan göra det möjligt för revisorn att förstå sådana frågor som

- komplexiteten i företagets struktur,

Exempel:

Företaget kan vara ett enskilt företag eller också kan företagets struktur innefatta dotterföretag, divisioner eller andra enheter på flera olika platser. Vidare kan den juridiska strukturen skilja sig från verksamhetsstrukturen. Komplexa strukturer innebär ofta att det finns faktorer som kan ge upphov till en ökad känslighet för risker för väsentliga felaktigheter. Sådana förhållanden kan handla om huruvida goodwill, samriskföretag, investeringar eller företag för särskilda ändamål redovisas korrekt och huruvida tillräckliga upplysningar om sådana förhållanden har lämnats i de finansiella rapporterna.

- ägandet och relationer mellan ägare och andra personer eller företag, däribland närstående. Förståelse av detta kan hjälpa revisorn att avgöra om transaktioner med närstående har identifierats korrekt samt redovisats och beskrivits på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna³²,
- skillnaden mellan ägare, styrelse och företagsledning,

Exempel:

I mindre komplexa företag kan företagets ägare vara engagerade i att leda verksamheten, och därmed finns det ingen eller liten distinktion. I motsats till det kan det, som är fallet i vissa börsnoterade företag, finnas en tydlig distinktion mellan ledningen, företagets ägare och styrelsen.³³

- strukturen på och komplexiteten i företagets IT-miljö.

Exempel:

Ett företag kan

- ha ett flertal äldre IT-system i ett flertal olika verksamheter som inte är väl integrerade, vilket ger en komplex IT-miljö,
- använda externa eller interna tjänsteleverantörer för vissa aspekter av sin IT-miljö (t.ex. outsourca sin IT-miljö till en tredje part eller använda ett gemensamt servicecenter för central hantering av IT-processer i en koncern).

Automatiserade verktyg och tekniker

A57. Revisorn kan använda automatiserade verktyg och tekniker för att förstå transaktionsflöden och bearbetning som en del av revisorns åtgärder för att förstå informations-systemet. Ett resultat av dessa åtgärder kan vara att revisorn erhåller information om företagets organisationsstruktur eller om dem som företaget gör affärer med (t.ex. leverantörer, kunder, närstående).

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A58. Ägandet i ett företag inom den offentliga sektorn kanske inte har samma betydelse som i den privata sektorn, eftersom beslut hänförliga till företaget kan fattas utanför företaget som ett resultat av politiska processer. Därför kanske inte företagsledningen har kontroll över vissa beslut som fattas. Frågor som kan vara relevanta omfattar att förstå företagets förmåga att fatta ensidiga beslut samt förmågan hos andra företag inom den offentliga sektorn att kontrollera eller påverka företagets mandat och strategiska inriktning.

³² ISA 550 fastställer krav och ger vägledning om revisorns överväganden avseende närståendeförhållanden.

³³ ISA 260 (omarbetad), punkterna A1 och A2, ger vägledning till identifieringen av styrelsen och förklarar att i vissa fall kan hela eller delar av styrelsen vara engagerad i att leda företaget.

Exempel:

Ett företag inom den offentliga sektorn kan lyda under lagar eller direktiv från myndigheterna som kräver att företaget erhåller godkännande från parter utanför företaget för sin strategi eller sina mål innan dessa införs. Därför kan frågor hänförliga till att förstå företagets juridiska struktur omfatta tillämpliga lagar och andra författningar samt klassificeringen av företaget (dvs. huruvida företaget är ett ministerium, departement, myndighet eller annan typ av enhet).

Styrning

Varför revisorn skaffar sig en förståelse av styrningen

A59. Att förstå hur företaget styrs kan hjälpa revisorn med förståelsen av företagets förståelse att tillhandahålla en lämplig tillsyn över sitt system för intern kontroll. Men den här förståelsen kan också erbjuda bevis på brister, vilket kan tyda på en ökad känslighet för väsentliga felaktigheter i företagets finansiella rapporter.

ISA
ISQC
m.m.

Förstå företagets styrning

A60. Frågor som kan vara relevanta för revisorn att beakta när han eller hon skaffar sig en förståelse av styrningen av företaget omfattar

- huruvida någon eller alla i styrelsen är engagerad i att leda företaget,
- om styrelsen är extern och i vilken utsträckning den är åtskild från företagsledningen,
- huruvida personerna i styrelsen innehar positioner som är en integrerad del av företagets juridiska struktur, t.ex. som styrelseledamöter,
- förekomsten av utskott i styrelsen, som ett revisionsutskott, samt ett sådant utskotts ansvarsområden,
- styrelsens ansvar för tillsynen av den finansiella rapporteringen, däribland att godkänna de finansiella rapporterna.

Företagets affärsmodell

Bilaga 1 anger ytterligare frågor att beakta för att skaffa sig en förståelse av företaget och dess affärsmodell, samt ytterligare frågor att beakta vid revisionen av företag för särskilda ändamål.

Varför revisorn skaffar sig en förståelse av företagets affärsmodell

A61. Att förstå företagets mål, strategi och affärsmodell hjälper revisorn att förstå företaget på strategisk nivå samt förstå de affärsrisker som företaget tar och står inför. Förståelse av de affärsrisker som påverkar de finansiella rapporterna hjälper revisorn att identifiera risker för väsentliga felaktigheter, eftersom de flesta affärsrisker på sikt även får ekonomiska konsekvenser och således påverkar de finansiella rapporterna.

Exempel:

Ett företags affärsmodell kan vara beroende av användning av IT på olika sätt:

- företaget säljer skor från en fysisk butik och använder ett avancerat system för lager och försäljning för att redovisa skoförsäljningen, eller
- företaget säljer skor online så att all försäljning bearbetas i en IT-miljö, inklusive inledningen av transaktionerna genom en webbplats.

För båda dessa företag skulle de affärsrisker som uppkommer från helt olika affärsmodeller skilja sig väsentligt åt, trots att båda företagen säljer skor.

Förstå företagets affärsmodell

A62. Det är inte alla aspekter av affärsmodellen som är relevanta för revisorns förståelse. Affärsrisker är ett vidare begrepp än risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, även om affärsriskerna omfattar det senare. Revisorn har inte ansvar för att förstå eller identifiera alla affärsrisker, eftersom inte alla affärsrisker ger upphov till risker för väsentliga felaktigheter.

A63. Affärsrisker som ökar känsligheten för väsentliga felaktigheter kan uppkomma genom följande:

- Olämpliga mål eller strategier, ineffektivt genomförande av strategier, eller förändring eller komplexitet.
- En affärsrisk kan också uppstå om man inte inser behovet av förändringar, till exempel till följd av:
 - Misslyckad utveckling av nya varor eller tjänster.
 - En marknad som inte är stor nog för en vara eller tjänst, även om introduktionen går bra.
 - Brister i en vara eller tjänst, vilket kan medföra risk för rättsligt ansvar och påverka företagets rykte.
- Incitament till och påtryckningar på företagsledningen, vilket kan leda till avsiktlig eller oavsiktlig partiskhet från ledningens sida, och därmed påverka rimligheten i väsentliga antaganden och ledningens eller styrelsens förväntningar.

A64. Exempel på förhållanden som revisorn kan beakta när han eller hon skaffar sig en förståelse av företagets affärsmodell, mål, strategier och affärsrisker som sammanhänger med dessa, som kan medföra en risk för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna:

- Branschutvecklingen, såsom brist på personal eller sakkunskap som krävs för att hantera förändringarna i branschen.
- Nya produkter och tjänster som kan leda till ökat produktansvar.
- Expansion av företagets verksamhet och att efterfrågan inte har bedömts korrekt.
- Nya redovisningskrav som har införts ofullständigt eller felaktigt.
- Regleringar som leder till ökad rättslig exponering.
- Aktuella eller kommande finansieringskrav, så som att företaget går miste om finansiering på grund av att det inte kan uppfylla kraven.
- Användning av IT, så som införandet av ett nytt IT-system som påverkar både verksamheten och den finansiella rapporteringen.
- Effekterna av införandet av en strategi, framför allt sådana effekter som medför nya redovisningskrav.

A65. Vanligtvis identifierar företagsledningen affärsriskerna och utarbetar metoder för att hantera dem. En sådan riskbedömning är en del av företagets system för intern kontroll och diskuteras i punkt 22, och punkterna A109–A113.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A66. Företag som bedriver verksamhet i den offentliga sektorn kan skapa och leverera värde på andra sätt än de som genererar rikedom till sina ägare, men har ändå en "affärsmodell" med ett särskilt syfte. Frågor som revisorer inom den offentliga sektorn kan skaffa sig en förståelse av som är relevanta för företagets affärsmodell omfattar

- kunskap om relevanta statliga aktiviteter, inklusive relaterade program,
- program mål och strategier, inklusive element för allmän politik.

A67. Vid revisioner av företag inom den offentliga sektorn kan "företagsledningens mål" påverkas av krav på offentlig redovisningsskyldighet och kan innehålla mål som har sitt ursprung i lagar eller andra författningar.

Branschspecifika faktorer, regelverk och andra externa faktorer (se punkt 19 a ii)

Branschspecifika faktorer

A68. Bland de branschspecifika faktorerna finns konkurrenssituation, leverantörs- och kundrelationer samt teknisk utveckling. Frågor som revisorn kan beakta omfattar:

- marknaden och konkurrensen, däribland efterfrågan, kapacitet och priskonkurrens,
- cyklisk eller säsongsmässig verksamhet,
- produktteknik hänförligt till företagets produkter,
- energiförsörjning och energikostnader.

A69. I den bransch där företaget verkar kan det finnas särskilda risker för väsentliga felaktigheter på grund av verksamhetens karaktär eller graden av reglering.

Exempel:

I byggbranschen kan långvariga kontrakt inbegripa betydande uppskattningar av intäkter och kostnader som ger upphov till risker för väsentliga felaktigheter. I sådana fall är det viktigt att i uppdragsteamet ingår medlemmar som har tillräcklig och relevant kunskap och erfarenhet.³⁴

Regelverk

A70. Den rättsliga miljön ingår i de relevanta regulatoriska faktorerna. Den rättsliga miljön består bland annat av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt den rättsliga och politiska miljön och eventuella förändringar av dessa. Frågor som revisorn kan beakta omfattar

- det ramverk av lagar och andra författningar som gäller för en reglerad bransch, t.ex. principer för försiktighet, däribland tillhörande upplysningar,
- lagar och andra författningar som har betydande påverkan på företagets verksamhet, t.ex. arbetslagar och -förfordningar,
- skattelagstiftning och -förfordningar,
- regeringspolitik som i dagsläget påverkar hur företaget bedriver sin verksamhet, t.ex. penningpolitik, däribland valutakontroller, finanspolitik, ekonomiska bidrag (t.ex. statliga stödprogram) och tullar eller handelshinder,
- miljökrav som påverkar branschen och företagets verksamhet.

A71. ISA 250 (omarbetad) innehåller vissa specifika krav som rör det tillämpliga ramverket av lagar och andra författningar för företaget och den bransch eller sektor som företaget bedriver verksamhet i.³⁵

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A72. Vid revisioner av företag i den offentliga sektorn kan det finnas särskilda lagar eller regler som påverkar företagets verksamhet. Sådana faktorer kan vara ett viktigt övervägande när man bildar sig en uppfattning om företaget och dess miljö.

Övriga externa faktorer

A73. Övriga externa faktorer som påverkar företaget och som revisorn kan beakta är konjunkturen, räntenivåer och tillgången på finansiering, inflation och valutaförändringar.

Företagsledningens mått för att bedöma företagets finansiella ställning (se punkt 19 a iii)

Varför revisorn ska förstå de mått som företagsledningen använder

A74. En förståelse av företagets mätetal hjälper revisorn att beakta huruvida sådana mått, vare sig de används externt eller internt, skapar tryck på företaget att uppnå sina prestationsmål. Detta tryck kan i sin tur motivera företagsledningen att vidta åtgärder som ökar känsligheten för felaktigheter till följd av att företagsledningen är partisk eller gör sig skyldig till oegentligheter (t.ex. att förbättra företagets resultat eller att avsiktligt felaktigt upprätta de finansiella rapporterna) (se ISA 240 för krav och riktlinjer i samband med risken för oegentligheter).

A75. Måtten kan också indikera för revisorn sannolikheten för risker för väsentliga felaktigheter i näraliggande information i de finansiella rapporterna. Prestationsmått kan t.ex. visa att företaget har en ovanligt snabb tillväxt eller lönsamhet jämfört med andra företag inom samma bransch.

³⁴ ISA 220, punkt 14.

³⁵ ISA 250 (omarbetad), punkt 13.

Mått som används av ledningen

A76. Företagsledningen och andra personer mäter vanligtvis och går igenom saker som de anser är viktiga. Frågor till företagsledningen kan visa att denna förlitar sig på vissa nyckeltal, vare sig dessa är offentliga eller inte, för att utvärdera det finansiella utfallet och vidta åtgärder. I sådana fall kan revisorn identifiera relevanta resultatmål, vare sig de är interna eller externa, genom att bedöma den information som företaget använder för att driva verksamheten. Om det av dessa frågor framgår att det inte finns något resultatmått eller någon genomgång kan det finnas ökad risk för att felaktigheter inte upptäcks och rättas till.

A77. Nyckeltal som används för att utvärdera den finansiella prestationen kan omfatta

- olika mått (ekonomiska och icke ekonomiska) och nyckeltal, trender och statistik om verksamheten,
- jämförande analyser av ekonomiskt utfall för olika räkenskapsperioder,
- budgetar, prognoser, analyser av budgetavvikelser, information om segment och resultatrapporter från divisioner, avdelningar eller andra nivåer,
- prestationsmått för medarbetarna och riktlinjer för incitamentsersättning,
- jämförelser av ett företags utfall med konkurrenternas.

Skalbarhet (se punkt 19 a iii)

A78. De åtgärder som vidtas för att förstå företags mått kan variera beroende på företags storlek eller komplexitet, samt ägarnas eller styrelsens engagemang i ledningen av företaget.

Exempel:

- För vissa mindre komplexa företag kan villkoren för företags banklån (dvs. bankens villkor) vara kopplade till särskilda prestationsmål hänförliga till företags resultat eller finansiella ställning (t.ex. ett maxbelopp för rörelsekapital). Revisorns förståelse av de resultatmått som används av banken kan hjälpa till att identifiera områden där det finns en ökad känslighet i risken för väsentliga felaktigheter.
- För vissa företag vilkas karaktär och omständigheter är mer komplexa, så som de företag som bedriver verksamhet inom försäkringsbranschen eller bankbranschen, kan resultat eller finansiell ställning mätas mot krav enligt lagar och andra författningar (t.ex. myndighetskrav som kapitaltäckning och likviditetskrav). Revisorns förståelse av dessa prestationsmått kan hjälpa till att identifiera områden där det finns en ökad känslighet i risken för väsentliga felaktigheter.

Övriga överväganden

A79. Externa parter kan också granska och analysera företags finansiella utveckling, i synnerhet för företag där den finansiella informationen är offentlig. Revisorn kan också beakta offentlig information för att få hjälp att förstå verksamheten eller att identifiera motsägelsefull information såsom information från

- analytiker eller kreditinstitut,
- nyheter eller andra medier, däribland sociala medier,
- skattemyndigheter,
- tillsynsmyndigheter,
- fackföreningar,
- finansiärer.

Sådan finansiell information kan ofta hämtas från det företag som revideras.

A80. Att mäta och gå igenom det ekonomiska utfallet är inte detsamma som att övervaka systemet för intern kontroll (vilket diskuteras som en komponent i systemet för intern kontroll i punkterna A114–A122), även om syftena överlappar varandra:

- Syftet med att mäta och gå igenom resultatet är att fastställa om företags resultat uppfyller de mål som företagsledningen (eller externa parter) har satt upp.
- I motsats till det handlar övervakning av systemet för intern kontroll om att övervaka kontrollernas funktion, inklusive dem som avser ledningens mätning och genomgång av finansiella resultat.

I vissa fall ger resultatmåttan emellertid information som företagsledningen kan använda för att identifiera brister i kontrollen.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A81. Utöver att beakta de relevanta mått som används av ett företag inom den offentliga sektorn för att bedöma företagets finansiella prestation kan revisorer i företag i den offentliga sektorn beakta icke-finansiell information såsom hur företaget uppnår resultat för allmännyttiga ändamål (t.ex. antalet personer som får hjälp av ett visst program).

Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (se punkt 19 b)

Förstå det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets redovisningsprinciper

82. Frågor som revisorn kan beakta när han eller hon skaffar sig en förståelse av företagets tillämpliga ramverk för den finansiella rapporteringen och hur det tillämpas samt hänsyn till företagets karaktär och omständigheter samt dess miljö omfattar följande:

- Företagets metoder för finansiell rapportering i enlighet med tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, så som
 - redovisningsprinciper och branschpraxis, däribland branschspecifika betydelsefulla transaktionsslag, konton och tillhörande upplysningar i de finansiella rapporterna (t.ex. lån och investeringar för banker eller forskning och utveckling för läkemedelsföretag),
 - intäktsredovisning,
 - redovisning av finansiella instrument, inklusive relaterade kreditförluster,
 - tillgångar, skulder och transaktioner i utländsk valuta,
 - redovisning av ovanliga eller komplicerade transaktioner, däribland transaktioner inom kontroversiella eller framväxande områden (t.ex. redovisning av kryptovalutor).
- En förståelse av företagets val och tillämpning av redovisningsprinciper, inklusive eventuella ändringar av dessa samt anledningarna till sådana, kan innefatta frågor som
 - vilka metoder företaget använder för att redovisa, mäta, presentera och lämna information om betydande och ovanliga transaktioner,
 - effekten av betydelsefulla redovisningsprinciper inom kontroversiella eller framväxande områden där det saknas auktoritativ vägledning eller konsensus,
 - förändringar i miljön, t.ex. förändringar i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller skattereformer som kan göra det nödvändigt med en förändring av företagets redovisningsprinciper,
 - standarder, lagar och andra författningar för finansiell rapportering som är nya för företaget samt när och hur företaget kommer att börja tillämpa eller följa sådana krav.

83. Att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö kan hjälpa revisorn att bedöma var förändringar i företagets finansiella rapportering (t.ex. från tidigare perioder) kan förväntas.

Exempel:

Om företaget till exempel har gjort ett betydande rörelseförvärv under perioden skulle revisorn sannolikt förvänta sig förändringar i transaktionsslag, konton och upplysningar på grund av detta rörelseförvärv. Om det däremot inte har skett några väsentliga förändringar i ramverket för den finansiella rapporteringen under perioden förblir den förståelse revisorn har skaffat sig under tidigare perioder tillämplig.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A84. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i ett företag inom den offentliga sektorn bestäms av det tillämpliga ramverket av lagar och andra författningar som är relevant för respektive jurisdiktion eller inom respektive geografiskt område. Frågor som kan beaktas vid företagets tillämpning av kraven på den finansiella rapporteringen, och

ISA
ISQC
m.m.

hur detta gäller med hänsyn till företagets karaktär och miljö, omfattar huruvida företaget tillämpar fullständiga bokföringsmässiga grunder eller kontantmetoden för bokföring enligt International Public Sector Accounting Standards, eller en kombination av dessa.

Hur inneboende riskfaktorer påverkar hur känsliga påståenden är för felaktigheter (se punkt 19 c)

Bilaga 2 innehåller exempel på händelser och förhållanden som kan ge upphov till risk för väsentliga felaktigheter, kategoriserade efter inneboende riskfaktorer.

Varför revisorn förstår de inneboende riskfaktorerna när han eller hon förstår företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering

A85. Att förstå företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering hjälper revisorn att identifiera händelser eller omständigheter, vilkas egenskaper kan påverka hur känsliga påståenden om transaktionsslag, konton eller upplysningar är för felaktigheter. Dessa egenskaper utgör inneboende riskfaktorer. Inneboende riskfaktorer kan påverka hur känsliga påståenden är för felaktigheter genom att påverka hur sannolikt det är att felaktigheterna uppkommer eller felaktigheternas storlek om de skulle uppkomma. Att förstå hur inneboende riskfaktorer påverkar hur känsliga påståenden är för felaktigheter kan hjälpa revisorn med en preliminär förståelse av sannolikheten för att felaktigheterna uppkommer eller hur omfattande de kan vara, vilket hjälper revisorn att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån enligt punkt 28 b. Att förstå i vilken grad inneboende riskfaktorer påverkar hur känsliga påståenden är för felaktigheter hjälper också revisorn att bedöma sannolikheten för och omfattningen av möjliga felaktigheter när han eller hon bedömer inneboende risker enligt punkt 31 a. Följaktligen kan en förståelse av de inneboende riskfaktorerna hjälpa revisorn att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder i enlighet med ISA 330.

A86. Revisorns identifiering av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och bedömning av inneboende risker kan också påverkas av revisionsbevis som inhämtas av revisorn när han eller hon utför andra riskbedömningar, fortsatta granskningsåtgärder eller uppfyller andra krav i standarderna (se punkterna A95, A103, A111, A121, A124 och A151).

Påverkan från inneboende riskfaktorer på ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning

A87. Hur stor känsligheten för felaktigheter är för ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning som uppkommer genom komplexitet eller subjektivitet har ofta en nära koppling till i vilken omfattning de är föremål för förändring eller osäkerhet.

Exempel:

Om ett företag har en uppskattning i redovisningen som bygger på antaganden för vilka urvalet är föremål för väsentliga subjektiva bedömningar påverkas värderingen av uppskattningen i redovisningen sannolikt av både subjektivitet och osäkerhet.

A88. I ju högre grad ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning är känsliga för felaktigheter beroende på komplexitet eller subjektivitet, desto större är behovet av att revisorn har en professionellt skeptisk inställning. Dessutom, när ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning är känsliga för felaktigheter beroende på komplexitet eller subjektivitet kan dessa inneboende riskfaktorer skapa utrymme för att företagsledningen är partisk, vare sig det är avsiktligt eller oavsiktligt, och påverka känsligheten för felaktigheter till följd av företagsledningens bristande objektivitet. Revisorns identifiering av risker för väsentliga felaktigheter och bedömning av inneboende riskfaktorer på påståendenivån påverkas också av inbördes samband mellan de inneboende riskfaktorerna.

A89. Händelser eller omständigheter som kan påverka känsligheten för felaktigheter till följd av företagsledningens bristande objektivitet kan också påverka känsligheten för felaktigheter till följd av andra riskfaktorer avseende oegentligheter. Följaktligen kan detta

utgöra relevant information för användning enligt punkt 24 i ISA 240, som kräver att revisorn utvärderar om informationen som har inhämtats från de övriga riskbedömningsprocesserna och relaterade aktiviteter tyder på att det finns en eller flera riskfaktorer för oegentligheter.

Skaffa sig en förståelse för företagets system för intern kontroll (se punkterna 21–27)

Bilaga 3 beskriver ytterligare karaktären på företagets system för intern kontroll och inboende begränsningar i den interna kontrollen. I bilaga 3 förklaras också delarna i ett system för intern kontroll såsom begreppen används i standarderna.

A90. Revisorns förståelse av företagets system för intern kontroll inhämtas genom riskbedömning som genomförs för att förstå och utvärdera var och en av komponenterna i systemet för intern kontroll enligt vad som anges i punkterna 21 till 27.

A91. Komponenterna i företagets system för intern kontroll enligt denna standard avspeglar inte nödvändigtvis hur ett företag utformar, inför och upprätthåller sitt system för intern kontroll eller hur det klassificerar en viss komponent. Företagen kan använda en annan terminologi eller andra ramverk för att beskriva de olika aspekterna på systemet för intern kontroll. I en revision kan revisorerna också använda en annan terminologi eller andra ramverk förutsatt att alla komponenter som beskrivs i denna ISA behandlas.

Skalbarhet

A92. Det sätt på vilket företagets system för intern kontroll utformas, införs och upprätthålls beror på företagets storlek och komplexitet. Till exempel kan mindre komplexa företag använda mindre strukturerade eller enklare kontroller (t.ex. riktlinjer och rutiner) för att nå sina mål.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A93. Revisorer i företag i den offentliga sektorn har ofta längre gående ansvarsområden när det gäller intern kontroll, t.ex. att rapportera om särskilda regler följs eller att rapportera om utgifter i förhållande till budget. Revisorer i företag i den offentliga sektorn kan också ha ansvar för att rapportera att lagar och andra författningar följs. Deras överväganden när det gäller den interna kontrollen kan därför vara mer omfattande och detaljerade.

Informationsteknik i komponenterna i företagets system för intern kontroll

Bilaga 5 ger ytterligare vägledning för att förstå informationsteknikens roll i komponenterna i systemet för intern kontroll.

A94. Det gör ingen skillnad för en revisions övergripande mål och omfattning om ett företag bedriver verksamhet i en helt manuell miljö, en helt automatiserad miljö eller en miljö som omfattar en kombination av manuella och automatiserade element (dvs. manuella och automatiserade kontroller och andra resurser som används i företagets system för intern kontroll).

Förstå komponenterna i företagets system för intern kontroll

A95. När revisorn utvärderar ändamålsenligheten i kontrollernas utformning och huruvida de har införts (se punkterna A175 till A181) ger revisorns förståelse av var och en av komponenterna i företagets system för intern kontroll en preliminär förståelse av hur företaget identifierar affärsrisker och hur företaget hanterar dem. Utvärderingen kan också

ISA
ISQC
m.m.

påverka revisorns identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på olika sätt (se punkt A86). Detta hjälper revisorn att utforma och vidta fortsatta granskningsåtgärder, inklusive planer för att testa kontrollernas funktion. Exempel:

- Det är mer sannolikt att revisorns förståelse av företagets kontrollmiljö, företagets riskbedömning och företagets process för att övervaka kontrollkomponenterna påverkar identifieringen och bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån.
- Det är mer sannolikt att revisorns förståelse av företagets informationssystem och kommunikation samt företagets kontrollaktivitetskomponent påverkar identifieringen och bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

Kontrollmiljön, företagets riskbedömningsprocess och företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll (se punkterna 21–24)

A96. Kontrollerna i kontrollmiljön, företagets riskbedömningsprocess och företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll är i första hand indirekta kontroller (dvs. kontroller som inte är tillräckligt precisa för att förhindra, upptäcka och rätta till felaktigheter på påståendenivån men som stöder andra kontroller och därför kan ha en indirekt påverkan på sannolikheten för att en felaktighet upptäcks eller förhindras i rätt tid). Men vissa kontroller inom dessa komponenter kan också vara direkta kontroller.

Varför revisorn måste förstå kontrollmiljön, företagets riskbedömningsprocess och företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll

A97. Kontrollmiljön är ett fundament för hur de andra komponenterna i systemet för intern kontroll fungerar. Kontrollmiljön kan inte direkt förhindra, eller upptäcka och rätta till, felaktigheter. Däremot kan den påverka kontrollernas funktion i de andra komponenterna i systemet för intern kontroll. På liknande sätt är företagets riskbedömning och dess process för att övervaka systemet för intern kontroll utformade för att också stödja hela systemet för intern kontroll.

A98. Eftersom de här komponenterna är grundläggande för företagets system för intern kontroll skulle eventuella brister i deras funktion kunna ha en avgörande påverkan på upprättandet av de finansiella rapporterna. Därför påverkar revisorns förståelse och utvärderingar av dessa komponenter hans eller hennes identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån, och kan också påverka identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån påverkar revisorns utformning av övergripande åtgärder, däribland, enligt vad som förklaras i ISA 330, påverkan på karaktär, tidpunkter och omfattning av revisorns fortsatta granskningsåtgärder.³⁶

Skaffa en förståelse av kontrollmiljön (se punkt 21)

Skalbarhet

A99. Karaktären på kontrollmiljön i ett mindre komplext företag skiljer sig sannolikt från kontrollmiljön i ett mer komplext företag. I mindre komplexa företag kanske styrelsen inte har någon oberoende eller extern ledamot, och bolagsstyrningen kan handhas direkt av ägaren-företagsledaren om det inte finns några andra ägare. Följaktligen kan vissa överväganden gällande företagets kontrollmiljö vara mindre relevanta eller kanske inte alls är tillämpliga.

A100. Det kan också förekomma det inte finns skriftliga revisionsbevis för delar av kontrollmiljön i mindre komplexa företag, särskilt i de fall då kommunikationen mellan företagsledningen och annan personal är informell, men bevisen kan fortfarande vara tillräckligt relevanta och tillförlitliga under omständigheterna.

³⁶ ISA 330, punkterna A1–A3.

Exempel:

- Organisationsstrukturen i ett mindre komplext företag är sannolikt enklare och kan omfatta ett litet antal anställda med befattningar hänförliga till den finansiella rapporteringen.
- Om bolagsstyrningen hanteras direkt av ägaren-företagsledaren kan revisorn fastställa att oberoendet för styrelsen inte är relevant.
- I mindre företag kan en skriftlig uppförandekod saknas men dessa företag kan i stället ha utvecklat en kultur som betonar vikten av hederlighet och etiskt agerande genom muntlig kommunikation och genom att företagsledningen har föregått med gott exempel. Företagsledningens eller ägaren-företagsledarens inställning, medvetenhet och handlingar är därför särskilt viktiga för revisorns förståelse av ett mindre komplext företags kontrollmiljö.

ISA
ISQC
m.m.

Förstå kontrollmiljön (se punkt 21 a)

A101. Revisionsbevis för revisorns förståelse av kontrollmiljön kan inhämtas genom en kombination av frågor och annat riskbedömningsarbete, t.ex. att svar bekräftas genom observation eller inspektion av dokument.

A102. När revisorn bedömer i vilken mån ledningen betonar vikten av hederlighet och etiska värderingar kan han eller hon bilda sig en uppfattning genom frågor till ledningen och de anställda samt genom att beakta information från externa källor om

- hur företagsledningen kommunicerar sin syn på affärssed och etiskt agerande till de anställda, och
- inspektioner av ledningens skriftliga uppförandekod och observation av huruvida ledningen agerar på ett sätt som stödjer den koden.

Utvärdera kontrollmiljön (se punkt 21 b)

Varför revisorn utvärderar kontrollmiljön

A103. Revisorns utvärdering av hur företaget uppvisar ett beteende som är i enlighet med företagets mål att ha en kultur av hederlighet och etiska värderingar; huruvida kontrollmiljön erbjuder en ändamålsenlig grund för de andra komponenterna i företagets system för intern kontroll och huruvida några identifierade brister i kontrollerna undergräver de andra komponenterna i systemet för intern kontroll, hjälper revisorn att identifiera möjliga problem i de andra komponenterna i systemet för intern kontroll. Det beror på att kontrollmiljön är grundläggande för de andra komponenterna i företagets system för intern kontroll. Denna utvärdering kan också hjälpa revisorn att förstå de risker som företaget står inför och därmed att identifiera och bedöma risken för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån (se punkt A86).

Revisorns utvärdering av kontrollmiljön

A104. Revisorns utvärdering av kontrollmiljön grundar sig på förståelsen som har inhämtats enligt punkt 21 a.

A105. Vissa företag kan domineras av en person som kan utöva ett stort mått av självbestämmande. En sådan persons handlingar och attityder kan genomsyra företagets kultur, vilket i sin tur kan få en avgörande påverkan på kontrollmiljön. En sådan påverkan vara positiv eller negativ.

Exempel:

En enskild persons direkta engagemang kan vara nyckeln till att företaget uppnår sina tillväxtmål och andra mål och kan också bidra väsentligt till ett effektivt system för intern kontroll. Å andra sidan kan en sådan koncentration av kunskap och auktoritet leda till en ökad känslighet för felaktigheter genom att ledningen sätter sig över kontrollerna.

A106. Revisorn kan överväga hur de olika delarna i kontrollmiljön kan påverkas av högsta ledningens filosofi och ledningsmetoder genom att beakta engagemanget från oberoende styrelseledamöter.

A107. Även om kontrollmiljön kan erbjuda en ändamålsenlig grund för systemet för intern kontroll och kan hjälpa till att minska risken för oegentligheter är en ändamålsenlig kontrollmiljö inte nödvändigtvis ett effektivt sätt för att förhindra oegentligheter.

Exempel:

Personalpolitik och personalrutiner när det gäller att anställa kompetent personal inom ekonomi, redovisning och IT kan minska risken för misstag vid bearbetning och redovisning av finansiell information. Men sådan personalpolitik och sådana personalrutiner kanske inte minskar risken att högsta ledningen sätter sig över kontrollerna (t.ex. för att överdriva intäkterna).

A108. Revisorns utvärdering av kontrollmiljön till den del den är hänförlig till företagets IT-användning kan omfatta följande frågor:

- Huruvida styrningen av IT står i proportion till företagets karaktär och komplexitet och den affärsverksamhet som möjliggörs av IT, inklusive komplexiteten och mögligheten hos företagets teknikplattform eller arkitektur och i vilken grad företaget förlitar sig på IT-applikationer för att stödja sin finansiella rapportering.
- Ledningens organisationsstruktur avseende IT och de resurser som har tillförts (t.ex. om företaget har investerat i en lämplig IT-miljö och nödvändiga förbättringar, eller om ett tillräckligt antal kompetenta personer har anställts även när företaget använder kommersiell mjukvara (utan ändringar eller med begränsade ändringar)).

Skaffa sig en förståelse av företagets riskbedömningsprocess (se punkterna 22–23)

Förstå företagets riskbedömningsprocess (se punkt 22 a)

A109. Såsom det förklaras i punkt A62 ger inte alla affärsrisker upphov till risker för väsentliga fel. När revisorn skaffar sig en förståelse av hur ledningen och styrelsen har identifierat affärsrisker relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna, och fattat beslut om åtgärder för att hantera de riskerna, kan frågor som revisorn kan överväga omfatta hur ledningen, eller i förekommande fall, styrelsen, har

- specificerat företagets mål med tillräcklig precision och tydlighet för att möjliggöra identifieringen och bedömningen av riskerna hänförliga till målen,
- identifierat riskerna med att uppnå målen och analyserat dessa risker som en bas för att fastställa hur riskerna ska hanteras, och
- övervägt möjligheterna till oegentligheter när han eller hon övervägde riskerna för att inte uppnå företagets mål.³⁷

A110. Revisorn kan överväga vilken betydelse sådana affärsrisker kan få för upprättandet av företagets finansiella rapporter och andra aspekter av dess system för intern kontroll.

Utvärdera företagets riskbedömning (se punkt 22 b)

Varför revisorn utvärderar huruvida företagets riskbedömning är ändamålsenlig

A111. Revisorns utvärdering av företagets riskbedömning kan hjälpa revisorn att förstå var företaget har identifierat risker som kan uppkomma, och hur företaget har svarat på de riskerna. Revisorns utvärdering av hur företaget identifierar sina affärsrisker, och hur företaget bedömer och hanterar de riskerna hjälper revisorn att förstå huruvida de risker företaget står inför har identifierats, bedömts och hanterats på lämpligt sätt med avseende på företagets karaktär och komplexitet. Denna utvärdering kan också hjälpa revisorn att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendnivån (se punkt A86).

Utvärdera huruvida företagets riskbedömningsprocess är ändamålsenlig (se punkt 22 b)

A112. Revisorns utvärdering av lämpligheten i företagets riskbedömning grundar sig på förståelsen som har inhämtats enligt punkt 22 a.

³⁷ ISA 240, punkt 19.

Skalbarhet

A113. Huruvida företagets riskbedömning är anpassad till företagets omständigheter med beaktande av företagets karaktär och komplexitet är en fråga för revisorns professionella bedömning.

Exempel:

I vissa mindre komplexa företag, och i synnerhet ägarledda företag, kan en lämplig riskbedömning utföras genom ett direkt engagemang från ledningen eller ägaren-företagsledaren (t.ex. kan företagsledaren eller ägaren-företagsledaren rutinemässigt avsätta tid till att övervaka konkurrenternas aktiviteter och annan utveckling på marknaden för att identifiera framväxande affärsrisker). Bevisen på denna riskbedömning som förekommer i sådana företag är ofta inte formellt dokumenterade, men det kan framgå av diskussioner som revisorn har med ledningen att ledningen de facto genomför riskbedömningsprocesser.

ISA
ISQC
m.m.

Skaffa sig en förståelse av företagets process för att övervaka företagets system för intern kontroll (se punkt 24)

Skalbarhet

A114. I mindre komplexa företag, och särskilt ägarledda företag, har revisorns förståelse av företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll ofta fokus på hur ledningen eller ägaren-företagsledaren är direkt engagerad i verksamheten, eftersom det kanske inte finns någon annan övervakning.

Exempel:

Ledningen kan få klagomål från kunderna om felaktigheter i deras månatliga kontoutdrag som gör ägaren-företagsledaren uppmärksam på problem beträffande tidpunkten för när kundernas betalningar redovisas i räkenskapsmaterialet.

A115. För företag där det inte finns någon formell process för att övervaka systemet för intern kontroll, kan processen för att övervaka systemet för intern kontroll omfatta att ledningen gör regelbundna genomgångar av den finansiella rapporteringen som är utformad för att bidra till att företaget förhindrar eller identifierar felaktigheter.

Förstå företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll (se punkt 24 a)

A116. Frågor som kan vara relevanta för revisorn att beakta när han eller hon skaffar sig en förståelse av hur företaget övervakar sitt system för intern kontroll omfattar

- utformningen av övervakningsarbetet, till exempel om det rör sig om periodisk eller fortlöpande övervakning,
- övervakningsarbetets kvalitet och frekvens,
- utvärderingen av resultaten av övervakningsarbetet, utan onödigt dröjsmål, för att fastställa om kontrollerna har fungerat, och
- hur identifierade brister har hanterats genom lämpliga åtgärder, inklusive förmedling av sådana brister till dem som ansvarar för att vidta åtgärder.

A117. Revisorn kan också överväga hur företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll hanterar att övervaka informationsbearbetningskontroller som innefattar användning av IT. Det kan till exempel omfatta följande:

- Kontroller för att övervaka komplexa IT-miljöer som
 - löpande utvärderar ändamålsenligheten i utformningen av informationsbearbetningskontroller och modifierar dessa efter vad som förändringar i omständigheterna kräver, eller
 - utvärderar funktionen i informationsbearbetningskontrollerna.
- Kontroller som övervakar de åtkomstkontroller som tillämpas i automatiserade informationsbearbetningskontroller som ligger till grund för arbetsfördelningen.
- Kontroller som övervakar hur fel eller brister i kontrollerna hänförliga till automatiseringen av den finansiella rapporteringen identifieras och hanteras.

Förstå företagets internrevisionsfunktion (se punkt 24 a ii)

Bilaga 4 anger vad som vidare behöver beaktas för att förstå ett företags internrevisionsfunktion.

A118. Revisorns frågor till lämpliga personer inom internrevisionsfunktionen hjälper revisorn att skaffa sig en förståelse av karaktären på internrevisionsfunktionens ansvarsområden. Om revisorn kommer fram till att funktionens ansvar har koppling till företagets finansiella rapportering, kan revisorn skaffa sig ytterligare förståelse av de aktiviteter som har utförts eller ska utföras av internrevisionsfunktionen genom att gå igenom funktionens granskningsplan för perioden, om en sådan plan finns, och diskutera den med lämpliga personer inom funktionen. Denna förståelse, tillsammans med den information som har inhämtats genom revisorns frågor kan också ge information som är direkt relevant för revisorns identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Om, utifrån revisorns preliminära förståelse av internrevisionen, han eller hon räknar med att använda internrevisionsfunktionens arbete för att ändra karaktär, tidpunkter och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras, gäller ISA 610 (omarbetad 2013).³⁸

Andra informationskällor som används i företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll

Förstå informationskällorna (se punkt 24 b)

A119. I företagsledningens övervakningsarbete kan man använda information från kommunikation med externa parter, t.ex. klagomål från kunder eller synpunkter från tillsynsmyndigheter som kan tyda på att det finns problem eller belysa områden som behöver förbättras.

Varför revisorn måste förstå informationskällorna som används i företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll

A120. Revisorns förståelse av informationskällorna som används av företaget vid övervakningen av företagets system för intern kontroll, inklusive huruvida informationen som används är relevant och tillförlitlig, hjälper revisorn att utvärdera huruvida företagets process för att övervaka företagets system för intern kontroll är ändamålsenlig. Om företagsledningen förutsätter att den information som används vid övervakning är relevant och tillförlitlig men saknar grund för detta antagande kan eventuella fel i informationen medföra att företagsledningen drar felaktiga slutsatser av sin övervakning.

Utvärdera företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll (se punkt 24 c)

Varför revisorn utvärderar huruvida företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll är ändamålsenlig

A121. Revisorns utvärdering av hur företaget genomför fortlöpande och separata utvärderingar för att övervaka hur effektiva kontrollerna är hjälper revisorn att förstå huruvida de andra delarna i företagets system för intern kontroll finns på plats och fungerar, och bidrar därmed till att förstå de andra delarna i företagets system för intern kontroll. Denna utvärdering kan också hjälpa revisorn att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån (se punkt A86).

Att utvärdera huruvida företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll är lämplig (se punkt 24 c)

A122. Revisorns utvärdering av huruvida företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll är godtagbar grundar sig på revisorns förståelse av företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll.

³⁸ ISA 610 (omarbetad 2013) *Använda det arbete som har utförts av internrevisionen*.

Informationssystem och kommunikation, samt kontrollaktiviteter (se punkterna 25–26)

A123. Kontrollerna i informationssystemet och kommunikationen, samt kontrollaktiviteter är främst direkta kontroller (dvs. kontroller som är tillräckligt precisa för att förhindra, upptäcka och rätta till felaktigheter på påståendenivån).

Varför revisorn måste förstå informationssystemet och kommunikationen samt kontrollerna som utgör kontrollaktivitetskomponenten

A124. Revisorn måste förstå företagets informationssystem och kommunikation eftersom en förståelse av företagets riktlinjer som definierar transaktionsflödena och andra aspekter av företagets informationsbearbetningsaktiviteter hänförliga till upprättandet av företagets finansiella rapporter, och förstå och utvärdera om komponenten på ett lämpligt sätt stödjer upprättandet av företagets finansiella rapporter, stödjer revisorns identifiering och bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Denna förståelse och utvärdering kan också resultera i att revisorn identifierar risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån när resultaten av revisorns granskningsåtgärder är oförenliga med förväntningarna på företagets system för intern kontroll som kan ha fastställts baserat på information som har inhämtats under processen med att acceptera eller fortsätta med uppdraget (se punkt A86).

ISA
ISQC
m.m.

A125. Revisorn måste identifiera specifika kontroller i kontrollaktivitetskomponenten och utvärdera utformningen och fastställa huruvida kontrollerna har införts, eftersom det hjälper revisorns förståelse av ledningens metod för att hantera vissa risker och därmed erbjuda en grund för utformningen och genomförandet av fortsatta granskningsåtgärder som ett svar på dessa risker enligt kraven i ISA 330. Ju högre i spektrumet av inneboende risk en risk bedöms ligga, desto mer övertygande behöver revisionsbevisen vara. Även när revisorn inte planerar att testa identifierade kontrollers funktion, kan revisorns förståelse ändå påverka utformningen av art, tidpunkter och omfattning av den substansgranskning som är ett svar på den hänförliga risken för väsentliga felaktigheter.

Den iterativa karaktären på revisorns förståelse och utvärdering av informationssystem och kommunikation, samt kontrollaktiviteter

A126. Enligt förklaringen i punkt A49 kan revisorns förståelse av företaget och dess miljö och det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering också hjälpa revisorn att utveckla initiala förväntningar på vilka transaktionsslag, konton och upplysningar som kan vara väsentliga. När revisorn skaffar sig en förståelse för informationssystemet och kommunikationskomponenten enligt punkt 25 a kan han eller hon använda dessa initiala förväntningar i syfte att fastställa omfattningen av förståelsen av företagets informationsbearbetningsaktiviteter som behöver inhämtas.

A127. Revisorns förståelse av informationssystemet omfattar att förstå de riktlinjer som definierar informationsflöden avseende företagets väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar samt övriga relaterade aspekter av företagets informationsbearbetningsaktiviteter. Denna information, och informationen som inhämtas från revisorns utvärdering av informationssystemet, kan bekräfta eller ytterligare påverka revisorns förväntningar gällande de väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar som identifierades inledningsvis (se punkt A126).

A128. När revisorn bildar sig en uppfattning om hur information hänförlig till väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar flödar in till, genom och ut från företagets informationssystem kan han eller hon också identifiera kontroller i kontrollaktiviteterna som måste identifieras enligt punkt 26 a. Revisorns identifiering och utvärdering av kontroller i kontrollaktivitetskomponenten kan först ha fokus på kontroller av bokföringsposter och kontroller för vilka revisorn planerar att testa funktionen vid utformningen av substansgranskningens art, tidpunkter och omfattning.

A129. Revisorns bedömning av de inneboende riskerna kan också påverka identifieringen av kontroller i kontrollaktivitetskomponenten. Revisorns identifiering av kontroller avseende väsentliga risker kanske till exempel bara går att identifiera när revisorn har

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

bedömt den inneboende risken på påståendenivån i enlighet med punkt 31. Dessutom kanske kontroller som avser risker för vilka revisorn har fastställt att enbart substansgranskning inte erbjuder tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (enligt punkt 33) inte går att identifiera förrän revisorns bedömning av de inneboende riskerna har genomförts.

A130. Revisorns identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån påverkas både av revisorns

- förståelse av företagets riktlinjer för dess informationsbearbetningsaktiviteter i informationssystemet samt kommunikationskomponenten, och
- identifiering och utvärdering av kontroller i kontrollaktivitetskomponenten.

Skaffa sig en förståelse för informationssystem och kommunikation (se punkt 25)

Bilaga 3, punkterna 15–19, anger ytterligare överväganden hänförliga till informationssystem och kommunikation.

Skalbarhet

A131. Informationssystemet och hänförliga affärsprocesser i mindre komplexa företag är sannolikt mindre sofistikerade än i större företag, och innefattar sannolikt en mindre komplex IT-miljö, men informationssystemets roll är precis lika viktig ändå. Mindre komplexa företag med en direkt engagerad företagsledning kanske inte behöver omfattande beskrivningar av redovisningsrutiner, sofistikerat räkenskapsmaterial eller skriftliga riktlinjer. Att förstå de relevanta aspekterna av företagets informationssystem kan därför kräva mindre arbete i ett mindre komplext företag, och kan omfatta en större mängd frågor än observation eller inspektion av dokumentation. Behovet av att bilda sig en uppfattning förblir emellertid viktigt för att erbjuda en grund för utformningen av fortsatta granskningsåtgärder enligt ISA 330 och kan ytterligare hjälpa revisorn att identifiera eller bedöma risker för väsentliga felaktigheter (se punkt A86).

Skaffa sig en förståelse av informationssystemet (se punkt 25 a)

A132. Inkluderat i företagets system för intern kontroll finns aspekter som är hänförliga till företagets mål för den finansiella rapporteringen, men kan också innefatta aspekter som avser dess verksamhets- eller efterlevnadsmål, när sådana aspekter är relevanta för den finansiella rapporteringen. Att förstå hur företaget initierar transaktioner och inhämtar information som en del av revisorns förståelse av informationssystemet kan omfatta information om företagets system (dess riktlinjer) utformade för att hantera verksamhets- och efterlevnadsmål eftersom sådan information är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna. Dessutom kan vissa företag ha informationssystem som i hög grad är integrerade, på så sätt att kontrollerna kan vara utformade för att på samma gång uppnå målen för den finansiella rapporteringen, verksamhets- och efterlevnadsmål och kombinationer av dessa.

A133. Att förstå företagets informationssystem omfattar också en förståelse av de resurser som ska användas i företagets informationsbearbetningsaktiviteter. Information om den personal som omfattas som kan vara relevant för att förstå riskerna för informationssystemets säkerhet omfattar

- kompetensen hos de personer som utför arbetet,
- om det finns tillräckliga resurser, och
- om det finns en lämplig arbetsfördelning.

A134. Frågor som revisorn kan beakta när han eller hon bildar sig en uppfattning om de riktlinjer som definierar informationsflödena hänförliga till företagets väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar i informationssystemet och kommunikationskomponenten omfattar karaktären på

- a. data eller information hänförlig till transaktioner, andra händelser och omständigheter som ska bearbetas,

- b. den informationsbearbetning som ska upprätthålla integriteten för data eller informationen, och
- c. informationsprocesserna, personalresurserna eller andra resurser som används i informationsbearbetningsprocessen.

A135. Att få en förståelse för företagets affärsprocesser, som inbegriper hur transaktioner uppstår, hjälper revisorn att förstå företagets informationssystem på ett sätt som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna i företaget.

A136. Revisorns förståelse av informationssystemet kan inhämtas på olika sätt och kan omfatta

- frågor till relevant personal om de rutiner som används för att skapa, registrera, bearbeta och rapportera transaktioner eller om företagets process för finansiell rapportering,
- inspektion av handböcker med riktlinjer eller annan dokumentation av företagets informationssystem,
- observation av hur företagets personal tillämpar riktlinjer och processer, eller
- att välja transaktioner och spåra dem genom den tillämpliga processen i informationssystemet (dvs. utföra ett s.k. "walk-through"-test).

ISA
ISQC
m.m.

Automatiserade verktyg och tekniker

A137. Revisorn kan också använda automatiserade tekniker för att få direkt tillgång till eller en digital nedladdning från de databaser i företagets datasystem som lagrar bokföringen av transaktioner. Genom att använda automatiserade verktyg eller tekniker på denna information kan revisorn bekräfta den förståelse som har inhämtats om hur transaktioner flödar genom informationssystemet genom att spåra bokföringsposter eller annan digital bokföring avseende en viss transaktion, eller en hel population av transaktioner, från att de läggs in i räkenskapsmaterialet till redovisningen i huvudboken. Analyser av fullständiga eller stora mängder transaktioner kan också leda till att revisorn identifierar avvikelser från de normala, eller förväntade, processerna för att bearbeta dessa transaktioner, vilket kan leda till att revisorn identifierar risker för väsentliga felaktigheter.

Information som inte har inhämtats från huvudbok eller försystem

A138. De finansiella rapporterna kan innehålla information som inte har inhämtats från huvudbok eller försystem. Exempel på sådan information som revisorn kan beakta omfattar följande:

- Information som inhämtats från leasingavtal relevanta för upplysningar i de finansiella rapporterna.
- Upplysningar i de finansiella rapporterna som kommer från ett företags system för riskhantering.
- Information om verkligt värde som tagits fram av företagsledningens specialister och som presenteras i de finansiella rapporterna.
- Information som presenteras i de finansiella rapporterna, som kommer från modeller eller från andra beräkningar som använts för att ta fram uppskattningar för redovisningsändamål som redovisats eller presenterats i de finansiella rapporterna, däribland information avseende underliggande data och antaganden som används i dessa modeller, t.ex.:
 - antaganden som tagits fram internt som kan påverka en tillgångs nyttjandeperiod,
 - data, t.ex. räntesatser som påverkas av faktorer som ligger utanför företagets kontroll.
- Information som lämnas i de finansiella rapporterna om känslighetsanalyser som härletts ur ekonomiska modeller som visar att företagsledningen har övervägt alternativa antaganden.

- Information som redovisas eller presenteras i de finansiella rapporterna som har inhämtats från ett företags deklarationer och underliggande material.
- Information som lämnas i de finansiella rapporterna som har inhämtats från analyser som upprättas till stöd för företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten, t.ex. eventuella upplysningar som avser händelser eller förhållanden som har identifierats, som kan leda till tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.³⁹

A139. Vissa belopp eller upplysningar i företagets finansiella rapporter (t.ex. upplysningar om kreditrisk, likviditetsrisk och marknadsrisk) kan vara baserade på information som inhämtats från företagets system för riskhantering. Men det finns inget krav på att revisorn ska förstå alla aspekter av systemet för riskhantering och revisorn använder professionell bedömning när han eller hon fastställer vilken förståelse som är nödvändig.

Företagets användning av informationsteknik i informationssystemet

Varför revisorn skaffar sig en förståelse för den IT-miljö som är relevant för informationssystemet

A140. Revisorns förståelse av informationssystemet innefattar den IT-miljö som är relevant för flödena av transaktioner och bearbetningen av information i företagets informationssystem eftersom företagets användning av IT-applikationer och andra frågor som rör IT-miljön kan ge upphov till IT-relaterade risker.

A141. Förståelsen av företagets affärsmodell och hur den integrerar användningen av IT kan också ge ett användbart sammanhang för karaktären på och omfattningen av IT som revisorn förväntar sig finna i informationssystemet.

Förstå företagets användning av IT

A142. Revisorns förståelse av IT-miljön kan ha fokus på att identifiera, och förstå karaktären på och omfattningen av, de specifika IT-applikationerna och andra aspekter av IT-miljön som är relevanta för transaktionsflödena och informationsbearbetningen i informationssystemet. Förändringar i transaktionsflödet eller information inom ramen för informationssystemet kan vara ett resultat av förändringar i IT-applikationer, eller direkta ändringar av data i de databaser som ingår i bearbetningen eller lagringen av dessa transaktioner eller den informationen.

A143. Revisorn kan identifiera de IT-applikationer och den stödjande IT-infrastrukturen samtidigt med revisorns förståelse av hur information hänförlig till transaktionsslag, kon-ton och upplysningar flödar in i, genom och ut från företagets informationssystem.

Skaffa sig en förståelse för företagets kommunikation (se punkt 25 b)

Skälbarhet

A144. I större, mer komplexa, företag kan information som revisorn kan överväga när han eller hon skaffar sig en förståelse av företagets kommunikation komma från handböcker med riktlinjer och handböcker gällande finansiell rapportering.

A145. I mindre komplexa företag kan kommunikationen vara mindre strukturerad (t.ex. kanske inte formella handböcker används) eftersom det finns färre ansvarsnivåer och företagsledningen är mer synlig och tillgänglig. Oavsett företagets storlek underlättar öppna kommunikationskanaler både att rapportera avvikelser och att agera utifrån dem.

Att utvärdera om de relevanta aspekterna av informationssystemet stödjer upprättandet av företagets finansiella rapporter (se punkt 25 c)

A146. Revisorns utvärdering av huruvida företagets informationssystem och kommunikation på ett lämpligt sätt stödjer upprättandet av de finansiella rapporterna grundar sig på den förståelse som inhämtas enligt punkterna 25 a–b.

³⁹ ISA 570 (omarbetad), punkterna 19–20.

Kontrollaktiviteter (se punkt 26)

Bilaga 3, punkterna 20 och 21, anger vidare överväganden hänförliga till kontrollaktiviteter.

Kontroller i kontrollaktivitetskomponenten

A147. Kontrollaktivitetskomponenten omfattar kontroller som är utformade för att säkerställa en korrekt tillämpning av riktlinjerna (som också är kontroller) i alla de andra komponenterna i företagets system för intern kontroll, och omfattar både direkta och indirekta kontroller.

Exempel:

De kontroller som ett företag har inrättat för att se till att de anställda räknar och bokför den årliga lagerinventeringen på rätt sätt, hänför sig direkt till riskerna för väsentliga felaktigheter avseende påståendena om existens och fullständighet för posten varulager.

ISA
ISQC
m.m.

A148. Revisorns identifiering och utvärdering av kontrollerna i kontrollaktivitetskomponenten har fokus på informationsbearbetningskontroller, vilka är kontroller som tillämpas under bearbetningen av informationen i företagets informationssystem som direkt avser risker gällande informationens integritet (dvs. fullständigheten, korrektheten och giltigheten för transaktioner och övrig information). Revisorn behöver emellertid inte identifiera och utvärdera alla informationsbearbetningskontroller hänförliga till de av företagets riktlinjer som definierar transaktionsflödena och andra aspekter av företagets informationsbearbetningsaktiviteter för väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar.

A149. Det kan också finnas direkta kontroller i kontrollmiljön, företagets riskbedömningsprocess eller företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll, som kan identifieras enligt punkt 26. Men ju mer indirekt relationen är mellan kontroller som stödjer andra kontroller och den kontroll som granskas, desto mindre effektiv kan den kontrollen vara för att förhindra, eller upptäcka och rätta till, relaterade felaktigheter.

Exempel:

När en försäljningschef går igenom en summering av försäljningsaktiviteten för vissa butiker fördelat på regioner hänför sig detta vanligtvis endast indirekt till riskerna för väsentliga felaktigheter avseende påståendet fullständighet av försäljningsintäkter. Den kan således vara mindre effektiv när det gäller att hantera de riskerna än kontroller som mer direkt hänför sig till dessa, t.ex. när leveransdokument jämförs med faktureringsdokument.

A150. Punkt 26 kräver också att revisorn identifierar och utvärderar allmänna IT-kontroller för IT-applikationer och andra aspekter av IT-miljön som revisorn har fastställt är föremål för IT-relaterade risker, eftersom de allmänna IT-kontrollerna stödjer att informationsbearbetningskontrollerna fortsätter att fungera på ett ändamålsenligt sätt. En allmän IT-kontroll är i sig normalt inte tillräcklig för att hantera risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

A151. De kontroller som revisorn måste identifiera och utvärdera utformningen av, samt fastställa att de har införts, enligt punkt 26 är följande:

- Kontroller för vilka revisorn planerar att granska att de fungerar vid fastställandet av substansgranskningens art, tidpunkter och omfattning. Utvärderingen av sådana kontroller lägger grunden till revisorns utformning av granskning av kontrollprocesser enligt ISA 330. Dessa kontroller omfattar även de kontroller som hanterar risker för vilka inte enbart substansgranskning kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.
- Kontroller omfattar kontroller som hanterar betydande risker och kontroller avseende bokföringsposter. Revisorns identifiering och utvärdering av sådana kontroller kan också påverka revisorns förståelse av riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive att identifiera ytterligare risker för väsentliga felaktigheter (se punkt A95).

Denna förståelse lägger också grunden till revisorns utformning av art, tidpunkter och omfattning av den substansgranskning som hanterar de hänförliga bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

- Övriga kontroller som revisorn betraktar som lämpliga för att göra det möjligt för revisorn att uppnå målen i punkt 13 med avseende på riskerna på påståendenivån, grundat på revisorns professionella omdöme.

A152. Kontrollerna i kontrollaktivitetskomponenten måste identifieras när sådana kontroller uppfyller ett eller flera av kriterierna som ingår i punkt 26 a. När däremot flera kontrollaktiviteter uppfyller samma mål är det inte nödvändigt att identifiera varje kontrollaktivitet med samma mål.

Olika sorters kontroller i kontrollaktivitetskomponenten (se punkt 26)

A153. Exempel på kontroller i kontrollaktivitetskomponenten omfattar befogenheter och godkännanden, avstämningar, verifieringar (så som inmatnings- och valideringskontroller eller automatiserade beräkningar), arbetsfördelning samt fysiska eller logiska kontroller, inklusive dem som avser skydd av tillgångar.

A154. Kontroller i kontrollaktivitetskomponenten kan också innefatta kontroller som fastställts av företagsledningen för att hantera risker för väsentliga felaktigheter på grund av att upplysningar inte upprättas enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Sådana kontroller kan avse information i de finansiella rapporterna som inte har inhämtats från huvudbok med undersystem.

A155. Oavsett om kontrollerna finns i IT-system eller manuella system kan kontrollerna ha olika mål och tillämpas på olika organisations- och funktionsnivåer.

Skalbarhet (se punkt 26)

A156. Kontrollerna i kontrollaktivitetskomponenten i mindre komplexa företag liknar sannolikt dem som finns i större företag, men de kan vara mer eller mindre formella. Dessutom kan i mindre komplexa företag fler kontroller utföras direkt av ledningen.

Exempel:

Att företagsledningen ensam har rätt att bevilja kredit åt kunder och godkänna betydande inköp kan ge stark kontroll över viktiga konton och transaktioner.

A157. Det kan vara svårare att etablera arbetsfördelning i mindre komplexa företag som har färre anställda. I ett ägarstyrt företag kan ägaren-företagsledaren uppnå en mer effektiv tillsyn genom direkt medverkan än i ett större företag, vilket kan kompensera för de vanligtvis mer begränsade möjligheterna till arbetsfördelning. Som framgår av ISA 240, kan situationen där ledningen domineras av en person innebära en kontrollbrist, eftersom detta innebär en möjlighet för ledningen att sätta sig över kontrollerna.⁴⁰

Kontroller som hanterar riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån (se punkt 26 a)

Kontroller som hanterar risker som har fastställts som betydande (se punkt 26 a i)

A158. Oavsett om revisorn planerar att granska att de kontroller som hanterar betydande risker fungerar kan förståelsen som har inhämtats av ledningens sätt att hantera sådana risker utgöra grund för utformningen och genomförandet av substansgranskning som ett svar på betydande risker enligt kraven i ISA 330.⁴¹ Även om risker som hänger samman med betydande icke rutinmässiga frågor eller bedömningar mer sällan omfattas av rutinkontroller kan företagsledningen införa andra åtgärder för att hantera sådana risker. I revisorns förståelse av huruvida företaget har utformat och infört kontroller för be-

⁴⁰ ISA 240, punkt A28.

⁴¹ ISA 330, punkt 21.

tydande risker som hänför sig till icke rutinmässiga frågor eller bedömningsfrågor kan följaktligen ingå att förstå om och hur företagsledningen hanterar riskerna. Sådana motåtgärder kan omfatta

- kontroller såsom att högsta ledningen eller specialister går igenom antaganden,
- dokumenterade processer för uppskattningar för redovisningsändamål,
- godkännande av styrelsen.

Exempel:

Vid enstaka händelser, såsom när företaget stäms i en betydande rättslig process, kan beaktande av hur företaget hanterar denna inbegripa frågor som huruvida ärendet har vidarebefordrats till lämpliga specialister (t.ex. intern eller extern jurist), om dess potentiella effekt har bedömts och hur man föreslår att upplysningar om situationen ska lämnas i de finansiella rapporterna.

ISA
ISQC
m.m.

A159. ISA 240⁴² kräver att revisorn förstår kontrollerna hänförliga till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter till följd av oegentligheter (som behandlas som betydande risker), och förklarar ytterligare att det är viktigt för revisorn att skaffa sig en förståelse av de kontroller som ledningen har utformat, infört och upprätthåller för att förhindra och upptäcka oegentligheter.

Kontroller av bokföringsposter (se punkt 26 a ii)

A160. Kontroller som hanterar risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och som förväntas identifieras för alla revisioner är kontroller av bokföringsposter, eftersom det sätt som ett företag införlivar information från bearbetningen av transaktioner till huvudboken vanligtvis omfattar användningen av bokföringsposter, vare sig de är standardiserade eller inte, eller automatiserade eller manuella. I vilken grad andra kontroller identifieras kan variera beroende på företagets karaktär och revisorns planerade metod för fortsatta granskningsåtgärder.

Exempel:

I en revision av ett mindre komplext företag kanske inte företagets informationssystem är komplext och revisorn kanske inte planerar att förlita sig på kontrollernas funktion. Vidare kanske inte revisorn har identifierat några betydande risker eller några andra risker för väsentliga felaktigheter som gör det nödvändigt för revisorn att utvärdera kontrollernas utformning och fastställa huruvida de har införts. I en sådan revision kanske revisorn fastställer att det inte finns några identifierade kontroller utöver företagets kontroller av bokföringsposter.

Automatiserade verktyg och tekniker

A161. I manuella huvudbokssystem kan icke standardiserade bokföringsposter identifieras genom inspektion av huvudböcker, grundböcker och verifikationer. När automatiserade rutiner används för att föra huvudbok och upprätta finansiella rapporter, kanske sådana poster enbart finns i elektronisk form och därför enklast kan identifieras genom användning av automatiserade revisionsmetoder.

Exempel:

I revisionen av ett mindre komplext företag kan revisorn extrahera en fullständig lista över alla bokföringsposter till ett enkelt kalkylark. Det kan då vara möjligt för revisorn att ordna bokföringsposterna genom att tillämpa ett antal olika filter som valutabelopp, namn på den som har upprättat eller granskat bokföringsposterna, bokföringsposter som ändrar nettoposter till bruttoposter, eller att studera listan per det datum då bokföringsposten fördes in i huvudboken, för att hjälpa revisorn att utforma svar på riskerna som har identifierats hänförligt till bokföringsposter.

⁴² ISA 240, punkterna 28 och A33.

ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

Kontroller för vilka revisorn planerar att utföra granskning av (se punkt 26 a iii)

A162. Revisorn fastställer om det finns några risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån för vilka det inte är möjligt att erhålla tillräckliga och lämpliga revisionsbevis enbart genom substansgranskning. Revisorn måste, enligt ISA 330,⁴³ utforma och genomföra test av kontroller som avser sådana risker för väsentliga felaktigheter för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån. Det får till följd att när det finns sådana kontroller som hanterar dessa måste de identifieras och utvärderas.

A163. I andra fall, när revisorn planerar att beakta kontrollernas funktion när han eller hon fastställer art, tidpunkter och omfattning av substansgranskning enligt ISA 330 måste sådana kontroller också identifieras eftersom ISA 330⁴⁴ kräver att revisorn utformar och genomför tester av dessa kontroller.

Exempel:

Revisorn kan planera att granska funktionen hos kontroller

- av rutintransaktionsslag eftersom en sådan granskning kan vara effektivare för stora volymer av homogena transaktioner,
- avseende hur fullständig och riktig den information som företaget framställer är (t.ex. kontroller av upprättandet av systemgenererade rapporter) för att fastställa hur tillförlitlig den informationen är, när revisorn har för avsikt att förlita sig på dessa kontroller för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder,
- avseende verksamhets- och efterlevnadsmålen när de gäller data som revisorn utvärderar eller använder när han eller hon utför granskningsåtgärder.

A164. Revisorns planer på att granska kontrollernas funktion kan också påverkas av de identifierade riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. Om till exempel brister identifieras som är hänförliga till kontrollmiljön kan detta påverka revisorns övergripande förväntningar på de direkta kontrollernas funktion.

Andra kontroller som revisorn anser är lämpliga (se punkt 26 a iv)

A165. Andra kontroller som revisorn kan anse är lämpliga att identifiera, utvärdera utformningen av och fastställa att de är införda, kan omfatta

- kontroller som avser risker som bedöms ligga högre i spektrumet av inneboende risker men som inte har bedömts vara betydande risker,
- kontroller hänförliga till avstämningen av detaljerat bokföringsmaterial mot huvudboken, eller
- kompletterande kontroller i företaget, om man använder sig av en serviceorganisation.⁴⁵

Identifiera IT-applikationer och andra aspekter på IT-miljön, IT-relaterade risker och allmänna IT-kontroller (se punkt 26 b–c)

Bilaga 5 omfattar exempel på egenskaper hos IT-applikationer och andra aspekter av IT-miljön, samt vägledning hänförlig till dessa egenskaper, som kan vara relevanta vid identifieringen av IT-applikationer och andra aspekter av IT-miljön som är föremål för IT-relaterade risker.

Identifiera IT-applikationer och andra aspekter av IT-miljön (se punkt 26 b)

Varför revisorn identifierar IT-relaterade risker och allmänna IT-kontroller hänförliga till IT-applikationer och andra aspekter av IT-miljön

⁴³ ISA 330, punkt 8 b.

⁴⁴ ISA 330, punkt 8 a.

⁴⁵ ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitat en servicebyrå.*

A166. Förstå de IT-relaterade riskerna och de allmänna IT-kontroller som har införts av företaget för att hantera dessa risker kan påverka

- Revisorns beslut om huruvida han eller hon ska granska kontrollernas funktion för att hantera riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

Exempel:

När de allmänna IT-kontrollerna inte är utformade på ett ändamålsenligt sätt eller inte har införts på ett lämpligt sätt för att hantera de IT-relaterade riskerna (t.ex. att kontrollerna inte på ett lämpligt sätt förhindrar eller upptäcker obehöriga förändringar av program eller obehörig åtkomst till IT-applikationer) kan detta påverka revisorns beslut att förlita sig på automatiserade kontroller inom de IT-applikationer som påverkas.

- Revisorns bedömning av kontrollrisk på påståendenivån.

Exempel:

Den löpande funktionen hos en informationsbearbetningskontroll kan bero på vissa allmänna IT-kontroller som förhindrar eller upptäcker obehöriga programändringar i IT-informationsbearbetningskontrollen (dvs. programändringskontroller av den tillhörande IT-applikationen). Under sådana omständigheter kan den allmänna funktionen (eller brist på densamma) hos den allmänna IT-kontrollen påverka revisorns bedömning av kontrollrisken (t.ex. kan kontrollrisken vara högre när sådana allmänna IT-kontroller förväntas vara bristfälliga eller om revisorn inte planerar att testa de allmänna IT-kontrollerna).

- Revisorns strategi för att granska information som tas fram av företaget som kommer från eller inbegriper företagets IT-applikationer.

Exempel:

När information som tas fram av företaget för att användas som revisionsbevis tas fram av IT-applikationer kan revisorn bestämma sig för att granska kontroller över systemgenererade rapporter, inklusive identifiering och testning av allmänna IT-kontroller som hanterar risker för otillbörliga eller obehöriga programändringar eller direkta ändringar av data i rapporterna.

- Revisorns bedömning av inneboende risker på påståendenivån.

Exempel:

Där det förekommer betydande eller omfattande programmeringsändringar av en IT-applikation för att hantera nya eller reviderade rapporteringskrav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan det vara ett tecken på komplexiteten i de nya kraven och deras effekt på företagets finansiella rapporter. När sådana omfattande data- eller programmeringsändringar förekommer blir sannolikt även IT-applikationen föremål för IT-relaterade risker.

- Utformningen av fortsatta granskningsåtgärder.

Exempel:

Om informationsbearbetningskontroller är beroende av allmänna IT-kontroller kan revisorn bestämma sig för att testa funktionerna hos allmänna IT-kontroller, vilket då kräver att test av kontroller utformas för sådana allmänna IT-kontroller. Om revisorn under samma omständigheter bestämmer sig för att inte granska att de allmänna IT-kontrollerna fungerar, eller om de allmänna IT-kontrollerna förväntas vara ineffektiva, kan de IT-relaterade risker som revisorn granskar, behöva hanteras genom att revisorn utformar processer för substansgranskning. Men de IT-relaterade riskerna kanske inte kan hanteras när sådana risker avser risker för vilka inte enbart substansgranskning ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Under sådana omständigheter kan revisorn behöva överväga betydelsen för uttalanden i revisors rapport.

Identifiera IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker

A167. För de IT-applikationer som är relevanta för informationssystemet kan en förståelse av karaktären på och komplexiteten i de specifika IT-processerna och de allmänna IT-kontrollerna som företaget har inrättat hjälpa revisorn att fastställa vilka IT-applikatio-

ISA
ISQC
m.m.

ner som företaget förlitar sig på för att på ett korrekt sätt bearbeta och upprätthålla integriteten i informationen i företagets informationssystem. Sådana IT-applikationer kan vara föremål för IT-relaterade risker.

A168. Att identifiera de IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker omfattar att beakta kontroller som identifieras av revisorn eftersom sådana kontroller kan omfatta användningen av IT eller vara beroende av IT. Revisorn kan fokusera på huruvida en IT-applikation omfattar automatiserade kontroller som ledningen förlitar sig på och som revisorn har identifierat, inklusive kontroller som hanterar risker för vilka inte enbart substansgranskningar utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisorn kan också beakta hur informationen lagras och bearbetas i informationssystemet avseende väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar samt huruvida ledningen är beroende av allmänna IT-kontroller för att upprätthålla integriteten för den informationen.

A169. De kontroller som identifieras av revisorn kan vara beroende av systemgenererade rapporter, i vilket fall IT-applikationerna som tar fram de rapporterna kan vara föremål för IT-relaterade risker. I andra fall kanske inte revisorn planerar att förlita sig på kontrollerna av de systemgenererade rapporterna och planerar att direkt granska in- eller utdata i sådana rapporter, i vilket fall revisorn kanske inte identifierar de hänförliga IT-applikationerna som föremål för IT-relaterade risker.

Skalbarhet

A170. Hur djup revisorns förståelse av IT-processerna är, inklusive i vilken omfattning företaget har allmänna IT-kontroller på plats, kommer att variera beroende på företagets karaktär och dess IT-miljö, samt baserat på arten och omfattningen av de kontroller som revisorn identifierar. Antalet IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker varierar också baserat på dessa faktorer.

Exempel:

- Ett företag som använder kommersiell programvara och som inte har tillgång till källkoden för att göra några programändringar, kan ha processer eller rutiner för att konfigurera programvaran (t.ex. kontoplanen, rapportparametrar eller tröskelvärden). Dessutom kan företaget ha en process eller rutiner för att hantera åtkomsten till programmet (t.ex. en särskilt utsedd person med administratörsrättigheter till den kommersiella programvaran). Under sådana omständigheter kommer företaget sannolikt inte att ha eller behöva några formaliserade allmänna IT-kontroller.
- I motsats till det kan ett större företag i hög grad vara beroende av IT och IT-miljön kan omfatta ett flertal IT-applikationer, och IT-processerna för att hantera IT-miljön kan vara komplexa (t.ex. kanske det finns en särskild IT-avdelning som utvecklar och gör programändringar och hanterar åtkomsträttigheter), inklusive att företaget har infört formaliserade allmänna IT-kontroller av sina IT-processer.
- När ledningen inte förlitar sig på automatiserade kontroller eller allmänna IT-kontroller för att bearbeta transaktioner eller underhålla data, och revisorn inte har identifierat några automatiserade kontroller eller andra informationsbearbetningskontroller (eller några som är beroende av allmänna IT-kontroller), kanske revisorn planerar att direkt granska information som tas fram genom företagets IT-system och kanske inte identifierar några IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker.
- När ledningen förlitar sig på en IT-applikation för att bearbeta eller underhålla data och datavolymer är betydande, och ledningen förlitar sig på IT-applikationen för att utföra automatiserade kontroller som revisorn också har identifierat är IT-applikationen sannolikt föremål för IT-relaterade risker.

A171. När ett företag har en större komplexitet i sin IT-miljö krävs det sannolikt engagemang från medarbetare med specialistkompetens inom IT för att identifiera IT-applikationerna och andra aspekter på IT-miljön, och fastställa de hänförliga IT-relaterade riskerna. Ett sådant engagemang är sannolikt nödvändigt, och kan behöva vara omfattande för komplexa IT-miljöer.

Identifiera andra aspekter av företagets IT-miljö som är föremål för IT-relaterade risker

A172. Andra aspekter av företagets IT-miljö som kan vara föremål för IT-relaterade risker omfattar nätverket, operativsystem och, i vissa fall, gränssnittet mellan IT-applikationer. Andra aspekter av IT-miljön identifieras vanligtvis inte när revisorn inte identifierar IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker. När revisorn har identifierat IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker är det sannolikt att även andra aspekter av IT-miljön (t.ex. databas, operativsystem, nätverk) identifieras eftersom sådana aspekter stödjer och samverkar med de identifierade IT-applikationerna.

Identifiera IT-relaterade risker och allmänna IT-kontroller (se punkt 26 c)

Bilaga 6 beskriver överväganden för att förstå de allmänna IT-kontrollerna.

ISA
ISQC
m.m.

A173. När revisorn identifierar de IT-relaterade riskerna kan han eller hon beakta arten på den identifierade IT-applikationen eller andra aspekter på IT-miljön och anledningen till att dessa är föremål för IT-relaterade risker. För vissa identifierade IT-applikationer eller andra aspekter på IT-miljön kan revisorn identifiera tillämpliga IT-relaterade risker som främst härrör från obehörig åtkomst eller obehöriga programändringar liksom sådana som hanterar risker hänförliga till otillbörliga ändringar av data (t.ex. risken för otillbörliga förändringar av data genom direkt åtkomst till databaser eller möjligheten att direkt manipulera information).

A174. Omfattningen av och arten på de IT-relaterade riskerna varierar beroende på arten på och egenskaperna hos de identifierade IT-applikationerna och andra aspekter av IT-miljön. Tillämpliga IT-risker kan uppkomma när företaget använder externa eller interna tjänsteleverantörer för identifierade delar av sin IT-miljö (t.ex. lägga ut värdskapet för sin IT-miljö till en tredje part eller använda ett gemensamt servicecenter för en central hantering av IT-processer i en koncern). Tillämpliga IT-relaterade risker kan också identifieras hänförliga till cybersäkerheten. Det är mer sannolikt att det förekommer fler IT-relaterade risker när volymerna eller komplexiteten i automatiserade programkontroller är större och ledningen har större tillit till de kontrollerna för en effektiv bearbetning av transaktioner eller att dessa kontroller säkerställer en effektiv underliggande information.

Utvärdera utformningen och fastställa införandet av identifierade kontroller i kontrollaktivitetskomponenten (se punkt 26 d)

A175. Vid bedömning av hur en kontroll är utformad beaktar revisorn huruvida kontrollen, ensam eller i kombination med andra kontroller, ändamålsenligt klarar att förhindra, eller upptäcka och rätta, väsentliga felaktigheter (dvs. målet med kontrollen).

A176. Revisorn bekräftar hur en identifierad kontroll har införts genom att fastställa att kontrollen finns och att företaget använder den. Det är ingen större mening med att revisorn bedömer hur en kontroll som inte är ändamålsenligt utformad har införts. Därför bedömer revisorn först kontrollens utformning. En kontroll som inte är korrekt utformad kan utgöra en brist i kontrollen.

A177. I riskbedömning med syfte att inhämta revisionsbevis om utformningen och införandet av identifierade kontroller i kontrollaktivitetskomponenten kan följande aktiviteter ingå:

- frågor till företagets anställda,
- observation av utförandet av specifika kontroller,
- inspektion av dokument och rapporter.

Enbart frågor är emellertid inte tillräckligt för detta ändamål.

A178. Revisorn kan förvänta sig, utifrån erfarenheter från tidigare revisioner eller baserat på det aktuella årets riskbedömning, att ledningen inte har ändamålsenligt utformade eller införda kontroller för att hantera väsentliga risker. I sådana fall kan bedömningen som genomförs för att tillgodose kraven i punkt 26 d bestå av att avgöra att sådana kon-

troller inte har utformats eller införts på ett ändamålsenligt sätt. Om resultaten av bedömningen tyder på att kontrollerna nyligen har utformats eller införts måste revisorn genomföra bedömningen i punkterna 26 b–d avseende de nyligen utformade eller införda kontrollerna.

A179. Revisorn kan dra slutsatsen att en kontroll som är ändamålsenligt utformad och införd kan vara lämplig att granska för att ta dess funktion i beaktande när han eller hon utformar sin substansgranskning. När en kontroll däremot inte är ändamålsenligt utformad eller införd är det ingen mening med att testa den. När revisorn planerar att testa en kontroll utgör informationen som har inhämtats om i vilken grad kontrollen hanterar risken/riskerna för väsentliga felaktigheter, indata till revisorns bedömning av kontrollrisken på påståendenivån.

A180. Det är inte tillräckligt att utvärdera utformningen och fastställa införandet av identifierade kontroller i kontrollaktivitetskomponenten för att granska att de fungerar. För automatiserade kontroller kan revisorn emellertid planera att granska funktionen hos automatiserade kontroller genom att identifiera och granska allmänna IT-kontroller som sörjer för en konsekvent drift av en automatiserad kontroll, i stället för att utföra tester av funktionen hos de automatiserade kontrollerna direkt. Att inhämta ett revisionsbevis som avser införandet vid en viss tidpunkt av en manuell kontroll ger inte revisionsbevis avseende kontrollens funktion vid andra tidpunkter under den räkenskapsperiod som revisionen omfattar. Granskning av kontrollernas funktion, inklusive granskning av indirekta kontroller, beskrivs närmare i ISA 330.⁴⁶

A181. När revisorn inte planerar att granska att identifierade kontroller fungerar kan revisorns förståelse ändå hjälpa till vid utformningen av art, tidpunkter och omfattning av den substansgranskning som är ett svar på den hänförliga risken för väsentliga felaktigheter.

Exempel:

Utfallen av denna riskbedömning kan ligga till grund för revisorns bedömning av möjliga avvikelser i en population när han eller hon utformar ett urval av transaktioner för granskning.

Brister i kontrollerna i företagets system för intern kontroll (se punkt 27)

A182. När revisorn genomför utvärderingarna av var och en av komponenterna i företagets system för intern kontroll⁴⁷ kan hon eller han fastställa att vissa av företagets riktlinjer för en komponent inte är lämplig med beaktande av företagets karaktär och omständigheter. En sådan bedömning kan vara ett tecken som hjälper revisorn att identifiera brister i kontrollerna. Om revisorn har identifierat en eller flera brister i kontrollerna kan revisorn beakta effekten av dessa brister för kontrollerna när han eller hon utformar ytterligare granskningsåtgärder i enlighet med ISA 330.

A183. Om revisorn har identifierat en eller flera brister i kontrollerna kräver ISA 265⁴⁸ att revisorn avgör om dessa brister, enskilt eller i kombination med andra, utgör en betydande brist. Revisorn gör en professionell bedömning när han eller hon avgör om en brist utgör en betydande brist.⁴⁹

Exempel:

⁴⁶ ISA 330, punkterna 8–11.

⁴⁷ Punkterna 21 b, 22 b, 24 c, 25 c och 26 d.

⁴⁸ ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen*, punkt 8.

⁴⁹ ISA 265, punkterna A6–A7 anger tecken på betydande brister, och frågar att överväga för att avgöra om en brist, eller en kombination av brister, i den interna kontrollen utgör en betydande brist.

Omständigheter som kan tyda på att det föreligger en betydande brist omfattar frågor som

- identifieringen av oegentligheter oavsett storlek som omfattar högsta ledningen,
- identifierade interna processer som är otillräckliga avseende rapporteringen och kommunikationen av brister som har noterats av internrevisionen,
- tidigare kommunicerade brister som inte rättas till av ledningen inom rimlig tid,
- om ledningen inte hanterar väsentliga risker, t.ex. genom att inte införa kontroller avseende väsentliga risker, och
- rättelser av tidigare publicerade finansiella rapporter.

Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkterna 28–37)

Varför revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter

A184. Risker för väsentliga felaktigheter identifieras och bedöms av revisorn för att avgöra art, tidpunkter och omfattning av de fortsatta granskningsåtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Dessa bevis gör det möjligt för revisorn att uttala sig om de finansiella rapporterna med en acceptabelt låg nivå för revisionsrisk.

A185. Information som har inhämtats under riskbedömningen används som revisionsbevis för att lägga grunden till identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter. Till exempel används information som har samlats in när revisorn bedömer utformningen av de identifierade kontrollerna och avgör om dessa kontroller har införts i kontrollaktivitetskomponenten som revisionsbevis för att stödja riskbedömningen. Sådana bevis utgör också en grund för revisorn för att utforma övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån, samt för att utforma och genomföra fortsatta granskningsåtgärder vilkas art, tidpunkter och omfattning innebär en hantering av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, enligt ISA 330.

Identifiera risker för väsentliga felaktigheter (se punkt 28)

A186. Identifieringen av risker för väsentliga felaktigheter genomförs före beaktandet av eventuella relaterade kontroller (dvs. inneboende risker), och grundar sig på revisorns preliminära bedömning av felaktigheter som har en rimlig möjlighet både att uppkomma och att vara väsentliga om de skulle uppkomma.⁵⁰

A187. Att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter lägger också grunden till revisorns beslut om relevanta påståenden, vilket hjälper revisorn att fatta beslut om väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar.

Påståenden

Varför revisorn använder påståenden

A188. När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter använder han eller hon påståenden för att beakta de olika typerna av potentiella felaktigheter som kan uppstå. Påståenden för vilka revisorn har identifierat relaterade risker för väsentliga felaktigheter är relevanta påståenden.

Användning av påståenden

A189. När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter kan han eller hon använda de kategorier av påståenden som beskrivs i punkt A190 a–b nedan eller uttrycka dem annorlunda förutsatt att alla aspekter som beskrivs nedan täcks. Revisorn kan välja att kombinera påståendena om transaktionsslag och händelser samt tillhörande upplysningar med påståendena om konton samt tillhörande upplysningar.

⁵⁰ ISA 200, punkt A15a.

A190. Påståenden som revisorn använder när han eller hon beaktar de olika typerna av potentiella felaktigheter som kan uppstå kan delas in i följande kategorier:

- a. Påståenden om transaktionsslag och händelser samt tillhörande upplysningar för den räkenskapsperiod som omfattas av revisionen:
 - i. Förekomst – transaktioner och händelser som har redovisats, eller om vilka upplysning lämnats, har inträffat och dessa transaktioner och händelser hänför sig till företaget.
 - ii. Fullständighet – alla transaktioner och händelser som ska ha bokförts har också bokförts och alla tillhörande upplysningar som ska tas med i de finansiella rapporterna har tagits med.
 - iii. Riktighet – belopp och andra data som rör de redovisade transaktionerna och händelserna har bokförts korrekt och tillhörande upplysningar är riktigt beskrivna och värden anges korrekt.
 - iv. Avklipp – transaktioner och händelser har bokförts under rätt räkenskapsperiod.
 - v. Klassificering – transaktioner och händelser har bokförts på rätt konton.
 - vi. Presentation – transaktioner och händelser är korrekt sammanslagna eller uppdelade samt tydligt beskrivna. Tillhörande upplysningar är relevanta och begripliga mot bakgrund av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- b. Påståenden om saldon och tillhörande upplysningar vid räkenskapsperiodens slut:
 - i. Existens – tillgångar, skulder och ägarintressen existerar.
 - ii. Rättigheter och förpliktelser – företaget innehar eller kontrollerar rättigheterna till tillgångarna, och skulderna är företagets ansvar.
 - iii. Fullständighet – alla tillgångar, skulder och ägarintressen som ska bokföras har också bokförts och alla tillhörande upplysningar som ska tas med i de finansiella rapporterna har tagits med.
 - iv. Riktighet, värdering och allokering – tillgångar, skulder och ägarintressen har tagits upp till korrekta belopp i de finansiella rapporterna och eventuella justeringar av värderingar eller allokeringar har bokförts på lämpligt sätt. Tillhörande upplysningar är riktigt beskrivna och värden anges korrekt.
 - v. Klassificering – tillgångar, skulder och ägarintressen redovisas i rätt post i balans- och resultaträkningen.
 - vi. Presentation – tillgångar, skulder och ägarintressen är korrekt sammanslagna eller uppdelade samt tydligt beskrivna. Tillhörande upplysningar är relevanta och begripliga mot bakgrund av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A191. De påståenden som beskrivs i punkt A190 a–b ovan, anpassade efter vad som är tillämpligt, kan också användas av revisorn när han eller hon överväger de olika typerna av felaktigheter som kan finnas i upplysningarna och som inte har direkt koppling till bokförda transaktionsslag, händelser eller konton.

Exempel:

Ett exempel på den typen av upplysning inkluderar när det kan finnas krav på att företaget enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering beskriver sin exponering för risker till följd av finansiella instrument, däribland hur riskerna uppstår; mål, riktlinjer och rutiner för hantering av riskerna samt de metoder som används för att mäta riskerna.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A192. När företagsledningen i företag inom den offentliga sektorn gör påståenden om de finansiella rapporterna kan företagsledningen, utöver de påståenden som anges i punkt A190 a–b, ofta påstå att transaktioner eller händelser har utförts enligt lagar eller andra författningar. Sådana påståenden kan ligga inom omfattningen och inriktningen för en revision av finansiella rapporter.

Risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån (se punkterna 28 a och 30)

Varför revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån

A193. Revisorn identifierar riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån för att fastställa om riskerna genomsyrar de finansiella rapporterna och därmed skulle kräva ett övergripande svar enligt ISA 330.⁵¹

A194. Därutöver kan risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån även påverka enskilda påståenden, och att identifiera dessa risker kan hjälpa revisorn att bedöma risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, och när han eller hon utformar fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de identifierade riskerna.

Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån

A195. Risk för väsentliga felaktigheter på rapportnivån hänför sig till risker som genomsyrar de finansiella rapporterna som helhet och kan påverka många påståenden. Den här typen av risker är inte nödvändigtvis risker som kan kopplas till särskilda påståenden på transaktionslags-, konto- eller upplysningsnivåerna (t.ex. risk för att ledningen sätter sig över kontrollerna). De utgör snarare omständigheter som kan höja riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Revisorns utvärdering av huruvida identifierade risker allmänt skulle kunna påverka de finansiella rapporterna stödjer revisorns bedömning av risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. I andra fall kan också ett antal påståenden identifieras som känsliga för denna risk, och kan därför påverka revisorns riskidentifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

Exempel:

Företaget står inför rörelseförluster och likviditetsproblem och är beroende av finansiering som ännu inte har säkrats. Under sådana omständigheter kan revisorn fastställa att upprättande av finansiella rapporter enligt fortlevnadsprincipen ger upphov till en risk för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. I den situationen kan ramverket för den finansiella rapporteringen behöva tillämpas med hjälp av en likvidationsvärdering, vilket på ett avgörande sätt skulle påverka alla påståenden.

A196. Revisorns identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån påverkas av revisorns förståelse av företagets system för intern kontroll, i synnerhet revisorns förståelse av kontrollmiljön, företagets riskbedömning samt företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll, och

- utfallet av de hänförliga utvärderingar som krävs enligt punkterna 21 b, 22 b, 24 c och 25 c, och
- eventuella brister i kontrollerna som identifieras enligt punkt 27.

Särskilt risker på rapportnivån kan uppkomma genom brister i kontrollmiljön eller från yttre händelser eller faktorer såsom en vikande konjunktur.

A197. Risker för väsentliga felaktigheter till följd av oegentligheter kan vara särskilt relevanta när revisorn ska bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån.

Exempel:

Revisorn förstår av frågor till ledningen att företagets finansiella rapporter ska användas vid diskussioner med långivare för att säkra ytterligare finansiering för att upprätthålla rörelsekapitalet. Revisorn kan därmed dra slutsatsen att det föreligger en större känslighet för felaktigheter till följd av riskfaktorer för oegentligheter som påverkar de inreboende riskerna (dvs. att de finansiella rapporterna är känsliga för väsentliga felaktigheter på grund av risken för bedräglig finansiell rapportering, såsom för högt redovisade tillgångar och intäkter och för lågt redovisade skulder och kostnader, för att säkra att finansieringen kan erhållas).

ISA
ISQC
m.m.

⁵¹ ISA 330, punkt 5.

A198. Revisorns förståelse, inklusive de tillhörande utvärderingarna, av kontrollmiljön och andra komponenter i systemet för intern kontroll kan leda till tvivel när det gäller revisorns förmåga att inhämta revisionsbevis på vilka han eller hon kan grunda sitt uttalande i revisors rapport eller vara orsak till att avgå från uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Exempel:

- Som ett resultat av att revisorn utvärderar företagets kontrollmiljö, har revisorn farhågor rörande företagsledningens hederlighet, vilka kan vara så allvarliga att revisorn drar slutsatsen att risken för att företagsledningen avsiktligt har lämnat felaktig information i de finansiella rapporterna är så hög att en revision inte kan utföras.
- Som ett resultat av sin utvärdering av företagets informationssystem och kommunikation fastställer revisorn att betydande ändringar i IT-miljön har skötts illa, med liten översyn från ledning och styrelse. Revisorn kommer till slutsatsen att det finns anledning till betydande oro i fråga om skicket på och tillförlitligheten hos företagets räkenskapsmaterial. Under sådana omständigheter kan revisorn dra slutsatsen att det är osannolikt att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kommer att finnas tillgängliga för att stödja ett omodifierat uttalande om de finansiella rapporterna.

A199. ISA 705 (omarbetad)⁵² fastställer krav för och ger vägledning när revisorn ska avgöra om han eller hon behöver uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig eller, vilket kan krävas i vissa fall, om han eller hon ska avgå från uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A200. För företag inom den offentliga sektorn kan identifieringen av risker på rapportnivå omfatta överväganden av frågor hänförliga till känslighet för det politiska klimatet, offentliga intressen och program.

Risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivå (se punkt 28 b)

Bilaga 2 ger exempel inom området för inneboende riskfaktorer, på händelser eller omständigheter som kan tyda på att känsligheten för felaktigheter kan vara väsentlig.

A201. Risker för väsentliga felaktigheter som inte genomgripande påverkar de finansiella rapporterna utgör risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivå.

Relevanta påståenden samt betydande transaktionsslag, konton och upplysningar (se punkt 29)

Varför relevanta påståenden samt betydande transaktionsslag, konton och upplysningar fastställs

A202. Att fastställa relevanta påståenden samt betydande transaktionsslag, konton och upplysningar utgör grunden för omfattningen av revisorns förståelse av företagets informationssystem som måste inhämtas enligt punkt 25 a. Denna förståelse kan även hjälpa revisorn att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkt A86).

Automatiserade verktyg och tekniker

A203. Revisorn kan använda automatiserade tekniker som hjälp för att identifiera betydande transaktionsslag, konton och upplysningar.

⁵² ISA 705 (omarbetad) *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor.*

Exempel:

- En hel population av transaktioner kan analyseras med hjälp av automatiserade verktyg och tekniker för att förstå deras karaktär, källa, storlek och omfattning. Revisorn kan genom att tillämpa automatiserade tekniker till exempel identifiera att ett konto med nollsaldo vid periodens utgång består av ett stort antal kvittnings-transaktioner och bokföringsposter som har bokförts under perioden, som visar att kontosaldot eller transaktionsslaget kan vara betydande (t.ex. ett avräkningskonto för löneutbetalningar). Samma avräkningskonto för löneutbetalningar kan också identifiera kostnadsersättningar till ledningen (och andra anställda), som skulle kunna utgöra en betydande upplysning eftersom dessa utbetalningar har gjort till närstående.
- Revisorn kan genom att analysera flödena i en hel grupp intäktstransaktioner lättare identifiera ett betydande transaktionsslag som inte har identifierats tidigare.

ISA
ISQC
m.m.*Upplysningar som kan vara betydande*

A204. Betydande upplysningar omfattar både kvantitativa och kvalitativa upplysningar för vilka det finns ett eller flera relevanta påståenden. Exempel på upplysningar som har kvalitativa aspekter och för vilka det kan finnas relevanta påståenden och som därmed kan betraktas som betydande av revisorn omfattar upplysningar om följande:

- likviditet och avtalsvillkor för skulder för ett företag med ekonomiska problem,
- händelser eller omständigheter som har lett till att en nedskrivning redovisas,
- huvudsakliga källor till osäkerhet i uppskattningar, däribland antaganden om framtiden,
- karaktären på en ändring i redovisningsprincip och andra relevanta upplysningar som krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, där t.ex. nya rapporteringskrav väntas ha en betydande effekt på företagets finansiella ställning och resultat,
- avtal om aktierelaterade ersättningar, däribland information om hur eventuella redovisade belopp fastställdes samt andra relevanta upplysningar,
- närstående och transaktioner med närstående,
- känslighetsanalys, innefattande effekterna av ändringar i antaganden som används i företagets värderingstekniker, som ska göra det möjligt för användarna att förstå den underliggande osäkerheten i beräkningen av ett redovisat belopp eller belopp om vilket upplysning lämnas.

Bedöma risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån*Bedöma inneboende risker (se punkterna 31–33)*

Bedöma sannolikheten för och storleken på felaktigheter (se punkt 31)

Varför revisorn bedömer sannolikheten för och storleken på felaktigheter

A205. Revisorn bedömer sannolikheten för och omfattningen av felaktigheterna för identifierade risker för väsentliga felaktigheter eftersom kombinationen av sannolikheten för att en felaktighet uppstår och storleken på den möjliga felaktigheten om den skulle uppkomma avgör var i spektrumet av inneboende risker som den identifierade risken bedöms återfinnas, vilket ligger till grund för revisorns utformning av fortsatta gransknings-åtgärder för att hantera risken.

A206. Att bedöma den inneboende risken för väsentliga felaktigheter hjälper också revisorn att fastställa betydande risker. Revisorn fastställer betydande risker eftersom det krävs specifika motåtgärder för betydande risker enligt ISA 330 och andra ISA-standards.

A207. Inneboende riskfaktorer påverkar revisorns bedömning av sannolikheten för och storleken på identifierade risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. I ju högre grad ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning är känslig för väsentliga felaktigheter, desto högre är sannolikt bedömningen av inneboende risk. Att bedöma i vilken

grad inneboende riskfaktorer påverkar hur känsligt ett påstående är för felaktigheter hjälper revisorn att på ett korrekt sätt avgöra inneboende risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och utforma en mer precis motåtgärd för sådana risker.

Spektrum av inneboende risker

A208. När revisorn bedömer den inneboende risken använder han eller hon sitt professionella omdöme för att fastställa betydelsen av kombinationen av sannolikheten för och storleken på en felaktighet.

A209. Den bedömda inneboende risken avseende en särskild risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån utgör en bedömning inom ett spann, från lägre till högre, inom spektrumet av inneboende risker. Bedömningen om var i spannet den inneboende risken ligger kan variera beroende på företagets karaktär, storlek och komplexitet, och beaktar den bedömda sannolikheten för och storleken på felaktigheterna och de inneboende riskfaktorena.

A210. När revisorn överväger sannolikheten för felaktigheter beaktar han eller hon möjligheten att felaktigheter kan uppkomma baserat på utvärderingen av de inneboende riskfaktorena.

A211. När revisorn överväger storleken på felaktigheterna tar han eller hon i beaktande de kvalitativa och kvantitativa aspekterna på de möjliga felaktigheterna (dvs. felaktigheter i påståenden avseende transaktionsslag, konton eller upplysningar kan bedömas vara väsentliga på grund av storlek, art eller omständigheter).

A212. Revisorn använder betydelsen av kombinationen av sannolikheten för och storleken på en väsentlig felaktighet när han eller hon avgör var i spektrumet av inneboende risker (dvs. intervallet) som den inneboende risken bedöms ligga. Ju högre kombination av sannolikhet och storlek, desto högre bedömning av den inneboende risken, och ju lägre kombination av sannolikhet och storlek, desto lägre bedömning av den inneboende risken.

A213. För att en risk ska bedömas som högre i spektrumet av inneboende risker krävs inte att både storleken och sannolikheten behöver bedömas som höga. Det är snarare kombinationen av storleken på och sannolikheten för väsentliga felaktigheter i spektrumet av inneboende risker som avgör om den bedömda inneboende risken är högre eller lägre i spektrumet av inneboende risker. En högre inneboende risk kan också uppkomma genom olika kombinationer av sannolikhet och storlek. En högre bedömning av inneboende risker skulle till exempel kunna komma sig av en lägre sannolikhet men en mycket hög storlek.

A214. För att kunna utveckla lämpliga strategier för att svara på risker för väsentliga felaktigheter kan revisorn dela in risker för väsentliga felaktigheter inom kategorier längs spektrumet av inneboende risker, baserat på sin bedömning av de inneboende riskerna. Dessa kategorier kan beskrivas på olika sätt. Oavsett vilken metod som används för kategorisering, är revisorns bedömning av inneboende risker ändamålsenlig när utformningen och genomförandet av fortsatta granskningsåtgärder för att hantera identifierade risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är lämpligt svarande mot bedömningen av de inneboende riskerna och skälen till den bedömningen.

Övergripande risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån (se punkt 31 b)

A215. När revisorn bedömer risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån kan han eller hon dra slutsatsen att vissa av riskerna för väsentliga felaktigheter genomgripande påverkar de finansiella rapporterna som helhet och potentiellt påverkar många påståenden. Då kan revisorn uppdatera sin identifiering av väsentliga felaktigheter på rapportnivån.

A216. I de fall där risker för väsentliga felaktigheter identifieras som risker på rapportnivån till följd av sin genomgripande påverkan på ett antal påståenden, och kan kopplas till specifika påståenden, måste revisorn ta de riskerna i beaktande när han eller hon bedömer den inneboende risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A217. När revisorer inom den offentliga sektorn använder sitt professionella omdöme gällande risken för väsentliga felaktigheter kan de beakta komplexiteten i författningar och direktiv, och riskerna för överträdelser av myndigheternas bestämmelser.

Betydande risk (se punkt 32)

Varför betydande risker fastställs och vad det innebär för revisionen

A218. Fastställandet av betydande risker ger revisorn möjlighet att rikta större uppmärksamhet mot de risker som ligger i den övre delen av spektrumet av inneboende risker, genom att utföra vissa obligatoriska motåtgärder, däribland följande:

- Kontroller som hanterar betydande risker måste identifieras i enlighet med punkt 26 a i, med krav på att utvärdera om kontrollen har utformats på ett ändamålsenligt sätt och införts i enlighet med punkt 26 d.
- ISA 330 kräver att kontroller som hanterar betydande risker ska prövas under den aktuella perioden (när revisorn avser att förlita sig på att sådana kontroller fungerar) och substansgranskningsåtgärder ska planeras och genomföras som är specifikt avsedda som svar på den identifierade betydande risken.⁵³
- ISA 330 kräver att revisorn inhämtar mer avgörande revisionsbevis ju högre revisorns bedömning av risken är.⁵⁴
- ISA 260 (omarbetad) kräver kommunikation med styrelsen om de betydande risker som identifieras av revisorn.⁵⁵
- ISA 701 kräver att revisorn beaktar betydande risker när han eller hon avgör de frågor som krävde revisorns särskilda uppmärksamhet, vilket är frågor som kan utgöra särskilt betydelsefulla områden.⁵⁶
- En genomgång av revisionsdokumentationen vid rätt tidpunkt av den ansvariga revisorn vid lämpliga stadier under revisionen medger att viktiga frågor, inklusive betydande risker, kan lösas i rätt tid på ett sätt som den ansvariga revisorn finner nöjaktigt senast per datumet för revisionsberättelsen.⁵⁷
- ISA 600 kräver större engagemang från koncernens ansvariga revisor om den betydande risken avser en enhet i en koncernrevision och att koncernens uppdrags-team ska styra det behövliga arbete som enhetsrevisor utför på enheten.⁵⁸

Fastställa betydande risker

A219. När revisorn fastställer betydande risker kan han eller hon först identifiera de bedömda risker för väsentliga felaktigheter som har bedömts som högre på spektrumet av inneboende risker för att utgöra grunden till att överväga vilka risker som kan ligga nära den översta delen. Vad som är nära den översta delen av spektrumet av inneboende risker skiljer sig från ett företag till ett annat, och är inte nödvändigtvis samma för ett företag från period till period. Det kan bero på karaktären på och omständigheterna för det företag för vilket risken bedöms.

ISA
ISQC
m.m.

⁵³ ISA 330, punkterna 15 och 21.

⁵⁴ ISA 330, punkt 7 b.

⁵⁵ ISA 260 (omarbetad), punkt 15.

⁵⁶ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*, punkt 9.

⁵⁷ ISA 220, punkterna 17 och A19.

⁵⁸ ISA 600, punkterna 30 och 31.

A220. Fastställandet av vilka av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som är nära den översta delen av spektrumet av inneboende risker, och som därmed utgör betydande risker, är en fråga om professionellt omdöme, såvida inte risken är av en typ som har specificerats för att behandlas som en betydande risk enligt kraven i andra standarder. ISA 240 fastställer ytterligare krav och ger vägledning om hur risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska identifieras och behandlas.⁵⁹

Exempel:

- Kontanter hos en detaljhandlare på en stormarknad skulle vanligtvis bedömas som om det fanns en hög sannolikhet för möjliga felaktigheter (på grund av risken för att kontanterna stjäls), men beloppen är normalt sett mycket låga (på grund av de låga nivåerna av kontanter som hanteras i butikerna). Kombinationen av dessa två faktorer på spektrumet av inneboende risker resulterar sannolikt inte i att förekomsten av kontanter fastställs som en betydande risk.
- Ett företag deltar i förhandlingar om att sälja ett affärssegment. Revisorn överväger effekten på nedskrivningen av goodwill, och kan fastställa att det finns en större sannolikhet för möjliga felaktigheter och högre belopp på grund av påverkan av inneboende riskfaktorer avseende subjektivitet, osäkerhet och känslighet för partiskhet i ledningen eller andra riskfaktorer för oegentligheter. Det kan leda till att behovet av nedskrivning av goodwill anses vara en betydande risk.

A221. Revisorn beaktar också de relativa effekterna av inneboende riskfaktorer när han eller hon bedömer de inneboende riskerna. Ju lägre effekten av inneboende riskfaktorer, desto lägre blir sannolikt den bedömda risken. Risker för väsentliga felaktigheter som kan bedömas som att de har en högre inneboende risk och därmed kan anses utgöra en betydande risk kan föreligga vid följande omständigheter:

- transaktioner för vilka det finns flera olika godtagbara sätt att redovisa så att subjektivitet är inblandad,
- uppskattningar i redovisningen som innefattar ett stort mått av osäkerhet eller komplexa modeller,
- komplexitet i insamling och bearbetning av data som underlag för kontosaldon,
- konton eller kvantitativa uppgifter som baseras på komplexa beräkningar,
- redovisningsprinciper som kan vara föremål för olika tolkningar,
- förändringar i företagets verksamhet som innebär ändringar av redovisningen, t.ex. sammanslagningar och förvärv.

Risker för vilka inte enbart substansgranskningar utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (se punkt 33)

Varför risker för vilka enbart substansgranskningar inte utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis måste identifieras

A222. På grund av karaktären på en risk för väsentliga felaktigheter, och de kontrollaktiviteter som hanterar den risken, är under vissa omständigheter det enda sättet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att granska kontrollernas funktion. Följaktligen finns det ett krav på revisorn att identifiera sådana risker på grund av betydelsen för utformningen och genomförandet av fortsatta granskningsåtgärder enligt ISA 330 för att hantera risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

A223. Punkt 26 a iii kräver också att revisorn identifierar kontroller som hanterar risker där enbart substansgranskning inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis eftersom revisorn enligt ISA 330⁶⁰ måste utforma och genomföra tester av sådana kontroller.

⁵⁹ ISA 240, punkterna 26–28.

⁶⁰ ISA 330, punkt 8.

Att fastställa för vilka risker enbart substansgranskning inte utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

A224. När rutinmässiga affärstransaktioner är föremål för en i hög grad automatiserad bearbetning med endast liten manuell hantering eller ingen manuell hantering alls, kanske det inte går att enbart utföra substansgranskningar för att hantera risken. Detta kan vara fallet i situationer där en betydande del av ett företags information initieras, registreras, bearbetas eller rapporteras endast i elektronisk form i ett informationssystem som inbegriper en hög grad av integrationen mellan de olika IT-applikationerna. I sådana fall gäller följande:

- Revisionsbevis kanske enbart finns i elektronisk form och deras tillräcklighet och ändamålsenlighet beror vanligtvis på hur effektiva kontrollerna av riktighet och fullständighet är.
- Om lämpliga kontroller inte fungerar kan det hända att information initieras felaktigt eller ändras, utan att detta upptäcks.

ISA
ISQC
m.m.

Exempel:

Det är vanligtvis inte möjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis hänförliga till intäkter för ett telekommunikationsföretag enbart baserat på substansgranskning. Det beror på att bevisen för samtals- eller dataaktivitet inte existerar i en form som är observerbar. I stället genomförs vanligen omfattande granskning av kontroller för att fastställa att inledandet och avslutandet av samtal samt dataaktivitet har dokumenterats på ett korrekt sätt (t.ex. hur många minuter ett samtal pågår eller volymerna av en nedladdning) och redovisats korrekt i företagets faktureringsystem.

A225. ISA 540 (omarbetad) ger vidare vägledning avseende uppskattningar i redovisningen avseende risker för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.⁶¹ Vad avser uppskattningar i redovisningen kanske detta inte begränsas till automatiserad bearbetning, utan kan också gå att tillämpa på komplexa modeller.

Bedöma kontrollrisken (se punkt 34)

A226. Revisorns planer på att testa kontrollernas funktion grundar sig på förväntningen att kontrollerna fungerar, och detta utgör grunden för revisorns bedömning av kontrollrisken. Den initiala förväntan på kontrollernas funktion grundar sig på revisorns utvärdering i kontrollaktivitetskomponenten av hur de identifierade kontrollerna har utformats och införts. Så snart revisorn har granskat kontrollernas funktion i enlighet med ISA 330 kommer han eller hon att kunna bekräfta sin initiala förväntan avseende kontrollernas funktion. Om kontrollerna inte fungerar så väl som revisorn hade förväntat sig, måste revisorn revidera bedömningen av kontrollrisken enligt punkt 37.

A227. Revisorns bedömning av kontrollrisken kan genomföras på olika sätt beroende på vilka revisionstekniker eller -metoder han eller hon föredrar och kan uttryckas på olika sätt.

A228. Om revisorn planerar att granska kontrollernas funktion kan det vara nödvändigt att granska en kombination av kontroller för att bekräfta revisorns förväntningar på att kontrollerna fungerar. Revisorn kan planera att granska både direkta och indirekta kontroller, inklusive allmänna IT-kontroller, och i sådana fall beakta den kombinerade förväntade effekten av kontrollerna när han eller hon bedömer kontrollrisken. I den mån som den kontroll som ska granskas inte till fullo hanterar den bedömda inneboende risken fastställer revisorn påverkan på utformningen av ytterligare granskningsåtgärder för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå.

⁶¹ ISA 540 (omarbetad), punkterna A87–A89.

A229. När revisorn planerar att granska funktionen hos en automatiserad kontroll kan han eller hon också planera att granska funktionen hos de relevanta allmänna IT-kontroller som utgör en förutsättning för den fortsatta funktionen för den automatiserade kontrollen att hantera de IT-relaterade riskerna, samt utgöra grunden till revisorns förväntan att den automatiserade kontrollen fungerade under hela perioden. När revisorn förväntar sig att relaterade generella IT-kontroller inte fungerar kan denna förväntan påverka revisorns bedömning av kontrollrisken på påståendenivån och revisorns fortsatta granskningsåtgärder kan behöva omfatta substansgranskning för att hantera de tillämpliga IT-relaterade riskerna. Vidare vägledning om de åtgärder som revisorn kan vidta i dessa fall återfinns i ISA 330.⁶²

Utvärdera revisionsbevisen inhämtade från riskbedömningen (se punkt 35)

Varför revisorn utvärderar de revisionsbevis som inhämtas från riskbedömningen

A230. Revisionsbevis inhämtade från riskbedömningen är grunden för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter. Detta lägger grunden till revisorns utformning av art, tidpunkter och omfattning av fortsatta granskningsåtgärder som hanterar de hänförliga bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, på påståendenivån, enligt ISA 330. Följaktligen utgör de revisionsbevis som har inhämtats från riskbedömningen en grund för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna.

Utvärderingen av revisionsbevisen

A231. Revisionsbevis från riskbedömningen består både av information som stödjer och bekräftar ledningens påståenden, och all information som motsäger sådana påståenden.⁶³

En professionellt skeptisk inställning

A232. Vid utvärderingen av revisionsbevisen från riskbedömningen överväger revisorn om en tillräcklig förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll har uppnåtts för att kunna identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter, samt om det finns några bevis som är motsägelserfulla, vilket kan tyda på en risk för väsentliga felaktigheter.

Transaktionsslag, konton och upplysningar som inte är betydande, men som är väsentliga (se punkt 36)

A233. Enligt förklaring i ISA 320⁶⁴ övervägs väsentlighet och revisionsrisk när riskerna för väsentliga felaktigheter i transaktionsslag, konton och upplysningar identifieras och bedöms. Revisorns fastställande av väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och påverkas av revisorns uppfattning om de behov av finansiell information som användare av de finansiella rapporterna har.⁶⁵ För denna standard och punkt 18 i ISA 330 är transaktionsslag, konton eller upplysningar väsentliga om utelämnad, felaktig eller otydlig information om dem rimligen kan förväntas påverka användarnas ekonomiska beslut fattade utifrån de finansiella rapporterna som helhet.

A234. Det kan finnas transaktionsslag, konton och upplysningar som är väsentliga men som inte har fastställts som betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar (dvs. revisorn har inte identifierat några relevanta påståenden).

⁶² ISA 330, punkterna A29–A30.

⁶³ ISA 500, punkt A1.

⁶⁴ ISA 320, punkt A1.

⁶⁵ ISA 320, punkt 4.

Exempel:

Företaget kan ha en upplysning om ersättningar till högsta ledningen för vilken revisorn inte har identifierat någon risk för väsentliga felaktigheter. Däremot kan revisorn fastställa att denna upplysning är väsentlig baserat på övervägandena i punkt A233.

A235. Granskningsåtgärder för att hantera transaktionsslag, konton eller upplysningar som är väsentliga men som inte bedöms vara betydande, behandlas i ISA 330.⁶⁶ När ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning anses vara betydande enligt kraven i punkt 29 är även transaktionsslaget, kontot eller upplysningen väsentlig enligt punkt 18 i ISA 330.

Ändring av riskbedömning (se punkt 37)

A236. Under revisionen kan revisorn få tillgång till ny eller annan information som skiljer sig betydligt från den information på vilken riskbedömningen grundades.

ISA
ISQC
m.m.

Exempel:

Riskbedömningen kan vara grundad på en förväntning om att vissa kontroller fungerar tillfredsställande. När dessa kontroller granskas kan revisorn få fram revisionsbevis som visar att de inte fungerade tillfredsställande vid relevanta tidpunkter under revisionen. På samma sätt kan revisorn i samband med substansgranskning upptäcka felaktiga belopp eller större förekomster av felaktigheter än vad som överensstämmer med revisorns riskbedömningar. Under sådana omständigheter kan det hända att riskbedömningen inte korrekt avspeglar de verkliga förhållandena i företaget och det kan hända att de planerade fortsatta granskningsåtgärderna inte på ett tillfredsställande sätt kan upptäcka väsentliga felaktigheter. Punkterna 16 och 17 i ISA 330 ger ytterligare vägledning om att utvärdera kontrollers funktion.

Dokumentation (se punkt 38)

A237. Vid återkommande revisioner kan viss dokumentation föras över till framtida perioder och om nödvändigt uppdateras för att avspegla förändringar i företagets verksamhet eller processer.

A238. ISA 230 noterar bland annat att även om det inte bara finns ett enda sätt att dokumentera hur revisorn utövar en professionellt skeptisk inställning, kan revisionsdokumentationen ändå visa att revisorn har haft en professionellt skeptisk inställning.⁶⁷ När till exempel revisionsbevisen inhämtade genom arbetet med riskbedömningen omfattar bevis som både understödjer och motsäger ledningens påståenden kan dokumentationen inkludera hur revisorn värderade bevisen, inklusive de professionella bedömningar som gjordes av huruvida revisionsbevisen ger en ändamålsenlig grund för revisorns identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Exempel på andra krav i denna standard där dokumentationen kan ge bevis på att revisorn utövat en professionellt skeptisk inställning omfattar följande:

- Punkt 13, som kräver att revisorn ska utforma och genomföra sin riskbedömning på ett sätt som inte är partiskt för att inhämta revisionsbevis som kan stödja förekomsten av risker eller mot att exkludera revisionsbevis som kan motsäga förekomsten av risker.
- Punkt 17, som kräver en diskussion bland nyckelpersoner i uppdragsteamet om tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter.
- Punkterna 19 b och 20, som kräver att revisorn skaffar sig en förståelse av anledningarna till eventuella förändringar i företagets redovisningsprinciper och bedömer om företagets redovisningsprinciper är lämpliga och förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

⁶⁶ ISA 330, punkt 18.

⁶⁷ ISA 230, punkt A7.

- Punkterna 21 b, 22 b, 23 b, 24 c, 25 c, 26 d och 27, som kräver att revisorn bedömer, utifrån den nödvändiga förståelse som han eller hon har inhämtat, om komponenterna i företagets system för intern kontroll är lämpliga mot bakgrund av företagets omständigheter med beaktande av företagets karaktär och komplexitet, samt att han eller hon fastställer huruvida en eller fler brister i kontrollerna har identifierats.
- Punkt 35, som kräver att revisorn tar hänsyn till alla revisionsbevis som har inhämtats från riskbedömningen, vare sig de understödjer eller motsäger påståenden från ledningen, samt att han eller hon utvärderar huruvida revisionsbevisen inhämtade från riskbedömningen erbjuder en lämplig grund för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter.
- Punkt 36, som kräver att revisorn i tillämpliga fall bedömer om revisorns slutsats att det inte finns några risker för väsentliga felaktigheter för ett väsentligt transaktionslag, ett konto eller en upplysning fortfarande gäller.

Skalbarhet

A239. Revisorn får använda sitt professionella omdöme för att avgöra på vilket sätt kraven i punkt 38 ska dokumenteras.

A240. Mer detaljerad dokumentation, som är tillräcklig för att göra det möjligt för en erfaren revisor, som inte har någon tidigare erfarenhet av revisionen, att förstå art, tidpunkter och omfattning av de granskningsåtgärder som har genomförts, kan krävas för att visa logiken bakom gjorda svåra bedömningar.

A241. För revisionerna av mindre komplexa företag kan formen på och omfattningen av dokumentation vara enkel och relativt kortfattad. Formen på och omfattningen av revisorns dokumentation påverkas av arten, storleken och komplexiteten på företaget och dess system för intern kontroll, tillgången på information från företaget samt den granskningsmetod och -teknik som tillämpas under revisionen. Det är inte nödvändigt att dokumentera hela revisorns förståelse av företaget och angränsande frågor. Viktiga delar⁶⁸ av den förståelse som revisorn dokumenterar kan inbegripa sådana på vilken revisorn har grundat sin bedömning av risker för väsentliga felaktigheter. Revisorn behöver däremot inte dokumentera alla inneboende riskfaktorer som beaktades när han eller hon identifierade och bedömde riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

Exempel:

Vid revisioner av mindre komplexa företag kan dokumentationen av revisionen införlivas i revisorns dokumentation av den övergripande strategin och granskningsplanen.⁶⁹ På liknande sätt kan t.ex. resultaten av riskbedömningen dokumenteras separat eller dokumenteras som en del av revisorns dokumentation av fortsatta granskningsåtgärder.⁷⁰

Bilaga 1 Överväganden för att förstå företaget och dess affärsmodell (se punkterna A61–A67)

Denna bilaga beskriver målet med och omfattningen av företagets affärsmodell och ger exempel på omständigheter som revisorn kan beakta för att förstå aktiviteter i företaget som kanske ingår i affärsmodellen. Revisorns förståelse av företagets affärsmodell, och hur den påverkas av dess affärsstrategi och affärsmål, kan hjälpa revisorn att identifiera affärsrisker som kan påverka de finansiella rapporterna. Dessutom kan det hjälpa revisorn att identifiera risken för väsentliga felaktigheter.

⁶⁸ ISA 230, punkt 8.

⁶⁹ ISA 300, *Planering av revision av finansiella rapporter*, punkterna 7, 9 och A11.

⁷⁰ ISA 330, punkt 28.

Mål med och omfattning av ett företags affärsmodell

1. Ett företags affärsmodell beskriver hur ett företag betraktar t.ex. sin organisationsstruktur eller omfattningen av sina aktiviteter, verksamhetsgrenar (inklusive konkurrenter och kunder), processer, tillväxtmöjligheter, globalisering, krav enligt lagar och andra författningar samt teknik. Företagets affärsmodell beskriver hur företaget skapar, bibehåller och tar vara på finansiellt eller bredare värde, för sina intressenter.

2. Strategier är de sätt på vilka ledningen planerar att uppnå företagets mål, inklusive hur företaget planerar att hantera de risker och möjligheter som det ställs inför. Ett företags strategier ändras över tid av ledningen, för att svara mot förändringar i företagets mål samt i den interna och externa miljön i vilka verksamheten bedrivs.

3. En beskrivning av en affärsmodell omfattar vanligtvis följande:

- Omfattningen av företagets aktiviteter och varför de bedrivs.
- Företagets struktur och verksamhetens omfattning.
- Marknaderna eller de geografiska eller demografiska områdena, samt delar av värdekedjan, där företaget bedriver verksamhet, hur det samverkar med dessa marknader eller områden (huvudsakliga produkter, kundsegment och distributionsmetoder) samt vilka företagets konkurrensfördelar och -nackdelar är.
- Företagets verksamhets- eller rörelseprocesser (t.ex. processer för investeringar, finansieringsprocesser eller löpande processer) som används för att bedriva verksamheten, med fokus på de delar av affärsprocesserna som är viktiga för att skapa, bibehålla och ta vara på värde.
- Resurserna (t.ex. finansiella resurser, personal, immateriella, miljömässiga och tekniska resurser) samt andra resurser och relationer (t.ex. kunder, konkurrenter, leverantörer och anställda) som är nödvändiga eller viktiga för företagets framgångar.
- Hur företagets affärsmodell integrerar användning av IT i sina kontakter med kunder, leverantörer, långivare och andra intressenter genom IT-gränssnitt och andra tekniker.

4. En affärsrisk kan få omedelbara konsekvenser för risken för väsentliga felaktigheter när det gäller transaktionsslag, konton och upplysningar på påståande- eller rapportnivå. En affärsrisk som härrör från en betydande nedgång i marknadsvärdena på fastighetsmarknaden kan t.ex. öka risken för väsentliga felaktigheter hänförliga till värderingspåståendet för en långgivare av medelfristiga fastighetslån. Samma risk, framför allt i kombination med en svår lågkonjunktur som på samma gång ökar den underliggande risken för kreditförluster under lånens livslängd, kan emellertid också få konsekvenser på längre sikt. Den nettoexponering för kreditförluster som blir resultatet kan kasta betydande tvivel över företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om så är fallet skulle det kunna ha betydelse för ledningens, och revisorns, slutsats om företagets tillämpning av fortlevnadsprincipen vid upprättandet av de finansiella rapporterna, och fastställandet av om det föreligger en betydande osäkerhet. Om en affärsrisk kan leda till en risk för väsentliga felaktigheter beaktas därför mot bakgrund av företagets situation. Exempel på händelser och förhållanden som kan ge upphov till risk för väsentliga felaktigheter återfinns i Bilaga 2.

Företagets aktiviteter

5. Exempel på omständigheter som revisorn kan överväga när han eller hon gör sig en bild av företagets verksamhet (som ingår i företagets affärsmodell) inkluderar följande:

a. Affärsverksamhet, t.ex.:

- karaktären på inkomstkällorna, varor eller tjänster, och marknaderna, bland annat elektronisk handel såsom internetförsäljning och marknadsföringsaktiviteter,
- hur verksamheten bedrivs (t.ex. produktionsstadier och produktionsmetoder eller aktiviteter som är utsatta för miljörisiker),
- allianser, samriskföretag och till andra utlagda aktiviteter,
- geografisk spridning och branschsegmentering,

ISA
ISQC
m.m.

- lokalisering av produktionsanläggningar, lagerlokaler och kontor samt varulagens lokalisering och kvantiteter,
 - viktiga kunder och viktiga leverantörer av varor och tjänster, anställningsformer (däribland förekomsten av kollektivavtal, pensioner och andra förmåner efter avslutad anställning, aktie- och bonusbaserade incitamentsprogram samt offentlig reglering av anställningsfrågor),
 - aktivitet inom och utgifter för forskning och utveckling,
 - transaktioner med närstående.
- b. Investeringar och investeringsaktiviteter, t.ex.:
- planerade eller nyligen gjorda förvärv eller avyttringar,
 - investeringar i och avyttringar av värdepapper och lån,
 - investeringar i anläggningstillgångar,
 - investeringar i icke konsoliderade företag, bland annat partnersamarbeten utan bestämmande inflytande, samriskföretag och företag för särskilda ändamål utan bestämmande inflytande.
- c. Finansiering och finansieringsaktiviteter, t.ex.:
- ägarstruktur i större dotterföretag och intresseföretag, både konsoliderade och icke konsoliderade strukturer,
 - skuldstruktur och tillhörande villkor, inklusive finansieringsarrangemang utanför balansräkningen och leasingavtal,
 - verkliga ägare (t.ex. lokala och utländska och dessas renommé och erfarenhet) och närstående parter,
 - användning av derivatinstrument.

Karakären på "företag för särskilda ändamål"

6. Ett företag för särskilt ändamål (kallas ibland ett "specialfordon") är ett företag som i allmänhet bildas för ett smalt och väldefinierat syfte, t.ex. för att genomföra leasing eller värdepapperisering av finansiella tillgångar, eller för att utföra forsknings- och utvecklingsverksamhet. Det kan ha formen av ett bolag, en stiftelse, ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Företaget för vars räkning företaget för särskilt ändamål har skapats kan ofta överföra tillgångar till det senare (t.ex. som en del av en transaktion för att ta bort finansiella tillgångar från balansräkningen), skaffa sig rätten att använda det senare företagets tillgångar eller utföra tjänster åt det senare företaget, samtidigt som andra parter kan finansiera det senare företaget. Som ISA 550 anger kan ett företag för särskilt ändamål under vissa omständigheter vara en närstående part till företaget.⁷¹

7. Ramverk för finansiell rapportering anger ofta detaljerade villkor som kan anses innebära bestämmande inflytande eller omständigheter under vilka en konsolidering av företaget för särskilt ändamål bör övervägas. Tolkningen av kraven i sådana ramverk kräver ofta detaljerade kunskaper om de relevanta avtal som rör företaget för särskilt ändamål.

Bilaga 2 Förstå inneboende riskfaktorer (se punkterna 12 f, 19 c, A7–A8, A85–A89)

Denna bilaga ger ytterligare förklaringar av de inneboende riskfaktorerna och omständigheter som revisorn kan beakta för att förstå och använda de inneboende riskfaktorerna när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

De inneboende riskfaktorerna

1. Inneboende riskfaktorer är egenskaper hos händelser eller förhållanden som påverkar hur känsligt ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning är för felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, före beaktandet av kontroller. Sådana faktorer kan vara kvalitativa eller kvantitativa, och omfattar komplexitet, subjektivitet, förändring, osäkerhet eller känslighet för felaktigheter till följd av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer avseende oegentligheter.

⁷¹ ISA 550, punkt A7.

ter⁷² i den mån de påverkar den inneboende risken. När revisorn bildar sig en uppfattning om företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets redovisningsprinciper, enligt punkterna 19 a–b förstår revisorn också hur de inneboende riskfaktorerna påverkar känsligheten i påståenden för felaktigheter vid upp-
rättandet av de finansiella rapporterna.

2. Inneboende riskfaktorer avseende framtagandet av information som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (kallas i detta avsnitt "nödvändig information") inkluderar följande:

- *Komplexitet* – uppkommer antingen från informationens karaktär eller på det sätt som den nödvändiga informationen tas fram, inklusive när det på grund av informationens karaktär är svårt att ta fram den. Komplexitet kan t.ex. uppkomma
 - vid beräkningen av avsättning för leverantörsrabatter, eftersom det kan vara nödvändigt att beakta olika kommersiella villkor hos många olika leverantörer, eller många sammanhängande kommersiella villkor som alla är relevanta för att beräkna de upplupna rabatter leverantörerna är berättigade till, eller
 - när det finns många potentiella datakällor, med olika egenskaper som används för att göra en uppskattning i redovisningen omfattar bearbetningen av dessa data många sammanlänkade steg, och därmed ligger det i sakens natur att informationen är svårare att identifiera, samla in, få åtkomst till, förstå eller bearbeta.
- *Subjektivitet* – uppkommer från inneboende begränsningar i möjligheten att ta fram nödvändig information på ett objektivt sätt, på grund av begränsningar i tillgång på kunskap eller information, på så sätt att ledningen kan behöva göra ett val eller en subjektiv bedömning av den lämpliga metoden att använda och vilken resulterande information som bör tas med i de finansiella rapporterna. På grund av de olika metoderna för att ta fram den nödvändiga informationen skulle man kunna få olika resultat från en korrekt tillämpning av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. När begränsningarna av kunskap eller data ökar kommer även subjektiviteten i bedömningarna som skulle kunna göras av rimligt insatta och oberoende personer, och mångfalden i de möjliga utfallen av dessa bedömningar, att öka.
- *Förändring* – är resultatet av händelser eller omständigheter som, över tid, påverkar företagets verksamhet eller ekonomiska, redovisningsmässiga, tillsynsmässiga, branschrelaterade eller andra aspekter på den miljö där företaget bedriver verksamhet, när effekterna av de händelserna eller omständigheterna återspeglas i den nödvändiga informationen. Sådana händelser eller omständigheter kan uppkomma under, eller mellan, finansiella rapporttidpunkter. Förändring kan t.ex. komma sig av utveckling av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, eller i företaget och dess affärsmodell, eller i den miljö där verksamheten bedrivs. Sådana förändringar kan påverka ledningens antaganden och bedömningar, inklusive hur de är relaterade till ledningens val av redovisningsprinciper eller hur uppskattningar i redovisningen görs eller hur hänförliga upplysningar fastställs.
- *Osäkerhet* – uppkommer när den nödvändiga informationen inte kan tas fram enbart baserat på tillräckligt precis och omfattande data som går att verifiera genom direkta observationer. I sådana fall kan det krävas att man tillämpar en metod som använder den tillgängliga kunskapen utifrån tillräckligt precisa och omfattande observerbara data, i den mån sådana finns tillgängliga, samt rimliga antaganden stödda av de mest lämpliga data som finns tillgängliga, när observerbara data inte finns. Begränsningar i tillgången på kunskap eller data, som inte ligger inom ledningens kontroll (med förbehåll för kostnadsbegränsningar där det är tillämpligt) är källor till osäkerhet och deras effekt på framtagandet av den nödvändiga informationen kan

ISA
ISQC
m.m.

⁷² ISA 240, punkterna A24–A27.

inte elimineras. Osäkerhet i uppskattningarna uppstår t.ex. när det nödvändiga monetära beloppet inte kan fastställas med precision och utfallet av uppskattningen inte är känt före det datum när de finansiella rapporterna färdigställs.

- *Känslighet för felaktigheter till följd av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer avseende oegentligheter i den mån de påverkar den inneboende risken* – känslighet för bristande objektivitet hos företagsledningen uppstår genom omständigheter som skapar en känslighet för ett avsiktligt eller oavsiktligt misslyckande från ledningen att förbli neutral när informationen tas fram. Bristande objektivitet hos ledningen är ofta förknippat med vissa omständigheter som har potential att ge upphov till att ledningen inte upprätthåller neutraliteten när den gör bedömningar (tecken på potentiell bristande objektivitet hos ledningen), vilket skulle kunna leda till väsentliga felaktigheter i informationen som, skulle vara bedräglig om den var avsiktlig. Sådana tecken inkluderar incitament eller påtryckningar i den mån som de påverkar inneboende risker (t.ex. som ett resultat av motivationen att uppnå ett önskat resultat, såsom ett önskat resultatmål eller en soliditet) och möjligheter att inte upprätthålla neutralitet. Faktorer relevanta för känsligheten för felaktigheter till följd av oegentligheter i form av bedräglig finansiell rapportering eller förskingring av tillgångar beskrivs i punkterna A1 till A5 i ISA 240.

3. När komplexiteten är en inneboende riskfaktor kan det finnas ett inbyggt behov av mer komplexa processer vid framtagandet av informationen, och sådana processer kan till sin natur vara svårare att tillämpa. Detta kan leda till att tillämpningen kräver specialkompetens eller specialkunskaper och kan kräva att man använder sig av en specialist anlitad av företagsledningen.

4. När ledningens bedömning är mer subjektiv kan känsligheten för felaktigheter på grund av bristande objektivitet hos ledningen, vare sig den är oavsiktlig eller avsiktlig, också öka. Det kan t.ex. innebära betydande bedömningar från ledningen för att göra uppskattningar i redovisningen som har identifierats som att de är behäftade med en stor osäkerhet, och slutsatser gällande metoder, data och antaganden kan återspegla en oavsiktlig eller avsiktlig bristande objektivitet hos ledningen.

Exempel på händelser och förhållanden som kan ge upphov till förekomsten av risker för väsentliga felaktigheter

5. Nedan finns exempel på händelser (inklusive transaktioner) och förhållanden som kan tyda på att det finns risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, på rapportnivån eller påståendenivån. Exempelen som ges för inneboende riskfaktorer täcker en rad olika händelser och omständigheter. Alla dessa händelser och omständigheter är dock inte relevanta för varje revisionsuppdrag och förteckningen över exempel är inte nödvändigtvis uttömmande. Händelserna och omständigheterna har kategoriserats utifrån den inneboende riskfaktor som kan ha den största effekten under omständigheterna. Viktigt att notera är att på grund av det inbördes sambandet mellan de inneboende riskfaktorerna kan exemplen på händelser och omständigheter sannolikt vara föremål för, eller påverkas av, andra inneboende riskfaktorer i olika grad.

Relevanta inneboende riskfaktorer:	Exempel på händelser eller förhållanden som kan vara tecken på förekomsten av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån:
Komplexitet	Regelverk: • Verksamheter som är föremål för en mycket komplex reglering. Affärsmodell: • Förekomsten av komplexa allianser och samriskföretag. Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering: • Värderingar i redovisningen som inbegriper komplexa processer. Transaktioner: • Användning av finansiering utanför balansräkningen, företag för särskilt ändamål och andra komplexa finansieringsavtal.

Relevanta inneboende risk-faktorer:	Exempel på händelser eller förhållanden som kan vara tecken på förekomsten av risker för väsentliga felaktigheter på påståendeni-vån:
Subjektivitet	Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering: • En lång rad möjliga värderingskriterier för en uppskattning i redovisningen. T.ex. ledningens redovisning av avskrivningar eller byggnationsintäkter och -kostnader. • Ledningens val av en värderingsteknik eller -modell för en anläggningstillgång, såsom förvaltningsfastigheter.
Förändring	Ekonomiska förhållanden: • Verksamheter i ekonomiskt instabila regioner, t.ex. länder med betydande valutadevalvering eller ekonomier med hög inflation. Marknader: • Verksamheter som är exponerade för volatila marknader, t.ex. handel med terminskontrakt. Förlust av kunder: • Frågor som rör fortsatt drift och likviditet, däribland förlust av betydelsefulla kunder. Branschmodell: • Förändringar i den bransch där företaget verkar. Affärsmodell: • Förändringar i varuförsörjningskedjan. • Utveckling eller tillhandahållande av nya varor eller tjänster, eller utvidgning till nya affärsområden. Geografi: • Expansion till nya platser. Företagsstruktur: • Förändringar i företaget såsom stora förvärv eller omorganisatio-ner eller andra ovanliga händelser. • Företag eller affärssegment som troligtvis kommer att säljas. Personalkompetens: • Förändringar bland nyckelpersoner, däribland att personer i före-tagsledningen slutar. IT: • Förändringar i IT-miljön. • Installation av betydelsefulla nya IT-system för finansiell rappor-tering. Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering: • Tillämpning av nya redovisningsuttalanden. Kapital: • Nya begränsningar i fråga om tillgängligheten på kapital och kre-diter. Regelverk: • Påbörjande av utredningar från tillsynsorgan eller statliga organ av företagets verksamheter eller ekonomiska resultat. • Påverkan från ny lagstiftning hänförlig till miljöskydd. Rapportering: • Händelser eller transaktioner som inbegriper en betydande grad av osäkerhet i värderingen, inklusive uppskattningar i redovis-ningen samt tillhörande upplysningar. • Icke avgjorda rättstvister och ansvarsförbindelser, t.ex. säljga-rantier, ekonomiska garantier och miljöskulder.
Osäkerhet	

ISA
ISQC
m.m.

Relevanta inneboende riskfaktorer:	Exempel på händelser eller förhållanden som kan vara tecken på förekomsten av risker för väsentliga felaktigheter på påståendnivån:

Känslighet för felaktigheter till följd av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer avseende oegentligheter i den mån de påverkar den inneboende risken

Rapportering:

- Möjligheter för företagsledning och anställda att bedriva bedräglig finansiell rapportering, inklusive att utesluta, eller dölja, väsentlig information i upplysningarna.

Transaktioner:

- Betydande transaktioner med närstående parter.
- Betydande antal av icke rutinmässiga eller icke-systematiska transaktioner, inklusive koncerninterna transaktioner och stora intäktstransaktioner vid räkenskapsperiodens slut.
- Transaktioner som bokförs på grundval av företagsledningens avsikter, t.ex. refinansiering av skulder, tillgångar som ska säljas och klassificering av värdepapper.

Andra händelser eller förhållanden som kan tyda på risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån:

- Avsaknad av personal med rätt kompetens inom redovisning och finansiell rapportering.
- Brister i kontrollerna – i synnerhet i kontrollmiljön, riskbedömningsprocessen och processen för övervakning, och i synnerhet de brister som ledningen inte vidtar åtgärder mot.
- Tidigare felaktigheter, en historia av misstag eller ett betydande antal justeringar vid räkenskapsperiodens slut.

Bilaga 3 Att förstå företagets system för intern kontroll (se punkterna 12 m, 21–26, A90–A181)

1. Företagets system för intern kontroll kan återspeglas i handböcker för riktlinjer och rutiner, system och blanketter och den information som finns inbäddad i dessa, och utförs av företagets personal. Företagets system för intern kontroll införs av ledningen, styrelsen och annan personal utifrån företagets struktur. Företagets system för intern kontroll kan tillämpas, grundat på beslut från ledning, styrelse eller annan personal och inom ramen för lagar och andra författningar, på företagets verksamhetsmodell, strukturen för den juridiska personen, eller en kombination av dessa.

2. I den här bilagan förklaras den interna kontrollens komponenter, samt dess begränsningar, som de beskrivs i punkterna 12 m, 21–26 och A90–A181, som de hänför sig till revision av finansiella rapporter.

3. Företagets system för intern kontroll innefattar aspekter som är hänförliga till företagets mål för den finansiella rapporteringen men det kan också innefatta aspekter som avser dess verksamhets- eller efterlevnadsmål, när sådana aspekter är relevanta för den finansiella rapporteringen.

Exempel:

Kontroller över efterlevnad av lagar och andra författningar kan också vara relevanta för den finansiella rapporteringen när sådana kontroller är relevanta när företaget tar fram upplysningar om eventalförpliktelser i de finansiella rapporterna.

Komponenterna i företagets system för intern kontroll

Kontrollmiljön

4. I kontrollmiljön ingår styr- och ledningsfunktioner samt styrelsens och företagsledningens inställning, medvetenhet och åtgärder beträffande företagets system för intern kontroll och dess betydelse i företaget. Kontrollmiljön anger tonen i en organisation, påverkar medarbetarnas medvetenhet om kontroller och lägger generellt grunden till driften av de andra komponenterna i företagets system för intern kontroll.

5. Ett företags kontrollmedvetande påverkas av styrelsen, eftersom en av styrelsens uppgifter är att uppväga det tryck på företagsledningen i fråga om finansiell rapportering, som kan uppstå till följd av krav från marknaden eller ersättningssystem. Hur väl styrelsens medverkan påverkar effektiviteten i utformningen av kontrollmiljön påverkas således av frågor som

- dess oberoende från företagsledningen och dess förmåga att utvärdera företagsledningens åtgärder,
- huruvida styrelsen förstår företagets affärstransaktioner,
- i vilken omfattning den bedömer huruvida de finansiella rapporterna har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, däribland huruvida de finansiella rapporterna innehåller adekvata upplysningar.

6. Kontrollmiljön består av följande delar:

- Hur ledningen utövar sitt ansvar, såsom att skapa och upprätthålla företagets kultur och betona vikten av hederlighet och etiska värderingar.* Kontroller kan inte kompensera brist på hederlighet och etiska värderingar hos de människor som utvecklar, administrerar och övervakar dem. Hederlighet och etiskt agerande är resultatet av företagets etiska normer och normer för agerande eller uppförandekoder, hur de kommuniceras (t.ex. genom riktlinjer), och hur de följs upp i praktiken (t.ex. genom ledningens agerande för att eliminera eller minska motiv eller frestelser som kan förmå anställda att agera ohederligt, olagligt eller oetiskt). I kommunikationen av företagets riktlinjer i fråga om hederlighet och etiska värderingar kan ingå att kommunicera normer för agerande till personalen genom riktlinjer och uppförandekoder samt genom att föregå med gott exempel.
- När styrelsen är separat från ledningen, hur styrelsen visar sitt oberoende gentemot ledningen och utövar tillsyn över företagets system för intern kontroll.* Ett företags kontrollmedvetande påverkas av styrelsen. Överväganden kan omfatta huruvida det finns tillräckligt många personer som är oberoende i förhållande till ledningen och objektiva i sina utvärderingar och sitt beslutsfattande och hur styrelsen identifierar och godtar ansvar för översynen och huruvida styrelsen behåller ansvaret för översynen av ledningens utformning, införande och hantering av företagets system för intern kontroll. Betydelsen av styrelsens ansvar framgår av regelsystem samt av andra lagar och andra författningar eller vägledning som tagits fram åt styrelsen. Bland övriga ansvarsområden för styrelsen ingår tillsyn över utformningen och driften av anmälningsrutiner, s.k. "whistle blower"-rutiner.
- Hur företaget tilldelar befogenhet och ansvar för att uppnå sina mål.* Det kan omfatta överväganden av
 - viktiga befogenhets- och ansvarsområden samt ändamålsenliga rapporteringsvägar,
 - riktlinjer som avser lämplig affärssed, kunskap och erfarenhet hos nyckelpersoner samt de resurser som ges när arbetsuppgifterna ska genomföras, och
 - riktlinjer och kommunikation i syfte att se till att all personal förstår företagets mål, vet hur deras personliga handlingar samverkar med och bidrar till dessa mål samt inser hur och för vad de får ansvar.
- Hur företaget lockar till sig, utvecklar och behåller kompetenta medarbetare i enlighet med sina mål.* Det omfattar hur företaget säkerställer att medarbetarna besitter den kunskap och skicklighet som krävs för att utföra de arbetsuppgifter som ingår i den enskilda personens jobb, så som
 - normer för rekrytering av de mest kvalificerade personerna – med betoning på utbildning, tidigare erfarenheter, tidigare prestationer samt bevis på hederlighet och etiskt agerande,
 - utbildningsriktlinjer som kommunicerar framtida roller och ansvar, som bland annat inbegriper kurser och seminarier som visar vilka nivåer på prestationer och agerande företaget förväntar sig,
 - regelbundna prestationsbedömningar som leder till befordringar visar att företaget satsar på att befordra kvalificerad personal till nivåer med större ansvar.
- Hur företaget håller olika personer ansvariga för deras ansvarsområden för att nå målen med företagets system för intern kontroll.* Det kan till exempel uppnås genom

ISA
ISQC
m.m.

- mekanismer för att kommunicera och hålla olika personer ansvariga för att utöva kontrollansvar och för att införa rättelseåtgärder efter behov,
- etablera resultatmätt, stimulans och belöningar till de personer som är ansvariga för företagets system för intern kontroll, inklusive hur måtten utvärderas och behåller sin relevans,
- hur press förknippad med uppnåendet av kontrollmål påverkar de enskilda personernas ansvar och resultatmätt, och
- hur personerna blir föremål för disciplinära åtgärder efter behov.

Tillämpligheten av de ovanstående frågorna kommer att skilja sig åt mellan olika företag beroende på storlek, komplexitet i dess struktur och karaktären på dess aktiviteter.

Företagets riskbedömningsprocess

7. Företagets riskbedömningsprocess är en iterativ process för att identifiera och analysera risker för att nå företagets mål, och utgör grunden för hur företagsledningen eller styrelsen avgör vilka risker som ska hanteras.

8. När det gäller finansiell rapportering inbegriper företagets riskbedömningsprocess det sätt på vilket företagsledningen identifierar risker som är relevanta för utarbetandet av finansiella rapporter enligt företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering, uppskattar hur betydande de är, bedömer sannolikheten för att de ska inträffa och beslutar om åtgärder för att hantera dem och resultatet av detta. Företagets riskbedömningsprocess kan t.ex. ta upp frågan hur företaget beaktar risken för att det finns oredovisade transaktioner eller hur företaget identifierar och analyserar betydande uppskattningar som har redovisats i de finansiella rapporterna.

9. Risker som är relevanta för en tillförlitlig finansiell rapportering inbegriper externa och interna händelser, transaktioner eller förhållanden som kan inträffa och få en negativ inverkan på företagets möjlighet att initiera, registrera, bearbeta och rapportera finansiell information som överensstämmer med företagsledningens påståenden i de finansiella rapporterna. Företagsledningen kan initiera planer, program eller åtgärder för att hantera särskilda risker eller besluta att påta sig en risk, av kostnadsskäl eller andra skäl. Risker kan uppstå eller förändras till följd av omständigheter såsom följande:

- *Förändringar i den operativa miljön.* Förändringar i regelverket, i den ekonomiska eller operativa miljön kan medföra förändringar i tryck från konkurrenter och betydande olika risker.
- *Ny personal.* Ny personal kan ha annat fokus eller annan förståelse av företagets system för intern kontroll.
- *Nytt eller ändrat informationssystem.* Betydande och snabba ändringar i informationssystemet kan förändra den risk som hänför sig till företagets system för intern kontroll.
- *Snabb tillväxt.* Betydande och snabbt expanderande verksamheter kan utsätta kontrollerna för påfrestningar och öka risken för att kontrollerna inte fungerar.
- *Ny teknik.* Att införa ny teknik i produktionsprocesser eller informationssystemet kan förändra den risk som företagets system för intern kontroll utformats för.
- *Nya affärsmodeller, produkter eller aktiviteter.* Att gå in i nya affärsområden eller affärstransaktioner som ett företag har begränsad erfarenhet av kan medföra nya risker avseende företagets system för intern kontroll.
- *Omstruktureringar av företag.* Omstruktureringar kan medföra personalminskningar och förändringar av övervakning och arbetsfördelning vilket kan ändra risken avseende företagets system för intern kontroll.
- *Expansion av utlandsverksamheter.* Expansion eller förvärv av utlandsverksamheter medför nya och ofta unika risker som kan påverka den interna kontrollen, t.ex. fler eller ändrade risker i samband med valutatransaktioner.
- *Nya redovisningsuttalanden.* Införande av nya redovisningsprinciper eller byte av redovisningsprinciper kan påverka risker i samband med att finansiella rapporter upprättas.
- *Användning av IT.* Risker avseende att
 - upprätthålla integriteten i data och informationsbearbetning,

- risker gällande företagets affärsstrategi som uppkommer om företagets IT-strategi inte på ett effektivt sätt stödjer företagets affärsstrategi, eller
- förändringar av eller avbrott i företagets IT-miljö eller omsättning på IT-personal eller när företaget inte gör nödvändiga uppdateringar av IT-miljön eller sådana uppdateringar inte görs i rätt tid.

Företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll

10. Företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll är en fortlöpande process för att utvärdera ändamålsenligheten i företagets system för intern kontroll, samt att vidta nödvändiga åtgärder utan onödigt dröjsmål. Företagets process för att övervaka företagets system för intern kontroll kan bestå av löpande aktiviteter, separata utvärderingar (som genomförs regelbundet) eller en kombination av de båda. Löpande övervakningsaktiviteter byggs ofta in i ett företags ordinarie återkommande aktiviteter och kan inbegripa regelmässiga lednings- och tillsynsaktiviteter. Företagets process varierar sannolikt i omfattning och frekvens beroende på företagets bedömning av risken.

ISA
ISQC
m.m.

11. Målen med och omfattningen av funktioner för internrevision omfattar vanligtvis aktiviteter utformade för att utvärdera eller övervaka ändamålsenligheten i företagets system för intern kontroll.⁷³ Företagets process för att övervaka företagets system för intern kontroll kan inbegripa sådana aktiviteter som företagsledningens genomgång av huruvida bankavstämningar görs utan onödigt dröjsmål, internrevisorernas bedömning och om försäljningspersonalen följer företagets riktlinjer för villkor i försäljningsavtal samt en juridisk avdelnings tillsyn av hur företagets etiska riktlinjer eller riktlinjer för affärsmetoder följs. Övervakning sker också för att säkerställa att kontrollerna fortsätter att fungera över tiden. Om t.ex. ingen övervakning görs av att bankavstämningar sker på ett riktigt sätt och utan onödigt dröjsmål är det troligt att personalen slutar att göra dem.

12. Kontroller hänförliga till företagets process för att övervaka företagets system för intern kontroll, inklusive dem som övervakar underliggande automatiserade kontroller, kan vara automatiserade eller manuella, eller en kombination av båda. Ett företag kan till exempel använda automatiserade övervakningskontroller över åtkomst till viss teknik i kombination med automatiserade rapporter om ovanliga aktiviteter till ledningen, som manuellt undersöker identifierade avvikande poster.

13. När man skiljer mellan en övervakningsaktivitet och en kontroll hänförlig till informationssystemet beaktas de underliggande detaljerna i aktiviteten, särskilt när aktiviteten inbegriper någon form av tillsynsgranskning. Tillsynsgranskningar klassificeras inte automatiskt som övervakningsaktiviteter och det kan vara en bedömningsfråga om en granskning klassificeras som en kontroll hänförlig till informationssystemet eller en övervakningsaktivitet. Avsikten med en månatlig kontroll av fullständigheten kan till exempel vara att upptäcka och rätta till fel, medan syftet med en övervakningsaktivitet är att ta reda på varför felet uppkommer och ge ledningen ansvaret för att korrigera processen för att förhindra framtida fel. Enkelt uttryckt, en kontroll hänförlig till informationssystemet svarar på en specifik risk, medan en övervakningsaktivitet bedömer om kontrollerna inom var och en av de fem komponenterna i företagets system för intern kontroll fungerar som det är tänkt.

14. Övervakningsaktiviteter kan innefatta att använda sådan information från kommunikation med externa parter som kan tyda på problem eller belysa områden som behöver förbättras. Kunderna bekräftar indirekt fakturauppgifter genom att betala sina fakturor eller klagat på debiteringar. Tillsynsmyndigheter kan dessutom kommunicera med företaget i frågor som påverkar företagets system för intern kontroll, t.ex. kommunikation från granskning som görs av banktillsynsorgan. Företagsledningen kan vid utförandet av övervakningsaktiviteter dessutom beakta eventuell kommunikation om intern kontroll från externa revisorer.

⁷³ ISA 610 (omarbetad 2013). Bilaga 4 i denna standard ger ytterligare vägledning avseende internrevision.

Informationssystem och kommunikation

15. Det informationssystem som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna består av aktiviteter och riktlinjer samt redovisning med underlag, utformade och fastställda för att

- initiera, registrera och bearbeta transaktioner i företaget (samt att inhämta, bearbeta och ge information om händelser och förhållanden utöver transaktionerna) samt uppfylla redovisningsskyldigheten för tillhörande tillgångar, skulder och eget kapital,
- rätta till transaktioner som har bearbetats felaktigt, t.ex. automatiska bevakningsfiler och rutiner för att reglera bevakningsposter utan onödigt dröjsmål,
- bearbeta och redogöra för situationer då system har åsidosatts eller kontroller har kringgåts,
- införliva information från bearbetning av transaktioner i huvudboken (t.ex. överföring av ackumulerade transaktioner från en reskontra),
- samla in och bearbeta information, som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, om händelser och förhållanden utöver transaktioner, t.ex. avskrivning av tillgångar och förändringar i återvinningsvärdet av tillgångar, och
- säkerställa att den information som måste lämnas enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samlas in, förtecknas, bearbetas, sammanfattas och rapporteras på rätt sätt i de finansiella rapporterna.

16. Ett företags affärsprocesser omfattar aktiviteter som syftar till att

- utveckla, köpa, producera, sälja och distribuera ett företags varor och tjänster,
- säkerställa att lagar och andra författningar följs, och
- registrera information, däribland information som rör redovisning och finansiell rapportering.

Affärsprocesser leder fram till transaktioner som bokförs, bearbetas och redovisas i informationssystemet.

17. Kvaliteten på informationen påverkar företagsledningens möjlighet att fatta riktiga beslut om ledning och kontroll av företagets verksamheter och att upprätta tillförlitliga finansiella rapporter.

18. Kommunikation, som innebär att ge en förståelse av enskilda roller och ansvar som hänför sig till företagets system för intern kontroll kan ske i form av policydokument, handböcker för redovisning och finansiell rapportering samt promemorior. Kommunikation kan också ske elektroniskt, muntligt eller genom företagsledningens åtgärder.

19. I företagets interna kommunikation av roller och ansvar beträffande den finansiella rapporteringen och betydelsefulla frågor som rör den finansiella rapporteringen ingår att förmedla en förståelse av de individuella roller och ansvarsområden som rör den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen. Detta kan innebära frågor som i vilken omfattning medarbetarna förstår hur deras aktiviteter i informationssystemet hänger samman med andras arbete och på vilket sätt avvikelser ska rapporteras till lämplig högre nivå i företaget.

Kontrollaktiviteter

20. Kontrollerna i kontrollaktivitetskomponenten identifieras enligt punkt 26. Sådana kontroller omfattar informationsbearbetningskontroller och allmänna IT-kontroller, varav båda kan vara av manuell eller automatiserad art. Ju större omfattningen är av automatiserade kontroller, eller kontroller som innebär automatiserade aspekter, som ledningen använder och förlitar sig på med avseende på sin finansiella rapportering, desto viktigare kan det bli för företaget att införa allmänna IT-kontroller som säkerställer att de automatiserade aspekterna av informationsbearbetningskontrollerna löpande fungerar. Kontroller i kontrollaktivitetskomponenten kan avse följande:

- *Auktorisation och godkännanden.* En auktorisation bekräftar att en transaktion är giltig (dvs. den representerar en faktisk ekonomisk händelse eller faller inom ramen för ett företags riktlinjer). En auktorisation har vanligtvis formen av ett godkännande från en högre nivå i ledningen eller av en verifiering samt ett fastställande av att

transaktionen är giltig. En chef kan till exempel godkänna en kostnadsrapport efter att ha granskat om kostnaderna verkar rimliga och inom ramen för riktlinjerna. Ett exempel på ett automatiserat godkännande är när en kostnad per enhet på en faktura automatiskt jämförs med motsvarande kostnaden per enhet på köpordern inom en på förhand etablerad toleransnivå. Fakturor inom ramen för toleransnivån godkänns automatiskt för betalning. De fakturor som faller utanför toleransnivån flaggas för ytterligare utredning.

- *Avstämningar.* Avstämningar jämför två eller fler dataelement. Om några skillnader identifieras vidtas åtgärder för att ta reda på vari skillnaden består. Avstämningar avser vanligtvis fullständigheten eller riktigheten i hur transaktionerna bearbetas.
- *Verifieringar.* Verifieringar jämför två eller fler poster med varandra eller jämför en post med en riktlinje, och medför sannolikt en uppföljningsåtgärd när de två posterna inte stämmer överens eller posten inte följer riktlinjerna. Verifieringar avser vanligtvis fullständigheten, riktigheten eller giltigheten i hur transaktionerna har bearbetats.
- *Fysiska eller logiska kontroller, inklusive dem som hanterar tillgångarnas säkerhet mot obehörig åtkomst, obehörigt förvärv, obehörig användning eller avyttring.* Kontroller som inbegriper
 - den fysiska säkerheten för tillgångar, däribland tillräckligt skydd såsom säkra lokaler som hindrar åtkomst till tillgångar och bokföringsmaterial,
 - godkännande av åtkomst till datorprogram och datafiler (dvs. logisk åtkomst),
 - regelbunden räkning och jämförelse med belopp som framgår av kontrollposter (t.ex. jämförelse av resultatet av inventeringar av likvida medel, värdepapper och varulager med räkenskapsmaterialet).

I vilken omfattning de fysiska kontroller som ska förhindra stöld av tillgångar är relevanta för att de finansiella rapporterna upprättas på ett tillförlitligt sätt beror på omständigheter såsom om tillgångar är begärliga eller lätt kan förskingras.

- *Arbetsfördelning.* Ge olika personer ansvar för att godkänna transaktioner, bokföra transaktioner och förvara tillgångar. Syftet med arbetsfördelning är att minska möjligheten för en person att ha en sådan ställning att han eller hon både kan begå och dölja misstag eller oegentligheter inom ramen för sina ordinarie arbetsuppgifter.

En chef som godkänner försäljning på kredit ansvarar till exempel inte för redovisningen av kundfordringar eller för att hantera inbetalningar. Om en person kan utföra alla dessa aktiviteter skulle personen till exempel kunna skapa en fiktiv försäljning som inte skulle bli upptäckt. På ett liknande sätt ska säljare inte ha möjlighet att modifiera produktprisfiler eller provisionsnivåer.

Ibland är inte en arbetsfördelning praktiskt genomförbar, kostnadseffektiv eller möjlig. Små och mindre komplexa företag kanske till exempel saknar tillräckliga resurser för att uppnå en idealisk arbetsfördelning och kostnaden för att anställa ytterligare personal kan vara oöverkomlig. I de lägena kan ledningen införa alternativa kontroller. Om säljaren i exemplet ovan kan modifiera produktprisfiler kan en kontrollaktivitet för att upptäcka felaktigheter inrättas så att personal som inte har någon relation till säljaren i fråga regelbundet granskar om och under vilka omständigheter säljaren har ändrat priserna.

21. Vissa kontroller kan vara beroende av förekomsten av tillsynskontroller som har införts av företagsledningen eller styrelsen. T.ex. kan attestkontroller delegeras enligt fastställda riktlinjer såsom investeringskriterier som har fastställts av styrelsen. Alternativt kan icke rutinmässiga transaktioner, såsom stora förvärv eller avyttringar, kräva särskilt godkännande från hög nivå, däribland av aktieägarna i vissa fall.

Begränsningar i intern kontroll

22. Företagets system för intern kontroll, oavsett hur effektiv den är, kan endast ge rimlig säkerhet om hur väl företag når sina mål med avseende på finansiell rapportering. Sannolikheten för att de ska uppnås påverkas av inneboende begränsningar i den interna kontrollen. I dessa ingår det faktum att människor kan göra felaktiga bedömningar när de fattar beslut och att systemet för intern kontroll kan sluta att fungera på grund av den mänskliga faktorn. Fel kan t.ex. förekomma i utformningen av eller vid en ändring av en

ISA
ISQC
m.m.

kontroll. På samma sätt kan det hända att en kontroll inte fungerar, t.ex. om den information som har tagits fram särskilt för företagets system för intern kontroll (t.ex. en avvikelserapport) inte används på avsett sätt på grund av att den person som ska gå igenom informationen inte förstår dess syfte eller inte vidtar lämpliga åtgärder.

23. Kontroller kan dessutom kringgås om två personer eller fler kommer överens om detta i maskopi med varandra eller om företagsledningen på ett otillbörligt sätt beslutar att sätta sig över kontrollerna. Företagsledningen kan t.ex. teckna sidoavtal med kunder, som ändrar villkoren i företagets standardiserade försäljningsavtal vilket kan leda till felaktig intäktsredovisning. Kontroller i en IT-applikation som har utformats för att identifiera och rapportera transaktioner som överstiger vissa kreditgränser kan också åsidosättas eller stängas av.

24. När företagsledningen utformar och inför kontroller kan den dessutom göra bedömningar av arten på och omfattningen av de kontroller som den väljer att införa samt arten på och omfattningen av de risker som den väljer att påta sig.

Bilaga 4 Överväganden för att förstå företagets internrevisionsfunktion (se punkterna 14 a, 24 a ii, A25–A28, A118)

Denna bilaga innehåller ytterligare överväganden avseende att förstå företagets internrevisionsfunktion när det finns en sådan funktion.

Internrevisionsfunktionens mål och omfattning

1. Internrevisionsfunktionens mål och omfattning, och arten på dess uppgifter och ställning inom organisationen, däribland funktionens befogenheter och ansvar, varierar kraftigt och beror på företagets storlek, komplexitet och struktur samt behoven hos företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen. Dessa förhållanden kan beskrivas i internrevisionens stadgar eller direktiv.

2. Internrevisionsfunktionens ansvar kan innefatta att utföra åtgärder och bedöma resultaten för att ge företagsledningen och styrelsen bekräftelse att utformningen av och ändamålsenligheten i riskhantering, företagets system för intern kontroll och styrningsprocesser är tillfredsställande. Om så är fallet kan internrevisionsfunktionen spela en viktig roll i företagets process för att övervaka företagets system för intern kontroll. Men internrevisionsfunktionens ansvar kan vara fokuserat på bedömning av verksamhetens ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet, och i detta fall kan internrevisionens arbete sakna direkt koppling till företagets finansiella rapportering.

Frågor till internrevisionsfunktionen

3. Om ett företag har en internrevisionsfunktion kan frågor till lämpliga personer inom funktionen ge information som är till nytta när revisorn skaffar sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll, samt i att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivåerna. När internrevisionsfunktionen utför sitt arbete har den sannolikt fått kunskap om företagets verksamhet och affärsrisker och kan ha gjort iakttagelser baserat på sitt arbete, t.ex. identifierat kontrollbrister eller -risker som kan vara värdefull information för revisorns förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, företagets system för intern kontroll, revisorns riskbedömning eller andra aspekter på revisionen. Frågorna ställs därför oavsett om revisorn räknar med att använda internrevisionsfunktionens arbete för att ändra karaktären på eller tidpunkten för, eller minska omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras eller inte.⁷⁴ Frågor som är särskilt relevanta kan handla om förhållanden som internrevisionsfunktionen har tagit upp med styrelsen och utfallet av funktionens egen riskbedömning.

⁷⁴ De relevanta kraven återfinns i ISA 610 (omarbetad 2013).

4. Om det, baserat på svaren på revisorns frågor, verkar finnas iakttagelser som kan vara relevanta för företagets finansiella rapportering och revisionen av de finansiella rapporterna kan revisorn bedöma det som lämpligt att läsa relevanta rapporter från internrevisionsfunktionen. Exempel på rapporter från internrevisionsfunktionen som kan vara relevanta innefattar funktionens strategi- och planeringsdokument och rapporter som har upprättats åt företagsledningen eller styrelsen och som beskriver iakttagelserna från internrevisionsfunktionens granskningar.

5. Dessutom gäller, enligt ISA 240⁷⁵, att om internrevisionsfunktionen informerar revisorn om eventuella faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter, ska revisorn beakta detta i sin identifiering av risk för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter.

6. Lämpliga personer inom internrevisionsfunktionen till vilka frågor ställs är sådana som, enligt revisorns bedömning, har rätt kunskap, erfarenhet och befogenhet, t.ex. chefen för internrevisionen eller, beroende på omständigheterna, andra anställda inom funktionen. Revisorn kan också bedöma det lämpligt att ha återkommande möten med dessa personer.

ISA
ISQC
m.m.

Bedömning av internrevisionsfunktionen för att förstå kontrollmiljön

7. För att förstå kontrollmiljön kan revisorn också bedöma hur företagsledningen har hanterat internrevisionsfunktionens iakttagelser och rekommendationer i fråga om identifierade kontrollbrister som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna, däribland om och hur åtgärder som en följd härav har genomförts och om de därefter har utvärderats av internrevisionen.

Att förstå den roll som interrevisionsfunktionen spelar i företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll

8. Om karaktären på internrevisionsfunktionens ansvarsområden och bestyrkande verksamhet har koppling till företagets finansiella rapportering kan revisorn också använda internrevisionens arbete för att ändra art, tidpunkter och omfattning av de granskningsåtgärder som ska utföras direkt av revisorn för att inhämta revisionsbevis. Revisorer har troligen mer nytta av ett företags internrevisionsfunktionens arbete när det, t.ex. utifrån erfarenheter från föregående revisioner eller revisorns riskbedömning, verkar som om företaget har en internrevisionsfunktion med tillräckliga och lämpliga resurser i förhållande till komplexiteten i företaget och arten på verksamheten samt som rapporterar direkt till styrelsen.

9. Om, utifrån revisorns preliminära förståelse av internrevisionen, han eller hon räknar med att använda internrevisionsfunktionens arbete för att ändra art, tidpunkter och omfattning av de granskningsåtgärder som ska utföras gäller ISA 610 (omarbetad 2013).

10. Enligt vad som närmare diskuteras i ISA 610 (omarbetad 2013) skiljer sig internrevisionsfunktionens aktiviteter från andra övervakningskontroller som kan vara relevanta för finansiell rapportering, t.ex. sådana genomgångar av företagets interna rapportering som är avsedda att bidra till att företaget förhindrar eller identifierar felaktigheter.

11. Att tidigt under uppdraget inleda en kommunikation med lämpliga personer inom ett företags internrevisionsfunktion och upprätthålla den kommunikationen under hela uppdraget kan bidra till en effektiv informationsdelning. Det skapar en miljö där revisorn kan hållas informerad om betydelsefulla förhållanden som internrevisionsfunktionen uppmärksammar, i de fall sådana förhållanden kan påverka revisorns arbete. ISA 200 diskuterar vikten av att revisorn planerar och utför revisionen med en professionellt skeptisk inställning⁷⁶, vilket innefattar att vara uppmärksam på information som ifrågasätter tillförlitligheten hos dokument och svar på frågor som ska användas som revisionsbevis. Där-

⁷⁵ ISA 240, punkt 19.

⁷⁶ ISA 200, punkt 7.

för kan kommunikation med internrevisionsfunktionen under hela uppdraget ge internrevisorer möjlighet att uppmärksamma revisorn på sådan information. Revisorn kan då ta hänsyn till den informationen i sin identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter.

Bilaga 5 Överväganden för att förstå informationstekniken (IT) (se punkterna 25 a, 26 b–c, A94, A166–A172)

Denna bilaga innehåller ytterligare frågor som revisorn kan överväga för att förstå företagets användning av IT i sitt system för intern kontroll.

Att förstå företagets användning av informationsteknik i komponenterna i företagets system för intern kontroll

1. Ett företags system för intern kontroll innehåller manuella delar och automatiserade delar (dvs. manuella och automatiserade kontroller och andra resurser som används i företagets system för intern kontroll). Ett företags blandning av manuella och automatiserade delar varierar med arten på och komplexiteten i företagets IT-användning. Ett företags användning av IT påverkar hur information som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering bearbetas, lagras och kommuniceras, och påverkar därmed hur företagets system för intern kontroll utformas och används. Varje enskild komponent i företagets system för intern kontroll kan använda IT i någon mån.

Vanligtvis gagnar IT ett företags system för intern kontroll på följande sätt:

- Företaget kan konsekvent tillämpa fördefinierade affärsregler och utföra komplexa beräkningar när stora mängder transaktioner eller data bearbetas.
 - Informationen kan tas fram snabbare, blir mer tillgänglig och riktig.
 - Ytterligare analys av informationen underlättas.
 - Det blir enklare att övervaka företagets aktiviteter samt dess riktlinjer och rutiner.
 - Risken för att kontroller kringgås minskar.
 - Genom att införa säkerhetskontroller i IT-applikationer, databaser och operativsystem ökar möjligheten att skapa en effektiv uppdelning av arbetsuppgifter.
2. De manuella eller automatiserade delarnas egenskaper har betydelse för revisorns identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och de fortsatta granskningsåtgärder som bygger på dessa. Automatiserade kontroller kan vara mer tillförlitliga än manuella kontroller, eftersom de inte kan kringgås, ignoreras eller åsidosättas, och risken är också mindre för att det uppstår enkla fel och misstag. Automatiserade kontroller kan vara mer effektiva än manuella kontroller under följande omständigheter:
- Många återkommande transaktioner, eller i situationer när förväntade eller förutsägbara fel kan förhindras, eller upptäckas och rättas genom automatisering.
 - Kontroller där särskilda sätt att utföra kontrollen kan utformas och automatiseras på ett korrekt sätt.

Förstå företagets användning av informationsteknik i informationssystemet (se punkt 25 a)

3. Företagets informationssystem kan omfatta användningen av manuella och automatiserade delar, vilket också påverkar hur transaktioner initieras, registreras, bearbetas och redovisas. I synnerhet kan efterlevnaden av processer för att initiera, registrera, bearbeta och rapportera transaktioner upprätthållas genom de IT-applikationer som används av företaget samt hur företaget har konfigurerat dessa applikationer. Dessutom kan digital information ersätta eller komplettera redovisningen i form av pappersdokument.

4. För att skaffa sig en förståelse av IT-miljön relevant för transaktionsflödena och informationsbearbetningen i informationssystemet samlar revisorn in information om arten på och egenskaperna hos de IT-applikationer som används, liksom stödjande IT-infrastruktur och IT. Följande tabell innehåller exempel på frågor som revisorn kan överväga när han eller hon skaffar sig förståelse av IT-miljön och inbegriper exempel på typiska kännetecken för IT-miljöer baserat på komplexiteten i de IT-applikationer som används i fö-

retagets informationssystem. Sådana kännetecken pekar emellertid bara ut riktningen och kan variera beroende på arten på de specifika IT-program som används av ett företag.

Exempel på typiska kännetecken för:

Icke-komplex kommersiell programvara

Medelstor och relativt komplex kommersiell programvara eller IT-applikationer

Stora eller komplexa IT-applikationer (t.ex. affärssystem)

Frågor hänförliga till graden av automatisering och dataanvändning:

I vilken grad automatiserade processer används för bearbetning, och komplexiteten i de processerna, inbegripet om det förekommer höga automatiserad, papperslös bearbetning.	Ej tillämpligt	Ej tillämpligt	Omfattande och ofta komplexa automatiserade processer
I vilken grad företaget förlitar sig på systemgenererade rapporter när informationen bearbetas.	Enkel automatiserad rapportlogik	Enkel relevant automatiserad rapportlogik	Komplex automatiserad rapportlogik; programvara för att skriva rapporter
Hur data läggs in (dvs. manuell registrering, registrering av kunder eller leverantörer, eller uppladdning av filer).	Manuell registrering av data	Små mängder indata eller enkla gränssnitt	Stora mängder indata eller komplexa gränssnitt
Hur IT underlättar kommunikationen mellan program, databaser och andra aspekter av IT-miljön, internt eller externt, beroende på vilket som är lämpligt, genom systemgränssnitt.	Inga automatiserade gränssnitt (bara manuell registrering)	Små mängder indata eller enkla gränssnitt	Stora mängder indata eller komplexa gränssnitt
Volym och komplexitet på den enkla data i digital form som bearbetas i	Låg volym av data eller enkla data som kan verifieras manuellt; data tillgänglig lokalt	Låg volym av data eller enkla data	Stor volym av data eller komplexa data; datalager;⁷⁷ användning av interna eller externa IT-

ISA
ISQC
m.m.

⁷⁷ Ett datalager beskrivs allmänt som ett centrallager för databaser av integrerad data från en eller flera åtskilda källor (såsom flera olika databaser) från vilka det går att generera rapporter eller som kan användas av företaget för andra dataanalysaktiviteter. En rapportskrivare är en IT-applikation som används för att extrahera data från en eller flera källor (såsom ett datalager, en databas eller en IT-applikation) och presentera uppgifterna i ett angivet format.

informationssystemet, inklusive om räkenskapsmaterial eller annan information lagras i digital form och var lagrade data finns.

tjänsteleverantörer (t.ex. tredjepartslagring eller datavårdar)

Frågor hänförliga till IT-applikationer och IT-infrastruktur:

- Typen av program (t.ex. ett kommersiellt program med liten eller ingen anpassning, eller ett höggradigt anpassat eller höggradigt integrerat program som kan ha köpts och anpassats, eller utvecklats, internt). Köpt program med liten eller ingen kundanpassning Köpt program eller äldre och enklare affärssystemapplikationer med liten eller ingen anpassning Program utvecklade av kunden eller mer komplexa affärssystem med en betydande anpassning
- Komplexiteten i karaktären på IT-applikationer och den underliggande IT-infrastrukturen. Liten, enkel lösning anpassad till en bärbar dator eller server Mogen och stabil stordator, liten eller enkel serverbaserad, molnbaserade program (SaaS) Komplex stordator, stor eller komplex serverbaserad, webbapplikation, molnbaserad infrastruktur (IaaS)
- Om det förekommer tredjepartsvårdar eller outsourcing av IT. Om IT är outsourcat, kompetent, mogen, beprövad leverantör (t.ex. molnleverantör) Om IT är outsourcat, kompetent, mogen, beprövad leverantör (t.ex. molnleverantör) Kompetent, mogen, beprövad leverantör för vissa program och nya eller nystartade leverantörer för andra
- Om företaget använder ny teknik som påverkar dess finansiella rapportering. Ingen användning av ny teknik Begränsad användning av ny teknik i vissa program Blandad användning av ny teknik på olika plattformar

Frågor hänförliga till IT-processer:

- Personalen som arbetar med att upprätthålla IT-miljön (antalet och kompetensnivån på IT-supportresurserna som hanterar säkerhet och förändringar av IT-miljön). Få medarbetare med begränsade kunskaper om IT för att bearbeta uppgraderingar från leverantörer och hantera åtkomst Begränsat antal personer med IT-kompetens/som arbetar med IT Särskilda IT-avdelningar med kompetent personal, inklusive kompetens inom programmering
- Komplexiteten i processer för att hantera åtkomsträttigheter. Ensam person med administrativ åtkomst hanterar åtkomsträttigheter Ett fåtal personer med administrativ åtkomst hanterar åtkomsträttigheter Komplexa processer för åtkomsträttigheter som hanteras av IT-avdelning

• Komplexiteten i säkerheten i IT-miljön, inklusive sårbarheten för cyberrisker hos IT-applikationer, databaser och andra aspekter av IT-miljön, i synnerhet när det förekommer webbaserade transaktioner eller transaktioner som innefattar externa gränssnitt.	Enkel intern åtkomst ut- an externa webbappli- kationer	Vissa webbaserade ap- plikationer med huvud- sakligen enkel rollbase- rad säkerhet	Ett flertal plattformar med webbaserad åtkomst och komplexa säkerhetsmodeller
• Om det har gjorts förändringar i programmet avseende hur informationen bearbetas, och omfattningen av sådana förändringar under perioden.	Kommersiell program- vara utan installerad källkod	Vissa kommersiella ap- plikationer utan källkod och andra mogna pro- gram med få eller enkla förändringar, traditionell systemutvecklingslivs- cykel	Nya, många eller kom- plexa förändringar, flera utvecklingscykler varje år
• Omfattningen av förändringar i IT-miljön (t.ex. nya aspekter på IT-miljön eller betydande förändringar i IT-applikationerna eller den underliggande IT-infrastrukturen).	Förändringar begränsa- de till versionsuppgra- deringar av kommersiell programvara	Förändringar består av kommersiella program- varuuppgraderingar, versionsuppgraderingar av affärssystem eller förbättringar av äldre program	Nya, många eller kom- plexa förändringar, flera utvecklingscykler varje år, betydande anpass- ning av affärssystem
• Om det har skett större datakon- vertering under perioden och, i så fall, arten på och betydelsen av de förändringar som har gjorts, och hur konverteringen genomfördes.	Mjukvaruuppgraderingar som tillhandahålls av le- verantören; Inga data konverterad vid uppgra- deringen	Mindre versionsuppgra- deringar för kommersiel- la programvaror med konvertering av vissa data	Större versionsuppgra- dering, ny release, byte av plattform

ISA
ISQC
m.m.

Ny teknik

5. Företag kan använda ny teknik (t.ex. blockkedja, robotteknik eller artificiell intelligens) eftersom sådan teknik kan erbjuda specifika möjligheter att öka effektiviteten i verksamheten eller förbättra den finansiella rapporteringen. När ny teknik som används i företagets informationssystem är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna kan revisorn ta med sådan teknik i identifieringen av IT-applikationer och andra aspekter av företagets IT-miljö som är föremål för IT-relaterade risker. Samtidigt som ny teknik kan betraktas som mer sofistikerad eller mer komplex jämfört med befintlig teknik förblir revisorns ansvar i förhållande till IT-applikationer och identifierade allmänna IT-kontroller enligt punkterna 26 b–c oförändrat.

Skalbarhet

6. Att skaffa sig en förståelse av företagets IT-miljö kan vara enklare för ett mindre komplext företag som använder kommersiell programvara och när företaget inte har tillgång till källkoden för att göra några ändringar i programmet. Sådana företag kanske inte har särskilda IT-resurser men kan ha en person utsedd till en administratörsroll i syfte att bevilja medarbetare åtkomst eller att installera uppgraderingar från leverantören i IT-applikationerna. Särskilda frågor som revisorn kan beakta för att förstå karaktären på ett kommersiellt redovisningsprogrampaket, som kan vara den enda IT-applikation som används av ett mindre komplext företag i deras informationssystem, kan omfatta följande:

- I vilken grad programvaran är väletablerad och har ett anseende som tillförlitlig.
- I vilken grad det är möjligt för företaget att modifiera källkoden i programvaran för att inkludera ytterligare moduler (dvs. tillägg) till basprogramvaran, eller göra direkta förändringar i data.
- Arten på och omfattningen av de modifieringar som har gjorts av programvaran. Även om ett företag inte kan modifiera programvarans källkod medger många programvarupaket konfigurationer (t.ex. att ställa in eller ändra rapportparametrar). Dessa innefattar vanligtvis inte modifieringar av källkoden, däremot kan revisorn överväga i vilken grad företaget kan konfigurera programvaran när han eller hon beaktar fullständigheten och korrektheten i den information som tas fram av programvaran och som används som revisionsbevis.
- I vilken grad data hänförlig till att upprätta de finansiella rapporterna går att få åtkomst till direkt (dvs. direkt åtkomst till databasen utan att använda IT-applikationen) och volymen på de data som bearbetas. Ju större datavolym, desto mer sannolikt att företaget kan behöva kontroller som hanterar datas integritet, vilket kan omfatta allmänna IT-kontroller gällande obehörig åtkomst och förändringar av data.

7. Komplexa IT-miljöer kan omfatta höggradigt anpassade eller höggradigt integrerade IT-applikationer och kan därför kräva mer arbete för att förstå. Processer eller IT-applikationer för finansiell rapportering kan integreras med andra IT-applikationer. En sådan integration kan innefatta IT-applikationer som används i företagets affärsverksamhet och som tillhandahåller information till IT-applikationer relevanta för transaktionsflöden och informationsbearbetning i företagets informationssystem. Under sådana omständigheter kan vissa IT-applikationer som används i företagets affärsverksamhet också vara relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna. Komplexa IT-miljöer kan också kräva särskilda IT-avdelningar som har strukturerade IT-processer som stöds av personal som har kompetens inom programvaruutveckling och IT-underhåll. I andra fall kan ett företag använda interna eller externa tjänsteleverantörer för att hantera vissa aspekter av, eller IT-processer inom, sin IT-miljö (t.ex. tredjepartsvårdar).

Identifiera IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker

8. Genom att förstå arten på och komplexiteten i företagets IT-miljö, däribland arten på och omfattningen av informationsbearbetningskontrollerna, kan revisorn fastställa vilka IT-applikationer som företaget förlitar sig på för att på ett korrekt sätt bearbeta och upprätthålla integriteten i den finansiella informationen. Identifieringen av de IT-applikationer som företaget förlitar sig på kan påverka revisorns beslut att testa de automatiserade kontrollerna i sådana IT-applikationer, under förutsättning att sådana automatiserade kontroller hanterar identifierade risker för väsentliga felaktigheter. På motsatt sätt, om företaget inte förlitar sig på en IT-applikation kommer de automatiserade kontrollerna i en sådan IT-applikation sannolikt inte att vara lämpliga eller tillräckligt exakta för att användas för att testa kontrollernas funktion. Automatiserade kontroller som kan identifieras enligt punkt 26 b kan till exempel inbegripa automatiserade beräkningar eller kontroller över indata, bearbetning eller utdata, såsom en trepunktsmatchning för en inköpsorder, ett fraktdokument från leverantören och en leverantörsfaktura. När revisorn identifierar automatiserade kontroller och han eller hon fastställer, genom sin förståelse av IT-miljön, att företaget förlitar sig på IT-applikationen som innefattar de automatiserade kontrollerna, kan det vara mer sannolikt att revisorn identifierar IT-applikationen som en som är föremål för IT-relaterade risker.

9. När revisorn beaktar om de IT-applikationer för vilka han eller hon har identifierat automatiserade kontroller är föremål för IT-relaterade risker kommer revisorn sannolikt att överväga om, och i vilken grad, företaget har tillgång till källkod som gör det möjligt för ledningen att göra programändringar av sådana kontroller eller IT-applikationerna. I vilken grad företaget genomför program- eller konfigureringsändringar och i vilken grad IT-processerna hänförliga till sådana förändringar är formaliserade kan också vara relevanta frågor. Revisorn kommer sannolikt också att beakta risken för obehörig åtkomst eller förändringar av data.

10. Systemgenererade rapporter som revisorn kan ha för avsikt att använda som revisionsbevis kan till exempel omfatta en åldersanalys för leverantörsfordringar eller en lagervärderingsrapport. För sådana rapporter kan revisorn inhämta revisionsbevis om fullständigheten och korrektheten i rapporterna genom substansgranskning av in- och utdata i rapporten. I andra fall kan revisorn planera att granska kontrollernas funktion i fråga om upprättandet och underhållet av rapporten, i vilket fall IT-applikationen från vilken den har tagits fram sannolikt är föremål för IT-relaterade risker. Utöver att testa fullständigheten och korrektheten i rapporten kan revisorn planera att testa funktionerna hos de allmänna IT-kontrollerna som hanterar risker hänförliga till otillbörliga eller obehöriga programändringar, eller förändringar av data, i rapporten.

11. Vissa IT-applikationer kan innehålla funktioner för rapportskrivning medan vissa företag också kan använda sig av separata rapportskrivningsprogram (dvs. rapportskrivarer). I sådana fall kan revisorn behöva fastställa källorna till de systemgenererade rapporterna (dvs. applikationen som upprättar rapporten och de datakällor som används av rapporten) för att fastställa vilka IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker.

12. Datakällorna som används av IT-applikationen kan vara databaser som till exempel bara går att få åtkomst till genom IT-applikationen eller av IT-personal med databasadministrationsrättigheter. I andra fall kan datakällor vara ett datalager som i sig betraktas som en IT-applikation som är föremål för IT-relaterade risker.

13. Revisorn kan ha identifierat en risk för vilken enbart substansgranskning inte är tillräcklig på grund av företagets användning av högautomatiserad och papperslös bearbetning av transaktioner, som kan innefatta ett flertal integrerade IT-applikationer. Under sådana omständigheter inbegriper kontrollerna som identifieras av revisorn sannolikt automatiserade kontroller. Vidare kan företaget förlita sig på allmänna IT-kontroller för att upprätthålla integriteten i de transaktioner som bearbetas och annan information som används vid bearbetningen. I sådana fall är IT-applikationerna som ingår i bearbetningen och lagringen av informationen sannolikt föremål för IT-relaterade risker.

Slutanvändarnas databehandling

14. Även om revisionsbevis också kan ta sig formen av systemgenererade utdata som används vid en beräkning som utförs i en slutanvändares datorverktyg (t.ex. programvara för kalkylark eller enkla databaser) identifieras sådana verktyg normalt inte som IT-applikationer inom ramen för punkt 26 b. Det kan vara svårt att utforma och implementera kontroller kring åtkomst till och förändringar av slutanvändares datorverktyg, och sådana kontroller motsvarar sällan och är sällan så effektiva som allmänna IT-kontroller. Revisorn kan snarare överväga en kombination av informationsbearbetningskontroller, med beaktande av syftet med och komplexiteten i slutanvändarnas bearbetning av data, såsom

- informationsbearbetningskontroller över initierandet och bearbetningen av källdata, inklusive relevanta automatiserade kontroller eller gränssnittskontroller till den punkt där data extraheras (dvs. datalagret),

ISA
ISQC
m.m.

- kontroller för att se om logiken fungerar som avsett, till exempel kontroller som "bevisa" extraheringen av data, såsom att stämma av rapporten mot de data den har upprättats utifrån, jämföra enskilda uppgifter från rapporten med källan och vice versa, samt kontroller över formler eller makron, eller
- användning av mjukvaruverktyg för validering, som systematiskt kontrollerar formler eller makron, så som integritetsverktyg för kalkylark.

Skalbarhet

15. Företagets förmåga att upprätthålla integriteten i den information som lagras och bearbetas i informationssystemet kan variera baserat på komplexiteten i och volymen av de hänförliga transaktionerna och annan information. Ju större komplexitet och datavolym som ligger till grund för ett betydande transaktionsslag, konto eller en betydande upplysning, desto mindre sannolikt kan det bli att företaget kan upprätthålla informationens integritet enbart genom informationsbearbetningskontroller (t.ex. kontroller av in- och utdata). Det blir också mindre sannolikt att revisorn kan inhämta revisionsbevis om fullständigheten och korrektheten i sådan information enbart genom substansgranskning när sådan information används som revisionsbevis. Under vissa omständigheter, när volymen eller komplexiteten på transaktionerna är lägre, kan ledningen ha en informationsbearbetningskontroll som är tillräcklig för att verifiera korrektheten och fullständigheten i data (t.ex. enskilda försäljningsorder som har bearbetats och fakturerats kan stämmas av mot utskriften som ursprungligen lades in i IT-applikationen). När företaget förlitar sig på allmänna IT-kontroller för att upprätthålla integriteten i viss information som används av IT-applikationerna kan revisorn fastställa att de IT-applikationer som innehåller den informationen är föremål för IT-relaterade risker.

Exempel på kännetecken för en IT-applikation som sannolikt inte är föremål för IT-relaterade risker	Exempel på kännetecken för en IT-applikation som sannolikt är föremål för IT-relaterade risker
• Fristående applikationer. • Datavolymen (transaktioner) är inte betydande. • Applikationens funktion är inte komplex. • Alla transaktioner stöds av ursprunglig dokumentation på original på papper.	• Applikationerna har gränssnitt. • Datavolymen (transaktioner) är betydande. • Applikationens funktion är komplex eftersom – applikationen automatiskt initierar transaktioner, och – det finns ett antal olika komplexa beräkningar som ligger till grund för de automatiserade bokföringsposterna.
IT-applikationen är sannolikt inte föremål för IT-relaterade risker på grund av att • Datavolymen inte är betydande och därför förlitar sig inte ledningen på allmänna IT-kontroller för att bearbeta och underhålla data. • Ledningen inte förlitar sig på automatiserade kontroller eller andra automatiserade funktioner, och revisorn inte har identifierat automatiserade kontroller enligt punkt 26 a. • Även om ledningen använder systemgenererade rapporter i sina kontroller förlitar den sig inte på dessa rapporter. I stället stämmer ledningen av rapporterna mot dokumentationen på papper och verifierar beräkningarna i rapporterna. • Revisorn kommer direkt att kontrollera informationen som har tagits fram av företaget och som används som revisionsbevis.	IT-applikationen är sannolikt föremål för IT-relaterade risker på grund av att • Ledningen förlitar sig på ett programsystem för att bearbeta eller underhålla data eftersom datavolymen är betydande. • Ledningen förlitar sig på programsystemet för att utföra vissa automatiserade kontroller som revisorn också har identifierat.

Andra aspekter på företagets IT-miljö som är föremål för IT-relaterade risker

16. När revisorn identifierar IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker är andra aspekter på IT-miljön vanligtvis också föremål för IT-relaterade risker. IT-infrastrukturen omfattar databaser, operativsystem och nätverk. Databaser lagrar data som används av IT-applikationer och kan bestå av många sammanhängande datatabeller. IT-personalen eller annan personal med databasadministrationsrättigheter kan också ha direkt åtkomst till data i databaser genom databashanteringssystem. Operativsystemet ansvarar för att hantera kommunikationen mellan maskinvara, IT-applikationer och annan programvara som används i nätverket. På så sätt går det att ha åtkomst till IT-applikationer och databaser genom operativsystemet. Ett nätverk används i IT-infrastrukturen för att överföra data och för att dela information, resurser och tjänster genom en gemensam kommunikationslänk. Nätverket etablerar också vanligtvis en nivå av logisk säkerhet (som möjliggörs genom operativsystemet) för åtkomst till de underliggande resurserna.

ISA
ISQC
m.m.

17. När IT-applikationer identifieras av revisorn som föremål för IT-relaterade risker identifieras vanligtvis även databasen/databaserna som lagrar de data som bearbetas av ett identifierat IT-program. På ett liknande sätt, eftersom en IT-applikations förmåga att fungera ofta är beroende av operativsystemet, och det går att få åtkomst till IT-applikationer och databaser direkt från operativsystemet, är operativsystemet vanligtvis föremål för IT-relaterade risker. Nätverket kan identifieras när det är en central kontaktpunkt för de identifierade IT-applikationerna och hänförliga databaser eller när en IT-applikation samverkar med leverantörer eller externa parter genom internet, eller när IT-applikationer med gränssnitt mot internet identifieras av revisorn.

Identifiera IT-relaterade risker och allmänna IT-kontroller

18. Exempel på IT-relaterade risker omfattar risker hänförliga till ett otillbörligt beroende av IT-applikationer som behandlar data på ett felaktigt sätt, behandlar felaktiga data eller båda delarna, så som följande:

- Obehörig tillgång till data, vilket kan leda till att data förstörs eller till felaktiga ändringar av data, däribland att icke godkända eller icke existerande transaktioner redovisas eller att transaktioner redovisas på ett felaktigt sätt. Särskilda risker kan uppstå när flera användare har tillgång till en gemensam databas.
- Möjligheten att IT-personal får större åtkomstprivilegier än vad som är nödvändigt för att utföra sina arbetsuppgifter, vilket gör att arbetsfördelningen inte fungerar.
- Obehöriga ändringar av stående data.
- Obehöriga ändringar i IT-applikationer eller andra aspekter av IT-miljön.
- Underlåtenhet att utföra nödvändiga ändringar i IT-applikationer eller andra aspekter av IT-miljön.
- Felaktig manuell påverkan på data.
- Potentiell förlust av data eller svårigheter att komma åt data.

19. Revisorns beaktande av obehörig åtkomst kan omfatta risker hänförliga till obehörig åtkomst av interna eller externa parter (kallas ofta cybersäkerhetsrisker). Sådana risker behöver inte nödvändigtvis påverka den finansiella rapporteringen, eftersom ett företags IT-miljö även kan inkludera IT-applikationer och relaterade data som hanterar behov för verksamheten eller efterlevnad. Det är viktigt att notera att cyberincidenter ofta uppkommer först på nivån för externa och interna nätverk, som tenderar att ligga längre bort från IT-applikationen, databasen och operativsystemen som påverkar upprättandet av de finansiella rapporterna. Följaktligen beaktar revisorn vanligtvis, om information om en säkerhetsöverträdelse har identifierats, i vilken grad en sådan överträdelse hade potential att påverka den finansiella rapporteringen. Om den finansiella rapporteringen kan ha påverkats kan revisorn bestämma sig för att förstå och granska de hänförliga kontrollerna för att fastställa den möjliga påverkan från eller omfattningen av möjliga felaktigheter i de finansiella rapporterna eller kan fastställa att företaget har tillhandahållit korrekta upplysningar i samband med en sådan säkerhetsöverträdelse.

20. Även dataskyddslagar kan ingå i lagar och andra förordningar som kan ha en direkt eller indirekt påverkan på företagets finansiella rapporter. Att beakta företagets efterlevnad av sådana lagar eller förordningar enligt ISA 250 (omarbetad)⁷⁸ kan innefatta att förstå företagets IT-processer och allmänna IT-kontroller som företaget har infört för att hantera de relevanta lagarna eller förordningarna.

21. Allmänna IT-kontroller har införts för att hantera IT-relaterade risker. Följaktligen använder revisorn den förståelse som har inhämtats av de identifierade IT-applikationerna och andra aspekter på IT-miljön och de tillämpliga IT-relaterade riskerna när han eller hon fastställer de allmänna IT-kontroller som ska identifieras. I vissa fall kan ett företag använda gemensamma IT-processer i hela sin IT-miljö eller i vissa IT-applikationer, i vilket fall gemensamma IT-relaterade risker och gemensamma allmänna IT-kontroller kan identifieras.

22. Generellt kommer ett större antal allmänna IT-kontroller hänförliga till IT-applikationer och databaser sannolikt att identifieras än för andra aspekter på IT-miljön. Det beror på att dessa aspekter är de som är närmast förknippade med informationsbearbetningen och lagringen av information i företagets informationssystem. När revisorn identifierar allmänna IT-kontroller kan han eller hon beakta kontroller av åtgärder både av slutanvändare och företagets IT-personal eller IT-tjänsteleverantörer.

23. Bilaga 6 ger ytterligare förklaringar av arten på de allmänna IT-kontroller som vanligtvis införs för olika aspekter av IT-miljön. Därutöver ges exempel på allmänna IT-kontroller för olika IT-processer.

Bilaga 6 Vad som behöver beaktas för att förstå de allmänna IT-kontrollerna (se punkterna 25 c ii, A173–A174)

Denna bilaga innehåller ytterligare omständigheter som revisorn kan överväga för att förstå allmänna IT-kontroller.

- 1.** Arten på de allmänna IT-kontroller som vanligtvis införs för varje aspekt av IT-miljön:
 - a.** Applikationer
Allmänna IT-kontroller på IT-applikationsnivån korrelerar med typ och omfattningen av applikationernas funktion och de åtkomstvägar som tekniken tillåter. Exempelvis är fler kontroller relevanta för högintegrerade IT-applikationer med komplexa säkerhetslösningar än för en äldre IT-applikation som stödjer ett litet antal konton med åtkomstmetoder enbart genom transaktioner.
 - b.** Databaser
Allmänna IT-kontroller på databasnivån hanterar vanligtvis IT-relaterade risker hänförliga till obehöriga uppdateringar av den finansiella rapportinformationen i databasen genom direkt åtkomst till databasen eller genom att köra ett skript eller program.
 - c.** Operativsystem
Allmänna IT-kontroller på operativsystemnivån hanterar vanligtvis IT-relaterade risker hänförliga till administrativ åtkomst, som kan göra det lättare att sätta sig över andra kontroller. Detta omfattar åtgärder som att missbruka andra användares autentiseringsuppgifter, att lägga till nya obehöriga användare, ladda ner skadlig kod eller köra skript eller andra obehöriga program.
 - d.** Nätverk
Allmänna IT-kontroller på nätverksnivån hanterar vanligtvis IT-relaterade risker hänförliga till nätverkssegmentering, fjärråtkomst och autentisering. Nätverkskontroller kan vara relevanta när ett företag har webbapplikationer som används i den finansiella rapporteringen. Nätverkskontroller kan också vara relevanta när företaget har betydande affärspartnerrelationer eller outsourcing till tredje part, vilket kan öka dataöverföringar och behovet av fjärråtkomst.

⁷⁸ ISA 250 (omarbetad).

2. Exempel på allmänna IT-kontroller som kan finnas, organiserade efter IT-process omfattar

- a. process för att hantera åtkomst:
 - *Autentisering*
Kontroller som säkerställer att en användare som får åtkomst till IT-applikationen eller någon annan aspekt av IT-miljön använder användarens egna inloggningsuppgifter (dvs. att användaren inte använder någon annans uppgifter).
 - *Godkännande*
Kontroller som ger användarna åtkomst till den information som är nödvändig för deras ansvarsområden och inget därutöver, vilket medger en god fördelning av arbetsuppgifter.
 - *Nya behörigheter*
Kontroller för att ge nya användare behörighet och modifiera befintliga användares behörigheter.
 - *Ta bort behörigheter*
Kontroller för att ta bort behörigheter vid uppsägning eller förflyttning.
 - *Privilegierad åtkomst*
Kontroller över åtkomsten för dem som administrerar IT eller har omfattande behörighet.
 - *Granskningar av användaråtkomst*
Kontroller för att omcertifiera eller utvärdera användaråtkomst för dem som har behörigheter över tid.
 - *Säkerhetskonnfigurationskontroller*
Alla typer av teknik har vanligen viktiga konfigurationer som hjälper till att begränsa åtkomst till IT-miljön.
 - *Fysisk åtkomst*
Kontroller av fysisk åtkomst till datacenter eller maskinvara, eftersom sådan åtkomst kan användas för att kringgå andra kontroller.
- b. Process för att hantera program eller andra förändringar av IT-miljön:
 - *Process för att hantera förändringar*
Kontroller över processen för att utforma, programmera, testa och driftsätta förändringar i en produktionsmiljö (dvs. slutanvändarmiljö).
 - *Arbetsfördelning gällande driftsättning av förändringar*
Kontroller som fördelar åtkomst att genomföra och driftsätta ändringar till en produktionsmiljö.
 - *Utveckling av system eller förvärv eller införande*
Kontroller över initial utveckling eller införande av IT-applikationer (eller i relation till andra aspekter på IT-miljön).
 - *Datakonvertering*
Kontroller över datakonvertering under utveckling, införande eller uppgraderingar av IT-miljön.
- c. Process för att hantera IT-driften
 - *Schemaläggning av arbete*
Kontroller över åtkomst för att schemalägga och initiera arbeten eller program som kan påverka den finansiella rapporteringen.
 - *Övervakning av arbete*
Kontroller för att övervaka finansiella rapporteringsjobb eller program så att de genomförs framgångsrikt.
 - *Säkerhetskopiering och återställning*
Kontroller för att säkerställa att säkerhetskopiering görs som planerat av data för den finansiella redovisningen samt att sådana data är tillgängliga och går att få åtkomst till för en snabb återställning i händelse av ett avbrott eller en attack.
 - *Upptäckt av intrång*
Kontroller för att övervaka sårbarhet och/eller intrång i IT-miljön.

ISA
ISQC
m.m.

Tabellen nedan ger exempel på allmänna IT-kontroller för att hantera exempel på IT-relaterade risker, däribland för olika IT-applikationer utifrån deras art.

Process	Risker	Kontroller	IT-applikationer		
IT-process	Exempel IT-relaterade risker	Exempel allmänna IT-kontroller	Icke-komplex kommersiell programvara – tillämpligt (ja/nej)	Medelstor och relativt komplex kommersiell programvara eller IT-applikationer – tillämpligt (ja/nej)	Stora eller komplexa IT-applikationer (t.ex. affärssystem) – tillämpligt (ja/nej)
Hantera återkomst	Behörigheter: Användarna har större behörigheter än vad som är nödvändigt för att utföra sina arbetsuppgifter, vilket kan skapa en olämplig arbetsfördelning	Ledningen godkänner karaktären på och omfattningen av behörigheter för ny och ändrad behörighet, inklusive profiler och roller i standardprogram, viktiga transaktioner i den finansiella rapporteringen samt arbetsfördelning	Ja – i stället för granskningar av behörigheter som anges nedan	Ja	Ja
		Behörigheter för användare som har slutat eller flyttat tas bort eller modifieras snabbt	Ja – i stället för granskningar av behörigheter nedan	Ja	Ja
		Behörigheter granskas regelbundet	Ja – i stället för kontroller av nya/tillbakadragna behörigheter ovan	Ja – för vissa program	Ja
		Arbetsfördelningen övervakas och behörigheter i konflikt med varandra tas antingen bort eller övervakas av kompenserande kontroller som dokumenteras och testas	ET – ingen systemstött fördelning	Ja – för vissa program	Ja
		Privilegierad nivå på behörighet (t.ex. konfigurations-, data- och säkerhetsadministratörer) godkänns och begränsas på lämpligt sätt	Ja – sannolikt endast på IT-applikationsnivå	Ja – på IT-applikationsnivå och vissa nivåer av IT-miljö för plattform	Ja – på alla nivåer av IT-miljö för plattform

Process	Risker	Kontroller	IT-applikationer		
Hantera åtkomst	Direkt åtkomst till data: Felaktiga ändringar görs direkt av finansiella data på andra sätt än genom programtransaktioner	Åtkomst till programdatafiler eller databasobjekt/tabeller/data är begränsad till behörig personal, baserat på deras ansvarsområden och deras roll, och sådan åtkomst godkänns av ledningen	Ej tillämpligt	Ja – för vissa program och databaser	Ja
Hantera åtkomst	Systeminställningar: Systemen är inte korrekt konfigurerade eller uppdaterade för att begränsa systemåtkomst till korrekt auktoriserade och lämpliga användare	Åtkomst autentiseras genom unika användar-ID och lösenord eller andra metoder som en mekanism för att validera att användarna är behöriga att få åtkomst till systemet. Lösenordsparametrar uppfyller företags- eller branschstandarder (t.ex. lösenordets minilängd och komplexitet, när det löper ut, när personen blir uteläst från kontot)	Ja – enbart lösenordsautentisering	Ja – kombination av lösenord och multifaktorautentisering	Ja
		De viktigaste stegen i säkerhetskfigurationen har införts korrekt	ET – det finns ingen teknisk säkerhetskfiguration	Ja – för vissa program och databaser	Ja
Hantera förändringar	Ändringar i programvara: Felaktiga förändringar görs i datasystemen eller program som innehåller relevanta automatiserade kontroller (dvs. inställningar som går att konfigurera, automatiserade algoritmer, automatiserade beräkningar och automati-	Applikationsändringar testas på ett korrekt sätt och godkänns innan de flyttas in i produktionsmiljön	ET – skulle verifiera att ingen källkod är installerad	Ja – för ickekommersiell programvara	Ja

ISA
ISQC
m.m.

Process	Risker	Kontroller	IT-applikationer		
	serad extrahe- ring av data) el- ler rapportlogik	Åtkomst för att föra in föränd- ringar i produk- tionsmiljön är begränsad på ett korrekt sätt och avskild från utvecklingsmil- jön	Ej tillämpligt	Ja – för icke- kommersiell programvara	Ja
Hantera föränd- ringar	Ändringar i da- tabaser: Felakti- ga ändringar görs av data- basstrukturen och relationer- na mellan data	Ändringar i da- tabaser testas på ett korrekt sätt och god- känns innan de flyttas in i pro- duktionsmiljön	ET – inga änd- ringar i databa- ser görs på fö- retaget	Ja – för icke- kommersiell programvara	Ja
Hantera föränd- ringar	Ändringar i sys- temets mjukvara: Felaktiga ändringar görs av systemets mjukvara (t.ex. operativsystem, nätverk, pro- gramvara för hantering av ändringar, pro- gramvara för åtkomstkontroll)	Förändringar av systempro- gramvaran tes- tas på ett kor- rekt sätt och godkänns innan de flyttas över till produktionen	ET – inga sys- temprogramva- ruförändringar görs på företa- get	Ja	Ja
Hantera föränd- ringar	Datakonverte- ring: Data kon- verterad från äldre system el- ler tidigare ver- sioner leder till datafel om kon- verteringen överför inkom- pleta, överflö- diga, föråldrade eller inkorrekta data	Ledningen god- känner resulta- tet av datakon- verteringen (t.ex. balans- och avstäm- ningsaktiviteter) från det gamla programsystemet eller den gamla datastrukturen och övervakar att konverteringen genomförs i en- lighet med eta- blerade riktlinjer och processer för konvertering	ET – hanteras genom manuel- la kontroller	Ja	Ja
IT-drift	Nätverk: Nät- verket förhind- rar inte på ett korrekt sätt obehöriga an- vändare från att få oönskat åtkomst till informationssystemen	Åtkomst auten- tiseras genom unika användar-ID och lösenord eller andra metoder som en meka- nism för att va- lidera att an- vändarna är be-	ET – det finns inga separata metoder för nätverksauten- tisering	Ja	Ja

Process	Risker	Kontroller	IT-applikationer	
		höriga att få åtkomst till systemet. Lösenordsparametrar uppfyller företags eller professionella riktlinjer och standarder (t.ex. lösenordets minilängd och komplexitet, när det löper ut, när personen blir uteläst från kontot)		
		Nätverket är utformat så att webbapplikationer skiljs från det interna nätverket, där det finns åtkomst till program med intern kontroll över den finansiella rapporteringen	ET – ingen nätverkssegmentering används	Ja – med om-döme
		Regelbundna sårbarhetsgenomsökningar av nätverkets externa kopplingar genomförs av nätverkshanteringsteamet, som också utreder möjlig sårbarhet	Ej tillämpligt	Ja – med om-döme
		Varningar skapas regelbundet för att uppmärksamma om hot som har identifierats av system för upptäckt av intrång. Dessa hot utreds av nätverkshanteringsteamet	Ej tillämpligt	Ja – med om-döme
		Kontroller införs för att begränsa VPN-åtkomst (Virtual Private Network) till behöriga och lämpliga användare	Ej tillämpligt – inget VPN	Ja – med om-döme

ISA
ISQC
m.m.

Process	Risker	Kontroller	IT-applikationer		
IT-drift	Säkerhetskopi- ering av data och återställ- ning: Finansiella data kan inte återställas och går inte att få åtkomst till in- om en rimlig tidsperiod när det sker en för- lust av data	Finansiella data säkerhetskopi- eras regelbundet enligt ett fast- ställt schema och med regel- bundna mellan- rum	ET – förlitar sig på manuell sä- kerhetskopi- ring av ekono- miavdelningen	Ja	Ja
IT-drift	Schemalägg- ning av jobb: Produktions- system, pro- gram eller jobb resulterar i en felaktig, ofull- ständig eller obehörig bear- betning av data	Endast behöri- ga användare har tillgång till att uppdatera batchjobb (in- klusive gräns- snittsjobb) i programvaran för att schema- lägga arbetet	Ej tillämpligt – inga batchjobb	Ja – för vissa program	Ja
		Viktiga system, program eller jobb övervakas, och fel i bear- betningen korri- geras för att sä- kerställa att jobbet blir kor- rekt avslutat	Ej tillämpligt – ingen övervak- ning av jobb	Ja – för vissa program	Ja

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	331
Denna standards tillämpningsområde	331
Väsentlighet vid en revision	331
Ikraftträdande	332
Mål	332
Definition	333
Krav	333
Fastställa väsentlighet och arbetsväsentlighet vid planering av revisionen	333
Ändringar efter hand som revisionen fortskrider	333
Dokumentation	333
Tillämpning och andra förtydliganden	333
Väsentlighet och revisionsrisk (se punkt 5)	333
Väsentlighet vid en revision (se punkt 6)	334
Fastställa väsentlighet och arbetsväsentlighet vid planering av revisionen	334
Ändringar efter hand som revisionen fortskrider (se punkt 12)	337

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att tillämpa begreppet väsentlighet vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter. ISA 450¹ 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.

Väsentlighet vid en revision

2. I ramverk för finansiell rapportering diskuteras ofta begreppet väsentlighet i samband med upprättandet och presentationen av finansiella rapporter. Även om ramverk för finansiell rapportering kan diskutera väsentlighet i skiftande ordalag, brukar de vanligtvis klargöra att

- felaktigheter, även utelämnanden, betraktas som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna,
- bedömningar av väsentlighet görs mot bakgrund av övriga omständigheter och påverkas av en felaktighets storlek eller karaktär, eller en kombination av båda, och
- bedömningar av frågor som är väsentliga för användare av de finansiella rapporterna bygger på ett beaktande av vad som är gemensamma behov av finansiell information hos användare som grupp.² Den möjliga effekten av felaktigheter för vissa enskilda användare, vars behov kan variera stort, beaktas inte.

¹ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*.

² Exempel: I *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* som antogs av International Accounting Standards Board i april 2001 anges att när det gäller ett vinstdrivande företag räcker det att tillhandahålla finansiella rapporter som tillgodoser investerarnas behov, eftersom det är de som förser företaget med riskkapital, för att även tillgodoser de flesta behoven hos övriga användare.

3. Om det förs en sådan diskussion i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, utgör den en referensram för revisorn när det gäller att fastställa väsentlighet för revisionen. Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte innefattar en diskussion av begreppet väsentlighet, ger de utmärkande egenskaper som beskrivs i punkt 2 revisorn en sådan referensram.

4. Revisorns fastställande av väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och påverkas av revisorns uppfattning om de behov av finansiell information som användare av de finansiella rapporterna har. I det här sammanhanget är det rimligt för revisorn att anta att användarna

- har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomisk verksamhet och redovisning och är beredda att studera informationen i de finansiella rapporterna med rimlig noggrannhet,
- förstår att finansiella rapporter upprättas, presenteras och revideras efter väsentlighetsnivåer,
- accepterar den inneboende osäkerheten i storleksbestämningen av belopp som bygger på uppskattningar, bedömningar och beaktandet av framtida händelser, och
- fattar rimliga ekonomiska beslut med grund i informationen i de finansiella rapporterna.

5. Begreppet väsentlighet tillämpas av revisorn när han eller hon planerar och utför revisionen, utvärderar hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats samt när han eller hon utformar sitt uttalande i revisors rapport. (Se punkt A 1.)

6. När revisorn planerar revisionen gör han eller hon bedömningar av vilka felaktigheter som ska betraktas som väsentliga. Dessa bedömningar utgör grunden för att

- bestämma riskbedömningens karaktär, omfattning och tidpunkt,
- identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, och
- bestämma fortsatta granskningsåtgärders karaktär, omfattning och tidpunkt.

Den väsentlighet som bestäms vid planeringen av revisionen innebär inte nödvändigtvis att det fastställs ett belopp under vilket felaktigheter som inte har rättats, enskilt eller sammantaget, alltid kommer att betraktas som oväsentliga. Omständigheterna kring vissa felaktigheter kan göra att revisorn betraktar dem som väsentliga även om de ligger under gränsen för väsentlighet. Det är inte praktiskt genomförbart att utforma granskningsåtgärder i syfte att upptäcka alla felaktigheter som skulle kunna vara väsentliga endast på grund av sin karaktär. Men att överväga karaktären på potentiella felaktigheter i upplysningar är relevant för utformningen av granskningsåtgärder i syfte att hantera riskerna för väsentliga felaktigheter.³ När revisorn överväger effekten på de finansiella rapporterna av alla orättade felaktigheter överväger han eller hon inte bara storleken på utan också karaktären på felaktigheter som inte har rättats, och de särskilda omständigheterna kring deras förekomst.⁴

(Se punkt A 2.)

Ikraftträdande

7. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

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

³ Se ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* (omarbetad), punkterna A 134–A 135.

⁴ ISA 450, punkt A 21.

Definition

9. I ISA innebär arbetsväsentlighet det eller de belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet som revisorn bestämmer i syfte att till en lämpligt låg nivå minska sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet. Om så är tillämpligt, avser arbetsväsentlighet också det eller de belopp under väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar som revisorn bestämmer.

Krav*Fastställa väsentlighet och arbetsväsentlighet vid planering av revisionen*

10. När revisorn upprättar den övergripande revisionsstrategin ska han eller hon fastställa en väsentlighetsnivå för de finansiella rapporterna som helhet. Om det med hänsyn till det aktuella företagets särskilda omständigheter finns ett eller flera särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar där felaktiga belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet rimligtvis skulle kunna förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna, ska revisorn också fastställa den eller de väsentlighetsnivåer som ska tillämpas på dessa transaktionsslag, konton eller upplysningar. (Se punkterna A 3–A 12.)

11. Revisorn ska fastställa arbetsväsentlighet i syfte att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter samt fortsatta granskningsåtgärders karaktär, omfattning och tidpunkt. (Se punkt A 13.)

Ändringar efter hand som revisionen fortskrider

12. Revisorn ska ändra väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar), om han eller hon under revisionens gång får kännedom om information som skulle ha inneburit att revisorn fastställt ett annat (eller andra) belopp från början. (Se punkt A 14.)

13. Om revisorn drar slutsatsen att det är lämpligt med en lägre väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) än den som har fastställts från början, ska revisorn fastställa om det är nödvändigt att ändra arbetsväsentlighet och om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt fortfarande är lämpliga.

Dokumentation

14. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande belopp och vilka faktorer som har beaktats då beloppen har fastställts:⁵

- a. Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet. (Se punkt 10.)
- b. Om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar. (Se punkt 10.)
- c. Arbetsväsentlighet. (Se punkt 11.)
- d. Eventuella ändringar av (a)–(c) efter hand som revisionen har fortskridit. (Se punkterna 12–13.)

Tillämpning och andra förtydliganden*Väsentlighet och revisionsrisk (se punkt 5)*

A 1. Under genomförandet av en revision av finansiella rapporter är revisorns övergripande mål att med rimlig säkerhet kunna uttala sig om huruvida de finansiella rapporterna i sin helhet är fria från väsentliga felaktigheter, oavsett om dessa beror på oegentligheter eller misstag, och därigenom kunna uttala sig om huruvida de finansiella rapporter-

ISA
ISQC
m.m.

⁵ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

na i alla väsentliga avseenden är upprättade enligt det gällande ramverket för finansiell rapportering, samt att lämna en rapport om de finansiella rapporterna och kommunicera sina iakttagelser i enlighet med kraven i ISA.⁶ Revisorn uppnår en rimlig säkerhet genom att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att reducera revisionsrisken till en godtagbart låg nivå.⁷ Med revisionsrisk avses risken för att revisorn ska lämna ett oriktigt uttalande i revisors rapport i de fall det förekommer väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk.⁸ Väsentlighet och revisionsrisk beaktas under hela revisionen, i synnerhet när revisorn

- a. identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter,⁹
- b. bestämmer fortsatta granskningsåtgärders karaktär, omfattning och tidpunkt¹⁰, och
- c. utvärderar hur eventuella felaktigheter som inte har rättats påverkar de finansiella rapporterna¹¹ och uttalandet i revisors rapport.¹²

Väsentlighet vid en revision (se punkt 6)

A 2. Att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter¹³ innefattar att använda professionell bedömning för att identifiera de transaktionsslag, konton och upplysningar, däribland kvalitativa upplysningar, för vilka felaktigheter kan vara väsentliga (allmänt anses felaktigheter vara väsentliga bara om de rimligen kan väntas påverka användarnas ekonomiska beslut som fattas med grund i de finansiella rapporterna som helhet). När revisorn överväger huruvida felaktigheter i kvalitativa upplysningar kan vara väsentliga kan han eller hon identifiera relevanta faktorer som:

- Förhållanden i företaget under perioden (företaget kan t.ex. ha genomfört ett betydande rörelseförvärv under perioden).
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, däribland ändringar i det (t.ex. kan en ny redovisningsstandard kräva nya kvalitativa upplysningar som är betydelsefulla för företaget).
- Kvalitativa upplysningar som är viktiga för användare av de finansiella rapporterna på grund av ett företags karaktär (t.ex. kan upplysningar om likviditetsrisk vara viktiga för användare av de finansiella rapporterna för ett finansinstitut).

Fastställa väsentlighet och arbetsväsentlighet vid planering av revisionen

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn (se punkt 10)

A 3. De primära användarna av finansiella rapporter från offentliga företag är många gånger lagstiftare och tillsynsmyndigheter. Dessutom kan de finansiella rapporterna användas som underlag för andra beslut än ekonomiska beslut. Fastställandet av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) vid en revision av finansiella rapporter från ett företag i den offentliga sektorn påverkas därför av krav i lagar och andra författningar och av de behov av finansiell information som lagstiftare och allmänheten har med hänsyn till arbetet inom den offentliga verksamheten.

⁶ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 11.

⁷ ISA 200, punkt 17.

⁸ ISA 200, punkt 13 c.

⁹ ISA 315.

¹⁰ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

¹¹ ISA 450.

¹² ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad).

¹³ ISA 315 (omarbetad), punkt 25, kräver att revisorn identifierar och bedömer risken för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån.

Använda referensvärden för att fastställa väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (se punkt 10)

A 4. Det krävs professionell bedömning för att fastställa väsentlighet. En vanlig utgångspunkt vid fastställande av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet är att tillämpa en procentandel av ett valt referensvärde. Nedan följer några faktorer som kan påverka identifieringen av ett lämpligt referensvärde:

- De finansiella rapporternas viktiga beståndsdelar (t.ex. tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader).
- Om det finns poster som brukar tilldra sig uppmärksamheten hos dem som använder det aktuella företagets finansiella rapporter (exempel: användare tenderar kanske att fokusera på vinst, intäkter eller nettotillgångar för att utvärdera finansiella resultat).
- Företagets karaktär, var företaget befinner sig i sin livscykel och den bransch och ekonomiska miljö som företaget verkar i.
- Företagets ägarstruktur och hur det finansieras (exempel: användare lägger kanske större vikt vid tillgångar och anspråk på dem än på företagets vinst, om ett företag finansieras helt med skulder i stället för med eget kapital).
- Referensvärdets relativa volatilitet.

A 5. Exempel på referensvärden som kan vara lämpliga beroende på företagets omständigheter är olika kategorier av redovisat resultat, t.ex. vinst före skatt, summa intäkter, bruttovinst och totala kostnader, summa eget kapital eller substansvärde. Vinst före skatt från den löpande verksamheten används ofta för vinstorienterade företag. Om vinsten före skatt från den löpande verksamheten varierar mycket, kan andra referensvärden vara lämpligare, t.ex. bruttovinst eller summa intäkter.

A 6. Finansiella data som kan vara relevanta med hänsyn till det valda referensvärdet brukar normalt innefatta finansiellt resultat och finansiell ställning för tidigare räkenskapsperioder, finansiellt resultat och finansiell ställning för den gångna delen av räkenskapsperioden samt budgetar eller prognoser för den aktuella räkenskapsperioden, efter justeringar för betydande förändringar i företagets situation (t.ex. ett betydande företagsförvärv) och relevanta ändringar i förhållandena i den bransch eller ekonomiska miljö där företaget verkar. Exempel: Om väsentlighet för ett visst företags finansiella rapporter som helhet inledningsvis har fastställts utifrån en procentandel av vinsten före skatt från den löpande verksamheten, kan omständigheter som leder till en ovanligt stor minskning eller ökning av vinsten få revisorn att dra slutsatsen att det är mer ändamålsenligt att bygga väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet på en normaliserad vinst före skatt från den löpande verksamheten som bygger på företagets tidigare resultat.

A 7. Väsentlighet avser de finansiella rapporter som revisorn rapporterar om. Om de finansiella rapporterna har upprättats för en rapportperiod som är längre eller kortare än tolv månader, så som ibland är fallet för ett nytt företag eller vid en ändring av rapportperioden, avser väsentlighet de finansiella rapporter som har upprättats för den rapportperioden.

A 8. När revisorn bestämmer vilken procentandel som ska tillämpas på ett valt referensvärde krävs professionellt omdöme. Det finns ett förhållande mellan procentandelen och det valda referensvärdet på så sätt att en procentandel som tillämpas på vinst före skatt från den löpande verksamheten normalt är högre än en procentandel som tillämpas på totala intäkter. Exempel: revisorn anser kanske att fem procent av vinst före skatt från den löpande verksamheten är lämpligt för ett vinstorienterat företag i en tillverkningsbransch men att en procent av totala intäkter eller totala utgifter är lämpligt för ett icke vinstdrivande företag. Högre eller lägre procentandelar kan dock bedömas som lämpliga beroende på omständigheterna.

ISA
ISQC
m.m.

Överväganden som särskilt gäller små företag

A 9. Om ett företags vinst före skatt från den löpande verksamheten är genomgående obetydlig, t.ex. i ägarledda företag där ägaren tar ut en stor del av vinsten före skatt i form av lön eller annan ersättning, kan ett referensvärde som t.ex. vinst före lön, ersättning och skatt vara mer relevant.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 10. Om det rör sig om ett företag inom den offentliga sektorn, kan totala kostnader eller nettokostnader (kostnader minus intäkter eller utgifter minus inkomster) vara lämpliga referensvärden för verksamheten. Om ett företag inom den offentliga sektorn förvaltar offentliga tillgångar, kan tillgångar vara ett lämpligt referensvärde.

Väsentlighetsnivå eller -nivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar (se punkt 10)

A 11. Faktorer som kan tyda på att det kan finnas ett eller flera särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar där felaktigheter rörande belopp som understiger väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet rimligen skulle kunna förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna är bland annat

- om användares förväntningar rörande beloppsbestämningen av eller upplysningarna om vissa poster (t.ex. transaktioner med närstående, ersättning till företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och känslighetsanalyser avseende verkligt värde för uppskattningar i redovisningen med hög osäkerhet i uppskattningen) påverkas av lagar och andra författningar eller det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- de viktigaste upplysningarna med hänsyn till den bransch som företaget verkar i (t.ex. forsknings- och utvecklingskostnader för ett läkemedelsföretag), och
- om uppmärksamhet inriktas på en särskild aspekt av företagets verksamhet som separata upplysningar lämnas om i de finansiella rapporterna (t.ex. upplysningar om segment eller ett betydande rörelseförvärv).

A 12. När revisorn, med hänsyn till företagets särskilda omständigheter, överväger om det finns sådana transaktionsslag, konton eller upplysningar, kan han eller hon komma fram till att det är till nytta att skaffa sig kunskap om företagsledningens och styrelsens åsikter och förväntningar.

Arbetsväsentlighet (se punkt 11)

A 13. Att planera revisionen endast i syfte att upptäcka enskilda väsentliga felaktigheter innebär att man förbiser det faktum att enskilda oväsentliga felaktigheter kan summeras till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna och lämnar inget utrymme för eventuella oupptäckta felaktigheter. Arbetsväsentlighet (som enligt definitionen är ett eller flera belopp) bestäms så, att sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter i de finansiella rapporterna ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet, minskas till en lämpligt låg nivå. På samma sätt bestäms arbetsväsentlighet avseende en väsentlighetsnivå som har fastställts för ett särskilt transaktionsslag, konto eller upplysning så, att sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter i transaktionsslaget, kontot eller upplysningen sammanlagt ska överstiga väsentlighetsnivån för transaktionsslaget, kontot eller upplysningen minskas till en lämpligt låg nivå. Fastställandet av arbetsväsentlighet är inte en enkel mekanisk beräkning och kräver professionellt omdöme. Det påverkas av revisorns förståelse av företaget, som uppdateras under riskbedömningen, samt av karaktären på och omfattningen av felaktigheter som har identifierats under tidigare revisioner och därmed av revisorns förväntningar om felaktigheter under den aktuella räkenskapsperioden.

Ändringar efter hand som revisionen fortskrider (se punkt 12)

A 14. Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) kan behöva ändras till följd av att omständigheter förändrats under revisionen (t.ex. ett beslut att avyttra en större del av företagets verksamhet), ny information eller att revisorns förståelse av företaget och dess verksamhet har förändrats efter fortsatta granskningsåtgärder. Exempel: Om det under revisionen visar sig att de faktiska finansiella resultaten sannolikt kommer att skilja sig avsevärt från de förväntade finansiella resultat vid räkenskapsperiodens slut som har använts inledningsvis för att fastställa väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet, ska revisorn ändra denna väsentlighet.

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	338
Denna standards tillämpningsområde	338
Ikraftträdande	338
Mål	338
Definitioner	338
Krav	339
Övergripande åtgärder	339
Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån	339
Tillfredsställande presentation av de finansiella rapporterna	342
Bedöma revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet	342
Dokumentation	342
Tillämpning och andra förtydliganden	342
Övergripande åtgärder (se punkt 5)	342
Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån	343
Tillfredsställande presentation av de finansiella rapporterna (se punkt 24)	353
Bedöma revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet (se punkterna 25–27)	354
Dokumentation (se punkt 28)	354

International Standard on Auditing (ISA) 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att utforma och genomföra åtgärder för att hantera de risker för väsentliga felaktigheter som har identifierats och bedömts av revisorn enligt ISA 315 (omarbetad 2019)¹ vid en revision av finansiella rapporter.

Ikraftträdande

2. Denna ISA gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

3. Revisorns mål är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter genom att utforma och genomföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera dessa risker.

Definitioner

4. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Substansgranskning* – en granskningsåtgärd för att upptäcka väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Substansgranskning innefattar

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

- i. detaljgranskning (transaktionsslag, konton och upplysningar), och
- ii. substansinriktad analytisk granskning.
- b. *Granskning av kontroller* – en granskningsåtgärd för utvärdering av kontrollers funktion när det gäller att förhindra, eller upptäcka och rätta, väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

Krav

Övergripande åtgärder

5. Revisorn ska utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. (Se punkterna A 1–A 3.)

Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån

6. Revisorn ska utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. (Se punkterna A 4–A 8 och A 42–A 52.)

7. När revisorn utformar de fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras ska han eller hon

- a. beakta grunderna för den bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån som har gjorts för varje betydande transaktionsslag, konto och upplysning, däribland
 - i. sannolikheten för och storleken på sådana felaktigheter som beror på särskilda egenskaper hos det betydande transaktionsslaget, kontot eller upplysningen i fråga (dvs. den inneboende risken), och
 - ii. om riskbedömningen tar hänsyn till kontroller som hanterar risken för väsentliga felaktigheter (dvs. kontrollrisken), vilket kräver att revisorn inhämtar revisionsbevis för att fastställa om kontrollerna fungerar (dvs. revisorn planerar att undersöka om kontrollerna fungerar för att fastställa substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning). (Se punkterna A 9–A 18.)
- b. inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara. (Se punkt A 19.)

Granskning av kontroller

8. Revisorn ska utforma och utföra granskning av kontroller för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kontroller fungerar, om

- a. revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån innefattar en förväntning om att kontrollerna fungerar (dvs. revisorn planerar att undersöka om kontrollerna fungerar när han eller hon bestämmer substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning), eller
- b. enbart substansgranskning inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån. (Se punkterna A 20–A 24.)

9. När revisorn utformar och utför granskning av kontroller ska mer övertygande revisionsbevis inhämtas ju mer revisorn förlitar sig på en kontrollers effektivitet. (Se punkt A 25.)

Karaktär på och omfattning av granskning av kontroller

10. När revisorn utformar och utför granskning av kontroller ska han eller hon
- a. utföra andra granskningsåtgärder i kombination med förfrågningar för att inhämta revisionsbevis om kontrollernas funktion, däribland
 - i. hur kontrollerna har tillämpats vid relevanta tidpunkter under den period som granskas,

ISA
ISQC
m.m.

- ii. hur konsekvent de har tillämpats, och
- iii. av vem eller på vilket sätt de har tillämpats (Se punkterna A 26–A 29.)
- b. i den mån det ännu inte är gjort, fastställa om de kontroller som ska granskas är beroende av andra kontroller (indirekta kontroller) och, om så är fallet, avgöra om det krävs ytterligare revisionsbevis som visar att de indirekta kontrollerna fungerar effektivt. (Se punkterna A 30–A 31.)

Tidpunkt för granskning av kontroller

11. Revisorn ska granska kontrollerna för den särskilda tidsperiod, eller för hela räkenskapsperioden, som han eller hon förutom i de fall som nämns i punkterna 12 och 15 nedan avser att förlita sig på kontrollerna i syfte att nå fram till en skäligen grund för denna tilltro. (Se punkt A 32.)

Använda revisionsbevis som har inhämtats för en del av räkenskapsperioden

- 12.** Om revisorn inhämtar revisionsbevis om kontrollernas funktion fram till en tidpunkt före bokslutsdagen ska revisorn
- a. inhämta revisionsbevis om betydelsefulla ändringar i dessa kontroller efter denna delperiod, och
 - b. bestämma vilka ytterligare revisionsbevis som ska inhämtas för den återstående räkenskapsperioden. (Se punkterna A 33–A 34.)

Använda revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner

13. När revisorn avgör om det är ändamålsenligt att förlita sig på revisionsbevis för kontrollers funktion som har inhämtats under tidigare revisioner och, i så fall, inom vilken tid en kontroll måste granskas igen, ska han eller hon beakta

- a. effektiviteten hos andra komponenter i företagets system för intern kontroll, däribland kontrollmiljön, företagets process för övervakning av systemet för intern kontroll och företagets riskbedömningsprocess,
- b. de risker som uppstår till följd av kontrollens egenskaper, däribland om den är manuell eller automatiserad,
- c. effektiviteten hos allmänna IT-kontroller,
- d. kontrollens ändamålsenlighet och hur företaget tillämpar kontrollen, däribland karaktären på och omfattningen av de avvikelser i tillämpningen av kontrollen som har noterats i tidigare revisioner och om det har skett några personalförändringar som markant påverkar tillämpningen av kontrollen,
- e. om det faktum att en kontroll inte har ändrats utgör en risk på grund av ändrade omständigheter, och
- f. risken för väsentliga felaktigheter och i vilken grad revisorn förlitar sig på kontrollen. (Se punkt A 35.)

14. Om revisorn planerar att använda revisionsbevis från en tidigare revision när det gäller särskilda kontrollers funktion, ska revisorn säkerställa att bevisen fortfarande är relevanta och tillförlitliga genom att inhämta revisionsbevis som visar om det har skett några betydelsefulla ändringar i dessa kontroller sedan den tidigare revisionen. Revisorn ska inhämta dessa bevis genom frågor i kombination med observation eller inspektion för att bekräfta förståelsen av de särskilda kontrollerna, och

- a. om det har skett ändringar som påverkar frågan om huruvida revisionsbevisen från den tidigare revisionen har fortsatt relevans, ska revisorn granska kontrollerna under den pågående revisionen, (se punkt A 36)
- b. om inga ändringar har skett, ska revisorn granska kontrollerna minst vid var tredje revision och granska några kontroller vid varje revision för att undvika risken för att revisorn granskar alla kontroller som han eller hon avser att förlita sig på under en och samma räkenskapsperiod, medan inga kontroller alls granskas under de två följande revisionerna. (Se punkterna A 37–A 39.)

Kontroller avseende betydande risker

15. Om revisorn avser att förlita sig på kontroller avseende en risk som revisorn har fastställt som en betydande risk, ska revisorn granska dessa kontroller under den aktuella perioden.

Utvärdera hur kontroller fungerar

16. När revisorn utvärderar hur de kontroller som revisorn avser att förlita sig på fungerar, ska han eller hon utvärdera om felaktigheter som har upptäckts genom substansgranskning tyder på att kontrollerna inte fungerar. Om inga felaktigheter upptäcks genom substansgranskning, utgör detta dock inte revisionsbevis för att kontroller som avser det granskade påståendet är effektiva. (Se punkt A 40.)

17. Om revisorn upptäcker avsteg från de kontroller som han eller hon avser att förlita sig på, ska revisorn ställa särskilda frågor för att förstå vad som hänt och möjliga konsekvenser av detta samt avgöra om (se punkt A 41)

- den granskning av kontrollerna som har utförts utgör en skälig grund för att förlita sig på kontrollerna,
- ytterligare granskning av kontrollerna behövs, eller
- riskerna för väsentliga felaktigheter måste hanteras med hjälp av substansgranskning.

Substansgranskning

18. Oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter ska revisorn utforma och utföra substansgranskning av alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar. (Se punkterna A 42–A 47.)

19. Revisorn ska överväga om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras som substansgranskning. (Se punkterna A 48–A 51.)

Substansgranskning avseende bokslutsprocessen

20. Revisorns substansgranskning ska innefatta nedanstående granskningsåtgärder när det gäller bokslutsprocessen:

- Stämma av information i de finansiella rapporterna mot underliggande räkenskapsmaterial, däribland att stämma av upplysningar, vare sig dessa har inhämtats från huvudbok med undersystem eller annan källa.
- Undersöka väsentliga bokföringsposter och andra justeringar som gjorts under arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna. (Se punkt A 52.)

Substansgranskning för att hantera betydande risker

21. Om revisorn har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, ska han eller hon utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska denna innefatta detaljgranskning. (Se punkt A 53.)

Tidpunkt för substansgranskning

22. Om substansgranskning utförs före bokslutsdagen, ska revisorn täcka in den återstående räkenskapsperioden genom att utföra

- substansgranskning i kombination med granskning av kontroller för den återstående perioden, eller
- enbart fortsatt substansgranskning, om revisorn bedömer att det räcker, så att revisorn får en rimlig grund för att utsträcka revisionsslutsatserna från tidpunkten före bokslutsdagen till räkenskapsperiodens slut. (Se punkterna A 54–A 57.)

23. Om felaktigheter som revisorn inte förväntade sig vid bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter upptäcks före bokslutsdagen, ska revisorn avgöra om riskbedömningen i fråga och den planerade karaktären på, tidpunkten för eller omfattningen av substansgranskning för den återstående perioden måste ändras. (Se punkt A 58.)

ISA
ISQC
m.m.

Tillfredsställande presentation av de finansiella rapporterna

24. Revisorn ska utföra granskningsåtgärder i syfte att utvärdera om den övergripande presentationen i de finansiella rapporterna överensstämmer med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. När revisorn gör denna utvärdering ska han eller hon överväga om de finansiella rapporterna presenteras på ett sätt som avspeglar en riktig

- klassificering och beskrivning av finansiell information och de underliggande transaktionerna, händelserna och omständigheterna, och
- presentation, struktur och innehåll i de finansiella rapporterna. (Se punkt A 59.)

Bedöma revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet

25. Med utgångspunkt i de utförda granskningsåtgärderna och de inhämtade revisionsbevisen ska revisorn innan revisionen avslutas utvärdera om bedömningarna av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån fortfarande är giltiga. (Se punkterna A 60–A 61.)

26. Revisorn ska avgöra om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats. När revisorn bildar sig en uppfattning om detta, ska han eller hon ta hänsyn till alla relevanta revisionsbevis, oavsett om de tycks bekräfta eller motsäga påståendena i de finansiella rapporterna. (Se punkt A 62.)

27. Om revisorn inte har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis hänförliga till ett relevant påstående om ett transaktionsslag, konto eller en upplysning, ska han eller hon försöka inhämta ytterligare revisionsbevis. Om revisorn inte lyckas inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska han eller hon uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig.

Dokumentation

28. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande²:

- a. De övergripande åtgärderna för hantering av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån samt karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de fortsatta granskningsåtgärder som har utförts.
- b. Dessa åtgärders koppling till de bedömda riskerna på påståendenivån.
- c. Resultaten av granskningsåtgärderna, inklusive slutsatserna om dessa inte framgår på annat sätt. (Se punkt A 63.)

29. Om revisorn planerar att använda revisionsbevis om kontrollers funktion som har inhämtats under tidigare revisioner, ska han eller hon i revisionsdokumentationen innefatta de slutsatser som har dragits när det gäller att förlita sig på sådana kontroller som har granskats under en tidigare revision.

30. Revisorns dokumentation ska visa att informationen i de finansiella rapporterna stämmer med det underliggande räkenskapsmaterialet, däribland att informationen i upplysningar är avstämd, vare sig denna information har inhämtats från huvudbok med undersystem eller från annan källa.

Tillämpning och andra förtydliganden

Övergripande åtgärder (se punkt 5)

A 1. Övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån kan innefatta

- att understryka för uppdragsteamet vikten av att förhålla sig professionellt skeptisk,
- att utse mer erfaren personal eller personal med särskild skicklighet eller använda specialister,
- ändringar av art, tidpunkt och omfattning av ledning och övervakning av medlemmarna i uppdragsteamet samt genomgång av utfört arbete,

² ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

- att öka inslaget av oförutsägbarhet i valet av fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras,
- förändringar av den övergripande revisionsstrategin enligt kraven i ISA 300, eller planerade granskningsåtgärder, och kan innefatta förändringar av
 - revisorns fastställande av arbetsväsentlighet enligt ISA 320,
 - revisorns planer för att testa kontrollernas funktion, och hur övertygande revisionsbevisen behöver vara för att stödja revisorns plan på att förlita sig på kontrollernas funktion, i synnerhet när revisorn har identifierat brister i kontrollmiljön eller företagets övervakningsaktiviteter,
 - karaktär, tidpunkt och omfattning av substansgranskningarna. Det kan t.ex. vara lämpligt att utföra sådana åtgärder vid datumet för de finansiella rapporterna eller nära detta, när risken för väsentliga felaktigheter bedöms vara högre.

ISA
ISQC
m.m.

A 2. Bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivå och revisorns övergripande åtgärder för att hantera dessa påverkas av revisorns uppfattning om kontrollmiljön. En effektiv kontrollmiljö kan göra att revisorn får ett större förtroende för den interna kontrollen och tillförlitligheten hos de revisionsbevis som har genererats internt inom företaget, vilket t.ex. innebär att revisorn kan utföra vissa granskningsåtgärder under löpande år i stället för vid räkenskapsperiodens slut. Brister i kontrollmiljön har dock motsatt effekt, och revisorn kan reagera på en ineffektiv kontrollmiljö genom att t.ex.

- utföra fler granskningsåtgärder per bokslutsdagen än före bokslutsdagen,
- inhämta mer omfattande revisionsbevis genom substansgranskning, och
- öka antalet verksamhetsställen som ska ingå i revisionens omfattning.

A 3. Sådana hänsynstaganden påverkar därför revisorns allmänna angreppssätt, t.ex. betoning på substansgranskning (substansgranskningsansats) eller en metod som kombinerar granskning av kontroller med substansgranskning (kombinationsansats).

Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivå

De fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning (se punkt 6)

A 4. Revisorns bedömning av risker för väsentliga felaktigheter som har identifierats på påståendenivå ligger till grund för överväganden om lämplig revisionsansats när fortsatta granskningsåtgärder ska utformas och utföras. Revisorn kan t.ex. fastställa att

- a. granskning av kontroller är det enda sättet för revisorn att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter för ett visst påstående på ett effektivt sätt,
- b. det för vissa påståenden räcker med enbart substansgranskning, och därför utesluta effekterna av kontrollerna vid bedömningen av risken för väsentliga felaktigheter. Detta kan bero på att revisorn inte har identifierat någon risk för vilken enbart substansgranskning kanske inte ger tillräckliga revisionsbevis och därför inte behöver granska kontrollernas funktion. Därför kan det hända att revisorn inte planerar att undersöka om kontrollerna fungerar när han eller hon bestämmer substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning, eller
- c. en kombinationsansats som använder både granskning av kontroller och substansgranskning, är effektiv.

Revisorn behöver inte utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder där bedömningen av risken för väsentliga felaktigheter ligger under en godtagbart låg nivå. Men enligt punkt 18 krävs att revisorn, oavsett vilken metod som väljs och den bedömda risken för väsentliga felaktigheter, utformar och utför substansgranskning för alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar.

A 5. En granskningsåtgärds karaktär handlar om dess syfte (dvs. granskning av kontroller eller substansgranskning) och dess typ (dvs. inspektion, observation, förfrågan, bekräftelse, omräkning, upprepning av aktivitet eller analytisk granskning). Granskningsåtgärdernas karaktär är särskilt viktig när det gäller att hantera de bedömda riskerna.

A 6. Tidpunkten för en granskningsåtgärd handlar om när den utförs eller den period eller det datum som revisionsbevisen avser.

A 7. Omfattningen av en granskningsåtgärd handlar om den mängd som ska utföras, t.ex. ett urvals storlek eller antalet observationer av en kontroll.

A 8. Att utforma och utföra ytterligare granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån ger en klar koppling mellan revisorns fortsatta granskningsåtgärder och riskbedömningen.

Hantering av de bedömda riskerna på påståendenivån (se punkt 7 a)

Karaktär

A 9. ISA 315 (omarbetad 2019) kräver att revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån utförs genom att bedöma inneboende risker och kontrollrisk.³ Revisorn bedömer den inneboende risken genom att uppskatta sannolikheten för och storleken på ett fel mot bakgrunden av hur och i vilken mån de inneboende riskfaktorerna påverkar känsligheten för fel i de relevanta påståendena. De bedömda riskerna, däribland orsakerna till dessa bedömda risker, kan påverka både typen av granskningsåtgärder som ska utföras och hur åtgärderna ska kombineras. Exempel: När en bedömd risk är hög, kan revisorn styrka att villkoren för ett kontrakt är fullständiga med motparten, utöver att inspektera dokumentet. Dessutom kan vissa granskningsåtgärder vara mer ändamålsenliga för vissa påståenden än andra. Exempel: Om det gäller intäkter kan granskning av kontroller vara mest utslagsgivande när det gäller den bedömda risken för att påståendet om fullständighet är väsentligt felaktigt, medan substansgranskning kanske är mest utslagsgivande när det gäller den bedömda risken för att påståendet om förekomst är väsentligt felaktigt.

A 10. Orsakerna till att en risk har bedömts på ett visst sätt är relevanta när det gäller att fastställa granskningsåtgärdernas karaktär. Exempel: Om en bedömd risk är lägre på grund av ett transaktionsslags särskilda egenskaper, redan innan hänsyn tas till relevanta kontroller, kan revisorn besluta att det räcker med substansinriktad analytisk granskning för att få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Om däremot den bedömda risken är lägre på grund av att revisorn planerar att undersöka hur effektiva kontrollerna är och avser att bygga substansgranskningen på att risken bedöms som låg, granskar revisorn dessa kontroller enligt kravet i punkt 8 a. Detta kan vara fallet t.ex. för ett transaktionsslag med någorlunda likartade, icke-komplexa egenskaper som rutinbearbetas och kontrolleras av företagets informationssystem.

Tidpunkt

A 11. Revisorn kan utföra granskning av kontroller eller substansgranskning före bokslutsdagen eller per räkenskapsperiodens slut. Ju högre risk för väsentliga felaktigheter, desto högre är sannolikheten för att revisorn kan besluta att det är mer ändamålsenligt att utföra substansgranskning närmare eller per räkenskapsperiodens slut än per ett tidigare datum eller att utföra granskningsåtgärder utan föregående avisering eller vid oförutsägbara tidpunkter (t.ex. utföra granskningsåtgärder på vissa platser utan föregående avisering). Detta gäller särskilt när revisorn överväger åtgärder för att hantera riskerna för oegentligheter. Revisorn kan t.ex. dra slutsatsen, när risker för avsiktliga felaktigheter eller manipulation har identifierats, att det inte skulle räcka med granskningsåtgärder för att utsträcka slutsatserna från ett tidigare datum till räkenskapsperiodens slut.

A 12. Att utföra granskningsåtgärder före räkenskapsperiodens slut kan å andra sidan underlätta för revisorn att identifiera betydelsefulla förhållanden i ett tidigt skede av revisionen och därmed lösa dem med hjälp av företagsledningen eller utveckla en effektiv revisionsansats för att hantera sådana frågor.

³ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 31 och 34.

A 13. Det finns också vissa granskningsåtgärder som endast kan utföras vid eller efter räkenskapsperiodens slut, t.ex.

- avstämning av informationen i de finansiella rapporterna mot det underliggande räkenskapsmaterialet, däribland avstämning av upplysningar, vare sig denna information har inhämtats från huvudbok med undersystem eller från annan källa.
- granskning av justeringar som har gjorts i samband med bokslutsarbetet, och
- åtgärder för att hantera risken för att företaget vid räkenskapsperiodens slut kan ha tecknat otillbörliga försäljningskontrakt eller att det finns oavslutade transaktioner.

A 14. Nedan följer några andra relevanta faktorer som påverkar revisorns överväganden om när granskningsåtgärder ska utföras:

- Kontrollmiljön.
- När relevant information finns tillgänglig (t.ex. att elektroniska filer kanske skrivs över längre fram eller att rutiner som ska observeras kanske bara förekommer vid vissa tidpunkter).
- Riskens karaktär (om det t.ex. finns en risk för att intäkterna blåses upp genom falska försäljningsavtal som skapas i efterhand i syfte att uppfylla vinstförväntningar, kanske revisorn vill undersöka avtal som finns tillgängliga vid räkenskapsperiodens slut).
- Perioden eller datumet som ett revisionsbevis avser.
- Tidpunkten för upprättandet av de finansiella rapporterna, i synnerhet för de upplysningar som ger ytterligare förklaring till belopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen.

ISA
ISQC
m.m.

Omfattning

A 15. Vad revisorn bedömer som nödvändig omfattning för en granskningsåtgärd fastställs efter överväganden om väsentligheten, den bedömda risken och graden av säkerhet som revisorn avser att uppnå. När ett och samma syfte uppfylls genom en kombination av åtgärder övervägs omfattningen av varje åtgärd för sig. I allmänhet ökar granskningsåtgärdernas omfattning i takt med att risken för väsentliga felaktigheter ökar. Exempel: För att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter kan det vara ändamålsenligt att utöka urvalens storlek eller utföra substansinriktad analytisk granskning på en mer detaljerad nivå. Att öka omfattningen av en granskningsåtgärd fungerar dock endast om granskningsåtgärden i sig är relevant för risken i fråga.

A 16. Användning av datorstödd revisionsteknik kan underlätta mer omfattande granskning av elektroniska transaktioner och kontofiler, vilket kan vara användbart om revisorn beslutar sig för att ändra granskningens omfattning, t.ex. för att hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Sådana tekniker kan användas för att göra urval av transaktioner från viktiga elektroniska filer, sortera transaktioner med särskilda egenskaper eller granska en hel population i stället för ett urval.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 17. Vid revision av företag inom den offentliga sektorn kan utformningen av uppdraget och eventuella andra särskilda revisionskrav påverka revisorns överväganden om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 18. Om det rör sig om mycket små företag, kan kanske revisorn inte identifiera så många kontroller eller så kan dokumentationen av kontrollaktiviteternas förekomst eller funktion vara begränsad. I sådana fall kan det vara mer effektivt för revisorn att i första hand utföra fortsatta granskningsåtgärder i form av substansgranskning. I sällsynta fall kan dock avsaknaden av kontroller eller komponenter i systemet för intern kontroll göra det omöjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Bedömningar där risken anses högre (se punkt 7 b)

A 19. När revisorn behöver inhämta mer övertygande revisionsbevis på grund av en bedömning där risken anses högre, kan han eller hon öka kvantiteten av inhämtade bevis eller inhämta bevis som är mer relevanta eller tillförlitliga, t.ex. genom att lägga större vikt vid att inhämta bevis från en extern part eller genom att inhämta styrkande bevis från ett antal oberoende källor.

Granskning av kontroller

Utforma och utföra granskning av kontroller (se punkt 8)

A 20. Granskning av kontroller utförs endast i fråga om de kontroller som revisorn har beslutat är lämpligt utformade för att förhindra, eller upptäcka och rätta, en väsentlig felaktighet i ett relevant påstående, och revisorn planerar att granska dessa kontroller. Om påtagligt olika kontroller används vid olika tidpunkter under den räkenskapsperiod som revisionen omfattar, överväger revisorn varje kontroll för sig.

A 21. Att granska kontrollers funktion skiljer sig från att skaffa sig en förståelse av och utvärdera utformningen och införandet av kontroller. Samma typer av granskningsåtgärder används dock. Revisorn kan därför besluta att det är effektivt att granska kontrollers funktion samtidigt som han eller hon utvärderar deras utformning och fastställer att de har införts.

A 22. Även om viss riskbedömning inte särskilt har utformats som granskning av kontroller, kan den ändå ge revisionsbevis om kontrollernas funktion och följaktligen fungera som granskning av kontroller. Revisorns riskbedömning kan t.ex. ha innefattat följande:

- Förfrågan om hur företagsledningen använder budgetar.
- Observationer av företagsledningens jämförelse av månadsbudgetar och faktiska omkostnader.
- Granskning av rapporter som rör uppföljningen av avvikelser mellan budgeterade och faktiska belopp.

Dessa granskningsåtgärder ger kunskap om utformningen av företagets budgeteringsprinciper och huruvida dessa har tillämpats, men de kan också ge revisionsbevis för hur pass effektivt dessa budgeteringsprinciper fungerar när det gäller att förhindra eller upptäcka väsentliga felaktigheter vid klassificeringen av utgifter.

A 23. Dessutom kan revisorn utforma en granskning av kontroller som ska utföras jämsides med en detaljgranskning av samma transaktion. Även om syftet med en granskning av kontroller skiljer sig från syftet med en detaljgranskning, kan båda utföras samtidigt genom att revisorn utför en granskning av kontroller och en detaljgranskning av samma transaktion, dvs. en granskning med dubbla syften. Exempel: Revisorn kan utforma en granskningsåtgärd för att granska en faktura och utvärdera resultaten, dels för att avgöra om den godkännts, dels för att få ett faktiskt revisionsbevis för en transaktion. En granskning med dubbla syften utformas och utvärderas genom att revisorn beaktar vart och ett av syftena med granskningen för sig.

A 24. I vissa fall kan revisorn anse att det är omöjligt att utforma effektiv substansgranskning som ensam ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påstående-nivån.⁴ Detta kan vara fallet när ett företag bedriver sin verksamhet med hjälp av informationsteknik och ingen dokumentation av transaktioner framställs eller bevaras på något annat sätt än genom IT-systemet. I sådana fall kräver punkt 8 b att revisorn utför granskning av kontroller som hanterar de risker för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

⁴ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 33.

Revisionsbevis och i vilken grad revisorn avser att förlita sig på dem (se punkt 9)

A 25. En högre nivå av säkerhet vad gäller kontrollers funktion kan eftersträvas om den ansats som väljs främst består av granskning av kontroller, i synnerhet om det inte går eller inte är praktiskt genomförbart att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis enbart genom substansgranskning.

Karaktär på och omfattning av granskning av kontroller

Andra granskningsåtgärder i kombination med förfrågningar (se punkt 10 a)

A 26. Enbart förfrågningar räcker inte för att granska kontrollers funktion. Därför kombineras förfrågningar med andra granskningsåtgärder. I detta avseende kan förfrågan i kombination med inspektion eller upprepning ge högre säkerhet än förfrågan och observation, eftersom en observation endast gäller vid den tidpunkt när den görs.

A 27. Karaktären på kontrollen i fråga påverkar typen av åtgärd som krävs för att inhämta revisionsbevis om huruvida kontrollen fungerat effektivt. Exempel: Om funktionen bevisas genom dokumentation, kan revisorn besluta sig för att inspektera denna för att inhämta revisionsbevis om kontrollens funktion. När det gäller andra kontroller kan dock dokumentation saknas helt eller sakna relevans. Exempel: Det finns kanske inte någon dokumentation om funktionen när det gäller vissa faktorer i kontrollmiljön, t.ex. tilldelning av behörighet och ansvar, eller när det gäller vissa typer av kontroller, t.ex. automatiserade kontroller. Under sådana omständigheter kan revisionsbevis om funktion inhämtas genom förfrågan i kombination med andra granskningsåtgärder, t.ex. observationer eller användning av datorstödd revisionsteknik.

Omfattning av granskning av kontroller

A 28. När det behövs mer övertygande revisionsbevis rörande en kontrollers funktion, kan det vara lämpligt att öka omfattningen av granskningen av kontrollen. Utöver i vilken utsträckning revisorn ska förlita sig på kontroller bör han eller hon även överväga följande faktorer när omfattningen av granskningen av kontroller bestäms:

- Hur ofta företaget har utfört kontrollen under perioden.
- Hur lång tid under den period revisionen omfattar som revisorn förlitar sig på att kontrollen fungerar.
- En kontrollers förväntade avvikelser.
- Relevansen och tillförlitligheten hos de revisionsbevis som ska inhämtas rörande kontrollens funktion på påståendenivån.
- I vilken omfattning revisionsbevis inhämtas från granskning av andra kontroller som rör påståendet.

ISA 530⁵ innehåller ytterligare vägledning när det gäller granskningens omfattning.

A 29. IT-bearbetning är till sin karaktär konsekvent, och därför är det kanske inte nödvändigt att utöka omfattningen när en automatiserad kontroll granskas. En automatiserad kontroll kan förväntas fungera konsekvent såvida inte IT-applikationen (innefattande tabeller, filer eller andra permanenta data som används av IT-applikationen) ändras. När revisorn väl bestämmer sig för att en automatiserad kontroll fungerar som avsett (vilket kan göras då kontrollen införs för första gången eller vid någon annan tidpunkt), kan revisorn överväga att utföra granskning för att fastställa att kontrollen fortsätter att fungera effektivt. Sådan granskning kan innefatta att granska de allmänna IT-kontrollerna hänförliga till IT-applikationen.

A 29a. På liknande sätt kan revisorn utföra granskning av kontroller som hanterar risker för väsentliga felaktigheter hänförliga till företagets datas riktighet, fullständigheten och korrektheten i företagets systemgenererade rapporter, eller för att hantera risker för väsentliga felaktigheter för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Dessa granskningar av kontroller kan innefatta granskning av

ISA
ISQC
m.m.

⁵ ISA 530 *Revisionsmässiga urval*.

allmänna IT-kontroller som täcker frågorna i punkt 10 a. När det är fallet behöver revisorn kanske inte utföra någon ytterligare granskning för att skaffa sig revisionsbevis gällande frågorna i punkt 10 a.

A 29b. När revisorn fastställer att en allmän IT-kontroll har brister kan revisorn beakta karaktären på den/de relaterade risken/riskerna som uppkommer från användningen av IT som har identifierats enligt ISA 315 (omarbetad 2019)⁶, för att lägga grunden för utformningen av revisorns fortsatta åtgärder för att hantera den bedömda risken för väsentliga felaktigheter. Sådana åtgärder kan omfatta att fastställa huruvida

- Den/de hänförliga risken/riskerna som uppkommer från IT har inträffat. Om användare t.ex. har obehörig åtkomst till en IT-applikation (men inte kan komma åt eller ändra systemloggarna som spårar den typen av åtkomst) kan revisorn inspektera systemloggarna för att få revisionsbevis för att dessa användare inte varit inne i den IT-applikationen under perioden.
- Det finns några alternativa eller redundanta allmänna IT-kontroller, eller andra kontroller, som hanterar de hänförliga riskerna som uppkommer genom användningen av IT. I så fall kan revisorn identifiera sådana kontroller (om de inte redan är identifierade) och därmed utvärdera deras utformning, fastställa att de har införts och granska deras funktion. Om t.ex. en IT-kontroll hänförlig till användaråtkomst inte fungerar tillräckligt väl, kan företaget ha en alternativ kontroll genom att ledningen regelbundet granskar åtkomstrapporter för slutanvändare. Fall när en applikationskontroll kan hantera en risk som uppkommer genom användningen av IT kan innefatta när informationen som kan påverkas av bristen i den allmänna IT-kontrollen kan stämmas av mot externa källor (t.ex. ett bankkontoutdrag) eller interna källor som inte påverkas av bristen i den allmänna IT-kontrollen (t.ex. en separat IT-applikation eller datakälla).

Granskning av indirekta kontroller (se punkt 10 b)

A 30. Under vissa omständigheter kan det vara nödvändigt att inhämta revisionsbevis som styrker funktionen hos indirekta kontroller (t.ex. allmänna IT-kontroller). Så som det förklaras i punkterna A 29 till A 29b kan allmänna IT-kontroller ha identifierats i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019) på grund av det stöd de ger åt automatiserade kontroller eller på grund av deras stöd för att upprätthålla integriteten i den information som används i företagets finansiella rapportering, däribland systemgenererade rapporter. Kraven i punkt 10 b bygger på att revisorn redan kan ha testat vissa indirekta kontroller för att hantera frågorna i punkt 10 a.

A 31. Denna punkt har utgått [red.anm.].

Tidpunkt för granskning av kontroller

Period för vilken revisorn avser att förlita sig på en kontroll (se punkt 11)

A 32. Revisionsbevis som endast gäller en viss tidpunkt kan räcka för revisorns syften, t.ex. för att granska kontroller över företagets lagerinventering vid räkenskapsperiodens slut. Om revisorn däremot avser att förlita sig på en kontroll för en längre period, är det ändamålsenligt att genomföra en granskning som kan ge revisionsbevis för att kontrollen fungerade effektivt vid relevanta tidpunkter under denna period. Sådan granskning kan innefatta att revisorn granskar kontroller i företagets process för övervakning av systemet för intern kontroll.

⁶ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 c i.

Använda revisionsbevis som har inhämtats för en del av räkenskapsperioden (se punkt 12 b)

A 33. Nedan följer några relevanta faktorer när det gäller att fastställa vilka kompletterande revisionsbevis som ska inhämtas om kontroller som har varit i drift under den period som återstår till räkenskapsperiodens slut:

- Hur betydande de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är.
- Vilka särskilda kontroller som granskades under löpande år och vilka betydande förändringar i dem som har skett sedan de granskades, däribland ändringar i informationssystemet, rutinerna och personalen.
- I hur stor utsträckning revisionsbevis om kontrollernas funktion har inhämtats.
- Hur lång den återstående perioden är.
- I vilken utsträckning revisorn avser att minska fortsatt substansgranskning med grund i tilltron till kontroller.
- Kontrollmiljön.

ISA
ISQC
m.m.

A 34. Kompletterande revisionsbevis kan inhämtas genom att t.ex. utöka granskningen av kontroller till den återstående räkenskapsperioden eller genom att granska företagets övervakning av kontroller.

Använda revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner (se punkt 13)

A 35. Om revisorn utför granskningsåtgärder för att fastställa bevisens fortsatta giltighet och tillförlitlighet, kan under vissa omständigheter revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner utgöra revisionsbevis. Exempel: Under den tidigare revisionen kan revisorn ha fastställt att en automatiserad kontroll fungerade som avsett. Revisorn kan inhämta revisionsbevis, t.ex. genom att göra förfrågningar till företagsledningen och inspektera loggar som visar vilka kontroller som har ändrats, i syfte att fastställa om det har gjorts några ändringar i de automatiserade kontrollerna som påverkar deras fortsatta effektivitet. En bedömning av revisionsbevis för dessa ändringar kan ge stöd åt beslut att antingen öka eller minska inhämtningen av revisionsbevis för kontrollernas funktion under den innevarande räkenskapsperioden.

Kontroller som har ändrats sedan tidigare revisioner (se punkt 14 a)

A 36. Ändringar kan påverka relevansen och tillförlitligheten hos de revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner så mycket att det kanske inte längre finns någon grund för att fortsätta att förlita sig på dem. Exempel: Ändringar i ett system som gör det möjligt för ett företag att få ut en ny rapport från systemet påverkar sannolikt inte relevansen hos revisionsbevisen från en tidigare revision, till skillnad mot en ändring som gör att data lagras eller bearbetas på ett annat sätt.

Kontroller som inte har ändrats sedan tidigare revisioner (se punkt 14 b)

A 37. Revisorns beslut om huruvida han eller hon ska förlita sig på revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner rörande kontroller som

- inte har ändrats sedan föregående granskning, och
- inte är kontroller som motverkar en betydande risk

är en fråga om professionell bedömning. Dessutom är intervallet mellan tidpunkterna för förnyad granskning av sådana kontroller också en fråga om professionell bedömning, men enligt punkt 14 b ska detta ske minst vart tredje år.

A 38. Allmänt gäller att ju högre risken är för väsentliga felaktigheter, eller ju högre tilltro som sätts till kontrollerna, desto kortare kommer sannolikt tidsintervallet mellan granskningarna att vara. Nedan följer några faktorer som kan minska tiden till en förnyad granskning av en kontroll eller innebära att revisorn inte alls kan förlita sig på revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner:

- En bristfällig kontrollmiljö.
- Brister i företagets system för att övervaka systemet för intern kontroll.
- Kontrollerna i fråga har ett betydande manuellt inslag.

- Personalförändringar som har en betydande inverkan på tillämpningen av kontrollen.
- Ändrade omständigheter som tyder på att kontrollen måste ändras.
- Bristande allmänna IT-kontroller.

A 39. När revisorn i fråga om ett antal kontroller avser att förlita sig på revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner, ger granskning av några av dessa kontroller vid varje revision information som styrker kontrollmiljöns fortsatta effektivitet. Detta ger ytterligare underlag för revisorns beslut om huruvida det är ändamålsenligt att förlita sig på revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner.

Utvärdera hur kontroller fungerar (se punkterna 16–17)

A 40. Om revisorns åtgärder leder till att en väsentlig felaktighet upptäcks, är detta ett tydligt tecken på en betydande brist i den interna kontrollen.

A 41. I begreppet att en kontroll fungerar ligger att det kan ske vissa avsteg i företagets sätt att tillämpa kontrollerna. Avsteg från föreskrivna kontroller kan orsakas av faktorer som byte av nyckelpersoner i personalen, betydande säsongsvariationer i transaktionsvolymerna och den mänskliga faktorn. Frekvensen upptäckta avsteg, i synnerhet jämfört med den förväntade frekvensen, kan tyda på att det inte går att förlita sig på att kontrollen minskar risken på påståendenivån till den risk som revisorn bedömt.

Substansgranskning (se punkt 18)

A 42. Punkt 18 kräver att revisorn utformar och utför substansgranskning för alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar. För betydande transaktionsslag, konton och upplysningar kan substansgranskning redan ha utförts, eftersom punkt 6 kräver att revisorn utformar och utför fortsatta granskningsåtgärder som svar på de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Det innebär följaktligen att det krävs att substansgranskningar utformas och utförs i enlighet med punkt 18:

- När de fortsatta granskningsåtgärderna för betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar, som utformades och utfördes enligt punkt 6, inte innefattade substansgranskningar, eller
- För varje transaktionsslag, konto eller upplysning som inte är ett betydande transaktionsslag, konto eller upplysning, men som har identifierats som väsentlig i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019).⁷
- Detta krav avspeglar det faktum
 - a. att revisorns bedömning av risk är en bedömning och därför kanske inte identifierar alla risker för väsentliga felaktigheter, samt
 - b. att det finns inneboende begränsningar i kontroller, däribland att företagsledningen kan sätta sig över kontrollerna.

A 42a. Alla påståenden inom ett väsentligt transaktionsslag, konto eller upplysning måste inte granskas. Vid utformningen av den substansgranskning som ska utföras kan i stället revisorn överväga vilka påståenden som, om det skulle uppstå en felaktighet och det finns en rimlig möjlighet att felaktigheten skulle vara väsentlig. Sådana överväganden kan vara till hjälp när han eller hon ska identifiera lämplig art, tidpunkt och omfattning av de granskningsåtgärder som ska utföras.

Substansgranskningens karaktär och omfattning

A 43. Beroende på omständigheterna kan revisorn besluta att

- substansinriktad analytisk granskning räcker för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå, t.ex. om revisorns riskbedömning stöds av revisionsbevis från granskning av kontroller,

⁷ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 36.

- endast detaljgranskning är ändamålsenlig,
- en kombination av substansinriktad analytisk granskning och detaljgranskning är bästa sättet att hantera de bedömda riskerna på.

A 44. Substansinriktad analytisk granskning är i allmänhet bättre när det rör sig om stora transaktionsvolymers vars variationer tenderar att vara förutsägbara över tid. ISA 520⁸ fastställer krav och ger vägledning om tillämpningen av analytisk granskning under en revision.

A 45. Bedömningen av risken och påståendets karaktär är av betydelse för utformningen av detaljgranskningen. Exempel: Detaljgranskning som rör påståendet om existens eller förekomst kan innebära att välja ut poster i de finansiella rapporterna och inhämta de relevanta revisionsbevisen. Detaljgranskning som rör påståendet om fullständighet kan å andra sidan innefatta att välja ut poster som förväntas ingå i det aktuella beloppet i de finansiella rapporterna och undersöka om de verkligen gör det.

ISA
ISQC
m.m.

A 46. Eftersom bedömningen av risken för väsentliga felaktigheter tar hänsyn till de kontroller som revisorn planerar att granska, kan substansgranskningen behöva utökas om resultatet från granskningen av kontrollerna är otillfredsställande. Men att utöka en granskningsåtgärds omfattning är bara ändamålsenligt om granskningsåtgärden i sig är relevant för risken i fråga.

A 47. Vid utformning av detaljgranskning handlar granskningens omfattning oftast om urvalets storlek. Andra frågor är dock också relevanta, däribland frågan om det skulle vara effektivare att använda andra selektiva granskningsmetoder. Se ISA 500.⁹

Överväga om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras (se punkt 19)

A 48. Åtgärder för externa bekräftelser är ofta relevanta när det handlar om påståenden som rör saldobalanser och delar av dem men behöver inte vara begränsade till sådana poster. Revisorn kan t.ex. begära extern bekräftelse av avtalsvillkor eller transaktioner som ett företag har med andra parter. Åtgärder för externa bekräftelser kan också utföras för att inhämta revisionsbevis om avsaknaden av vissa villkor. En förfrågan kan t.ex. särskilt avse bekräftelse på att det inte finns något "sidoavtal" som kan påverka redovisningen av intäkter. Andra situationer där åtgärder för externa bekräftelser kan ge relevanta revisionsbevis som hantering av bedömda risker för väsentliga felaktigheter innefattar:

- Banksaldon och annan information som är av betydelse för bankrelationer.
- Kundfordringar och villkor.
- Varor som finns i lager hos extern part för bearbetning eller i konsignation.
- Lagfartshandlingar hos advokater eller låneinstitut för förvaring eller som säkerhet.
- Inköpta värdepapper, som förvaras av extern part eller köpta av mäklare, men inte är levererade på balansdagen.
- Belopp som ska betalas till långivare, inklusive relevanta villkor för återbetalning och inskränkande lånevillkor.
- Leverantörsskulder och villkor.

A 49. Även om externa bekräftelser kan ge relevanta revisionsbevis avseende vissa påståenden, så finns det vissa påståenden för vilka externa bekräftelser ger mindre relevanta revisionsbevis. Exempel: Externa bekräftelser ger mindre relevanta revisionsbevis avseende huruvida kundfordringarna kommer att bli betalda än vad de gör avseende fordringarnas existens.

A 50. Revisorn kan fastställa att åtgärder avseende externa bekräftelser som utförs i ett syfte utgör en möjlighet att inhämta revisionsbevis om andra förhållanden. Exempel: Begäran om bekräftelser på banksaldon innefattar ofta begäran om information som är av

⁸ ISA 520 *Analytisk granskning*.

⁹ ISA 500 *Revisionsbevis*, punkt 10.

betydelse för andra påståenden i de finansiella rapporterna. Sådana överväganden kan påverka revisorns beslut om huruvida han eller hon ska utföra åtgärder för externa bekräftelser.

A 51. Faktorer som kan hjälpa revisorn att avgöra om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras som substansgranskning innefattar:

- Den bekräftande partens kunskaper om sakförhållandet – svar kan vara tillförlitliga om de ges av någon hos den bekräftande parten som har erforderlig kunskap om den information som bekräftas.
- Förmågan eller viljan hos den bekräftande parten att svara – t.ex. kanske den bekräftande parten
 - inte accepterar ansvaret för att svara på en begäran om bekräftelse,
 - anser att det är för kostsamt eller tidskrävande att svara,
 - oroar sig för det potentiella juridiska ansvar som skulle kunna bli följden av att svara,
 - redovisar transaktioner i andra valutor, eller
 - verkar i en miljö där det inte är en betydelsefull aspekt av det dagliga arbetet att svara på begäran om bekräftelse.

I sådana situationer kanske den bekräftande parten inte svarar, svarar på ett lättvindigt sätt eller försöker att begränsa sitt ansvar för svaret.

- Objektiviteten hos den avsedda bekräftande parten – om den bekräftande parten är närstående till företaget kan svar på begäran om bekräftelse vara mindre tillförlitliga.

Substansgranskning som avser bokslutsprocessen (se punkt 20)

A 52. Karaktären på, och även omfattningen av, revisorns substansgranskning avseende bokslutsprocessen beror på karaktären på och komplexiteten i företagets process för finansiell rapportering och de risker för väsentliga felaktigheter som hänger samman med den.

Substansgranskning för att hantera betydande risker (se punkt 21)

A 53. Punkt 21 i denna ISA kräver att revisorn utför substansgranskning med särskild inriktning på risker som revisorn har fastställt som betydande risker. Revisionsbevis i form av externa bekräftelser som revisorn har tagit emot direkt från lämpliga bekräftande parter kan hjälpa revisorn att inhämta revisionsbevis med den höga tillförlitlighet som krävs för att hantera betydande risker för väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag. Exempel: Om revisorn upptäcker att företagsledningen är under tryck att uppfylla vinstförväntningar, kan det finnas en risk för att företagsledningen blåser upp försäljningssiffrorna genom att ingå försäljningsavtal med villkor som skenbart möjliggör förtida intäktsredovisning eller genom att fakturera försäljning före leverans. Under sådana omständigheter kan revisorn t.ex. utforma externa bekräftelseåtgärder, inte bara för att bekräfta utestående belopp utan också för att bekräfta detaljerna i försäljningsavtalen, däribland datum, returrättigheter och leveransvillkor. Dessutom kan revisorn komma fram till att det är effektivt att komplettera sådana externa bekräftelseåtgärder med frågor till personal utanför finansavdelningen i företaget om ändringar i försäljningsavtal och leveransvillkor.

Tidpunkt för substansgranskning (se punkterna 22–23)

A 54. I de flesta fall ger revisionsbevis från en substansgranskning under en tidigare revision få eller inga revisionsbevis för innevarande period. Det finns dock undantag: ett juridiskt utlåtande t.ex., som har inhämtats under en tidigare revision, avseende strukturen i en värdepapperisering som inte förändrats kan vara giltigt under innevarande period. I sådana fall kan det vara ändamålsenligt att använda revisionsbevis från den substansgranskning som har utförts under den tidigare revisionen, förutsatt att bevisen och det man vill ha bevis om inte har ändrats på ett avgörande sätt och att granskningsåtgärder har utförts under den innevarande perioden för att fastställa revisionsbevisens fortsatta relevans.

Använda revisionsbevis som har inhämtats för en del av räkenskapsperioden (se punkt 22)

A 55. Under vissa omständigheter kan revisorn komma fram till att det är effektivt att utföra substansgranskning före bokslutsdagen samt att jämföra och stämma av information om saldot vid räkenskapsperiodens slut med motsvarande information vid tidpunkten före bokslutsdagen för att

- identifiera belopp som verkar ovanliga,
- undersöka alla sådana belopp, och
- utföra substansinriktad analytisk granskning eller detaljgranskning för att införskaffa revisionsbevis för den återstående perioden.

A 56. Att utföra substansgranskning före bokslutsdagen utan att vidta ytterligare åtgärder senare ökar risken för att revisorn inte kommer att upptäcka eventuella felaktigheter vid räkenskapsperiodens slut. Risken ökar ju längre den återstående perioden är. Nedan följer några exempel på faktorer som kan påverka beslutet att utföra substansgranskning före bokslutsdagen:

- Kontrollmiljön och andra kontroller.
- Om den information som revisorn behöver för sina granskningsåtgärder finns tillgänglig senare.
- Syftet med substansgranskningen.
- Den bedömda risken för väsentliga felaktigheter.
- Karaktären på transaktionsslaget eller kontot och de påståenden som berörs.
- Revisorns möjlighet att utföra ändamålsenlig substansgranskning eller substansgranskning i kombination med granskning av kontroller som täcker den återstående perioden, för att minska risken för att eventuella felaktigheter vid räkenskapsperiodens slut inte upptäcks.

A 57. Nedan följer några faktorer som kan påverka beslutet att utföra substansinriktad analytisk granskning för perioden mellan tidpunkten före bokslutsdagen och räkenskapsperiodens slut:

- Om de utgående balanserna för transaktionsslagen eller kontona i fråga kan förutsägas med viss rimlighet vad gäller belopp, relativ betydelse och sammansättning.
- Om företaget har ändamålsenliga rutiner för att analysera och justera respektive transaktionsslag eller konto vid tidpunkter före bokslutsdagen och för att göra riktiga periodavgränsningar.
- Om informationssystemet kommer att ge tillräcklig information om saldona vid räkenskapsperiodens slut och transaktionerna under den återstående perioden för att medge undersökning av
 - betydande ovanliga transaktioner eller poster (däribland sådana per eller nära räkenskapsperiodens slut),
 - andra orsaker till betydande fluktuationer, eller förväntade fluktuationer som inte har inträffat, och
 - ändringar i sammansättningen av transaktionsslag eller konton.

Felaktigheter som upptäcks före bokslutsdagen (se punkt 23)

A 58. När revisorn drar slutsatsen att substansgranskningens planerade karaktär, tidpunkt och omfattning för den återstående perioden måste ändras till följd av oväntade felaktigheter som upptäcks före bokslutsdagen, kan sådana ändringar innebära att de åtgärder som utfördes under löpande år utökas eller upprepas vid räkenskapsperiodens slut.

Tillfredsställande presentation av de finansiella rapporterna (se punkt 24)

A 59. Att utvärdera lämplig presentation av samt lämpligt upplägg och innehåll i de finansiella rapporterna innefattar t.ex. övervägande av vilken terminologi som används enligt krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, hur preciserad informationen är, sammanslagning och uppdelning av belopp samt vad presenterade belopp grundas på.

ISA
ISQC
m.m.

Bedöma revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet (se punkterna 25–27)

A 60. En revision av finansiella rapporter är en kumulativ och iterativ process. När revisorn utför planerade granskningsåtgärder, kan de inhämtade revisionsbevisen leda till att revisorn ändrar andra planerade granskningsåtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning. Revisorn kan få kännedom om information som skiljer sig avsevärt från den information som riskbedömningen byggde på. Exempel:

- Omfattningen av felaktigheter som revisorn upptäcker genom att utföra substansgranskning kan ändra revisorns uppfattning om riskbedömningarna och tyda på en betydande brist i den interna kontrollen.
- Revisorn kan bli medveten om avvikelser i räkenskapsmaterialet, motstridiga bevis eller brist på bevis.
- Analytisk granskning som utförs under den övergripande genomgången av revisionen kan avslöja en tidigare oidentifierad risk för väsentliga felaktigheter.

Under sådana omständigheter kan revisorn, på grundval av sin ändrade bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter samt effekten på de betydande transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna och de för dessa relevanta påståenden, behöva omvärdera de planerade granskningsåtgärderna. ISA 315 (omarbetad 2019) innehåller ytterligare vägledning om ändring av revisorns riskbedömning.¹⁰

A 61. Revisorn kan inte förutsätta att en oegentlighet eller felaktighet är en isolerad förekomst. Därför är det viktigt att överväga i vilken utsträckning upptäckten av en felaktighet påverkar de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter och om riskbedömningen fortfarande är riktig.

A 62. Revisorns bedömning av vad som utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis påverkas bland annat av nedanstående faktorer:

- Vilken betydelse den möjliga felaktigheten i påståendet har och sannolikheten för att den ska kunna få en väsentlig effekt, i sig eller tillsammans med andra möjliga felaktigheter, på de finansiella rapporterna.
- Hur effektiva företagsledningens åtgärder och kontroller är när det gäller att hantera riskerna.
- Erfarenhet från tidigare revisioner när det gäller liknande möjliga felaktigheter.
- Resultat av utförda granskningsåtgärder, däribland om sådana granskningsåtgärder har identifierat särskilda förekomster av oegentligheter och misstag.
- Den tillgängliga informationens källa och tillförlitlighet.
- Hur övertygande revisionsbevisen är.
- Förståelsen av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll.

Dokumentation (se punkt 28)

A 63. Revisionsdokumentationens form och omfattning är en fråga om professionellt omdöme och påverkas av företagets karaktär, storlek och komplexitet samt dess system för intern kontroll, tillgången på information från företaget samt de granskningsmetoder och den teknik som har använts vid revisionen.

¹⁰ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 53.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

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

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	355
Denna standards tillämpningsområde	355
Ikraftträdande	356
Mål	356
Definitioner	356
Krav	357
Inhämta en förståelse av de tjänster som en servicebyrå levererar, däribland intern kontroll	357
Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter	359
Typ 1- och typ 2-rapporter som inte täcker de tjänster som en underservicebyrå levererar	359
Oegentligheter, överträdelse av lagar och andra författningar samt icke rättade felaktigheter hänförliga till aktiviteter hos servicebyrån	359
Användarföretagets revisors rapportering	360
Tillämpning och andra förtydliganden	360
Inhämta en förståelse av de tjänster som en servicebyrå levererar, däribland intern kontroll	360
Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkt 15)	365
Typ 1- och typ 2-rapporter som inte täcker de tjänster som en underservicebyrå levererar (se punkt 18)	369
Oegentligheter, överträdelse av lagar och andra författningar samt icke rättade felaktigheter hänförliga till aktiviteter hos servicebyrån (se punkt 19)	369
Användarföretagets revisors rapportering (se punkt 20)	369

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar det ansvar som användarföretagets revisor har för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis när ett användarföretag anlitar en eller flera servicebyråer. I synnerhet behandlas hur användarföretagets revisor tillämpar ISA 315¹ (omarbetad 2019) och ISA 330² när han eller hon skaffar sig en förståelse av användarföretaget, vilket innefattar företagets system för intern kontroll som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, 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. Många företag lägger ut vissa delar av sin verksamhet på byråer som tillhandahåller tjänster som sträcker sig från att utföra en viss uppgift under ledning av ett företag till att ersätta ett företags hela affärsenheter eller funktioner, t.ex. skatthanteringsfunktionen. Många av de tjänster som sådana servicebyråer levererar ingår i företagets affärsverksamhet, men det är inte alla dessa tjänster som är relevanta för revisionen.

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

² ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

3. Tjänster som en servicebyrå levererar är relevanta för revisionen av ett användarföretags finansiella rapporter om dessa tjänster, och kontrollerna över dem, ingår i de delar av användarföretagets informationssystem, som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna. De flesta kontroller hos servicebyrån är sannolikt en del av användarföretagets informationssystem som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna eller relaterade kontroller, t.ex. kontroller över skyddet av tillgångar. En servicebyrås tjänster ingår i de delar av ett användarföretags informationssystem, om dessa tjänster påverkar något av följande:

- a. Hur uppgifter om väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar flödar genom användarföretagets informationssystem, vare sig det är manuellt eller med hjälp av IT, och vare sig upplysningarna hämtas från huvudboken och dess under-system eller från andra källor. Det innefattar när servicebyråns tjänster påverkar hur
 - i. användarföretagets transaktioner initieras och hur information om dessa registreras, bearbetas, i förekommande fall rättas, och överförs till huvudboken och redovisas i de finansiella rapporterna, och
 - ii. information om händelser och förhållanden, utöver transaktioner, fångas upp, bearbetas och redovisas av användarföretaget i de finansiella rapporterna,
- b. Räkenskapsmaterial och särskilda konton i användarföretagets finansiella rapporter och annan underliggande bokföring hänförlig till informationsflödena i punkt 3 a,
- c. Den process för finansiell rapportering som används för att upprätta användarföretagets finansiella rapporter utifrån den redovisning som behandlas i punkt 3 b, däribland som den är hänförlig till upplysningar och uppskattningar för redovisningsändamål med avseende på betydande transaktionsslag, konton och upplysningar, och
- d. Företagets IT-miljö relevant för a och c ovan.

4. Karaktären på och omfattningen av arbete som ska utföras av användarföretagets revisor rörande tjänsterna från en servicebyrå beror på karaktären på och betydelsen av de tjänster som utförs åt användarföretaget samt dessa tjänsters relevans för revisionen.

5. Denna ISA gäller inte för tjänster från finansinstitut som är begränsade till bearbetning, avseende ett företags konto hos finansinstitutet, av transaktioner som attesteras särskilt av företaget, t.ex. en banks bearbetning av checkkontotransaktioner eller en mäklares bearbetning av värdepapperstransaktioner. Dessutom gäller denna ISA inte revision av transaktioner till följd av egna finansiella intressen i andra företag, t.ex. handelsbolag, aktiebolag och samriskföretag, när de egna intressena redovisas och rapporteras till ägare.

Ikraftträdande

6. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

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

- a. Inhämta en förståelse av karaktären på och betydelsen av de tjänster som servicebyrån levererar och deras effekt på användarföretagets system för intern kontroll, som är tillräcklig för att utgöra en ändamålsenlig grund för att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.
- b. Utforma och utföra granskningsåtgärder för att hantera dessa risker.

Definitioner

8. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Kompletterande kontroller hos användarföretaget* – kontroller som servicebyrån vid utformningen av sina tjänster förutsätter att användarföretag genomför och som, om det krävs för att uppnå kontrollmålen, identifieras i beskrivningen av servicebyråns system.

- b. *Rapport om beskrivningen och utformningen av kontroller hos en servicebyrå (typ 1-rapport i denna ISA)* – en rapport som innehåller följande:
 - i. En beskrivning, upprättad av servicebyråns företagsledning, av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller som har utformats och utförts per ett visst datum.
 - ii. En rapport av servicebyråns revisor avsedd att ge ett bestyrkande med rimlig säkerhet och som innefattar hans eller hennes uttalande om beskrivningen av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller samt om hur lämplig utformningen av kontrollerna är när det gäller att uppnå de angivna kontrollmålen.
- c. *Rapport om beskrivningen och utformningen av samt funktionen hos servicebyråns kontroller (typ 2-rapport i denna ISA)* – en rapport som innehåller följande:
 - i. En beskrivning, upprättad av servicebyråns företagsledning, av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller, deras utformning och införande per ett visst datum eller för en viss period och, i vissa fall, deras funktion under en viss period.
 - ii. En rapport av servicebyråns revisor avsedd att ge ett bestyrkande med rimlig säkerhet och som innefattar följande:
 - a. Hans eller hennes uppfattning om beskrivningen av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller, hur lämplig utformningen av kontrollerna är när det gäller att uppnå de angivna kontrollmålen samt kontrollernas funktion.
 - b. En beskrivning av den granskning av kontroller som servicebyråns revisor har utfört och resultaten av denna.
- d. *Servicebyråns revisor* – en revisor som, på servicebyråns begäran, levererar en bestyrkande rapport om en servicebyrås kontroller.
- e. *Servicebyrå* – en extern organisation (eller segment av en extern organisation) som levererar sådana tjänster till användarföretag som ingår i de informationssystem hos dessa företag som är relevanta för finansiell rapportering.
- f. *Servicebyråns system* – de riktlinjer och rutiner som utformas, införs och upprätthålls av servicebyrån för att denna ska kunna leverera de tjänster till användarföretagen som rapporten från servicebyråns revisor omfattar.
- g. *Underservicebyrå* – en servicebyrå som anlitas av en annan servicebyrå för att utföra några av de tjänster som levereras till användarföretag och som ingår i de informationssystem hos dessa användarföretag som är relevanta för finansiell rapportering.
- h. *Användarföretagets revisor* – en revisor som reviderar och uttalar sig om de finansiella rapporterna för ett användarföretag.
- i. *Användarföretag* – ett företag som anlitar en servicebyrå och vars finansiella rapporter är föremål för revision.

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Inhämta en förståelse av de tjänster som en servicebyrå levererar, däribland intern kontroll

9. När användarföretagets revisor skaffar sig en förståelse av användarföretaget enligt ISA 315 (omarbetad 2019), ska han eller hon inhämta en förståelse av hur ett användarföretag använder sig av en servicebyrås tjänster i sin verksamhet, däribland (se punkterna A 1–A 2)
 - a. karaktären på de tjänster som levereras av servicebyrån och betydelsen av dessa tjänster för användarföretaget, däribland effekten av dessa på användarföretagets interna kontroll, (se punkterna A 3–A 5)
 - b. karaktären på och väsentligheten i de transaktioner som bearbetas eller de konton eller processer för finansiell rapportering som påverkas av servicebyrån, (se punkt A 6)

- c. graden av samspel mellan servicebyråns och användarföretagets aktiviteter, och (se punkt A 7)
- d. karaktären på relationen mellan användarföretaget och servicebyrån, däribland de relevanta kontraktsvillkoren för de aktiviteter som servicebyrån åtagit sig. (Se punkterna A 8–A 11.)

10. När revisorn skaffar sig en förståelse av företagets system för intern kontroll enligt ISA 315 (omarbetad 2019), ska revisorn identifiera kontroller i kontrollaktivitetskomponenten³ hos användarföretaget som hänför sig till de tjänster som servicebyrån levererar, däribland de kontroller som tillämpas på de transaktioner som bearbetas av servicebyrån, samt utvärdera deras utformning och bedöma om de har införts.⁴ (Se punkterna A 12–A 14.)

11. Användarföretagets revisor ska avgöra om han eller hon inhämtat en tillräcklig förståelse av karaktären på och betydelsen av de tjänster som servicebyrån levererat och deras effekt på företagets system för intern kontroll hos användarföretaget för att kunna utgöra en lämplig grund för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.

12. Om användarföretagets revisor inte kan inhämta en tillräcklig förståelse från användarföretaget, ska han eller hon inhämta denna förståelse genom en eller flera av följande åtgärder:

- a. Inhämta en typ 1- eller typ 2-rapport, om sådan finns att tillgå.
- b. Kontakta servicebyrån, via användarföretaget, för att inhämta särskild information.
- c. Besöka servicebyrån och utföra åtgärder som ger den nödvändiga informationen om de relevanta kontrollerna hos servicebyrån.
- d. Anlita en annan revisor för att utföra åtgärder som ger den nödvändiga informationen om kontrollerna hos servicebyrån. (Se punkterna A 15–A 20.)

Använda en typ 1- eller typ 2-rapport som stöd för sin förståelse av servicebyrån

13. När användarföretagets revisor avgör om de revisionsbevis som en typ 1- eller typ 2-rapport ger är tillräckliga och ändamålsenliga, ska han eller hon förvissa sig om

- a. att servicebyråns revisor har yrkesmässig kompetens och är oberoende i förhållande till servicebyrån, och
- b. att typ 1- eller typ 2-rapporten har utfärdats enligt lämpliga standarder. (Se punkt A 21.)

14. Om användarföretagets revisor planerar att använda en typ 1- eller typ 2-rapport som revisionsbevis till stöd för sin förståelse av utformningen och genomförandet av kontroller hos servicebyrån, ska revisorn

- a. utvärdera om beskrivningen och utformningen av kontroller hos servicebyrån avser en tidpunkt eller en period som är lämplig för hans eller hennes syften,
- b. utvärdera om de revisionsbevis som rapporten ger är tillräckliga och ändamålsenliga för förståelsen av kontrollerna hos servicebyrån, och
- c. avgöra om kompletterande kontroller hos användarföretaget som har identifierats av servicebyrån är relevanta för användarföretaget och, i så fall, inhämta en förståelse av om användarföretaget har utformat och infört sådana kontroller. (Se punkterna A 22–A 23.)

³ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 a.

⁴ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 d.

Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter

15. Hantering av bedömda risker enligt ISA 330 kräver att användarföretagets revisor
 - a. avgör om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande de relevanta räkningspåståendena finns tillgängliga i användarföretagets dokumentation, och i annat fall
 - b. utför fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis eller anlitar en annan revisor för att utföra dessa åtgärder hos servicebyrån för användarföretagets revisors räkning. (Se punkterna A 24–A 28.)

Granskning av kontroller

16. Om användarföretagets revisors riskbedömning bygger på att servicebyråns kontroller fungerar, ska han eller hon inhämta revisionsbevis om kontrollernas funktion genom en eller flera av följande åtgärder:
 - a. Inhämta en typ 2-rapport, om en sådan finns att tillgå.
 - b. Utföra lämplig kontrollgranskning hos servicebyrån.
 - c. Anlita en annan revisor för att utföra kontrollgranskning hos servicebyrån för användarföretagets revisors räkning. (Se punkterna A 29–A 30.)

ISA
ISQC
m.m.

Använda en typ 2-rapport som revisionsbevis för att servicebyråns kontroller fungerar

17. Om användarföretagets revisor planerar att, enligt punkt 16 a, använda en typ 2-rapport som revisionsbevis för att servicebyråns kontroller fungerar, ska han eller hon avgöra om rapporten från servicebyråns revisor ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om kontrollernas effektivitet som stöd för den riskbedömning som användarföretagets revisor gjort genom att
 - a. utvärdera om beskrivningen och utformningen av samt funktionen hos servicebyråns kontroller avser en tidpunkt eller en period som är lämplig för hans eller hennes syften,
 - b. avgöra om kompletterande kontroller hos användarföretaget som har identifierats av servicebyrån är relevanta för användarföretaget och, i så fall, inhämta en förståelse av om användarföretaget har utformat och infört sådana kontroller och, i så fall, granska deras funktion,
 - c. utvärdera om den tidsperiod som kontrollgranskningen omfattar och den tid som förflutit sedan kontrollgranskningen utfördes är lämplig, och
 - d. utvärdera om den granskning av kontroller som har utförts av servicebyråns revisor och resultaten av denna, enligt beskrivningen i rapporten från servicebyråns revisor, är relevanta för påståendena i användarföretagets finansiella rapporter och ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som stöd för den riskbedömning som användarföretagets revisor har gjort. (Se punkterna A 31–A 39.)

Typ 1- och typ 2-rapporter som inte täcker de tjänster som en underservicebyrå levererar

18. Om användarföretagets revisor planerar att använda en typ 1- eller typ 2-rapport som inte täcker de tjänster som en underservicebyrå levererar och dessa tjänster är relevanta för revisionen av användarföretagets finansiella rapporter, ska han eller hon tillämpa kraven i denna ISA med avseende på de tjänster som underservicebyrån har levererat. (Se punkt A 40.)

Oegentligheter, överträdelser av lagar och andra författningar samt icke rättade felaktigheter hänförliga till aktiviteter hos servicebyrån

19. Användarföretagets revisor ska göra en förfrågan hos användarföretagets företagsledning om huruvida servicebyrån har rapporterat till användarföretaget om, eller om användarföretaget på något annat sätt fått kännedom om, oegentligheter, överträdelser av lagar och andra författningar eller icke rättade felaktigheter som påverkar användarföretagets finansiella rapporter. Användarföretagets revisor ska utvärdera hur sådana frågor påverkar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av hans eller hennes fortsatta granskningsåtgärder, däribland effekten på de slutsatser som användarföretagets revisor drar och hans eller hennes revisorsrapport. (Se punkt A 41.)

Användarföretagets revisors rapportering

20. Enligt ISA 705 (omarbetad)⁵ ska användarföretagets revisor modifiera uttalandet i revisors rapport om han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande de tjänster som servicebyrån har levererat och som är relevanta för revisionen av användarföretagets finansiella rapporter. (Se punkt A 42.)

21. Användarföretagets revisor ska inte hänvisa till det arbete som har utförts av en servicebyrås revisor om användarföretagets revisors rapport innehåller ett omodifierat uttalande, såvida det inte finns lagar eller andra författningar som kräver detta. Om en lag eller annan författning skulle kräva en hänvisning, ska revisors rapport ange att hänvisningen inte minskar det ansvar som användarföretagets revisor har för uttalandet i revisors rapport. (Se punkt A 43.)

22. Om en hänvisning till en servicebyrås revisors arbete är relevant för förståelsen av en modifiering av användarföretagets revisors uttalande i revisors rapport, ska denna ange att en sådan hänvisning inte minskar revisorns ansvar för detta uttalande. (Se punkt A 44.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Inhämta en förståelse av de tjänster som en servicebyrå levererar, däribland intern kontroll

Informationskällor (se punkt 9)

A 1. Information om karaktären på de tjänster som en servicebyrå levererar kan finnas att tillgå i många olika källor, t.ex.

- användarhandböcker,
- systemöversikter,
- tekniska handböcker,
- kontraktet eller servicenivåavtalet mellan användarföretaget och servicebyrån,
- rapporter från servicebyråer, internrevisionsfunktionen eller tillsynsmyndigheter om servicebyråns kontroller, och
- rapporter från servicebyråns revisor, däribland revisors brev till företagsledningen, om sådana finns att tillgå.

A 2. Kunskap inhämtad genom de erfarenheter som användarföretagets revisor har av servicebyrån, t.ex. genom erfarenheter från andra revisionsuppdrag, kan också vara till hjälp för honom eller henne när det gäller att inhämta en förståelse av karaktären på de tjänster som servicebyrån levererar. Denna kan vara till särskild hjälp om servicebyråns tjänster och kontrollen över dessa tjänster i hög grad är standardiserade.

Karaktär på de tjänster som servicebyrån levererar (se punkt 9 a)

A 3. Ett användarföretag kan använda en sådan servicebyrå som bearbetar transaktioner och åtar sig därmed förenade skyldigheter eller som bokför transaktioner och bearbetar tillhörande data. Servicebyråer som levererar sådana tjänster innefattar t.ex. notariatavdelning på en bank som investerar och förvaltar tillgångar för anställdas förmånsplaner eller åt andra, hypoteksbanker som hanterar hypotekslån åt andra och programleverantörer som levererar standardprogram och en teknisk miljö som innebär att kunder kan bearbeta finansiella och operativa transaktioner.

A 4. Exempel på tjänster från servicebyråer som är relevanta för revisionen är att

- sköta användarföretagets räkenskapsmaterial,
- förvalta tillgångar, och
- initiera, registrera eller bearbeta transaktioner som ombud för användarföretaget.

⁵ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad), punkt 6.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 5. Mindre företag kan använda externa bokföringstjänster, allt från bearbetningen av vissa transaktioner (t.ex. betalning av arbetsgivaravgifter) och redovisningen av dessa till upprättandet av finansiella rapporter. Användningen av en sådan servicebyrå för upprättandet av företagets finansiella rapporter befriar inte det mindre företagets företagsledning och i förekommande fall dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) från deras ansvar för de finansiella rapporterna.⁶

Karaktär och väsentlighet hos transaktioner som bearbetas av servicebyrån (se punkt 9 b)

A 6. En servicebyrå kan upprätta riktlinjer och rutiner som påverkar användarföretagets interna kontroll. Dessa riktlinjer och rutiner är åtminstone delvis fysiskt och operativt åtskilda från användarföretaget. Betydelsen av servicebyråns kontroller för användarföretagets kontroller beror på karaktären på de tjänster som servicebyrån levererar, däribland karaktären på och väsentligheten hos de transaktioner som den hanterar åt användarföretaget. I vissa situationer verkar kanske inte de transaktioner som hanteras och de konton som påverkas av servicebyrån vara väsentliga för användarföretagets finansiella rapporter, men karaktären på de bearbetade transaktionerna kan vara betydelsefull och användarföretagets revisor kan besluta sig för att det är nödvändigt med en förståelse av dessa kontroller med hänsyn till omständigheterna.

ISA
ISQC
m.m.

Graden av samspel mellan servicebyråns och användarföretagets aktiviteter (se punkt 9 c)

A 7. Betydelsen av servicebyråns kontroller för användarföretagets kontroller beror också på graden av samspel mellan servicebyråns aktiviteter och användarföretagets aktiviteter. Graden av samspel avser i vilken omfattning ett användarföretag kan och väljer att införa effektiva kontroller över den bearbetning som servicebyrån utför. Exempel: En hög grad av samspel föreligger mellan användarföretagets aktiviteter och servicebyråns aktiviteter om användarföretaget attesterar transaktionerna och servicebyrån bearbetar och sköter redovisningen av transaktionerna. Under sådana omständigheter kan det vara praktiskt för användarföretaget att införa effektiva kontroller över dessa transaktioner. Å andra sidan är graden av samspel mellan användarföretaget och servicebyrån låg, om servicebyrån initierar eller inledningsvis bokför, bearbetar och sköter redovisningen av användarföretagets transaktioner. Under sådana omständigheter kan kanske användarföretaget inte, eller väljer kanske användarföretaget att inte, införa effektiva kontroller över dessa transaktioner hos användarföretaget och förlitar sig kanske på servicebyråns kontroller.

Karaktär på relationen mellan användarföretaget och servicebyrån (se punkt 9 d)

A 8. Kontraktet eller servicenivåavtalet mellan användarföretaget och servicebyrån kan innefatta bestämmelser om frågor som

- den information som ska lämnas till användarföretaget och ansvaret för att initiera transaktioner som har samband med de aktiviteter som servicebyrån åtar sig,
- tillämpningen av tillsynsorgans krav rörande vilken bokföring och dokumentation som ska finnas, eller åtkomst till den,
- eventuell gottgörelse av användarföretaget i händelse av utebliven prestation,
- om servicebyrån ska lämna en rapport om sina kontroller och i så fall om rapporten ska vara av typ 1 eller typ 2,
- om användarföretagets revisor har åtkomsträttigheter till det räkenskapsmaterial som servicebyrån sköter åt användarföretaget och annan information som behövs för utförandet av revisionen, och
- om avtalet medger direkt kommunikation mellan användarföretagets revisor och servicebyråns revisor.

⁶ ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing, punkt 4 och punkterna A 4–A 5.

A 9. Det finns en direkt relation mellan servicebyrån och användarföretaget och mellan servicebyrån och servicebyråns revisor. Dessa relationer skapar inte nödvändigtvis en direkt relation mellan användarföretagets revisor och servicebyråns revisor. Om det inte finns någon direkt relation mellan användarföretagets revisor och servicebyråns revisor, sker kommunikationen mellan användarföretagets revisor och servicebyråns revisor vanligtvis genom användarföretaget och servicebyrån. En direkt relation kan också skapas mellan användarföretagets revisor och servicebyråns revisor, med beaktande av relevanta överväganden om etik och tystnadsplikt beaktas. Ett användarföretags revisor kan anlita en servicebyrås revisor för att, för användarföretagets revisors räkning, utföra sådana åtgärder som

- a. granskning av kontroller hos servicebyrån, och
- b. substansgranskning av de transaktioner och saldona i användarföretagets finansiella rapporter som hanteras av servicebyrån.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 10. Revisorer inom den offentliga sektorn har i allmänhet vida åtkomsträttigheter som finns fastställda i lag. Men det kan finnas situationer där sådana åtkomsträttigheter inte gäller, t.ex. om servicebyrån finns i en annan jurisdiktion. I sådana fall kan en revisor inom den offentliga sektorn behöva inhämta en förståelse av den lagstiftning som gäller i den andra jurisdiktionen för att avgöra om lämpliga åtkomsträttigheter kan inhämtas. En revisor inom den offentliga sektorn kan också inhämta eller be användarföretaget ta med åtkomsträttigheter i alla avtalade överenskommelser mellan användarföretaget och servicebyrån.

A 11. Revisorer inom den offentliga sektorn kan också anlita en annan revisor för att utföra granskning av kontroller eller substansgranskning rörande efterlevnad av lagar och andra författningar eller annan reglering.

Förståelse av de kontroller som avser de tjänster som servicebyrån levererar (se punkt 10)

A 12. Användarföretaget kan inrätta kontroller över servicebyråns tjänster som kan granskas av användarföretagets revisor och som kan göra det möjligt för honom eller henne att dra slutsatsen att användarföretagets kontroller fungerar vad gäller några av eller samtliga de påståenden som berörs, oavsett vilka kontroller som finns hos servicebyrån. Exempel: Om ett användarföretag anlitar en servicebyrå för bearbetning av sina lönetransaktioner, kan användarföretaget inrätta kontroller för sändning och mottagning av löneinformation som skulle kunna förhindra eller upptäcka väsentliga felaktigheter. Dessa kontroller kan innefatta

- att jämföra de data som har skickats till servicebyrån med informationsrapporter från servicebyrån efter det att dessa data bearbetats, och
- ny bearbetning av ett urval av lönebelopp för att kontrollera att de är riktigt beräknade och granskning av att det totala lönebeloppet är rimligt.

A 13. I den här situationen kan användarföretagets revisor utföra granskning av användarföretagets kontroller över lönebearbetning som grund för honom eller henne att dra slutsatsen att användarföretagets kontroller rörande påståenden avseende lönetransaktioner fungerar.

A 14. När det gäller vissa risker kan användarföretagets revisor, vilket anges i ISA 315⁷, bedöma att det inte är möjligt eller praktiskt genomförbart att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis enbart genom substansgranskning. Sådana risker kan gälla felaktig eller ofullständig redovisning av rutinmässiga och betydelsefulla transaktionsslag och konton, som ofta är av den arten att de i hög grad kan bearbetas automatiskt med litet eller inget manuellt ingripande. Sådana kännetecken på möjligheter till automatisk bearbetning kan förekomma särskilt när användarföretaget anlitar servicebyråer. I dessa

⁷ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 a iii.

fall är användarföretagets kontroller över sådana risker relevanta för revisionen och användarföretagets revisor ska inhämta en förståelse av, och utvärdera, sådana kontroller enligt punkt 9 och punkt 10 i denna ISA.

Fortsatta åtgärder när det inte går att inhämta en tillräcklig förståelse från användarföretaget (se punkt 12)

A 15. Det beslut som användarföretagets revisor fattar om vilken åtgärd, enskilt eller i kombination, i punkt 12 som han eller hon ska utföra för att inhämta den information som är nödvändig som grund för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter i samband med användarföretagets bruk av servicebyrån kan påverkas av bland annat

- både användarföretagets och servicebyråns storlek,
- komplexiteten hos användarföretagets transaktioner och komplexiteten hos de tjänster som levereras av servicebyrån,
- var servicebyrån finns (användarföretagets revisor kan t.ex. besluta sig för att anlita en annan revisor för att utföra åtgärder hos servicebyrån åt användarföretagets revisor, om servicebyrån ligger långt bort),
- om åtgärden eller åtgärderna väntas ge användarföretagets revisor tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på ett effektivt sätt, och
- karaktären på relationen mellan användarföretaget och servicebyrån.

ISA
ISQC
m.m.

A 16. En servicebyrå kan anlita en servicebyrås revisor för att lämna en rapport om beskrivningen och utformningen av dess kontroller (typ 1-rapport) eller beskrivningen och utformningen av dess kontroller och deras funktion (typ 2-rapport). Typ 1- eller typ 2-rapporter kan utfärdas enligt International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402⁸ eller enligt standarder som har upprättats av en behörig eller erkänd normgivande organisation (som kan ge dem andra namn, t.ex. typ A- eller typ B-rapporter).

A 17. Tillgången till en typ 1- eller typ 2-rapport beror i allmänhet på om kontraktet mellan en servicebyrå och ett användarföretag innefattar en bestämmelse om en sådan rapport från servicebyrån. En servicebyrå kan också av praktiska skäl välja att göra en typ 1- eller typ 2-rapport tillgänglig för användarföretagen. Men i vissa fall är kanske en typ 1- eller typ 2-rapport inte tillgänglig för användarföretagen.

A 18. Under vissa omständigheter kan ett användarföretag lägga ut en eller flera betydelsefulla affärsenheter eller funktioner, t.ex. skatthanteringsfunktionen eller finans- och redovisnings- eller controllerfunktionen på en eller flera servicebyråer. Eftersom en rapport om servicebyråns kontroller kanske inte är tillgänglig under dessa omständigheter, kan ett besök hos servicebyrån vara den mest effektiva åtgärden för användarföretagets revisor för att få en förståelse av kontroller hos servicebyrån, då det sannolikt finns ett direkt samspel mellan användarföretagets företagsledning och servicebyråns företagsledning.

A 19. En annan revisor kan anlitas för att utföra åtgärder som ger den information som är nödvändig beträffande de relevanta kontrollerna hos servicebyrån hänförliga till tjänster som tillhandahålls till användarföretaget. Om en typ 1- eller typ 2-rapport har utfärdats, kan användarföretagets revisor anlita servicebyråns revisor för att utföra dessa åtgärder, eftersom servicebyråns revisor redan har en relation med servicebyrån. Om användarföretagets revisor använder arbete som har utförts av en annan revisor, kan han eller hon finna vägledningen i ISA 600⁹ användbar, till den del den avser förståelse av en annan revisor (däribland denna revisors oberoende och professionella kompetens), en

⁸ ISAE 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå*.

⁹ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)*, punkt 2, anger följande: "En revisor kan finna att denna standard, anpassad efter vad omständigheterna kräver, är användbar i de fall då andra revisorer ska medverka i revisionen av finansiella rapporter som inte är koncernredovisningar ...". Se också punkt 19.

annan revisors medverkan i arbetet vid planering av detta arbetes karaktär, omfattning och tidpunkt och vid utvärdering av om de inhämtade revisionsbevisen är tillräckliga och ändamålsenliga.

A 20. Ett användarföretag kan anlita en servicebyrå som i sin tur anlitar en underservicebyrå för att leverera några av de tjänster till ett användarföretag som är en del av de informationssystem hos användarföretaget som är relevanta för finansiell rapportering. Underservicebyrån kan vara ett företag som är fristående från servicebyrån eller har en relation med servicebyrån. Ett användarföretags revisor kan behöva ta hänsyn till kontroller hos underservicebyrån. Om en eller flera underservicebyråer anlitas, utökas samspellet mellan användarföretagets aktiviteter och servicebyråns aktiviteter till att innefatta samspel mellan användarföretaget, servicebyrån och underservicebyråerna. Graden av detta samspel, liksom karaktären på och väsentligheten hos de transaktioner som hanteras av servicebyrån och underservicebyråerna är de viktigaste faktorerna som användarföretagets revisor tar hänsyn till vid fastställandet av vilken betydelse servicebyråns och underservicebyråns kontroller har för användarföretagets kontroller.

Använda en typ 1- eller typ 2-rapport som stöd för användarföretagets revisors förståelse av servicebyrån (se punkterna 13–14)

A 21. Användarföretagets revisor kan göra förfrågningar om servicebyråns revisor hos den yrkesorganisation som servicebyråns revisor tillhör eller andra yrkesutövare och fråga om servicebyråns revisor omfattas av myndighetstillsyn. Servicebyråns revisor kan vara verksam i en jurisdiktion där man följer andra standarder vad gäller rapporter om kontroll hos en servicebyrå, och användarföretagets revisor kan inhämta information om de standarder som servicebyråns revisor använder från den normgivande organisationen.

A 22. En typ 1- eller typ 2-rapport kan, tillsammans med information om användarföretaget, underlätta för användarföretagets revisor att inhämta en förståelse av

- de kontrollaspekter hos servicebyrån som kan påverka bearbetningen av användarföretagets transaktioner, däribland att servicebyrån anlitar en underservicebyrå,
- flödet av betydelsefulla transaktioner genom servicebyrån i syfte att fastställa de punkter i transaktionsflödet där väsentliga felaktigheter i användarföretagets finansiella rapporter skulle kunna uppstå,
- de kontrollmål hos servicebyrån som är relevanta för användarföretagets räkningspåståenden, och
- om kontroller hos servicebyrån är lämpligt utformade och införda för att förhindra eller upptäcka misstag i bearbetningen som kan resultera i väsentliga felaktigheter i användarföretagets finansiella rapporter.

En typ 1- eller typ 2-rapport kan underlätta för användarföretagets revisor att inhämta en tillräcklig förståelse för att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. En typ 1-rapport ger dock inga bevis för att kontrollerna fungerar.

A 23. En typ 1- eller typ 2-rapport som avser en tidpunkt eller period som ligger utanför rapporteringsperioden för ett användarföretag kan underlätta för användarföretagets revisor att inhämta en preliminär förståelse av de kontroller som införts hos servicebyrån, om rapporten kompletteras med aktuell information från andra källor. Om servicebyråns beskrivning av kontrollerna avser en tidpunkt eller period som ligger före början av den period som är föremål för revision, kan användarföretagets revisor utföra åtgärder för att uppdatera informationen i en typ 1- eller typ 2-rapport, t.ex.

- diskutera ändringarna hos servicebyrån med sådan personal hos användarföretaget som skulle kunna känna till sådana ändringar,
- gå igenom aktuell dokumentation och korrespondens som utfärdats av servicebyrån, och
- diskutera ändringarna med servicebyråns personal.

Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkt 15)

A 24. Huruvida anlitaandet av en servicebyrå ökar ett användarföretags risk för väsentliga felaktigheter beror på karaktären på de tjänster som levereras och kontrollerna över dessa tjänster, och i vissa fall kan anlitaandet av en servicebyrå minska ett användarföretags risk för väsentliga felaktigheter, i synnerhet om användarföretaget i sig inte har den sakkunskap som behövs för att genomföra vissa aktiviteter, t.ex. initiera, bearbeta och bokföra transaktioner, eller inte har de rätta resurserna (t.ex. ett IT-system).

A 25. Om servicebyrån har hand om väsentliga delar av användarföretagets räkenskapsmaterial, kan det vara nödvändigt att ha direktåtkomst till detta material för att användarföretagets revisor ska kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende funktionen hos kontroller över denna redovisning eller för att få underlag till transaktioner och saldon i den, eller bådaddera. Sådan åtkomst kan innefatta antingen fysisk inspektion av materialet i servicebyråns lokaler eller granskning av elektroniskt material från användarföretaget eller från en annan plats, eller bådaddera. Om direktåtkomst uppnås på elektronisk väg, kan användarföretagets revisor därigenom inhämta bevis för hur lämpliga de kontroller är som servicebyrån genomför av att data för användarföretaget som servicebyrån är ansvarig för är fullständiga och intakta.

A 26. När användarföretagets revisor avgör karaktären på och omfattningen av revisionsbevis som behöver inhämtas avseende saldon som representerar tillgångar som förvaltas eller transaktioner som har företagits av servicebyrån åt användarföretaget, kan han eller hon överväga följande åtgärder:

- a. Inspektera dokumentation och handlingar hos användarföretaget: tillförlitligheten i denna beviskälla avgörs av karaktären på och omfattningen av räkenskapsmaterial och underliggande dokumentation hos användarföretaget. I vissa fall har kanske användarföretaget inte någon egen detaljerad dokumentation av särskilda transaktioner som har företagits för dess räkning.
- b. Inspektera dokumentation och handlingar hos servicebyrån: åtkomsten till servicebyråns dokumentation för användarföretagets revisor kan ingå som en del av de kontraktssnliga överenskommelserna mellan användarföretaget och servicebyrån. Användarföretagets revisor kan också anlita en annan revisor för att för användarföretagets revisors räkning få åtkomst till användarföretagets dokumentation hos servicebyrån.
- c. Inhämta bekräftelser på saldon och transaktioner från servicebyrån: om användarföretaget för egen del dokumenterar saldon och transaktioner oberoende av servicebyrån, kan bekräftelser från servicebyrån som styrker användarföretagets dokumentation utgöra tillförlitliga revisionsbevis avseende de berörda transaktionernas och tillgångarnas existens. Exempel: Om flera servicebyråer anlitas, t.ex. en kapitalförvaltare och en depåförvaltare, och dessa servicebyråer för egen dokumentation oberoende av varandra, kan användarföretagets revisor få bekräftat saldon hos dessa organisationer för att jämföra den informationen med användarföretagets oberoende dokumentation.
Om användarföretaget inte upprätthåller oberoende dokumentation, är den information som har inhämtats genom bekräftelser från servicebyrån bara ett besked om det som avspeglas i dokumentationen hos servicebyrån. Enbart sådana bekräftelser utgör därför inte i sig tillförlitliga revisionsbevis. Under dessa omständigheter kan användarföretagets revisor överväga om det är möjligt att identifiera en alternativ källa för oberoende bevis.
- d. Utföra analytisk granskning av den dokumentation som upprätthålls av användarföretaget eller de rapporter som tagits emot från servicebyrån: effektiviteten i den analytiska granskningen varierar beroende på påståendet och påverkas av omfattningen av och detaljrikedomen i den tillgängliga informationen.

A 27. En annan revisor kan utföra åtgärder som till sin karaktär är substansgranskning för användarföretagets revisors räkning. Ett sådant uppdrag kan innefatta att en annan revisor utför åtgärder som användarföretaget och dess revisor har kommit överens om samt åtgärder som servicebyrån och dess revisor har kommit överens om. Iakttagelser-

ISA
ISQC
m.m.

na till följd av de åtgärder som en annan revisor har utfört granskas av användarföretagets revisor för att han eller hon ska fastställa om de utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Dessutom kan det finnas myndighets- eller kontraktsskrav enligt vilka servicebyråns revisor utför särskilt utformade åtgärder av substansgranskningstyp. Resultaten av utförandet av de åtgärder som det finns krav på att utföra på saldon och transaktioner som har hanterats av servicebyrån kan användas av användarföretagets revisorer som en del av de bevis som behövs som grund för deras uttalanden i revisors rapport. I sådana fall kan det vara till hjälp om användarföretagets revisor och servicebyråns revisor, innan åtgärderna utförs, kommer överens om den revisionsdokumentationen eller åtkomst till revisionsdokumentation som ska ges användarföretagets revisor.

A 28. Under vissa omständigheter, i synnerhet om ett användarföretag lägger ut en viss del av eller hela sin ekonomifunktion på en servicebyrå, ställs användarföretagets revisor inför en situation där en betydande andel av revisionsbevisen finns hos servicebyrån. Användarföretagets revisor eller en annan revisor kan då behöva utföra substansgranskning hos servicebyrån för användarföretagets revisors räkning. En servicebyrås revisor kan lämna en typ 2-rapport och dessutom utföra substansgranskning åt användarföretagets revisor. Medverkan av en annan revisor ändrar inte användarföretagets revisors ansvar för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som ger en rimlig grund till stöd för uttalandet av användarföretagets revisor i revisors rapport. Följaktligen innefattar användarföretagets revisors övervägande av om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats och om han eller hon måste utföra fortsatt substansgranskning om revisorn är delaktig i, eller om det finns bevis på, ledningen, övervakningen av och utförandet av en annan revisors substansgranskning.

Granskning av kontroller (se punkt 16)

A 29. Användarföretagets revisor ska enligt ISA 330¹⁰ under vissa omständigheter utforma och utföra granskning av kontroller för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande kontrollernas funktion. När företaget anlitar en servicebyrå gäller detta krav om

- den bedömning som användarföretagets revisor gör av riskerna för väsentliga felaktigheter innefattar en förväntning om att kontrollerna hos servicebyrån fungerar (dvs. revisorn avser att förlita sig på att kontrollerna fungerar när han eller hon fastställer substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning), eller
- enbart substansgranskning, eller substansgranskning i kombination med granskning av kontrollers funktion hos användarföretaget, inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån.

A 30. Om en typ 2-rapport inte finns att tillgå, kan ett användarföretags revisor kontakta servicebyrån, genom användarföretaget, för att begära att en servicebyrås revisor anlitas för att lämna en typ 2-rapport som innefattar granskning av kontrollernas funktion eller så kan användarföretagets revisor anlita en annan revisor för att utföra åtgärder hos servicebyrån som innefattar granskning av dessa kontrollers funktion. Ett användarföretags revisor kan också besöka servicebyrån och utföra granskning av kontroller, om servicebyrån går med på det. De riskbedömningar som användarföretagets revisor gör grundar sig på de kombinerade bevis som en annan revisors arbete och användarföretagets revisors egna åtgärder ger.

Använda en typ 2-rapport som revisionsbevis för att servicebyråns kontroller fungerar (se punkt 17)

A 31. En typ 2-rapport kan vara avsedd att tillgodose behoven hos flera olika användarföretags revisorer, och därför är kanske inte granskning av kontroller och resultat som beskrivs i rapporten från servicebyråns revisor relevanta för påståenden som är betydelsefulla för användarföretagets finansiella rapporter. Den relevanta granskningen av kontroller och de relevanta resultaten utvärderas för fastställande av att rapporten från ser-

¹⁰ ISA 330, punkt 8.

vicebyråns revisor ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om kontrollernas effektivitet som stöd för den riskbedömning som användarföretagets revisor har gjort. När användarföretagets revisor gör detta kan han eller hon beakta följande faktorer:

- a. Den tidsperiod som omfattas av granskningen av kontroller och den tid som har förflutit sedan denna granskning utfördes.
- b. Omfattningen och inriktningen av det arbete som servicebyråns revisor har utfört och de tjänster och processer som har täckts, vilka kontroller som har granskats och vilken granskning som har utförts samt vilket samband granskade kontroller har med användarföretagets kontroller.
- c. Resultaten av denna granskning av kontroller och uttalandet från servicebyråns revisor om dessa kontrollers funktion.

A 32. För vissa påståenden gäller att ju kortare tidsperiod som en viss granskning omfattar och ju längre tid som har förflutit sedan granskningen utfördes, desto mindre revisionsbevis kan granskningen ge. När den period som omfattas av typ 2-rapporten jämförs med användarföretagets period för finansiell rapportering, kan användarföretagets revisor dra slutsatsen att typ 2-rapporten erbjuder mindre revisionsbevis om det finns liten täckning mellan den period som omfattas av typ 2-rapporten och den period för vilken användarföretaget avser att förlita sig på rapporten. Om så är fallet kan en typ 2-rapport som omfattar en tidigare eller efterföljande period ge ytterligare revisionsbevis. I andra fall kan användarföretagets revisor bestämma sig för att det är nödvändigt att utföra, eller att anlita en annan revisor för att utföra, granskning av kontroller hos servicebyrån för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om dessa kontrollers funktion.

A 33. Användarföretagets revisor kan också behöva inhämta ytterligare bevis om betydelsefulla förändringar i kontrollerna hos servicebyrån utanför den period som omfattas av typ 2-rapporten eller fastställa ytterligare granskningsåtgärder som måste utföras. Relevanta faktorer när det gäller att fastställa vilka ytterligare revisionsbevis som ska inhämtas om kontroller hos servicebyrån som var i drift utanför den period som omfattas av rapporten från servicebyråns revisor kan vara följande:

- Hur betydande de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är.
- Vilka särskilda kontroller som har granskats under löpande år och vilka betydelsefulla förändringar i dem som har skett sedan de granskades, däribland ändringar i informationssystemet, processerna och personalen.
- I hur stor utsträckning revisionsbevis om kontrollernas funktion har inhämtats.
- Den återstående periodens längd.
- I vilken utsträckning användarföretagets revisor avser att minska omfattningen av fortsatt substansgranskning med grund i tilltron till kontroller.
- Effektiviteten i kontrollmiljön och användarföretagets process för att övervaka systemet för intern kontroll.

A 34. Kompletterande revisionsbevis kan inhämtas genom att t.ex. granskningen av kontroller utsträcks till den återstående räkenskapsperioden eller genom att testa användarföretagets process för att övervaka systemet för intern kontroll.

A 35. Om servicebyråns revisors granskningsperiod ligger helt utanför användarföretagets period för finansiell rapportering, kan användarföretagets revisor inte förlita sig på sådan granskning för att dra slutsatsen att användarföretagets kontroller fungerar, eftersom den inte ger bevis för kontrollernas effektivitet under den aktuella revisionsperioden, såvida inte andra åtgärder utförs.

A 36. Under vissa omständigheter kan en tjänst som levereras av servicebyrån vara utformad under antagandet att vissa kontroller kommer att genomföras av användarföretaget. Exempel: Tjänsten kan vara utformad under antagandet att användarföretaget kommer att ha kontroller i drift för attestering av transaktioner innan de skickas till servicebyrån för bearbetning. I sådana fall kan servicebyråns beskrivning av kontroller innefatta en

ISA
ISQC
m.m.

beskrivning av dessa kompletterande kontroller hos användarföretaget. Användarföretagets revisor överväger om dessa kompletterande kontroller hos användarföretaget är relevanta för den tjänst som levereras till användarföretaget.

A 37. Om användarföretagets revisor bedömer att rapporten från servicebyråns revisor kanske inte kommer att ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, t.ex. om rapporten från servicebyråns revisor inte innehåller en beskrivning av hans eller hennes granskning av kontroller och resultaten av dem, kan användarföretagets revisor komplettera förståelsen av de åtgärder som vidtagits av servicebyråns revisor och hans eller hennes slutsatser genom att kontakta servicebyrån, genom användarföretaget, för att begära en diskussion med servicebyråns revisor om omfattningen och inriktningen samt resultaten av det arbete som servicebyråns revisor har utfört. Om användarföretagets revisor anser att det är nödvändigt kan han eller hon också kontakta servicebyrån, genom användarföretaget, för att begära att servicebyråns revisor utför åtgärder hos servicebyrån. Alternativt kan användarföretagets revisor, eller en annan revisor på begäran av användarföretagets revisor, utföra sådana åtgärder.

A 38. Typ 2-rapporten från servicebyråns revisor identifierar granskningsresultat, däribland avvikelser och annan information som skulle kunna påverka de slutsatser som användarföretagets revisor drar. Avvikelse som noteras av servicebyråns revisor eller ett modifierat uttalande i typ 2-rapporten från servicebyråns revisor innebär inte automatiskt att typ 2-rapporten från servicebyråns revisor inte är användbar för revisionen av användarföretagets finansiella rapporter vid bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Snarare beaktas undantagen och det förhållande som ger upphov till ett modifierat uttalande i typ 2-rapporten från servicebyråns revisor i den bedömning som användarföretagets revisor gör av den granskning av kontroller som har utförts av servicebyråns revisor. När användarföretagets revisor beaktar de avvikelser och förhållanden som ger upphov till ett modifierat uttalande, kan han eller hon diskutera sådana frågor med servicebyråns revisor. Sådan kommunikation är beroende av att användarföretaget kontaktar servicebyrån och inhämtar servicebyråns godkännande av den kommunikation som ska äga rum.

Kommunikation om brister i den interna kontrollen som identifieras under revisionen

A 39. Användarföretagets revisor ska utan onödigt dröjsmål skriftligen informera både företagsledningen och styrelsen om betydande brister som har identifierats under revisionen.¹¹ Användarföretagets revisor ska också utan onödigt dröjsmål informera ledningspersoner på lämplig ansvarsnivå om andra brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen och som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av företagsledningen.¹² Följande är exempel på förhållanden som användarföretagets revisor kan identifiera under revisionen och informera användarföretagets företagsledning och styrelse om:

- Andra kontroller inom företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll som skulle kunna införas av användarföretaget, däribland sådana som har identifierats till följd av en inhämtad typ 1- eller typ 2-rapport.
- Exempel på kompletterande kontroller från användarföretaget som har påpekats i typ 1- eller typ 2-rapporten och inte har införts hos användarföretaget.
- Kontroller som kan behövas hos servicebyrån som inte verkar ha införts eller som inte särskilt har tagits upp i en typ 2-rapport.

¹¹ ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen*, punkterna 9–10.

¹² ISA 265, punkt 10.

Typ 1- och typ 2-rapporter som inte täcker de tjänster som en underservicebyrå levererar (se punkt 18)

A 40. Om en servicebyrå anlitar en underservicebyrå, kan rapporten från servicebyråns revisor antingen täcka eller inte täcka underservicebyråns relevanta kontrollmål och tillhörande kontroller i servicebyråns beskrivning av sitt system och i omfattningen och inriktningen av uppdraget för servicebyråns revisor. Dessa två metoder kallas s.k. "inclusive"-metod respektive "carve-out"-metod. Om typ 1- eller typ 2-rapporten inte täcker kontrollerna hos en underservicebyrå och de tjänster som levereras av underservicebyrån är relevanta för revisionen av användarföretagets finansiella rapporter, ska användarföretagets revisor tillämpa kraven i denna ISA med avseende på underservicebyrån. Karaktären på och omfattningen av det arbete som ska utföras av användarföretagets revisor rörande tjänsterna från en underservicebyrå beror på karaktären på och betydelsen av dessa tjänster för användarföretaget och dessa tjänsters relevans för revisionen. Tillämpningen av kraven i punkt 9 hjälper användarföretagets revisor att avgöra vilken påverkan underservicebyrån har och karaktären på och omfattningen av det arbete som ska utföras.

Oegentligheter, överträdelser av lagar och andra författningar samt icke rättade felaktigheter hänförliga till aktiviteter hos servicebyrån (se punkt 19)

A 41. En servicebyrå kan enligt villkoren i kontraktet med användarföretag vara skyldig att lämna upplysningar till berörda användarföretag om alla oegentligheter, överträdelser av lagar och andra författningar samt icke rättade felaktigheter som kan tillskrivas servicebyråns företagsledning eller anställda. Enligt punkt 19 ska användarföretagets revisor göra förfrågningar hos användarföretagets ledning om huruvida servicebyrån har rapporterat några sådana förhållanden och utvärdera om några förhållanden som har rapporterats av servicebyrån påverkar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av hans eller hennes fortsatta granskningsåtgärder. Under vissa omständigheter kan användarföretagets revisor kräva ytterligare information för att utföra denna utvärdering och begära att användarföretaget kontaktar servicebyrån för att inhämta den information som är nödvändig.

Användarföretagets revisors rapportering (se punkt 20)

A 42. När ett användarföretags revisor inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om de tjänster som levereras av servicebyrån och som är relevanta för revisionen av användarföretagets finansiella rapporter, föreligger det en begränsning i revisionens inriktning och omfattning. Detta kan vara fallet om

- användarföretagets revisor inte kan inhämta en tillräcklig förståelse av de tjänster som levereras av servicebyrån och inte har en grund för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter,
- en bedömning av användarföretagets revisor innefattar en förväntan om att kontroller hos servicebyrån fungerar och användarföretagets revisor inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om dessa kontrollers funktion, och
- tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bara finns tillgängliga i dokumentation hos servicebyrån och användarföretagets revisor inte kan få direkt åtkomst till denna dokumentation.

Huruvida användarföretagets revisor lämnar ett uttalande med reservation eller avstår från att uttala sig beror på den slutsats som han eller hon drar om huruvida de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna är väsentliga eller av avgörande betydelse.

Hänvisningar till det arbete som har utförts av en servicebyrås revisor (se punkterna 21–22)

A 43. I vissa fall kräver en lag eller annan författning en hänvisning i revisors rapport från användarföretagets revisor till det arbete som har utförts av en servicebyrås revisor, t.ex. för transparensens skull inom den offentliga sektorn. I sådana fall kan användarföretagets revisor behöva servicebyråns revisors samtycke innan han eller hon gör denna hänvisning.

A 44. Att ett användarföretag anlitar en servicebyrå ändrar inte användarföretagets revisors ansvar enligt ISA för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som ger en rimlig grund som stöd för uttalandet av användarföretagets revisor. Därför ska användarföretagets revisor inte hänvisa till rapporten från servicebyråns revisor som en del av grunden för sitt uttalande om användarföretagets finansiella rapporter. Men om användarföretagets revisor lämnar ett modifierat uttalande på grund av ett modifierat uttalande i en rapport från en servicebyrås revisor, är det inte förbjudet för användarföretagets revisor att hänvisa till rapporten från servicebyråns revisor, om en sådan hänvisning hjälper till att förklara skälet för det modifierade uttalandet från användarföretagets revisor. I sådana fall kan användarföretagets revisor behöva servicebyråns revisors samtycke innan han eller hon gör en sådan hänvisning.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 450 Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	371
Denna standards tillämpningsområde	371
Ikraftträdande	371
Mål	372
Definitioner	372
Krav	372
Ackumulering av identifierade felaktigheter	372
Beaktande av identifierade felaktigheter efter hand som revisionen fortskrider	372
Kommunikation om och rättelse av felaktigheter	372
Utvärdera vilken påverkan icke rättade felaktigheter har	373
Skriftligt uttalande	373
Dokumentation	373
Tillämpning och andra förtydliganden	373
Definition av felaktighet (se punkt 4 a)	373
Ackumulering av identifierade felaktigheter (se punkt 5)	374
Beaktande av identifierade felaktigheter efter hand som revisionen fortskrider (se punkterna 6–7)	375
Kommunikation om och rättelse av felaktigheter (se punkterna 8–9)	375
Utvärdera vilken påverkan icke rättade felaktigheter har (se punkterna 10–11)	376
Skriftligt uttalande (se punkt 14)	379
Dokumentation (se punkt 15)	379

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att utvärdera hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats. 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. Den slutsats som revisorn måste dra enligt ISA 700 (omarbetad) tar hänsyn till revisorns utvärdering enligt denna ISA av den påverkan som eventuella felaktigheter som inte har rättats har på de finansiella rapporterna.¹ ISA 320² behandlar revisorns ansvar för att på ett ändamålsenligt sätt tillämpa begreppet väsentlighet vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter.

Ikraftträdande

2. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

¹ ISA 700 (omarbetad) *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*, punkterna 10–11.

² ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*.

Mål

3. Revisorns mål är att utvärdera
 - a. hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter, och
 - b. hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Definitioner

4. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:
 - a. *Felaktighet* – en skillnad mellan det rapporterade beloppet eller den klassificering, presentation eller upplysning som anges för en post i de finansiella rapporterna och det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som krävs för att redovisningen av posten ska följa det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Felaktigheter kan ha sin grund i misstag eller oegentligheter. (Se punkt A 1.)

När revisorn lämnar sitt uttalande om huruvida de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden sann och rättvisande bild eller rättvisande bild innefattar felaktigheter även sådana justeringar av belopp, klassificeringar, presentation eller upplysningar som enligt revisorn behövs för att de finansiella rapporterna ska ge en i alla väsentliga avseenden sann och rättvisande bild eller rättvisande bild.
 - b. *Felaktigheter som inte har rättats* – summan av felaktigheter som revisorn har identifierat under revisionen och som inte har rättats.

Krav

Accumulering av identifierade felaktigheter

5. Revisorn ska sammanställa felaktigheter som identifieras under revisionen, förutom sådana som är uppenbart betydelselösa. (Se punkterna A 2–A 6.)

Beaktande av identifierade felaktigheter efter hand som revisionen fortskrider

6. I följande fall ska revisorn fastställa om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras:
 - a. De identifierade felaktigheternas karaktär och omständigheterna kring deras förekomst tyder på att det kan finnas andra felaktigheter som tillsammans med felaktigheter som har ackumulerats under revisionen skulle kunna vara väsentliga. (Se punkt A 7.)
 - b. Summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig den väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320. (Se punkt A 8.)
7. Om företagsledningen på revisorns begäran har undersökt ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och har rättat felaktigheter som har upptäckts, ska revisorn utföra ytterligare granskningsåtgärder för att avgöra om några felaktigheter finns kvar. (Se punkt A 9.)

Kommunikation om och rättelse av felaktigheter

8. Revisorn ska, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, utan onödigt dröjsmål informera den lämpliga ledningsnivån om alla felaktigheter som ackumuleras under revisionen.³ Revisorn ska begära att företagsledningen rättar dessa felaktigheter. (Se punkterna A 10–A 12.)
9. Om företagsledningen vägrar att rätta vissa eller alla felaktigheter som har kommunicerats av revisorn, ska revisorn försöka förstå företagsledningens skäl för att inte göra rättelserna och ta hänsyn till den kunskapen vid utvärderingen av om de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkt A 13.)

³ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 7.

Utvärdera vilken påverkan icke rättade felaktigheter har

10. Innan revisorn utvärderar vilken påverkan icke rättade felaktigheter har, ska revisorn göra en ny bedömning av den väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320 för att bekräfta att den fortfarande är lämplig sett inom ramen för företagets faktiska finansiella resultat. (Se punkterna A 14–A 15.)

11. Revisorn ska avgöra om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget. Då ska revisorn beakta

- a. felaktigheternas storlek och karaktär, både i förhållande till särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar och i förhållande till de finansiella rapporterna som helhet samt de särskilda omständigheterna kring deras förekomst, och (se punkterna A 16–A 22 och punkterna A 24–A 25)
- b. hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet. (Se punkt A 23.)

ISA
ISQC
m.m.

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

12. Revisorn ska 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.⁴ Revisorns kommunikation med styrelsen ska identifiera väsentliga felaktigheter som inte har rättats enskilt. Revisorn ska begära att icke rättade felaktigheter rättas. (Se punkterna A 26–A 28.)

13. Revisorn ska också informera styrelsen om hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet.

Skriftligt uttalande

14. Revisorn ska begära ett skriftligt uttalande från företagsledningen och, om så är tillämpligt, styrelsen, om huruvida den anser att den påverkan som icke rättade felaktigheter har enskilt och sammantaget, på de finansiella rapporterna som helhet är oväsentlig. En sammanfattning av sådana poster ska tas med i eller bifogas det skriftliga uttalandet. (Se punkt A 29.)

Dokumentation

15. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande⁵: (Se punkt A 30.)

- a. Belopp under vilket felaktigheter betraktas som uppenbart betydelselösa. (Se punkt 5.)
- b. Alla felaktigheter som har ackumulerats under revisionen och om de har rättats. (Se punkterna 5, 8 och 12.)
- c. Revisorns slutsats om huruvida icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget, och grunden för den slutsatsen. (Se punkt 11.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Definition av felaktighet (se punkt 4 a)

A 1. Felaktigheter kan vara en följd av

- a. bristande precision vid insamling eller bearbetning av information som utgör underlag för de finansiella rapporterna,

⁴ ISA 260 (omarbetad), punkt 7.

⁵ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

- b. utelämnande av ett belopp eller en upplysning, däribland otillräckliga eller ofullständiga upplysningar, eller sådana upplysningar som krävs för att uppfylla upplysningsmål i vissa ramverk för finansiell rapportering enligt vad som är tillämpligt;⁶
- c. felaktig uppskattning i redovisningen till följd av ett förbiseende eller uppenbar fel-tolkning av fakta,
- d. bedömningar av företagsledningen rörande uppskattningar i redovisningen som revisorn betraktar som orimliga eller urval och tillämpning av redovisningsprinciper som revisorn anser olämpliga,
- e. en felaktig klassificering, sammanslagning eller uppdelning av information, och
- f. för finansiella rapporter som upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, utelämnande av en upplysning som är nödvändig i de finansiella rapporterna för att uppnå en rättvisande bild förutom upplysningar som särskilt krävs i ramverket.⁷

Exempel på felaktigheter som har sin grund i oegentligheter anges i ISA 240.⁸

Akkumulering av identifierade felaktigheter (se punkt 5)

"Uppenbart betydselösa"

A 2. Punkt 5 i denna ISA kräver att revisorn sammanställer felaktigheter som identifierats under revisionen förutom dem som är uppenbart betydselösa. "Uppenbart betydselösa" är dock inte ett annat uttryck för "inte väsentliga". Felaktigheter som är uppenbart betydselösa är av en helt annan storleksordning (mindre), eller av en helt annan karaktär än dem som fastställs vara väsentliga, och det rör sig om felaktigheter som uppenbart inte är av någon vikt, vare sig enskilt eller sammantaget och vare sig de bedöms efter storlek, karaktär eller omständigheter. Om det råder någon som helst tveksamhet om huruvida en eller flera poster är uppenbart betydselösa, ska felaktigheten inte anses som uppenbart betydselös.

Felaktigheter i enskilda rapporter

A 3. Revisorn kan bestämma ett belopp under vilket felaktiga belopp i de enskilda rapporterna är uppenbart betydselösa och inte behöver sammanställas, eftersom revisorn bedömer att sådana belopp inte ens sammantaget skulle ha en väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna. Men felaktiga belopp över det fastställda beloppet sammanställs enligt kravet i punkt 5 i denna ISA. Felaktigheter avseende belopp är kanske dessutom inte uppenbart betydselösa när de bedöms utifrån kriterier som bygger på karaktär eller omständigheter, och ska i sådana fall sammanställas enligt kravet i punkt 5 i denna ISA.

Felaktigheter i upplysningar

A 4. Felaktigheter i upplysningar kan också vara uppenbart betydselösa både enskilt eller sammantaget och oavsett om de bedöms utifrån kriterier som bygger på storlek, karaktär eller omständigheter. Felaktigheter i upplysningar, som inte är uppenbart betydselösa, ackumuleras också för att hjälpa revisorn att utvärdera effekterna av dessa felaktigheter på de relevanta upplysningarna och de finansiella rapporterna som helhet. I punkt A 17 i denna ISA finns exempel på när felaktigheter i kvalitativa upplysningar kan vara väsentliga.

⁶ T.ex. anger International Financial Reporting Standard 7 (IFRS) *Finansiella instrument: Upplysningar*, punkt 42H att "Ett företag ska lämna alla de kompletterande upplysningar som enligt företaget är nödvändiga för att förverkliga upplysningsmålen i punkt ...".

⁷ Exempel: IFRS kräver att ett företag tillhandahåller ytterligare upplysningar när det inte räcker att följa de särskilda kraven i IFRS för att ge användare en möjlighet att förstå effekten av vissa transaktioner, andra händelser och omständigheter på företagets finansiella ställning och resultat (International Accounting Standard 1 *Utförande av finansiella rapporter*, punkt 17 c).

⁸ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkterna A 1–A 7.

Akkumulering av felaktigheter

A 5. Felaktigheter på grund av karaktär eller omständigheter som sammanställts enligt beskrivning i punkterna A 3–A 4 kan inte läggas ihop på det sätt som är möjligt när det gäller felaktiga belopp. Trots detta krävs i punkt 11 i denna ISA att revisorn utvärderar dessa felaktigheter enskilt och sammantaget (dvs. tillsammans med andra felaktigheter) för att fastställa om de är väsentliga.

A 6. Som stöd för revisorn när han eller hon utvärderar vilken påverkan felaktigheter som har ackumulerats under revisionen har och tar upp felaktigheterna med företagsledning och styrelse, kan det vara bra att skilja mellan faktiska felaktigheter, bedömningsfel och skattningsfel.

- Faktiska felaktigheter är felaktigheter som det inte råder någon tvekan om.
- Bedömningsfel är avvikelser som uppstår till följd av företagsledningens bedömningar rörande redovisning, värdering, presentation och upplysningar i de finansiella rapporterna eller urval och tillämpning av redovisningsprinciper som revisorn anser vara orimliga eller olämpliga.
- Skattningsfel är revisorns bästa uppskattning av felaktigheter i populationer, vilket innefattar skattning av felaktigheter som har identifierats i ett revisionsmässigt urval till hela populationerna från vilka urvalen gjorts. Vägledning om fastställande av skattningsfel och utvärdering av resultaten ges i ISA 530.⁹

ISA
ISQC
m.m.

Beaktande av identifierade felaktigheter efter hand som revisionen fortskrider (se punkterna 6–7)

A 7. En felaktighet är kanske inte en isolerad företeelse. Bevis för att andra felaktigheter kan förekomma är bland annat om revisorn uppfattar att en felaktighet har uppstått till följd av en störning i den interna kontrollen eller till följd av olämpliga antaganden eller värderingsmetoder som har tillämpats allmänt i företaget.

A 8. Om summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig den väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320 kan det finnas en risk, som ligger över en godtagbart låg nivå, för att möjliga oupptäckta felaktigheter, tillsammans med summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen, skulle kunna överstiga denna väsentlighet. Det skulle kunna finnas oupptäckta felaktigheter på grund av urvalsrisk och annan risk än urvalsrisk.¹⁰

A 9. Revisorn kan begära att företagsledningen undersöker ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning för att företagsledningen ska förstå orsaken till en felaktighet som har identifierats av revisorn, vidtar åtgärder för att fastställa beloppet för den faktiska felaktigheten i transaktionsslaget, kontot eller upplysningen samt gör vederbörliga justeringar i de finansiella rapporterna. En sådan begäran kan t.ex. bygga på revisorns skattning av felaktigheter som har identifierats i ett urval till hela populationen från vilken urvalet gjorts.

Kommunikation om och rättelse av felaktigheter (se punkterna 8–9)

A 10. Det är viktigt att felaktigheter kommuniceras till den lämpliga ledningsnivån utan onödigt dröjsmål, eftersom företagsledningen då kan utvärdera om transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna verkligen är felaktiga, informera revisorn om man har en skiljaktig mening och vidta nödvändiga åtgärder. I normala fall är den lämpliga ledningsnivån den nivå som har ansvar för och befogenhet att utvärdera felaktigheterna och vidta nödvändiga åtgärder.

A 11. I vissa jurisdiktioner, kan lagar eller andra författningar begränsa revisorns möjligheter att informera företagsledningen eller andra inom företaget om vissa felaktigheter. Lagar eller andra författningar kan särskilt förbjuda kommunikation, eller någon annan åt-

⁹ ISA 530 *Revisionsmässiga urval*, punkterna 14–15.

¹⁰ ISA 530, punkt 5 c–d.

gärd, som kan skada en behörig myndighets utredning av en verklig eller misstänkt olaglig handling, däribland att informera företaget, t.ex. när revisorn är skyldig att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet enligt lagar mot penningtvätt. I dessa fall kan de frågor som revisorn överväger vara komplexa och revisorn anse det vara lämpligt att rådfråga en jurist.

A 12. Om företagsledningen rättar felaktigheter, däribland sådana som har kommunicerats av revisorn, kan företagsledningen upprätthålla korrekt bokföring och räkenskapsmaterial och därmed minska riskerna för väsentliga felaktigheter i framtida finansiella rapporter på grund av den ackumulerade effekten av oväsentliga felaktigheter avseende tidigare räkenskapsperioder som inte har rättats.

A 13. ISA 700 (omarbetad) kräver att revisorn utvärderar om de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats och presenterats enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. I denna utvärdering ingår att beakta de kvalitativa aspekterna av företagets redovisningssätt, däribland tecken på eventuell bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar,¹¹ något som kan påverkas av revisorns kunskap om företagsledningens skäl för att inte göra rättelserna.

Utvärdera vilken påverkan icke rättade felaktigheter har (se punkterna 10–11)

A 14. Revisorns fastställande av väsentlighet enligt ISA 320 bygger ofta på uppskattningar av företagets finansiella resultat, eftersom de faktiska finansiella resultaten kanske ännu inte är kända. Därför kan det, utifrån de faktiska finansiella resultaten, vara nödvändigt att ändra den väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320 innan revisorn utvärderar vilken påverkan icke rättade felaktigheter har.

A 15. I ISA 320 förklaras att allt eftersom revisionen fortskrider ska väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivån eller -nivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) ändras om revisorn under arbetets gång får kännedom om information som skulle ha fått honom eller henne att fastställa ett annat belopp (eller flera andra belopp).¹² Det innebär att alla viktiga ändringar sannolikt är gjorda, innan revisorn utvärderar vilken påverkan icke rättade felaktigheter har. Men om revisorns nya bedömning av väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320 (se punkt 10) föranleder lägre belopp, ska revisorn på nytt överväga arbetsväsentligheten samt om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning är lämpliga, så att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sitt revisionsuttalande.

A 16. Revisorn beaktar varje enskild felaktighet i ett belopp för att utvärdera dess påverkan på relevanta transaktionsslag, konton eller upplysningar, däribland om väsentlighetsnivån för just det transaktionsslaget eller kontot eller den upplysningen eventuellt har överskridits.

A 17. Dessutom övervägs varje enskild felaktighet i en kvalitativ upplysning för att utvärdera dess effekt på den eller de relevanta upplysningarna samt dess övergripande effekt på de finansiella rapporterna som helhet. Att fastställa huruvida en felaktighet i en kvalitativ upplysning är väsentlig, mot bakgrund av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets särskilda omständigheter, är en fråga som inbegriper professionell bedömning. Exempel på när sådana felaktigheter kan vara väsentliga innefattar:

- Otillräckliga eller ofullständiga beskrivningar av information om mål, principer och processer för förvaltning av kapital för företag som bedriver försäkrings- eller bankverksamhet.

¹¹ ISA 700 (omarbetad), punkt 12.

¹² ISA 320, punkt 12.

- Utelämnande av information om händelserna eller omständigheterna som har lett till en nedskrivning (t.ex. en betydande långvarig nedgång i efterfrågan på en metall eller råvara) i ett företag med gruvverksamhet.
- Oriktig beskrivning av en redovisningsprincip avseende en betydande post i rapporten över finansiell ställning, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen.
- Otillräcklig beskrivning av känsligheten för en valutakurs i ett företag som är verksam inom internationell handel.

A 18. När revisorn fastställer om orättade felaktigheter är väsentliga till sin karaktär enligt krav i punkt 11 i denna ISA överväger revisorn orättade felaktigheter i belopp och upplysningar. Sådana felaktigheter kan anses vara väsentliga antingen enskilt eller sammantaget i kombination med andra felaktigheter. Exempel: Beroende på de felaktigheter som identifieras i upplysningar kan revisorn överväga huruvida

- a. identifierade misstag är konsekvent använda eller genomgripande, eller
- b. ett antal identifierade felaktigheter är relevanta för samma fråga och sedda sammantaget kan påverka användarnas förståelse av frågan.

Detta övervägande av ackumulerade felaktigheter är också till hjälp vid bedömning av de finansiella rapporterna enligt punkt 13 d i ISA 700 (omarbetad) som kräver att revisorn överväger huruvida den övergripande presentationen av de finansiella rapporterna har underminerats genom införande av information som inte är relevant eller som döjer en riktig förståelse av de frågor om vilka upplysning lämnas.

A 19. Om en enskild felaktighet bedöms vara väsentlig, är det osannolikt att den kan uppvägas av andra felaktigheter. Exempel: Om intäkter har tagits upp till belopp som är väsentligt överdrivna, kommer de finansiella rapporterna i sin helhet att vara väsentligt felaktiga, även om effekten av felaktigheten på resultatet helt uppvägs av kostnader som har tagits upp till lika överdrivna belopp. Att kvitta felaktigheter inom samma konto eller transaktionsslag kan godtas, men revisorn beaktar risken för ytterligare oupptäckta felaktigheter, innan han eller hon fattar beslut om att det är godtagbart att kvitta ens oväsentliga felaktigheter.¹³

A 20. Att fastställa om ett klassificeringsfel är väsentligt innefattar en utvärdering av kvalitativa överväganden, t.ex. effekten av klassificeringsfel på avtalade lånevillkor eller andra kontraktsvillkor, effekten på enskilda poster eller delsummor eller effekten på nyckeltal. Under vissa omständigheter kan revisorn dra slutsatsen att ett klassificeringsfel inte är väsentligt för de finansiella rapporterna som helhet, även om det överstiger den väsentlighetsnivå eller de väsentlighetsnivåer som tillämpas vid utvärderingen av andra felaktigheter. Exempel: En felklassificering mellan balansposter betraktas kanske inte som väsentlig för de finansiella rapporterna som helhet, om felklassificeringens belopp är lågt i förhållande till de berörda balansposternas storlek och felklassificeringen inte påverkar resultaträkningen eller några nyckeltal.

A 21. Omständigheterna kring vissa felaktigheter kan göra att revisorn bedömer dem som väsentliga, enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter som har ackumulerats under revisionen, även om de ligger under väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet. Omständigheter som kan påverka bedömningen innefattar i vilken utsträckning felaktigheten:

- Påverkar iakttagandet av tillämpliga krav i lagar och andra författningar.
- Påverkar hur lånevillkor eller andra avtalskrav följs.
- Avser felaktigt val eller felaktig tillämpning av redovisningsprinciper som har en oväsentlig effekt på de finansiella rapporterna för den aktuella räkenskapsperioden, men som sannolikt kan få en väsentlig effekt på framtida räkenskapsperioders finansiella rapporter.

¹³ Identifiering av ett antal oväsentliga felaktigheter inom samma konto eller transaktionsslag kan kräva att revisorn gör en ny bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter för det kontot eller transaktionsslaget.

- Döljer en resultatförändring eller andra trender, i synnerhet inom ramen för allmänna ekonomiska förhållanden och branschförhållanden.
- Påverkar nyckeltal som används för att utvärdera företagets finansiella ställning, rörelseresultat eller kassaflöden.
- Påverkar den information om segment som presenteras i de finansiella rapporterna (t.ex. betydelsen av frågan för en rörelsegren eller någon annan del av företagets verksamhet som har identifierats som en del som har en viktig roll i företagets verksamhet eller lönsamhet).
- Leder till att företagsledningens ersättning ökar, t.ex. genom att säkerställa att kraven för tilldelning av bonusar eller andra incitament uppfylls.
- Är betydelsefull när det gäller vad revisorn känner till om tidigare kommunikation till användare, t.ex. angående prognostiserat resultat.
- Avser poster där särskilda parter ingår (t.ex. om externa parter i transaktionen står i relation till medlemmar i företagsledningen).
- Är ett utelämnande av information som inte särskilt krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering men som enligt revisorn är viktig för användarnas förståelse av företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöde.
- Påverkar annan information som ska kommuniceras i företagets årsrapport (t.ex. information som ska ingå i en förvaltningsberättelse eller annan kommentar till de finansiella rapporterna) som rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användarna av de finansiella rapporterna fattar. ISA 720 (omarbetad)¹⁴ behandlar revisorns ansvar för annan information.

Dessa omständigheter är bara exempel – alla är sannolikt inte aktuella i alla revisioner, och uppräknningen är inte heller nödvändigtvis uttömmande. Att det förekommer omständigheter som liknar dessa leder nödvändigtvis inte till slutsatsen att felaktigheten är väsentlig.

A 22. ISA 240¹⁵ klargör hur följdverkningarna av en felaktighet som är, eller kan vara, resultatet av oegentligheter bör beaktas i förhållande till andra aspekter av revisionen, även om felaktighetens storlek inte är väsentlig i förhållande till de finansiella rapporterna. Beroende på omständigheterna kan felaktigheter i upplysningar också vara ett tecken på oegentligheter och kan t.ex. vara en följd av:

- Vilseledande upplysningar som har uppstått till följd av bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar.
- Omfattande dubbling av upplysningar eller upplysningar utan information som är avsedda att dölja en riktig förståelse av frågor i de finansiella rapporterna.

När revisorn överväger effekterna av felaktigheter i transaktionsslag, konton och upplysningar förhåller sig han eller hon professionellt skeptisk enligt ISA 200.¹⁶

A 23. Den ackumulerade effekten av oväsentliga icke rättade felaktigheter avseende tidigare räkenskapsperioder kan ha en väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna för den aktuella räkenskapsperioden. Det finns olika godtagbara ansatser för revisorns utvärdering av hur sådana felaktigheter som inte har rättats påverkar den aktuella räkenskapsperiodens finansiella rapporter. Att använda samma utvärderingsansats borgar för konsekvens från räkenskapsperiod till räkenskapsperiod.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 24. Om det rör sig om en revision av ett företag inom den offentliga sektorn, kan utvärderingen av om en felaktighet är väsentlig också påverkas av det ansvar revisorn har enligt lag eller annan författning att rapportera särskilda frågor, däribland t.ex. oegentligheter.

¹⁴ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

¹⁵ ISA 240, punkt 36.

¹⁶ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 15.

A 25. Dessutom kan i synnerhet frågor som allmänhetens intresse, skyldigheter, redbarhet och att säkerställa effektiv tillsyn genom lagstiftning påverka bedömningen av om en post är väsentlig på grund av sin karaktär. Detta gäller i synnerhet poster som sammanhänger med skyldigheten att följa lag och annan författning eller andra myndighetskrav.

Kommunikation med styrelsen (se punkt 12)

A 26. Om felaktigheter som inte har rättats, har kommunicerats med en eller flera personer med ledningsansvar som också har styrelseansvar, behöver de inte kommuniceras igen med samma personer i deras styrelseroll. Revisorn ska ändå förvissa sig om att kommunikation med en eller flera personer med ledningsansvar innebär fullgod information till alla dem som revisorn annars skulle kommunicera med i deras egenskap av styrelseledamöter.¹⁷

A 27. Om det finns många enskilda oväsentliga felaktigheter som inte har rättats, kan revisorn informera om antalet och den totala effekten i pengar av de felaktigheter som inte har rättats i stället för att redovisa detaljerna i varje enskild felaktighet som inte har rättats.

A 28. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn kommunicerar med styrelsen om de skriftliga uttalanden som revisorn begär (se punkt 14).¹⁸ Revisorn kan diskutera skälen för och följdverkningarna av att låta bli att rätta felaktigheter med styrelsen och då med hänsyn till storleken på och karaktären på felaktigheten bedömd utifrån omständigheterna kring den och möjliga följdverkningar för framtida finansiella rapporter.

Skriftligt uttalande (se punkt 14)

A 29. Eftersom företagsledningen och, där så är tillämpligt, styrelsen har ansvar för att göra justeringar i de finansiella rapporterna för att rätta väsentliga felaktigheter, ska revisorn begära att de lämnar ett skriftligt uttalande om felaktigheter som inte har rättats. Under vissa omständigheter anser företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen kanske inte att vissa felaktigheter som inte har rättats är felaktigheter. Därför kan de vilja lägga till följande ordalydelse, eller något liknande, till sitt skriftliga uttalande: "Vi håller inte med om att posterna ... och ... utgör felaktigheter på grund av att [beskrivning av orsak]." Om revisorn får ett sådant uttalande, befriar det dock inte honom eller henne från kravet att dra en slutsats om effekten av felaktigheter som inte har rättats.

Dokumentation (se punkt 15)

A 30. Revisorns dokumentation av felaktigheter som inte har rättats kan beakta

- övervägandet av den sammanlagda effekten av felaktigheter som inte har rättats,
- utvärderingen av om väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar eventuellt har överskridits, och
- utvärderingen av effekten av felaktigheter som inte har rättats på nyckeltal eller trender och om företaget har följt krav i lagar och andra författningar och kontrakt (t.ex. lånevillkor).

ISA
ISQC
m.m.

¹⁷ ISA 260 (omarbetad), punkt 13.

¹⁸ ISA 260 (omarbetad), punkt 16 c (ii).

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 500 Revisionsbevis

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	380
Denna standards tillämpningsområde	380
Ikraftträdande	380
Mål	380
Definitioner	381
Krav	381
Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis	381
Information som ska användas som revisionsbevis	381
Val av poster för granskning när revisionsbevis ska inhämtas	382
Oförenlighet i eller tvivel om tillförlitligheten i revisionsbevis	382
Tillämpning och andra förtydliganden	382
Extern informationskälla (se punkt 5 (ca))	382
Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (se punkt 6)	383
Information som ska användas som revisionsbevis	387
Oförenlighet i eller tvivel om tillförlitligheten i revisionsbevis (se punkt 11)	395

International Standard on Auditing (ISA) 500 *Revisionsbevis* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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.

2. Denna ISA är tillämplig på alla revisionsbevis som inhämtas under revisionens gång. Andra ISA behandlar särskilda aspekter av revisionen (t.ex. ISA 315 (omarbetad 2019)¹), de revisionsbevis som ska inhämtas avseende ett särskilt ämne (t.ex. ISA 570 (omarbetad)²), särskilda åtgärder för att inhämta revisionsbevis (t.ex. ISA 520³) och utvärderingen av om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats (ISA 200⁴ och ISA 330⁵).

Ikraftträdande

3. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

4. Revisorns mål är att utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden i revisors rapport.

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

² ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

³ ISA 520 *Analytisk granskning*.

⁴ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

⁵ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

Definitioner

5. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Räkenskapsmaterial* – bokföringsunderlag och annat underlagsmaterial, t.ex. checkar och dokumentation av elektronisk överföring av medel; fakturor, kontrakt; huvudbok och reskontor, bokföringsposter och andra justeringar av de finansiella rapporterna; samt bokföringsmaterial som arbetsblad och arbetsblad som underlag för kostnadsfördelningar, beräkningar, avstämningar och upplysningar.
- b. *Ändamålsenlighet (i fråga om revisionsbevis)* – måttet på revisionsbevis kvalitet, dvs. deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorns uttalande i revisors rapport bygger på.
- c. *Revisionsbevis* – information som revisorn använder för att komma fram till de slutsatser som han eller hon grundar sina uttalanden i revisors rapport på. Revisionsbevis innefattar både information som ingår i det räkenskapsmaterial som utgör underlag för de finansiella rapporterna och information som är inhämtad från andra källor.
- ca. *Extern informationskälla* – en extern person eller organisation som tillhandahåller information som har använts av företaget vid upprättandet av de finansiella rapporterna, eller som har inhämtats av revisorn som revisionsbevis, när denna information är lämplig att använda av många olika slags användare. När information har tillhandahållits av en person eller organisation som agerar i egenskap av specialist anlitad av företagsledningen, servicebyrå⁶ eller specialist i revisionsarbetet⁷ anses personen eller organisationen inte vara en extern informationskälla med avseende på just den informationen. (Se punkterna A1A–A1C.)
- d. *Specialist anlitad av företagsledningen* – en person eller en organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision och vars arbete inom detta område används av företaget som stöd vid upprättandet av de finansiella rapporterna.
- e. *Tillräcklighet (i fråga om revisionsbevis)* – måttet på kvantiteten revisionsbevis. Den kvantitet revisionsbevis som behövs påverkas av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och även av kvaliteten på sådana revisionsbevis.

Krav

Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

6. Revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. (Se punkterna A 1–A 25.)

Information som ska användas som revisionsbevis

7. När revisorn utformar och utför granskningsåtgärder, ska han eller hon beakta relevansen och tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis, däribland information som kommer från en extern informationskälla. (Se punkterna A 26–A 34.)

8. Om information som ska användas som revisionsbevis har tagits fram genom att arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen har använts, ska revisorn, i den utsträckning som krävs och med hänsyn tagen till vilken betydelse specialistens arbete har för revisorns syften (se punkterna A 35–A 37)

- a. utvärdera specialistens kompetens, förmåga och objektivitet, (se punkterna A 38–A 44)
- b. skaffa sig en förståelse av specialistens arbete, och (se punkterna A 45–A 48)
- c. utvärdera hur ändamålsenligt specialistens arbete är som revisionsbevis för påståendet i fråga. (Se punkt A 49.)

⁶ ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitat en servicebyrå*, punkt 8.

⁷ ISA 620 *Användning av en specialist i revisionsarbetet*, punkt 6.

9. När revisorn använder information som har tagits fram av företaget, ska han eller hon utvärdera om informationen är tillräckligt tillförlitlig för revisorns syften, innefattande att, i den mån det krävs med hänsyn till omständigheterna

- a. inhämta revisionsbevis om hur riktig och fullständig informationen är, och (se punkterna A 50–A 51)
- b. utvärdera om informationen är tillräckligt exakt och utförlig för revisorns syften. (Se punkt A 52.)

Val av poster för granskning när revisionsbevis ska inhämtas

10. När revisorn utformar granskning av kontroller och detaljgranskning, ska han eller hon fastställa metoder för att välja poster som ska granskas som är effektiva när det gäller att uppfylla granskningsåtgärdens syfte. (Se punkterna A 53–A 57.)

Oförenlighet i eller tvivel om tillförlitligheten i revisionsbevis

11. Om

- a. revisionsbevis som har inhämtats från en källa är oförenliga med dem som har inhämtats från en annan, eller
- b. revisorn tvivlar på tillförlitligheten i information som ska användas som revisionsbevis,

ska revisorn fastställa vilka ändringar av eller tillägg till granskningsåtgärderna som krävs för att lösa frågan samt överväga den eventuella effekt den har på andra aspekter av revisionen. (Se punkt A 58.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Extern informationskälla (se punkt 5 (ca))

A1A. Externa informationskällor kan vara pristjänster, statliga organisationer, centralbanker eller officiella fondbörser. Exempel på information som kan komma från externa informationskällor innefattar följande:

- Priser och prisrelaterade data.
- Makroekonomiska data, t.ex. historisk och prognostiserad arbetslöshet, ekonomisk tillväxttakt eller befolkningsstatistik.
- Kredithistorik.
- Branschspecifika data, t.ex. ett index med regenereringskostnader för vissa utvinningsbranscher, eller tittarsiffror som används för att fastställa reklamintäkter i underhållningssektorn.
- Dödlighetstabeller som används för att fastställa skulder i livförsäkrings- och pensionssektorerna.

A1B. Viss information är sannolikt mer lämplig att användas av många olika slags användare och omfattas sannolikt mindre av påverkan från en viss användare om den externa personen eller organisationen tillhandahåller informationen kostnadsfritt till allmänheten, eller gör den tillgänglig till många olika slags användare i utbyte mot betalning eller avgift. Bedömningar kan krävas vid fastställande av om informationen är lämplig att användas av många olika slags användare, med beaktande av företagets förmåga att påverka den externa informationskällan.

A1C. En extern person eller organisation kan inte, för ett visst urval av information, vara både extern informationskälla och specialist anlitad av företagsledningen, eller servicebyrå eller specialist i revisionsarbetet.

A1D. Men en extern person eller organisation kan t.ex. agera som en specialist anlitad av företagsledningen när viss information tillhandahålls, men agera som en extern informationskälla när annan information tillhandahålls. I vissa omständigheter kan professionell bedömning behövas för att fastställa om en extern person eller organisation agerar

som en extern informationskälla eller som en specialist anlitad av företagsledningen med avseende på viss information. I andra omständigheter kan skillnaden vara tydlig. Exempel:

- En extern person eller organisation kan tillhandahålla information om fastighetspriser som är lämplig att använda av många olika slags användare, t.ex. information som blir allmänt tillgänglig beträffande ett geografiskt område, och kan fastställas vara en extern informationskälla med avseende på den informationen. Samma externa organisation kan också agera som specialist anlitad av företagsledningen eller specialist i revisionsarbetet för att tillhandahålla bestämda värderingar avseende företagets fastighetsportfölj, som är särskilt anpassade efter företagets fakta och omständigheter.
- Vissa aktuariella organisationer publicerar dödlighetstabeller för allmän användning som, när ett företag använder dem, normalt skulle anses vara information från en extern informationskälla. Samma aktuariella organisation kan också vara en specialist anlitad av företagsledningen när det handlar om annan information som är anpassad efter företagets särskilda omständigheter i syfte att hjälpa företagsledningen att fastställa pensionsskulden för flera av företagets pensionsplaner.
- En extern person eller organisation kan ha sakkunskap när det gäller att tillämpa modeller för att beräkna det verkliga värdet på värdepapper som inte har någon observerbar marknad. Om den externa personen eller organisationen använder denna sakkunskap för att göra en uppskattning särskilt för företaget och arbetet används av företagsledningen vid upprättandet av de finansiella rapporterna, är den externa personen eller organisationen sannolikt en specialist anlitad av företagsledningen i fråga om den informationen. Om, å andra sidan, den externa personen eller organisationen till allmänheten bara tillhandahåller priser eller prisrelaterade data avseende privata transaktioner, och företaget använder den informationen i sina egna uppskattningsmetoder, är den externa personen eller organisationen sannolikt en extern informationskälla när det gäller den informationen.
- En extern person eller organisation kan publicera information som är lämplig att användas av många olika slags användare om risker eller förhållanden i en bransch. Om den används av ett företag när det upprättar sina upplysningar om risk (t.ex. enligt IFRS 7⁸), anses normalt den informationen vara information från en extern informationskälla. Men om samma typ av information särskilt har beställts av företaget för att använda individens eller organisationens sakkunskap för utarbetande av information om dessa risker, som är särskild anpassad efter företagets omständigheter, agerar den externa personen eller organisationen sannolikt som en specialist anlitad av företagsledningen.
- En extern person eller organisation kan använda sin sakkunskap för att tillhandahålla information om aktuella och framtida marknadstrender, som görs tillgänglig för, och är lämplig att användas av, många olika slags användare. Om informationen används av företaget i syfte att fatta beslut om antaganden som ska användas till uppskattningar i redovisningen, ska denna information sannolikt anses vara information från en extern informationskälla. Om samma typ av information har beställts av företaget i syfte att hantera aktuella och framtida trender som är relevanta för företagets särskilda fakta och omständigheter, agerar den externa personen eller organisationen sannolikt som en specialist anlitad av företagsledningen.

ISA
ISQC
m.m.

Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (se punkt 6)

A 1. Revisionsbevis är nödvändiga som stöd för revisorns uttalande och för revisors rapport. De är ackumulativa till sin karaktär och inhämtas främst genom granskningsåtgärder som utförs under revisionens gång. Men de kan även innefatta information som har inhämtats från andra källor, t.ex. tidigare revisioner (förutsatt att revisorn har utvärderat huruvida sådan information förblir relevant och tillförlitlig som revisionsbevis för den aktuella revisionen) eller ett revisionsföretags kvalitetskontrollåtgärder när det gäller att acceptera och behålla en kund. Dessutom är företagets räkenskapsmaterial och andra

⁸ International Financial Reporting Standard 7 (IFRS) *Finansiella instrument: Upplysningar*.

företagsinterna källor viktiga källor för revisionsbevis. Information som kan användas som revisionsbevis kan ha tagits fram med hjälp av det arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen eller komma från en extern informationskälla. Revisionsbevis består både av information som stöder och styrker företagsledningens påståenden och all information som motsäger sådana påståenden. Dessutom använder revisorn i vissa fall avsaknaden av information (t.ex. företagsledningens vägran att lämna ett uttalande som revisorn begärt), som därför också utgör revisionsbevis.

A 2. Större delen av revisorns arbete med att utforma sina uttalanden i revisors rapport består av att inhämta och utvärdera revisionsbevis. Granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis kan, utöver förfrågan, innefatta inspektion, observation, bekräftelse, omräkning, upprepning av aktivitet och analytisk granskning, ofta i någon form av kombination. Även om förfrågan kan ge viktiga revisionsbevis och till och med ge bevis för en felaktighet, ger enbart förfrågan vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns en väsentlig felaktighet på påståendenivån och inte heller för att kontroller fungerar.

A 3. Som förklaras i ISA 200⁹ uppnås rimlig säkerhet när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att revisionsrisken (dvs. risken för att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande i revisors rapport när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter) ska minska till en godtagbart låg nivå.

A 4. Revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet har ett inbördes samband. Tillräcklighet är måttet på kvantiteten revisionsbevis. Vilken kvantitet revisionsbevis som behövs påverkas dels av revisorns bedömning av riskerna för felaktigheter (ju högre de bedömda riskerna är, desto fler revisionsbevis krävs troligen), dels av sådana revisionsbevis kvalitet (ju högre kvalitet, desto färre revisionsbevis kan krävas). Men i vissa fall räcker det inte att inhämta fler revisionsbevis för att uppväga deras dåliga kvalitet.

A 5. Ändamålsenlighet är måttet på kvaliteten på revisionsbevisen, dvs. deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder som grund för sitt uttalande. Hur tillförlitligt ett bevis är påverkas av dess källa och karaktär och beror på under vilka särskilda omständigheter det inhämtas.

A 6. ISA 330 kräver att revisorn ska avgöra om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats.¹⁰ Huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats för att revisionsrisken ska minska till en godtagbart låg nivå, och därigenom ge revisorn möjlighet att dra rimliga slutsatser att grunda sina uttalanden i revisors rapport på, är en fråga om professionell bedömning. ISA 200 innehåller en diskussion om sådana frågor som granskningsåtgärders karaktär, när finansiell rapportering ska ske och avvägningen mellan nytta och kostnad, som är relevanta faktorer när revisorn använder professionell bedömning för att avgöra om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats.

Källor för revisionsbevis

A 7. Vissa revisionsbevis inhämtas genom åtgärder för att granska räkenskapsmaterial, t.ex. genom analys och översiktlig granskning, upprepning av åtgärder som ingår i processen med finansiell rapportering samt avstämning mellan olika slags användning av samma information. Genom att utföra sådana granskningsåtgärder kan revisorn bestämma att räkenskapsmaterialet stämmer internt och överensstämmer med de finansiella rapporterna.

A 8. Högre säkerhet uppnås vanligtvis från revisionsbevis som är förenliga och som har inhämtats från olika källor eller är av olika karaktär än av enstaka bevis som övervägs var för sig. Exempel: Styrkande information som har inhämtats från en källa som är obero-

⁹ ISA 200, punkt 5.

¹⁰ ISA 330, punkt 26.

de av företaget kan öka den säkerhet revisorn uppnår från revisionsbevis som genereras internt, t.ex. bevis som finns i räkenskapsmaterialet, sammanträdesprotokoll eller ett uttalande från företagsledningen.

A 9. Information från källor som är oberoende av företaget och som revisorn kan använda som revisionsbevis kan innefatta bekräftelser från externa parter och information från en extern informationskälla, analytikerrapporter och jämförbara data om konkurrenser (referensdata).

Granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis

A 10. Enligt vad som krävs, och närmare förklaras, i ISA 315 (omarbetad 2019) och ISA 330 inhämtas revisionsbevis som revisorn kan använda för att dra rimliga slutsatser att grunda sina uttalanden i revisors rapport på genom

- a. riskbedömning, och
- b. fortsatta granskningsåtgärder, som består av
 - i. granskning av kontroller, när det krävs enligt ISA eller när revisorn har valt att göra så, och
 - ii. substansgranskning, däribland detaljgranskning och substansinriktad analytisk granskning.

A 11. De granskningsåtgärder som beskrivs i punkterna A 14–A 25 nedan kan användas som riskbedömning, granskning av kontroller eller substansgranskning, beroende på i vilket sammanhang som revisorn använder dem. Som förklaras i ISA 330 kan revisionsbevis som har inhämtats under tidigare revisioner under vissa omständigheter utgöra ändamålsenliga revisionsbevis, förutsatt att revisorn utför granskningsåtgärder för att fastställa att bevisen fortfarande är relevanta.¹¹

A 12. Karaktären på och tidpunkten för de granskningsåtgärder som ska användas kan påverkas av att vissa redovisningsuppgifter och annan information kanske endast finns tillgängliga i elektronisk form eller endast vid vissa tidpunkter eller perioder. Exempel: Källdokument, som inköpsorder och fakturor, finns kanske endast i elektronisk form när ett företag använder e-handel eller kanske kasseras efter skanning när ett företag använder bildbearbetningssystem för att underlätta lagring och referens.

A 13. Viss elektronisk information kan kanske inte återvinnas när en viss tid har förflutit, t.ex. om filer ändras och om det inte finns säkerhetskopior. Därför kan revisorn till följd av ett företags riktlinjer för arkivering av data finna det nödvändigt att begära arkivering av viss information för sin granskning eller att utföra granskningsåtgärder vid en tidpunkt när informationen är tillgänglig.

Inspektion

A 14. Inspektion innefattar att granska handlingar eller dokument, som kan vara interna eller externa, i pappersform, elektronisk form eller annat medium, eller en fysisk undersökning av en tillgång. Inspektion av handlingar och dokument ger revisionsbevis med varierande grad av tillförlitlighet, beroende på deras karaktär och ursprung samt, i fråga om intern dokumentation, på hur effektiv den interna kontrollen över hur dokumentationen tas fram är. Ett exempel på inspektion som används som en granskning av kontroller är inspektion av handlingar för bevis på attest.

A 15. Vissa dokument utgör direkta revisionsbevis för att en tillgång finns, t.ex. ett dokument som utgör ett finansiellt instrument som en aktie eller en obligation. Inspektion av sådana dokument ger inte nödvändigtvis bevis på ägande eller värde. Dessutom kan inspektion av ett undertecknat kontrakt ge revisionsbevis som är relevanta för hur företaget tillämpat redovisningsprinciper, t.ex. redovisning av intäkter.

¹¹ ISA 330, punkt A 35.

A 16. Inspektion av materiella tillgångar kan ge tillförlitliga revisionsbevis avseende deras existens, men inte nödvändigtvis om företagets rättigheter och förpliktelser eller värderingen av tillgångarna. Inspektion av enskilda lagerposter kan utföras i samband med observationen av lagerinventeringen.

Observation

A 17. Observation innebär att betrakta en process eller åtgärd som utförs av andra, t.ex. att revisorn ser på när företagets personal gör en inventering eller när kontroller genomförs. Observation ger revisionsbevis om hur en process eller åtgärd utförs men är begränsad till den tidpunkt när observationen görs och av det faktum att observationen i sig kan påverka hur processen eller åtgärden utförs. Se ISA 501 för ytterligare vägledning om observation av lagerinventeringen.¹²

Extern bekräftelse

A 18. En extern bekräftelse utgör revisionsbevis som revisorn inhämtar som ett direkt skriftligt svar till honom eller henne från en extern part (den bekräftande parten) i form av pappersdokument, elektroniskt dokument eller annat medium. Åtgärder för externa bekräftelser är ofta relevanta när det gäller att granska påståenden som är förknippade med vissa konton och deras ingående poster. Men externa bekräftelser behöver inte begränsas till enbart konton. Exempel: Revisorn kan begära bekräftelse av ett företags avtalsvillkor eller transaktioner med externa parter, och begäran om bekräftelse kan utformas som en fråga om det har skett några förändringar i avtalet och, i så fall, vilka de relevanta detaljerna är. Åtgärder för externa bekräftelser används också för att inhämta revisionsbevis avseende avsaknaden av vissa villkor, t.ex. att det inte finns något "sidoavtal" som kan påverka redovisningen av intäkter. Se ISA 505 för ytterligare vägledning.¹³

Omräkning

A 19. Omräkning består av att kontrollera att dokument eller bokföring är matematiskt riktiga. Omräkning kan utföras manuellt eller elektroniskt.

Uppprepning av aktivitet

A 20. Uppprepning av aktivitet innefattar att revisorn på ett oberoende sätt utför åtgärder eller kontroller som ursprungligen utfördes som en del av företagets interna kontroll.

Analytisk granskning

A 21. Analytisk granskning består av utvärderingar av finansiell information genom analys av rimliga samband bland både finansiella och icke-finansiella data. Analytisk granskning omfattar också att undersöka identifierade variationer och samband som är oförenliga med annan relevant information eller avviker betydligt från förväntade belopp. Se ISA 520 för ytterligare vägledning.

Förfrågan

A 22. Förfrågan består av att söka både finansiell och icke-finansiell information hos kunniga personer i eller utanför företaget. Förfrågan används i stor omfattning utöver andra granskningsåtgärder under hela revisionen. Förfrågningar kan sträcka sig från formella skriftliga förfrågningar till informella muntliga förfrågningar. Utvärdering av svar på förfrågningar ingår i processen.

A 23. Svar på förfrågningar kan ge revisorn information som han eller hon inte hade tidigare eller revisionsbevis som stöder sådan information som revisorn redan har. Alternativt skulle svar kunna ge information som skiljer sig betydligt från annan information

¹² ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster.*

¹³ ISA 505 *Externa bekräftelser.*

som revisorn har inhämtat, t.ex. information avseende möjligheten att företagsledningen sätter sig över kontroller. I vissa fall utgör svar på förfrågningar en grund för revisorn att ändra eller utföra ytterligare granskningsåtgärder.

A 24. Även om det är särskilt viktigt att styrka bevis som har inhämtats genom förfrågan, kan det när det gäller förfrågningar om företagsledningens avsikt vara så att den information som är tillgänglig som stöd för företagsledningens avsikt är begränsad. I dessa fall kan en förståelse av hur väl företagsledningen tidigare har genomfört sina uttalade avsikter, företagsledningens uttalade skäl för att välja ett visst handlingsätt och företagsledningens möjligheter att följa ett särskilt handlingsätt ge relevant information som styrker de bevis som har inhämtats genom förfrågningar.

A 25. I fråga om vissa förhållanden kan revisorn bedöma det som nödvändigt att inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) för att få svar på muntliga förfrågningar bekräftade. Se ISA 580 för ytterligare vägledning.¹⁴

ISA
ISQC
m.m.

Information som ska användas som revisionsbevis

Relevans och tillförlitlighet (se punkt 7)

A 26. Som anges i punkt A 1 kan revisionsbevis, även om de främst inhämtas genom granskningsåtgärder som utförs under revisionens gång, också innefatta information som inhämtas från andra källor, som t.ex. tidigare revisioner under vissa omständigheter, ett revisionsföretags kvalitetskontrollåtgärder när det gäller att acceptera och behålla en kund samt uppfylla vissa skyldigheter enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav (t.ex. i fråga om ett företags överträdelser av lagar och andra författningar). Kvaliteten på alla revisionsbevis påverkas av relevansen och tillförlitligheten i den information som de grundas på.

Relevans

A 27. Relevans handlar om det logiska sambandet med, eller betydelsen för, granskningsåtgärdens syfte och, i tillämpliga fall, det påstående som övervägs. Relevansen i information som ska användas som revisionsbevis kan påverkas av granskningens riktning. Exempel: Om syftet med en granskningsåtgärd är att granska om leverantörsskulder har tagits upp för högt avseende existens eller värdering, kan granskning av bokförda leverantörsskulder vara en relevant granskningsåtgärd. Om granskningsmålet däremot är att granska om leverantörsskulder har tagits upp för lågt avseende existens eller värdering, skulle granskning av de bokförda leverantörsskulderna inte vara relevant, utan i stället granskning av sådan information som utbetalningar efter periodens slut, obetalda fakturor, leverantörsrapporter och avier om mottagande som saknar matchning.

A 28. Vissa granskningsåtgärder kan ge revisionsbevis som är relevanta för vissa påståenden, men inte för andra. Exempel: Inspektion av dokument som avser inkassering av fordringar efter periodens slut kan ge revisionsbevis avseende existens och värdering, men inte nödvändigtvis avseende avklipp. Att inhämta revisionsbevis avseende ett visst påstående, t.ex. existensen av varulager, är likaledes inte någon ersättning för att inhämta revisionsbevis avseende ett annat påstående, t.ex. värderingen av detta varulager. Å andra sidan kan revisionsbevis från olika källor eller av olika karaktär ofta vara relevanta för samma påstående.

A 29. Granskning av kontroller utformas för utvärdering av att kontroller fungerar när det gäller att förhindra, eller upptäcka och rätta, väsentliga felaktigheter på påståendnivå. Utformning av granskning av kontroller för att inhämta relevanta revisionsbevis innefattar att identifiera villkor (egenskaper eller attribut) som visar att en kontroll fungerar och avvikelsevillkor som visar på avsteg från adekvat funktion. Förekomsten eller avsaknaden av sådana villkor kan sedan granskas av revisorn.

¹⁴ ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

A 30. Substansgranskning utformas för upptäckt av väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Den består av detaljgranskning och substansinriktad analytisk granskning. Att utforma substansgranskning innefattar att identifiera vilka villkor som är relevanta för granskningens syfte och som utgör en felaktighet i det relevanta påståendet.

Tillförlitlighet

A 31. Tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis, och därför i själva revisionsbeviset, påverkas av dess källa och karaktär samt de omständigheter under vilka den inhämtas, däribland i förekommande fall kontrollerna över dess upprättande och bevarande. Därför finns det viktiga undantag från allmänna slutsatser om tillförlitligheten i olika typer av revisionsbevis. Även när information som ska användas som revisionsbevis inhämtas utanför företaget, kan det finnas omständigheter som skulle kunna påverka tillförlitligheten. Exempel: Information som har inhämtats från en källa som är oberoende av företaget kanske inte är tillförlitlig om källan inte är välunderrättad eller om en specialist anlitad av företagsledningen inte är objektiv. Om man är medveten om att det kan finnas undantag, kan följande allmänna slutsatser om tillförlitligheten hos revisionsbevis vara användbara:

- Tillförlitligheten hos revisionsbevis ökar om de inhämtas från oberoende källor utanför företaget.
- Tillförlitligheten hos revisionsbevis som genereras internt ökar när de relevanta kontrollerna som företaget har infört fungerar, däribland kontroller över bevisens upprättande och bevarande.
- Revisionsbevis som revisorn själv inhämtar (t.ex. observation av hur en kontroll tillämpas) är tillförlitligare än revisionsbevis som inhämtas indirekt eller genom härledning (t.ex. en förfrågan om tillämpningen av en kontroll).
- Revisionsbevis i form av dokument, vare sig det är i form av pappersdokument, elektroniskt dokument eller annat medium, är tillförlitligare än muntliga bevis (exempel: samtidigt skrivna noteringar från ett sammanträde är tillförlitligare än ett efterföljande muntligt referat av de frågor som diskuterats).
- Revisionsbevis som utgörs av originaldokument är tillförlitligare än revisionsbevis som utgörs av kopior eller fax eller dokument som har filmats, digitaliserats eller på annat sätt har omvandlats till elektronisk form, där tillförlitligheten kan bero på kontrollerna över bevisens upprättande och bevarande.

A 32. ISA 520 ger ytterligare vägledning avseende tillförlitligheten hos data som används för utformning av analytisk granskning som substansgranskning.¹⁵

A 33. ISA 240 behandlar omständigheter där revisorn har anledning att tro att ett dokument kanske inte är äkta eller kan ha ändrats utan att revisorn har upplysts om ändringen.¹⁶

A 33A. ISA 250 (omarbetad)¹⁷ innehåller ytterligare vägledning avseende revisorns eventuella ytterligare ansvar enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav avseende ett företags identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar eller andra författningar vilken kan ge mer information som är relevant för revisorns arbete enligt ISA och utvärdera effekterna av sådana överträdelse jämfört med andra aspekter av revisionen.

Externa informationskällor

A33B. Enligt punkt 7 måste revisorn överväga relevansen och tillförlitligheten i information som kommer från en extern informationskälla som ska användas som revisionsbevis, oavsett om informationen har använts av företaget vid upprättandet av de finansiella

¹⁵ ISA 520, punkt 5 a.

¹⁶ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkt 14.

¹⁷ ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* (omarbetad), punkt 9.

rapporterna eller inhämtats av revisorn. När det gäller information från en extern informationskälla, kan det övervägandet i vissa fall innefatta revisionsbevis om den externa informationskällan eller upprättandet av information av den externa informationskällan, som inhämtats genom att revisorn utformar och utför fortsatta granskningsåtgärder enligt ISA 330 eller, i tillämpliga fall, ISA 540 (omarbetad).¹⁸

A33C. Att skaffa sig en förståelse av varför företagsledningen eller, i tillämpliga fall, en specialist anlitad av företagsledningen, använder en extern informationskälla och hur informationens relevans och tillförlitlighet övervägdes (däribland dess riktighet och fullständighet) kan vara till hjälp när revisorn överväger informationens relevans och tillförlitlighet.

A33D. Följande faktorer kan vara viktiga vid övervägande av relevansen och tillförlitligheten för information från en extern informationskälla, däribland dess riktighet och fullständighet, med beaktande av att vissa faktorer kanske endast är relevanta när företagsledningen har använt informationen vid upprättandet av de finansiella rapporterna eller när informationen har inhämtats av revisorn:

- Den externa informationskällans karaktär och auktoritet. Exempel: en centralbank eller statistikmyndighet med mandat att tillhandahålla viss branschinformation till allmänheten är sannolikt en auktoritet i fråga om vissa typer av information.
- Möjligheten att påverka den inhämtade informationen genom relationer mellan företaget och informationskällan.
- Den externa informationskällans kompetens och anseende i fråga om informationen, däribland om informationen, enligt revisorns professionella bedömning, är rutinmässigt tillhandahållen av en källa med en historia av att tillhandahålla tillförlitlig information.
- Revisorns tidigare erfarenhet av tillförlitligheten hos informationen från den externa informationskällan.
- Bevis för att relevans och/eller tillförlitlighet för information från en extern informationskälla för ett liknande syfte som det syfte för vilket informationen har använts av företagsledningen eller revisorn är allmänt accepterad av användare.
- Om företaget har kontroller i syfte att hantera relevans och tillförlitlighet hos den information som inhämtats och använts.
- Om den externa informationskällan ackumulerar övergripande marknadsinformation eller engagerar sig direkt i marknadstransaktioner.
- Om informationen är lämplig att användas på det sätt som den används och, i tillämpliga fall, om den togs fram med beaktande av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Alternativ information som kanske motsäger den information som använts.
- Karaktären på och omfattningen av ansvarsfriskrivningar eller andra begränsande formuleringar avseende den inhämtade informationen.
- Information om de metoder som använts för att upprätta informationen, hur metoderna har använts, däribland i tillämpliga fall, hur modeller har använts vid den tillämpningen och kontroller över metoderna.
- När den finns tillgänglig, information som är relevant vid övervägande av lämpligheten i antaganden och andra data som används av externa informationskällor när de tar fram den inhämtade informationen.

A33E. Karaktären på och omfattningen av revisorns övervägande tar hänsyn till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, för vilka användningen av den externa informationen är relevant, i vilken utsträckning användningen av informationen är relevant för skälen till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter och möjligheten att informationen från den externa informationskällan kanske inte är tillförlitlig (t.ex. om den kommer från en trovärdig källa). Baserat på revisorns övervägande av de förhållanden som beskrivs i punkt A33B, kan revisorn bestämma att det behövs ytterligare förståelse av företaget och dess miljö, vilket innefattar dess interna kontroll, enligt ISA 315,

ISA
ISQC
m.m.

¹⁸ ISA 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar*.

eller att fortsätta granskningsåtgärder, enligt ISA 330¹⁹ och ISA 540 (omarbetad)²⁰ i tillämpliga fall, är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter avseende användningen av information från en extern informationskälla. Sådana åtgärder kan vara att:

- Jämföra information från den externa informationskällan med information från en alternativ oberoende informationskälla.
- När det är relevant för övervägandet av företagsledningens användning av en extern informationskälla, skaffa sig en förståelse av kontroller som företagsledningen använder, i syfte att överväga tillförlitligheten hos informationen från externa informationskällor samt möjligen granska effektiviteten i dessa kontroller.
- Utföra åtgärder för att inhämta information från den externa informationskällan för att förstå dess processer, tekniker och antaganden, i syfte att identifiera, förstå och, i relevanta fall, granska effektiviteten i dess kontroller.

A33F. I vissa situationer kan det finnas bara en leverantör av viss information, t.ex. information från en centralbank eller staten, t.ex. en inflationstakt, eller från ett enskilt erkänt branschorgan. I dessa fall påverkas revisorns fastställande av karaktären på och omfattningen av de granskningsåtgärder som kan vara lämpliga med hänsyn till omständigheterna av karaktären på och trovärdigheten hos informationskällan, de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter för vilka den externa informationen är relevant och i vilken utsträckning användningen av informationen är relevant för skälen till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. När t.ex. informationen kommer från en trovärdig auktoritativ källa, kan omfattningen av revisorns fortsatta granskningsåtgärder vara mindre omfattande, t.ex. att styrka informationen mot källans webbplats eller publicerad information. I andra fall, om en källa inte bedöms som trovärdig, kan revisorn bestämma att mer omfattande åtgärder är lämpliga och kan, i avsaknad av eventuell alternativ oberoende informationskälla för jämförelser, överväga om det är lämpligt att utföra åtgärder för att inhämta information från den externa informationskällan, när detta är praktiskt genomförbart, i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

A33G. När revisorn inte har en tillräcklig grund för övervägande av relevansen och tillförlitligheten hos information från en extern informationskälla, kan revisorn ha en begränsning i omfattning och inriktning om inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan inhämtas genom alternativa åtgärder. Eventuella införda begränsningar avseende omfattning och inriktning utvärderas enligt kraven i ISA 705 (omarbetad).²¹

A 34. ISA 250 (omarbetad)²² innehåller ytterligare vägledning avseende revisorns eventuella ytterligare ansvar enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav avseende ett företags identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar vilken kan ge mer information som är relevant för revisorns arbete enligt ISA och utvärdera effekterna av sådana överträdelser jämfört med andra aspekter av revisionen.

Tillförlitlighet i information som har framställts av specialist anlitad av företagsledningen (se punkt 8)

A 35. Upprättandet av ett företags finansiella rapporter kan kräva sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision, t.ex. aktuariella beräkningar, värderingar eller tekniska data. Företaget kan anställa eller anlita specialister inom dessa områden för att få den sakkunskap som krävs för att upprätta de finansiella rapporterna. Att inte göra detta när det är nödvändigt med sådan sakkunskap ökar riskerna för väsentliga felaktigheter.

¹⁹ ISA 330 punkt 6.

²⁰ ISA 540 (omarbetad) punkt 30.

²¹ ISA 705 (omarbetad) *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*, punkt 13.

²² ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* (omarbetad), punkt 9.

A 36. När information som ska användas som revisionsbevis har framställts med hjälp av arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen, gäller kraven i punkt 8 i denna standard. Exempel: En person eller organisation kan ha sakkunskap när det gäller att tillämpa modeller för att beräkna det verkliga värdet på värdepapper som inte har någon observerbar marknad. Om personen eller organisationen använder denna sakkunskap för att göra en uppskattning som företaget använder vid upprättandet av sina finansiella rapporter, är personen eller organisationen en specialist anlitad av företagsledningen och punkt 8 gäller. Om, å andra sidan, den personen eller organisationen endast förser företaget med prisuppgifter avseende privata transaktioner som det annars inte har tillgång till, som företaget sedan använder i sina egna uppskattningsmetoder, omfattas sådan information, om den används som revisionsbevis, av punkt 7 i denna standard, eftersom det är information från en extern informationskälla, men detta innebär inte att företaget använder en specialist anlitad av företagsledningen.

A 37. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärder i förhållande till kravet i punkt 8 i denna standard kan påverkas av sådana förhållanden som

- karaktären på och komplexiteten i det förhållande som den specialist som företagsledningen har anlitat har att göra med,
- riskerna för väsentliga felaktigheter i detta förhållande,
- tillgängligheten till alternativa källor för revisionsbevis,
- karaktären på, omfattningen av och målen med specialistens arbete,
- huruvida specialisten är anställd av företaget eller en part som har anlitats för att leverera relevanta tjänster,
- den omfattning i vilken företagsledningen kan utöva kontroll över eller påverka det arbete som utförs av den specialist som företagsledningen har anlitat,
- huruvida specialisten omfattas av standarder för hur arbetet tekniskt ska utföras eller andra yrkeskrav eller branschkrav,
- karaktären på och omfattningen av företagets eventuella kontroller över det arbete som utförs av specialisten,
- revisorns kunskap om och erfarenhet av specialistens specialområde, och
- revisorns tidigare erfarenhet av denna specialists arbete.

Kompetensen, förmågan och objektiviteten hos en specialist anlitad av företagsledningen (se punkt 8 a)

A 38. Kompetens avser karaktären och nivån på sakkunskapen hos den specialist som företagsledningen anlitat. Förmåga avser hur specialisten kan använda denna kompetens med hänsyn till omständigheterna. Faktorer som påverkar förmågan kan t.ex. innefatta geografisk plats och tillgången på tid och resurser. Objektivitet avser de möjliga effekterna av bristande objektivitet, intressekonflikter eller andras inflytande på specialistens yrkesmässiga eller affärsmässiga bedömning. Kompetensen, förmågan och objektiviteten hos en specialist anlitad av företagsledningen och alla kontroller inom företaget över denna specialists arbete är viktiga faktorer när det gäller tillförlitligheten i all information som tas fram av en sådan specialist.

A 39. Information om kompetensen, förmågan och objektiviteten hos en specialist anlitad av företagsledningen kan komma från olika källor, t.ex.

- personlig erfarenhet av tidigare arbete som specialisten har utfört,
- diskussioner med specialisten,
- diskussioner med andra som känner till specialistens arbete,
- kunskap om specialistens kvalifikationer, medlemskap i en yrkesorganisation eller branschorganisation, auktorisation att utöva yrket eller andra typer av externt erkännande,
- publicerade artiklar eller böcker som specialisten har skrivit, och
- en eventuell specialist i revisionsarbetet som biträder revisorn i att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende information som har framställts av den specialist som företagsledningen har anlitat.

A 40. Frågor som är relevanta för att utvärdera kompetensen, förmågan och objektiviteten hos en specialist anlitad av företagsledningen innefattar huruvida specialistens arbete omfattas av standarder för hur arbetet tekniskt ska utföras eller andra yrkesmässiga krav eller branschkrav, t.ex. yrkesetiska standarder eller andra krav avseende medlemskap i en yrkes- eller branschorganisation, auktorisationsstandarder från ett auktorisationsorgan eller krav som har fastställts i lag eller annan författning.

A 41. Exempel på andra frågor som kan vara relevanta:

- Vilken relevans kompetensen hos den specialist som företagsledningen har anlitat har för det förhållande som hans eller hennes arbete används för, däribland eventuella specialiteter inom specialistens specialområde. Exempel: En viss aktuarie kan vara specialiserad på egendoms- och olycksfallsförsäkring men ha begränsad sakkunskap om pensionsberäkningar.
- Specialistens kompetens avseende relevanta redovisningskrav, t.ex. kunskap om antaganden och metoder, däribland modeller i tillämpliga fall, som är förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Om oväntade händelser, ändrade förhållanden, eller de revisionsbevis som har inhämtats som resultat av granskningsåtgärder tyder på att det kan bli nödvändigt att ompröva den ursprungliga utvärderingen av specialistens kompetens, förmåga och objektivitet efter hand som revisionen fortskrider.

A 42. Omständigheter av många olika slag kan innebära hot mot objektiviteten, t.ex. egenintressehot, partsställningshot, vänskapshot, självgranskningshot och skrämselhot. Motåtgärder kan minska sådana hot och kan utarbetas antingen genom externa strukturer (t.ex. specialistens yrkeskår, lagstiftning eller regleringar) eller av specialistens arbetsmiljö (t.ex. riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll).

A 43. Även om motåtgärder inte kan eliminera alla hot mot objektiviteten hos en specialist anlitad av företagsledningen, kan sådana hot som skrämselhot ha mindre betydelse för en anlitad specialist än för en specialist anställd av företaget, och effektiviteten i motåtgärder som riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll ha större betydelse. Eftersom det hot mot objektiviteten som skapas av ett anställningsförhållande alltid förekommer, kan en specialist som är anställd i företaget normalt inte betraktas som sannolikt mer objektiv än andra anställda i företaget.

A 44. Vid utvärdering av objektiviteten hos en specialist anlitad av företaget kan det vara relevant att föra en diskussion med företagsledningen och specialisten i fråga om alla intressen och relationer som kan ge upphov till hot mot specialistens objektivitet, och alla tillämpliga motåtgärder, däribland alla yrkesmässiga krav som gäller för specialisten och att utvärdera om motåtgärderna är tillräckliga. Intressen och förhållanden som kan ge upphov till hot innefattar

- finansiella intressen,
- affärsrelationer och personliga relationer, och
- tillhandahållande av andra tjänster.

Skaffa sig förståelse av det arbete som specialist anlitad av företagsledningen utför (se punkt 8 b)

A 45. Förståelse av det arbete som specialisten anlitad av företagsledningen utför innefattar förståelse av det relevanta specialområdet. Förståelse av det relevanta specialområdet kan inhämtas i samband med att revisorn avgör om han eller hon har sakkunskap nog att utvärdera det arbete som specialisten utfört eller om revisorn behöver anlita en specialist i revisionsarbetet för detta syfte.²³

²³ ISA 620 *Användning av en specialist i revisionsarbetet*, punkt 7.

A 46. Aspekter av den av företagsledningen anlitade specialistens område som är relevanta för revisorns förståelse kan innefatta

- om specialistens specialområde innehåller specialiteter som är relevanta för revisionen,
- om yrkesstandarder eller andra standarder samt lagar eller andra författningar gäller,
- vilka antaganden och metoder som används av specialisten som företagsledningen anlitar och om de är allmänt vedertagna inom denna specialists område och ändamålsenliga för finansiell rapportering, och
- karaktären på interna och externa data eller intern och extern information som specialisten i revisionsarbetet använder.

A 47. När det gäller en specialist anlitad av företagsledningen som anlitas som uppdragstagare av företaget, finns det vanligtvis ett uppdragsbrev eller annat skriftligt avtal mellan företaget och denna specialist. När revisorn skaffar sig en förståelse av det arbete som utförs av den specialist som företagsledningen har anlitat, kan utvärdering av detta avtal vara till hjälp för att avgöra om följande är ändamålsenligt för revisorns syften:

- Karaktären på, omfattningen av och målen med det arbete som specialisten utför.
- Företagsledningens och specialistens respektive roller och ansvar.
- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av kommunikation mellan företagsledningen och specialisten, däribland formen på varje rapport som specialisten ska lämna.

A 48. När det gäller en specialist anlitad av företagsledningen som är anställd av företaget, är det mindre troligt att det finns ett skriftligt avtal av denna typ. Förfrågan hos specialisten och andra medlemmar i företagsledningen kan vara det mest lämpliga sättet för revisorn att skaffa sig den förståelse som krävs.

Utvärdera om den av företagsledningen anlitade specialistens arbete är ändamålsenligt (se punkt 8 c)

A 49. Överväganden vid utvärdering av om det arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen är ändamålsenligt som revisionsbevis för det relevanta påståendet kan innefatta

- relevansen och rimligheten i specialistens iakttagelser eller slutsatser, deras förenlighet med andra revisionsbevis och om de har avspeglats på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna,
- om specialistens arbete innefattar användning av betydelsefulla antaganden och metoder, relevansen och rimligheten i dessa antaganden och metoder,
- om specialistens arbete innefattar betydande användning av källdata, relevansen, fullständigheten och riktigheten i dessa källdata, och
- om specialistens arbete innefattar användningen av information från en extern informationskälla, relevansen och tillförlitligheten hos den informationen.

Information som framställs av företaget och används för revisorns syften (se punkt 9 a–b)

A 50. För att revisorn ska kunna inhämta tillförlitliga revisionsbevis, behöver information som framställs av företaget och som revisorn använder för att genomföra granskningsåtgärder vara tillräckligt fullständig och korrekt. Exempel: Effektiviteten i att granska intäkter genom att använda standardpriser på bokförda försäljningsvolymen påverkas av hur riktig prisinformationen är och hur fullständiga och korrekta data om försäljningsvolymen är. Om revisorn avser att granska en population (t.ex. betalningar) avseende en viss egenskap (t.ex. attester), är granskningens resultat likaledes mindre tillförlitligt om populationen från vilken poster väljs inte är fullständig.

A 51. Revisionsbevis om hur riktig och fullständig sådan information är kan inhämtas samtidigt som den faktiska granskningsåtgärden tillämpas på informationen, när det ingår i själva granskningsåtgärden att inhämta sådana revisionsbevis. I andra situationer kan revisorn ha inhämtat revisionsbevis om riktigheten och fullständigheten i sådan in-

ISA
ISQC
m.m.

formation genom att granska kontroller över upprättandet och bevarandet av informationen. Men i vissa situationer kan revisorn besluta sig för att det krävs ytterligare granskningsåtgärder.

A 52. I vissa fall kan revisorn avse att använda information som framställs av företaget för andra syften. Exempel: Revisorn kan ha för avsikt att använda företagets prestationsmått för analytisk granskning eller att använda den information företaget har tagit fram för övervakningsaktiviteter, t.ex. rapporter från internrevisionsfunktionen. I sådana fall påverkas ändamålsenligheten hos de revisionsbevis som har inhämtats av om informationen är tillräckligt exakt eller utförlig för revisorns syften. Exempel: Prestationsmått som används av företagsledningen är kanske inte tillräckligt exakta för att man ska kunna upptäcka väsentliga felaktigheter.

Val av poster för granskning när revisionsbevis ska inhämtas (se punkt 10)

A 53. En effektiv granskning ger ändamålsenliga revisionsbevis i den utsträckning som de, tillsammans med andra revisionsbevis som har inhämtats eller ska inhämtas, är tillräckliga för revisorns syften. Vid val av poster för granskning ska revisorn enligt punkt 7 fastställa relevansen och tillförlitligheten i information som ska användas som revisionsbevis, och den andra aspekten som gör bevisen ändamålsenliga (tillräcklighet) är ett viktigt övervägande vid val av poster att granska. De metoder som revisorn kan använda när han eller hon väljer poster att granska är

- a. val av alla poster (fullständig granskning),
- b. val av särskilda poster, och
- c. revisionsmässiga urval.

Tillämpningen av en enda eller en kombination av dessa metoder kan vara lämpligt beroende på de särskilda omständigheterna, t.ex. riskerna för väsentliga felaktigheter avseende det påstående som granskas, och hur praktiska och effektiva de olika metoderna är.

Välja alla poster

A 54. Revisorn kan bestämma sig för att det är mest ändamålsenligt att granska hela den population poster som utgör ett transaktionsslag eller ett konto (eller ett stratum i denna population). Det är osannolikt med en fullständig granskning vid granskning av kontroller men mera vanligt vid detaljgranskning. Fullständig granskning kan vara lämplig t.ex. när

- populationen utgörs av ett litet antal poster med höga värden,
- det finns en betydande risk och andra metoder inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, och
- den repetitiva karaktären på en beräkning eller någon annan process som utförs automatiskt av ett informationssystem gör att en fullständig granskning är kostnadseffektiv.

Välja särskilda poster

A 55. Revisorn kan besluta att välja särskilda poster ur en population. När revisorn fattar detta beslut, är faktorer som kan vara relevanta bland annat revisorns förståelse av företaget, de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter och den granskade populationens egenskaper. Det subjektiva valet av särskilda poster, med grund i revisorns omdöme, innebär att annan risk än urvalsrisk ökar. Exempel på poster som väljs på detta sätt:

- Beloppsmässigt stora poster eller viktiga poster. Revisorn kan bestämma sig för att välja särskilda poster i populationen på grund av att de har högt värde eller någon annan särskild egenskap, t.ex. poster som är tvivelaktiga, ovanliga eller särskilt riskbenägna eller som tidigare visat sig vara felaktiga.

- Alla poster över ett visst belopp. Revisorn kan bestämma sig för att granska alla poster vars bokförda värde överstiger ett visst belopp i syfte att uppnå en hög beloppsmässig täckning av ett transaktionsslag eller konto.
- Poster som revisorn väljer ut för att skaffa sig information. Revisorn kan granska poster för att inhämta information om frågor som karaktären på företaget eller karaktären på transaktioner.

A 56. Även om granskning av särskilda poster som ingår i ett transaktionsslag eller konto ofta kan vara ett effektivt sätt när det gäller att inhämta revisionsbevis, så är urvalet inte ett revisionsmässigt urval. Resultaten av granskningsåtgärder som tillämpas på poster som väljs ut på detta sätt kan inte användas för skattning av hela populationen, och därför ger inte selektiv undersökning av särskilda poster revisionsbevis rörande återstoden av populationen.

ISA
ISQC
m.m.

Revisionsmässiga urval

A 57. Revisionsmässiga urval utformas för att göra det möjligt att dra slutsatser om hela populationen på grundval av en granskning av ett urval från den. Revisionsmässiga urval diskuteras i ISA 530.²⁴

Oförenlighet i eller tvivel om tillförlitligheten i revisionsbevis (se punkt 11)

A 58. Att inhämta revisionsbevis från olika källor eller av andra slag kan visa att ett enskilt revisionsbevis inte är tillförlitligt, t.ex. när revisionsbevis som har inhämtats från en källa är oförenliga med dem som har inhämtats från en annan. Detta kan vara fallet t.ex. när svar på förfrågningar till företagsledning, internrevisorer och andra är oförenliga eller när svar på förfrågningar till styrelsen i avsikt att styrka svaren på förfrågningar till företagsledningen är oförenliga med företagsledningens svar. I ISA 230 finns särskilda krav på dokumentation om revisorn har identifierat information som är oförenlig med revisorns slutgiltiga slutsats avseende ett betydelsefullt förhållande.²⁵

²⁴ ISA 530 *Revisionsmässiga urval*.

²⁵ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkt 11.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 501 Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	396
Denna standards tillämpningsområde	396
Ikraftträdande	396
Mål	396
Krav	396
Varulager	396
Rättstvister och krav	397
Information om segment	398
Tillämpning och andra förtydliganden	398
Varulager	398
Rättstvister och krav	401
Information om segment (se punkt 13)	402

International Standard on Auditing (ISA) 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna International Standard on Auditing (ISA) behandlar revisorns särskilda överväganden när han eller hon inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis enligt ISA 330¹, ISA 500² och andra relevanta ISA avseende vissa aspekter av varulager, rättstvister och krav rörande företaget samt information om segment vid en revision av finansiella rapporter.

Ikraftträdande

2. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

3. Revisorns mål är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende

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

Krav

Varulager

4. Om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att

- närvara vid lagerinventering, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart, för att (se punkterna A 1–A 3)
 - utvärdera företagsledningens instruktioner och rutiner avseende att registrera och kontrollera resultaten av företagets lagerinventering, (se punkt A 4)

¹ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

² ISA 500 *Revisionsbevis*.

- ii. observera tillämpningen av företagsledningens inventeringsmetoder, (se punkt A 5)
- iii. inspektera varulagret, och (se punkt A 6)
- iv. utföra kontrollräkningar, och (se punkterna A 7–A 8)
- b. utföra granskningsåtgärder avseende företagets slutliga lagerredovisning för att fastställa om den korrekt avspeglar faktiska inventeringsresultat.

5. Om lagerinventering utförs per ett annat datum än datumet för de finansiella rapporterna ska revisorn, utöver de åtgärder som krävs enligt punkt 4, utföra granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om huruvida förändringar i varulagret mellan inventeringsdatumet och datumet för de finansiella rapporterna är korrekt bokförda. (Se punkterna A 9–A 11.)

6. Om revisorn på grund av oförutsedda omständigheter inte har möjlighet att närvara vid lagerinventeringen, ska han eller hon utföra eller observera viss inventering vid en annan tidpunkt och utföra granskningsåtgärder avseende mellanliggande transaktioner.

7. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad).³
(Se punkterna A 12–A 14.)

8. Om ett varulager som förvaras och står under kontroll av en extern part är väsentligt för de finansiella rapporterna, ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att utföra en eller båda av följande åtgärder:

- a. Begära bekräftelse från den externa parten avseende kvantiteterna och skicket i fråga om det lager som den håller åt företaget. (Se punkt A 15.)
- b. Utföra inspektion eller andra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna. (Se punkt A 16.)

Rättstvister och krav

9. Revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder för att identifiera rättstvister och krav som berör företaget och som kan ge upphov till en risk för väsentliga felaktigheter, däribland (se punkterna A 17–A 19)

- a. förfrågningar hos företagsledningen och, i tillämpliga fall, andra i företaget, däribland intern jurist,
- b. granskning av protokoll från sammanträden med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och korrespondens mellan företaget och dess externa jurist, och
- c. granskning av kostnadskonton för juridiska konsultationer. (Se punkt A 20.)

10. Om revisorn bedömer att det finns en risk för väsentliga felaktigheter avseende identifierade rättstvister eller krav eller när utförda granskningsåtgärder tyder på att det kan finnas andra väsentliga rättstvister eller krav, ska revisorn, utöver de åtgärder som krävs i andra ISA, ta direktkontakt med företagets externa jurist. Revisorn ska göra detta genom ett brev med förfrågan, som utställs av företagsledningen och skickas av revisorn, och med en begäran om att företagets externa jurist kommunicerar direkt med revisorn. Om lag eller annan författning eller juristens yrkesorganisation förbjuder företagets externa jurist att kommunicera direkt med revisorn, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder. (Se punkterna A 21–A 25.)

ISA
ISQC
m.m.

³ ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor (omarbetad).

11. Om

- a. företagsledningen vägrar ge revisorn tillåtelse att kommunicera med eller träffa företagets externa jurist, eller om företagets externa jurist vägrar att besvara brevet med förfrågan på ett tillbörligt sätt, eller är förbjuden att svara, och
- b. revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom alternativa granskningsåtgärder,

ska revisorn modifiera uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad).

Skriftliga uttalanden

12. Revisorn ska begära att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen lämnar skriftliga uttalanden om att revisorn har upplysts om alla faktiska eller möjliga rättstvister och krav vars effekter ska beaktas vid upprättandet av de finansiella rapporterna och att de har redovisats och att upplysning har lämnats om dem enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Information om segment

13. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende presentationen av och upplysningarna om information om segment enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering genom att (se punkt A 26)

- a. skaffa sig en förståelse av de metoder som företagsledningen använt för att fastställa information om segment, och (se punkt A 27)
 - i. utvärdera om dessa metoder sannolikt ger de upplysningar som det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver, och
 - ii. i tillämpliga fall granska hur dessa metoder tillämpats, och
- b. utföra analytisk granskning eller andra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna.

Tillämpning och andra förtydliganden

Varulager

Närvara vid lagerinventering (se punkt 4 a)

A 1. Företagsledningen fastställer vanligen rutiner enligt vilka lagerinventering utförs minst en gång per år som grund för upprättandet av de finansiella rapporterna och, i tillämpliga fall, för att förvissa sig om att företagets system för löpande lagerredovisning är tillförlitligt.

A 2. Närvaro vid lagerinventering innefattar att

- inspektera varulagret för att försäkra sig om dess existens och utvärdera dess skick samt utföra kontrollräkningar,
- observera hur företagsledningens instruktioner följs och hur åtgärder för att registrera och kontrollera resultaten av lagerinventeringen har utförts, och
- inhämta revisionsbevis om tillförlitligheten i företagsledningens inventeringsmetoder.

Dessa åtgärder kan fungera som granskning av kontroller eller substansgranskning beroende på revisorns riskbedömning, planerade ansats och de särskilda åtgärder som har genomförts.

A 3. Frågor som är relevanta vid planering av närvaro vid lagerinventering (eller vid utförande av granskningsåtgärder enligt punkterna 4–8 i denna ISA) innefattar t.ex.:

- Riskerna för väsentliga felaktigheter avseende varulager.
- Karaktären på den interna kontrollen avseende varulagret.
- Om tillräckliga rutiner kan förväntas bli fastställda och lämpliga instruktioner bli utfärdade för lagerinventeringen.
- Tidpunkten för lagerinventeringen.
- Om företaget har ett system för löpande lagerredovisning.

- De platser där varulagret finns samt varulagrets väsentlighet och riskerna för väsentliga felaktigheter på olika platser, när beslut fattas om vilka platser där det är lämpligt att närvara. ISA 600⁴ behandlar situationer när andra revisorer anlitas och kan därför vara relevant om detta gäller närvaro vid lagerinventering på en avlägsen plats.
- Om revisorn behöver anlita en specialist. ISA 620⁵ behandlar användning av en specialist i revisionsarbetet som hjälp för revisorn när det gäller att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Utvärdera företagsledningens instruktioner och rutiner (se punkt 4 a (i))

A 4. Frågor som är relevanta vid utvärdering av företagsledningens instruktioner och rutiner för att registrera och kontrollera lagerinventeringen innefattar t.ex.:

- Tillämpningen av lämpliga kontroller, t.ex. insamling av använda inventeringslistor, redovisning av oanvända inventeringslistor samt räkning och kontrollräkning.
- Hur man korrekt identifierar färdigställandegraden för pågående arbeten, varor med låg omsättningshastighet, inkuranta eller skadade varor och lager som ägs av en extern part, t.ex. konsignationslager.
- De rutiner som används för att uppskatta fysiska kvantiteter, i tillämpliga fall, som t.ex. kan behövas vid uppskattningsavskattning av en kolhögs fysiska kvantitet.
- Kontroll över lagerrörelser mellan olika områden samt ut- och inleveranser före och efter avklippsdatum.

ISA
ISQC
m.m.

Observera tillämpningen av företagsledningens inventeringsmetoder (se punkt 4 a (ii))

A 5. Att observera tillämpningen av företagsledningens inventeringsmetoder, t.ex. sådana som avser kontroll över lagerrörelser före, under och efter inventeringen, hjälper revisorn att inhämta revisionsbevis om att företagsledningens instruktioner och inventeringsmetoder är adekvat utformade och införda. Dessutom kan revisorn skaffa kopior av avklippsinformation, t.ex. detaljer om lagerrörelser som hjälp när han eller hon utför granskningsåtgärder avseende redovisningen av sådana rörelser vid ett senare datum.

Inspektera varulagret (se punkt 4 a (iii))

A 6. Om revisorn inspekterar varulagret när han eller hon närvarar vid en lagerinventering, är det till hjälp när revisorn förvissar sig om varulagrets existens (men inte nödvändigtvis om ägarförhållanden) och vid identifiering av t.ex. inkuranta, skadade eller gamla varor.

Utföra kontrollräkningar (se punkt 4 a (iv))

A 7. Att utföra kontrollräkningar, t.ex. genom att spåra utvalda poster från företagsledningens inventeringslistor till det fysiska lagret och spåra utvalda poster från det fysiska lagret till företagsledningens inventeringslistor ger revisionsbevis om fullständigheten och riktigheten i dessa listor.

A 8. Utöver att dokumentera sina kontrollräkningar är revisorn behjälpt av att ha skaffat kopior av företagsledningens ifyllda inventeringslistor för att vid senare utförda granskningsåtgärder fastställa om företagets slutliga lagerredovisning korrekt avspeglar faktiska inventeringsresultat.

Lagerinventering som utförs vid en annan tidpunkt än datumet för de finansiella rapporterna (se punkt 5)

A 9. Av praktiska skäl kan lagerinventeringen utföras vid en annan tidpunkt, eller andra tidpunkter, än datumet för de finansiella rapporterna. Detta kan ske oavsett om företagsledningen fastställer lagerkvantiteter genom en årlig lagerinventering eller har ett system för löpande lagerredovisning. I båda fallen är det kvaliteten i utformningen, införandet

⁴ ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

⁵ ISA 620 Användning av en specialist i revisionsarbetet.

och upprätthållandet av kontroller över förändringar i varulagret som avgör om det är lämpligt att utföra lagerinventering vid en annan tidpunkt, eller andra tidpunkter, än datumet för de finansiella rapporterna för att uppnå syftet med revisionen. ISA 330 fastställer krav och ger vägledning om substansgranskning som utförs före bokslutsdagen.⁶

A 10. I de fall det finns ett system för löpande lagerredovisning, utför företagsledningen kanske inventeringar eller andra kontroller för att försäkra sig om tillförlitligheten i informationen om lagerkvantiteter i lagerredovisningen. I vissa fall identifierar företagsledningen eller revisorn kanske skillnader mellan den löpande lagerredovisningen och faktiska fysiska kvantiteter i lager, vilket kan tyda på att kontrollerna över ändringar i varulagret inte fungerar tillfredsställande.

A 11. Relevanta frågor att överväga vid utformningen av granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om huruvida förändringar i lagerbelopp mellan inventeringsdatumet, eller -datum, och om det slutliga resultatet av lagerinventeringen är korrekt bokfört, innefattar

- om den löpande lagerredovisningen är korrekt justerad,
- tillförlitligheten i företagets löpande lagerredovisning, och
- orsaker till betydande skillnader mellan den information som har inhämtats under inventeringen och den löpande lagerredovisningen.

Det är inte praktiskt genomförbart att närvara vid lagerinventeringen (se punkt 7)

A 12. I vissa fall är det inte praktiskt genomförbart att närvara vid lagerinventeringen. Detta kan bero på faktorer som varulagrets art och belägenhet, t.ex. när varulagret finns på en plats som kan utgöra hot mot revisorns säkerhet. Men allmän obekvämlighet för revisorn räcker inte som stöd för ett beslut av revisorn att det inte är praktiskt genomförbart att närvara. Som klargörs i ISA 200⁷, är dessutom frågan om svårighet, tid eller kostnad förenad med en revision i sig inte giltig grund för revisorn att utelämnas en granskningsåtgärd som det inte finns något alternativ till eller nöja sig med revisionsbevis som inte är övertygande.

A 13. I vissa fall när det inte är praktiskt genomförbart att närvara kan alternativa granskningsåtgärder, t.ex. inspektion av dokumentation av efterföljande försäljning av särskilda lagerartiklar som har anskaffats eller köpts före lagerinventeringen, ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om varulagrets existens och skick.

A 14. Men i andra fall går det kanske inte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende varulagrets existens och skick genom att utföra alternativa granskningsåtgärder. I dessa fall kräver ISA 705 (omarbetad) att revisorn modifierar uttalandet i revisors rapport till följd av begränsningen av revisionens inriktning och omfattning.⁸

Varulager som extern part förvarar och kontrollerar

Bekräftelse (se punkt 8 a)

A 15. ISA 505⁹ fastställer krav och ger vägledning om utförande av åtgärder för externa bekräftelser.

⁶ ISA 330, punkterna 22–23.

⁷ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt A 50.

⁸ ISA 705 (omarbetad), punkt 13.

⁹ ISA 505 *Externa bekräftelser*.

Andra granskningsåtgärder (se punkt 8 b)

A 16. Beroende på omständigheterna, t.ex. när information har inhämtats som väcker tvivel om den externa partens hederlighet och objektivitet, kan revisorn bedöma det lämpligt att utföra andra granskningsåtgärder i stället för, eller utöver, bekräftelse från den externa parten. Exempel på andra granskningsåtgärder är att

- närvara vid, eller ordna så att en annan revisor kan närvara vid, den externa partens inventering, om detta är praktiskt genomförbart,
- inhämta en annan revisors rapport, eller en rapport från den externa partens revisor, om huruvida den externa partens interna kontroll är tillräcklig för att säkerställa att varulagret är rätt räknat och tillräckligt skyddat,
- inspektera dokumentation avseende varulager som externa parter håller, t.ex. mot-tagningsedlar, och
- begära bekräftelse från andra parter när varulagret har ställts som säkerhet.

ISA
ISQC
m.m.

Rättstvister och krav

Fullständighet i fråga om rättstvister och krav (se punkt 9)

A 17. Rättstvister och krav som berör företaget kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna, och det kan därför krävas upplysning om eller redovisning av dem i de finansiella rapporterna.

A 18. Utöver åtgärderna i punkt 9 ingår bland andra relevanta åtgärder t.ex. att använda information som har inhämtats genom riskbedömning som har genomförts när revisorn har skaffat sig en förståelse av företaget och dess miljö som stöd för att få kännedom om rättstvister och krav som berör företaget.

A 19. Revisionsbevis som har inhämtats i syfte att identifiera rättstvister och krav som kan ge upphov till en risk för väsentliga felaktigheter kan också ge revisionsbevis om andra relevanta överväganden, t.ex. värdering eller mätning, avseende rättstvister och krav. ISA 540¹⁰ fastställer krav och ger vägledning som är relevant för revisorns övervägande av rättstvister och krav som kräver uppskattningar i redovisningen eller tillhörande upplysningar i de finansiella rapporterna.

Granska kostnadskonton för juridiska konsultationer (se punkt 9 c)

A 20. Beroende på omständigheterna kan revisorn bedöma det som lämpligt att undersöka tillhörande källdokument, t.ex. fakturor för juridiska konsultationer, som en del av revisorns granskning av kostnadskonton för juridiska konsultationer.

Kommunikation med företagets externa jurist (se punkterna 10–11)

A 21. Direkt kommunikation med företagets externa jurist är till hjälp för revisorn när han eller hon skaffar sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida potentiellt väsentliga rättstvister och krav är kända samt om företagsledningens uppskattning av de ekonomiska konsekvenserna, inklusive kostnader, är rimlig.

A 22. I vissa fall kan revisorn söka direkt kontakt med företagets externa jurist genom ett brev med en allmän förfrågan. I detta syfte innehåller ett brev med en allmän förfrågan en begäran om att företagets externa jurist ska informera revisorn om rättstvister och krav som juristen känner till, tillsammans med en bedömning av utgången av rättstvisterna och kraven samt en uppskattning av de ekonomiska konsekvenserna, vilket innefattar de kostnader som de medför.

¹⁰ ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar.*

A 23. Om det betraktas som osannolikt att företagets externa jurist kommer att svara på ett tillbörligt sätt på ett brev med en allmän förfrågan, t.ex. om den yrkesorganisation som den externa juristen tillhör förbjuder att ett sådant brev besvaras, kan revisorn söka direkt kontakt genom ett brev med en särskild förfrågan. I detta syfte innehåller ett brev med en särskild förfrågan

- a. en förteckning över rättstvister och krav,
- b. företagsledningens bedömning, om sådan finns tillgänglig, av utgången i varje enskilt fall av de identifierade rättstvisterna och kraven samt företagsledningens uppskattning av de ekonomiska konsekvenserna, inklusive kostnader, och
- c. en begäran om att företagets externa jurist bekräftar rimligheten i företagsledningens bedömningar och ger revisorn ytterligare information om juristen bedömer att förteckningen är ofullständig eller felaktig.

A 24. Under vissa omständigheter kan revisorn också bedöma det som nödvändigt att träffa företagets externa jurist för att diskutera den sannolika utgången av rättstvisterna och kraven. Detta kan t.ex. vara fallet när

- revisorn avgör att ärendet utgör en betydande risk,
- ärendet är komplicerat, eller
- det råder oenighet mellan företagsledningen och företagets externa jurist.

Sådana möten kräver vanligtvis företagsledningens tillstånd och hålls med en representant för företagsledningen närvarande.

A 25. Enligt ISA 700 (omarbetad)¹¹ ska revisorn inte datera revisors rapport förrän han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sitt uttalande om de finansiella rapporterna. Revisionsbevis om statusen för rättstvister och krav fram till datumet för revisors rapport kan inhämtas genom förfrågan hos företagsledningen, däribland intern jurist, som har ansvar för att hantera de relevanta frågorna. I vissa fall kan revisorn behöva inhämta uppdaterad information från företagets externa jurist.

Information om segment (se punkt 13)

A 26. Beroende på det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan företaget ha skyldighet eller tillåtelse att upplysa om information om segment i de finansiella rapporterna. Revisorns ansvar avseende presentation av och upplysning om information om segment står i förhållande till de finansiella rapporterna som helhet. Därmed ställs inga krav på att revisorn ska utföra granskningsåtgärder som skulle krävas för att han eller hon skulle kunna uttala sig om information om segment som presenteras fristående.

Förstå de metoder som företagsledningen använder (se punkt 13 a)

A 27. Beroende på omständigheterna är följande exempel på frågor som kan vara relevanta när revisorn skaffar sig en förståelse av de metoder som företagsledningen använder för att fastställa information om segment och av huruvida dessa metoder sannolikt leder till upplysning som uppfyller kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering:

- Försäljning, överföringar och debiteringar mellan segment samt eliminering av interna poster.
- Jämförelser med budgetar och andra förväntade resultat, t.ex. rörelseresultat som procentuell andel av omsättningen.
- Fördelningen av tillgångar och kostnader på segment.
- Jämförbarhet med tidigare perioder och om upplysningarna avseende brister i jämförbarheten är tillräckliga.

¹¹ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkt 49.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 505 Externa bekräftelser

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	403
Denna standards tillämpningsområde	403
Externa bekräftelser som åtgärd för att inhämta revisionsbevis	403
Ikraftträdande	404
Mål	404
Definitioner	404
Krav	405
Externa bekräftelser	405
Företagsledningens vägran att låta revisorn skicka en begäran om extern bekräftelse	405
Resultat av de externa bekräftelserna	405
Negativa bekräftelser	406
Utvärdera de inhämtade bevisen	406
Tillämpning och andra förtydliganden	406
Externa bekräftelser	406
Företagsledningens vägran att låta revisorn skicka en begäran om extern bekräftelse	407
Resultat av de externa bekräftelserna	408
Negativa bekräftelser (se punkt 15)	410
Utvärdering av de inhämtade bevisen (se punkt 16)	410

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 505 *Externa bekräftelser* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns användning av externa bekräftelser när syftet är att inhämta revisionsbevis enligt kraven i ISA 330¹ och ISA 500². Den behandlar inte förfrågningar om rättstvister och krav, som behandlas i ISA 501³.

Externa bekräftelser som åtgärd för att inhämta revisionsbevis

2. ISA 500 visar att revisionsbevisens tillförlitlighet påverkas av bevisens källa och karaktär samt är beroende av de särskilda omständigheter under vilka de inhämtas.⁴ ISA 500 innehåller även följande allmänna synpunkter tillämpliga på revisionsbevis⁵:

- Revisionsbevis är tillförlitligare om de inhämtas från oberoende källor utanför företaget.
- Revisionsbevis som revisorn själv inhämtar är tillförlitligare än revisionsbevis som inhämtas indirekt eller som framkommer genom härledning.
- Revisionsbevis är tillförlitligare om de finns som dokument, vare sig det är som pappersdokument, elektroniskt dokument eller annat medium.

¹ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

² ISA 500 *Revisionsbevis*.

³ ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*.

⁴ ISA 500, punkt A 5.

⁵ ISA 500, punkt A 31.

Beroende på omständigheterna kring revisionen kan således revisionsbevis i form av externa bekräftelser som revisorn har fått direkt från bekräftande parter vara tillförlitligare än bevis som har tagits fram internt av företaget. Avsikten med denna standard är att hjälpa revisorn att utforma och utföra åtgärder för externa bekräftelser i syfte att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis.

3. Exempel på andra standarder som beaktar vikten av externa bekräftelser som revisionsbevis:

- ISA 330 diskuterar revisorns ansvar för att utforma och utföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på, och svarar mot, de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.⁶ Dessutom kräver ISA 330 att revisorn, oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, utformar och utför substansgranskning avseende alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar. Revisorn ska också överväga om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras som substansgranskning.⁷
- ISA 330 kräver att revisorn inhämtar mer övertygande revisionsbevis ju högre han eller hon bedömer att risken är.⁸ För att göra detta kan revisorn öka mängden bevis eller inhämta bevis som är mer relevanta eller tillförlitliga eller båda. Revisorn kan t.ex. lägga större vikt vid att inhämta bevis direkt från externa parter eller vid att inhämta styrkande bevis från ett antal oberoende källor. ISA 330 visar också att externa bekräftelser kan hjälpa revisorn att inhämta revisionsbevis med den höga tillförlitlighet som krävs för att hantera betydande risker för väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag.⁹
- ISA 240 visar att revisorn kan utforma begäran om bekräftelse för att inhämta ytterligare styrkande information som ett sätt att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på påståendenivån.¹⁰
- ISA 500 visar att styrkande information inhämtad från en källa som är oberoende av företaget, t.ex. externa bekräftelser, kan innebära att revisorn kan förlita sig mer på bevis som finns i räkenskapsmaterialet eller på uttalanden från företagsledningen.¹¹

Ikraftträdande

4. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

5. Revisorns mål med att använda externa bekräftelser är att utforma och utföra sådana åtgärder för att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis.

Definitioner

6. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Extern bekräftelse* – revisionsbevis som inhämtas som ett direkt skriftligt svar till revisorn från en extern part (den bekräftande parten) som pappersdokument, elektroniskt dokument eller annat medium.
- b. *Begäran om positiv bekräftelse* – en begäran om att den bekräftande parten ska svara direkt till revisorn genom att ange om parten bekräftar eller inte bekräftar informationen i begäran eller genom att lämna den begärda informationen.

⁶ ISA 330, punkterna 5–6.

⁷ ISA 330, punkterna 18–19.

⁸ ISA 330, punkt 7 b.

⁹ ISA 330, punkt A 53.

¹⁰ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkt A 38.

¹¹ ISA 500, punkterna A 8–A 9.

- c. *Begäran om negativ bekräftelse* – en begäran om att den bekräftande parten ska svara direkt till revisorn endast om parten inte bekräftar den information som lämnas i begäran.
- d. *Uteblivet svar* – att den bekräftande parten inte svarar, eller svarar ofullständigt, på en begäran om positiv bekräftelse eller att en begäran om bekräftelse returneras olevererad.
- e. *Avvikelse* – ett svar som visar på en skillnad mellan information som begärs bekräftad, eller som ingår i företagets redovisning, och information från den bekräftande parten.

Krav

Externa bekräftelser

7. När revisorn använder sig av externa bekräftelser, ska han eller hon hålla kontroll över varje begäran om extern bekräftelse, bland annat genom att
 - a. fastställa vilken information som ska bekräftas eller begäras, (se punkt A 1)
 - b. välja den lämpliga bekräftande parten, (se punkt A 2)
 - c. utforma begäran om bekräftelse, däribland fastställa att begäran är rätt adresserad och innehåller information som gör att svaren skickas direkt till revisorn, och (se punkterna A 3–A 6)
 - d. skicka begäran, i tillämpliga fall även påminnelser, till den bekräftande parten. (Se punkt A 7.)

Företagsledningens vägran att låta revisorn skicka en begäran om extern bekräftelse

8. Om företagsledningen vägrar att låta revisorn skicka en begäran om bekräftelse, ska revisorn
 - a. utreda företagsledningens skäl till vägran och skaffa revisionsbevis avseende skälets giltighet och rimlighet, (se punkt A 8)
 - b. utvärdera vilka konsekvenser företagsledningens vägran får för revisorns bedömning av relevanta risker för väsentliga felaktigheter, däribland risken för oegentligheter, och för andra granskningsåtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning, och (se punkt A 9)
 - c. utföra alternativa granskningsåtgärder i avsikt att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis. (Se punkt A 10.)
9. Om revisorn drar slutsatsen att företagsledningens vägran att låta honom eller henne skicka en begäran om bekräftelse inte är rimlig, eller om revisorn inte kan inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis genom alternativa granskningsåtgärder, ska revisorn informera dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) om detta enligt ISA 260 (omarbetad)¹². Revisorn ska också fastställa konsekvenserna för revisionen och revisorns uttalande enligt ISA 705 (omarbetad)¹³.

Resultat av de externa bekräftelserna

Tillförlitlighet i svar på begäran om bekräftelse

10. Om revisorn identifierar faktorer som ger upphov till tvivel om tillförlitligheten i svaret på en begäran om bekräftelse, ska han eller hon inhämta ytterligare revisionsbevis för att undanröja dessa tvivel. (Se punkterna A 11–A 16.)
11. Om revisorn fastställer att ett svar på en begäran om bekräftelse inte är tillförlitligt, ska han eller hon utvärdera konsekvenserna för bedömningen av de relevanta riskerna för väsentliga felaktigheter, däribland risken för oegentligheter, och därmed sammanhängande karaktär på, tidpunkt för och omfattning av andra granskningsåtgärder. (Se punkt A 17.)

¹² ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 16.

¹³ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

Uteblivna svar

12. För varje uteblivet svar ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis. (Se punkterna A 18–A 19.)

När ett svar på en begäran om positiv bekräftelse är nödvändigt för att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska inhämtas

13. Om revisorn har fastställt att det är nödvändigt med ett svar på en begäran om positiv bekräftelse för att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska inhämtas, ger alternativa granskningsåtgärder inte de revisionsbevis som han eller hon kräver. Om revisorn inte lyckas få sådan bekräftelse, ska han eller hon fastställa konsekvenserna för revisionen och revisorns uttalande enligt ISA 705 (omarbetad). (Se punkt A 20.)

Avvikelser

14. Revisorn ska undersöka avvikelser för att fastställa huruvida de är eller inte är tecken på felaktigheter. (Se punkterna A 21–A 22.)

Negativa bekräftelser

15. Negativa bekräftelser ger mindre övertygande revisionsbevis än positiva bekräftelser. Följaktligen ska revisorn inte använda begäran om negativ bekräftelse som enda substansgranskningsåtgärd för att hantera en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, om inte samtliga följande förutsättningar är uppfyllda: (Se punkt A 23.)

- Revisorn har bedömt risken för väsentliga felaktigheter som låg och har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kontroller som är relevanta för påståendet fungerar.
- Populationen poster som är föremål för negativ bekräftelse består av ett stort antal små, likartade konton, transaktioner eller förhållanden.
- Den förväntade avvikelsefrekvensen är mycket låg.
- Revisorn känner inte till några omständigheter eller förhållanden som skulle få mottagare av en begäran om negativ bekräftelse att ignorera en sådan begäran.

Utvärdera de inhämtade bevisen

16. Revisorn ska utvärdera om resultaten av de externa bekräftelserna ger relevanta och tillförlitliga revisionsbevis eller om ytterligare revisionsbevis krävs. (Se punkterna A 24–A 25.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Externa bekräftelser

Fastställa vilken information som ska bekräftas eller begäras (se punkt 7 a)

A 1. Externa bekräftelser används ofta för att bekräfta eller begära information om kontosaldon och deras ingående poster. De kan också användas för att bekräfta avtalsvillkor, kontrakt eller transaktioner mellan ett företag och andra parter eller för att bekräfta att det inte finns särskilda villkor, t.ex. "sidoavtal".

Välja lämplig bekräftande part (se punkt 7 b)

A 2. Svar på en begäran om bekräftelse ger mer relevanta och tillförlitliga revisionsbevis om den skickas till en bekräftande part som revisorn tror har kännedom om den information som ska bekräftas. En tjänsteman på ett finansinstitut som känner till de transaktioner eller överenskommelser för vilka bekräftelse begärs kan t.ex. vara den lämpligaste personen på det finansinstitut från vilket bekräftelse ska begäras.

Utforma begäran om bekräftelse (se punkt 7 c)

A 3. Utformningen av en begäran om bekräftelse kan ha en direkt inverkan på svarsfrekvensen samt på tillförlitligheten och karaktären på de revisionsbevis som revisorn får av svar.

A 4. Faktorer att överväga vid utformning av en begäran om bekräftelse är t.ex.:

- Vilka påståenden som ska bli föremål för extern bekräftelse.
- Särskilda identifierade risker för väsentliga felaktigheter, däribland risk för oegentligheter.
- Utformningen och presentationen av begäran om bekräftelse.
- Tidigare erfarenheter under revisionen eller liknande uppdrag.
- Kommunikationssättet (t.ex. i pappersform eller via elektroniskt eller annat medium).
- Om företagsledningen beviljar eller uppmuntrar att de bekräftande parterna svarar revisorn. De bekräftande parterna är kanske endast villiga att svara på en begäran om bekräftelse som innehåller företagsledningens medgivande till att begäran besvaras.
- Den tilltänkta bekräftande partens möjlighet att bekräfta eller att lämna den begärda informationen (t.ex. enskilt fakturabelopp kontra totalt saldo).

A 5. En begäran om positiv extern bekräftelse ber den bekräftande parten att under alla omständigheter svara revisorn, antingen genom att den bekräftande parten ska bekräfta den givna informationen eller genom att den bekräftande parten ska lämna information. Ett svar på en begäran om positiv bekräftelse antas vanligtvis ge tillförlitliga revisionsbevis. Det finns dock en risk för att en bekräftande part besvarar en begäran om bekräftelse utan att verifiera att informationen är riktig. Revisorn kan minska denna risk genom att använda en begäran om positiv bekräftelse som inte uppger belopp (eller annan information) och be den bekräftande parten att fylla i beloppet eller att lämna annan information. Å andra sidan kan användning av en sådan "blank" begäran om bekräftelse leda till en lägre svarsfrekvens, eftersom det krävs mer arbete av den bekräftande parten för att besvara en sådan.

A 6. Att fastställa att begäran om bekräftelse är rätt adresserad innefattar bland annat kontroll före utskick av att vissa av adresserna eller adressen på varje begäran om bekräftelse är giltiga.

Uppföljning av begäran om bekräftelse (se punkt 7 d)

A 7. Revisorn kan skicka ytterligare en begäran om bekräftelse om det inte inom rimlig tid har kommit svar på en tidigare begäran. Revisorn kan t.ex., efter att på nytt ha kontrollerat att den ursprungliga adressen är riktig, skicka ytterligare en begäran eller en påminnelse.

Företagsledningens vägran att låta revisorn skicka en begäran om extern bekräftelse

Rimligheten i företagsledningens vägran (se punkt 8 a)

A 8. Om företagsledningen vägrar att låta revisorn skicka en begäran om bekräftelse, är detta en begränsning av de revisionsbevis revisorn kan vilja inhämta. Revisorn ska därför göra förfrågningar om skälen till denna begränsning. Ett ofta framfört skäl är att det finns en rättslig tvist eller pågående förhandling med den tilltänkta bekräftande parten, vars lösning kan påverkas av en begäran om bekräftelse vid fel tidpunkt. Revisorn ska söka revisionsbevis för giltigheten och rimligheten i dessa skäl, eftersom det finns en risk för att företagsledningen försöker förvägra revisorn tillgång till revisionsbevis som kan avslöja oegentligheter eller misstag.

Konsekvenserna för bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter (se punkt 8 b)

A 9. Revisorn kan utifrån utvärderingen i punkt 8 b dra slutsatsen att det skulle vara ändamålsenligt att omarbета bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och anpassa planerade granskningsåtgärder enligt ISA 315¹⁴. Om t.ex. fö-

¹⁴ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, punkt 31.

retagsledningens begäran att revisorn inte ska begära bekräftelse inte är rimlig, kan detta visa på en faktor som innebär risk för oegentligheter och som kräver utvärdering enligt ISA 240.¹⁵

Alternativa granskningsåtgärder (se punkt 8 c)

A 10. De alternativa granskningsåtgärder som utförs kan likna dem som är lämpliga vid ett uteblivet svar enligt punkterna A 18–A 19 i denna standard. Sådana åtgärder tar också hänsyn till resultaten av revisorns utvärdering enligt punkt 8 b i denna standard.

Resultat av de externa bekräftelserna

Tillförlitlighet i svar på begäran om bekräftelse (se punkt 10)

A 11. ISA 500 visar att även då revisionsbevis inhämtas från källor utanför företaget, kan det finnas omständigheter som påverkar deras tillförlitlighet.¹⁶ Alla svar medför viss risk för åtkomst, ändring eller oegentligheter. Sådan risk finns vare sig ett svar tas emot som pappersdokument, elektroniskt dokument eller annat medium. Faktorer som kan visa på tvivel rörande ett svars tillförlitlighet är bland annat att

- revisorn fick det indirekt, eller att
- det inte verkade komma från den ursprungligen tilltänkta bekräftande parten.

A 12. Svar som tagits emot elektroniskt, t.ex. via fax eller e-post, innebär risker avseende tillförlitligheten eftersom det kan vara svårt att fastställa bevis på ursprunget och befogenheten för den som svarar och att upptäcka ändringar. Revisorn och uppgiftslämnaren kan använda sig av ett förfaringssätt som skapar en säker miljö för svar som tas emot elektroniskt, vilket kan motverka dessa risker. Om revisorn har förvässat sig om att ett sådant förfaringssätt är säkert och kontrolleras på rätt sätt, ökar de aktuella svarens tillförlitlighet. En elektronisk bekräftelse kan innefatta olika tekniker för att bekräfta identiteten på en avsändare av information i elektronisk form, t.ex. kryptering, elektroniska digitala signaturer och åtgärder för att verifiera en webbplats äkthet.

A 13. Om en bekräftande part använder en extern part för att samordna och lämna svar på en begäran om bekräftelse, kan revisorn vidta åtgärder för att hantera riskerna för att

- a. svaret inte kommer från rätt källa,
- b. den som svarar inte är behörig att svara, och
- c. överföringens integritet kan ha äventyrats.

A 14. ISA 500 kräver att revisorn fastställer huruvida det är nödvändigt att ändra eller lägga till åtgärder för att skingra tvivel om tillförlitligheten i information som ska användas som revisionsbevis.¹⁷ Revisorn kan välja att verifiera källan för och innehållet i ett svar på en begäran om bekräftelse genom att kontakta den bekräftande parten. Exempel: När en bekräftande part svarar via e-post, kan revisorn ringa den bekräftande parten för att fastställa om han eller hon faktiskt skickade svaret. När ett svar har skickats indirekt till revisorn (t.ex. på grund av att den bekräftande parten felaktigt har adresserat det till företaget i stället för till revisorn), kan revisorn begära att den bekräftande parten svarar skriftligen direkt till honom eller henne.

A 15. Ett muntligt svar på en begäran om bekräftelse uppfyller inte i sig definitionen på en extern bekräftelse, eftersom det inte är ett direkt skriftligt svar till revisorn. Men när revisorn har fått ett muntligt svar på en begäran om bekräftelse kan han eller hon, beroende på omständigheterna, begära att den bekräftande parten svarar skriftligt direkt till revisorn. Om det inte kommer något sådant svar söker revisorn, enligt punkt 12, andra revisionsbevis som stöd för informationen i det muntliga svaret.

¹⁵ ISA 240, punkt 25.

¹⁶ ISA 500, punkt A 31.

¹⁷ ISA 500, punkt 11.

A 16. Ett svar på en begäran om bekräftelse kan innehålla begränsningar avseende dess användning. Sådana begränsningar gör inte nödvändigtvis svaret mindre tillförlitligt som revisionsbevis.

Svar som inte är tillförlitliga (se punkt 11)

A 17. När revisorn drar slutsatsen att ett svar inte är tillförlitligt, kan han eller hon behöva omarbета bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och ändra planerade granskningsåtgärder därefter, enligt ISA 315.¹⁸ Ett svar som inte är tillförlitligt kan t.ex. visa på en faktor som innebär risk för oegentligheter och som kräver utvärdering enligt ISA 240.¹⁹

Uteblivna svar (se punkt 12)

A 18. Exempel på alternativa granskningsåtgärder som revisorn kan utföra:

- I fråga om saldon för kundfordringar – att undersöka särskilda efterföljande inbetalningar, fraktdokument och försäljning nära periodens slut.
- I fråga om saldon för leverantörsskulder – att undersöka efterföljande utbetalningar eller korrespondens från externa parter och andra dokument, t.ex. följesedlar.

A 19. Alternativa granskningsåtgärders karaktär och omfattning påverkas av kontot och räkenskapspåståendet i fråga. Ett uteblivet svar på en begäran om bekräftelse kan tyda på en tidigare oidentifierad risk för väsentliga felaktigheter. I sådana situationer kan revisorn behöva ändra den bedömda risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, och ändra planerade granskningsåtgärder, enligt ISA 315.²⁰ Färre svar än väntat på begäran om bekräftelse, eller fler svar än väntat, kan t.ex. tyda på en tidigare oidentifierad faktor som innebär risk för oegentligheter och som kräver utvärdering enligt ISA 240.²¹

När ett svar på en begäran om positiv bekräftelse är nödvändigt för att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (se punkt 13)

A 20. Under vissa omständigheter kan revisorn identifiera en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån för vilken ett svar på en begäran om positiv bekräftelse är nödvändigt för att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Sådana omständigheter kan innefatta situationer där

- den information som finns att tillgå för bestyrkande av företagsledningens påståenden eller påstående endast är tillgänglig utanför företaget, och
- särskilda faktorer som innebär risk för oegentligheter, t.ex. risken för att företagsledningen sätter sig över kontroller, eller risken för att en eller flera anställda och/eller företagsledningen agerar i maskopi, gör att revisorn inte kan lita på revisionsbevis från företaget.

Avvikelser (se punkt 14)

A 21. Avvikelser i svar på begäran om bekräftelse kan tyda på felaktigheter eller möjliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. När en felaktighet har identifierats, ska revisorn enligt ISA 240 utvärdera huruvida en sådan felaktighet tyder på oegentligheter.²² Avvikelser kan ge vägledning om kvaliteten på svar från liknande bekräftande parter eller för liknande konton. Avvikelser kan också tyda på en brist, eller brister, i företagets interna kontroll över finansiell rapportering.

ISA
ISQC
m.m.

¹⁸ ISA 315, punkt 31.

¹⁹ ISA 240, punkt 25.

²⁰ ISA 315, punkt 31.

²¹ ISA 240, punkt 25.

²² ISA 240, punkt 36.

A 22. Vissa avvikelser utgör inte felaktigheter. Revisorn kan t.ex. dra slutsatsen att skillnader i svar på begäran om bekräftelse beror på tidpunkt, mätning eller skriv- eller räknepfel i de externa bekräftelserna.

Negativa bekräftelser (se punkt 15)

A 23. Om ett svar på en begäran om negativ bekräftelse uteblir, visar detta inte uttryckligen att den tilltänka bekräftande parten tagit emot begäran om bekräftelse eller att riktigheten i informationen i begäran har verifierats. Därav följer att om en bekräftande part inte svarar på en begäran om negativ bekräftelse, ger detta avsevärt mindre övertygande revisionsbevis än ett svar på en begäran om positiv bekräftelse. Bekräftande parter kan också vara mer benägna att svara genom att markera att de inte godtar information i en begäran om bekräftelse om denna inte är till deras fördel och mindre benägna att svara i annat fall. De som har banktillgodohavanden kan t.ex. vara mer benägna att svara om de tror att saldot på deras konto är för lågt i begäran om bekräftelse men mindre benägna att svara när de tror att saldot är för högt. Det kan därför vara lämpligt att skicka en begäran om negativ bekräftelse till dem som har banktillgodohavanden för att avgöra om sådana saldon kan vara för låga men är sannolikt inte effektivt om revisorn söker bevis rörande för höga saldon.

Utvärdering av de inhämtade bevisen (se punkt 16)

A 24. Vid utvärdering av resultaten av en begäran om extern bekräftelse kan revisorn kategorisera resultaten på följande sätt:

- a. Ett svar från rätt bekräftande part som markerar att den information som ges i begäran om bekräftelse bekräftas eller som ger begärd information utan undantag.
- b. Ett svar som bedöms vara icke tillförlitligt.
- c. Uteblivet svar.
- d. Ett svar som visar en avvikelse.

A 25. Revisorns utvärdering kan, tillsammans med andra granskningsåtgärder som revisorn kan ha utfört, hjälpa honom eller henne att komma fram till en slutsats om huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats eller huruvida det är nödvändigt att utföra fortsatta granskningsåtgärder enligt ISA 330.²³

²³ ISA 330, punkterna 26–27.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	411
Denna standards tillämpningsområde	411
Ikraftträdande	411
Mål	411
Definitioner	411
Krav	412
Granskningsåtgärder	412
Slutsatser och rapportering	413
Tillämpning och andra förtydliganden	413
Granskningsåtgärder	413
Slutsatser och rapportering	414
Bilaga Exempel på revisors rapporter med modifierade uttalanden (se punkt A 8)	415

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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 710¹ också tillämpas. ISA 300² innehåller ytterligare krav och vägledning avseende aktiviteter innan en förstagångsrevision påbörjas.

Ikraftträdande

2. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

3. Vid en förstagångsrevision är revisorns mål, när det gäller de ingående balanserna, att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida

- de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period, och
- 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.

Definitioner

4. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- Förstagångsrevision* – ett uppdrag där de finansiella rapporterna för föregående period antingen

¹ ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter*.

² ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*.

- i. inte har blivit föremål för revision, eller
- ii. reviderats av en tidigare revisor.
- b. *Ingående balanser* – de kontosaldon som fanns vid periodens ingång. Ingående balanser bygger på föregående periods utgående balanser och avspeglar effekterna av transaktioner och händelser under tidigare perioder och de redovisningsprinciper som har använts under föregående period. Ingående balanser innefattar även upplysning om förhållanden som förelåg vid periodens ingång, t.ex. åtaganden och eventuella tillgångar och förpliktelser.
- c. *Tidigare revisor* – revisorn från ett annat revisionsföretag som reviderade ett företags finansiella rapporter för föregående period och som har ersatts av den nuvarande revisorn.

Krav

Granskningsåtgärder

Ingående balanser

5. Revisorn ska läsa de senaste finansiella rapporterna, om sådana finns, och den tidigare revisorns rapport avseende dem, om sådan finns, för att inhämta information som är relevant för de ingående balanserna, inklusive upplysningar.

6. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period genom att (se punkterna A 1–A 2)

- a. fastställa om föregående periods utgående balanser har förts över till aktuell period på ett riktigt sätt eller justerats vid behov,
- b. fastställa om ändamålsenliga redovisningsprinciper har använts för de ingående balanserna, och
- c. vidta en eller flera av följande åtgärder (se punkterna A 3–A 7)
 - i. om föregående års finansiella rapporter har blivit föremål för revision, gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper för att inhämta bevis avseende de ingående balanserna,
 - ii. bedöma om de granskningsåtgärder som har utförts under aktuell period utgör bevis som är relevanta för de ingående balanserna, och
 - iii. utföra särskilda granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om de ingående balanserna.

7. Om revisorn inhämtar revisionsbevis som visar att de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt skulle kunna påverka de finansiella rapporterna för aktuell period, ska han eller hon utföra sådana ytterligare granskningsåtgärder som är lämpliga under rådande omständigheter för att avgöra effekten på de finansiella rapporterna för aktuell period. Om revisorn kommer fram till att det finns sådana felaktigheter i de finansiella rapporterna för aktuell period, ska revisorn kommunicera felaktigheterna med lämplig nivå i företagsledningen och med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) enligt ISA 450³.

Konsekvens i tillämpningen av redovisningsprinciper

8. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida de redovisningsprinciper som avspeglas i de ingående balanserna har tillämpats konsekvent i de finansiella rapporterna för aktuell period och huruvida 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.

³ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*, punkterna 8 och 12.

Relevant information i den tidigare revisorns rapport

9. Om de finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor och denna har lämnat ett modifierat uttalande, ska revisorn bedöma hur effekten av det förhållande som gav upphov till modifieringen påverkar riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna för aktuell period enligt ISA 315⁴.

Slutsatser och rapportering**Ingående balanser**

10. Om revisorn inte kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna, ska revisorn uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig, allt efter vad ISA 705 (omarbetad)⁵ föreskriver. (Se punkt A 8.)

11. Om revisorn kommer fram till slutsatsen att de ingående balanserna innehåller en felaktighet som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period och effekten av felaktigheten inte har redovisats på ett lämpligt sätt eller presentationen av eller upplysningarna om effekten inte är tillfredsställande, ska revisorn uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, allt efter vad ISA 705 föreskriver.

Konsekvens i tillämpningen av redovisningsprinciper

12. Om revisorn kommer fram till att

- a. redovisningsprinciperna för aktuell period inte har tillämpats konsekvent för ingående balanser enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, eller
- b. ett byte av redovisningsprincip inte har redovisats på ett lämpligt sätt eller presentationen av den eller upplysningarna om den inte är tillfredsställande enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,

ska revisorn uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, allt efter vad ISA 705 (omarbetad) föreskriver.

Modifiering av uttalandet i den tidigare revisorns rapport

13. Om den tidigare revisorns uttalande om de finansiella rapporterna för föregående period innehöll en modifiering av revisorns uttalande som fortfarande är relevant och väsentlig för de finansiella rapporterna för aktuell period, ska revisorn modifiera sitt uttalande om de finansiella rapporterna för aktuell period enligt ISA 705 (omarbetad) och ISA 710. (Se punkt A 9.)

Tillämpning och andra förtydliganden**Granskningsåtgärder**

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn (se punkt 6)

A 1. Inom den offentliga sektorn kan det finnas lagar eller andra författningar som begränsar den information som den nuvarande revisorn kan få från en tidigare revisor. Exempel: Om ett företag i den offentliga sektorn som tidigare har reviderats av en enligt lag tillsatt revisor (t.ex. en riksrevisor, eller annan person med lämpliga kvalifikationer som tillsätts för riksrevisorns räkning) privatiseras, kan lag eller annan författning om personlig integritet eller sekretess begränsa i vilken utsträckning som den enligt lag tillsatta revisorn kan göra arbetspapper eller annan information åtkomliga för en nyutsedd revisor från den privata sektorn. I situationer där sådan kommunikation är begränsad kan revisionsbevis behöva inhämtas på annat sätt, och om inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan inhämtas måste revisorn överväga vilken effekt detta får på revisorns uttalande.

⁴ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö.*

⁵ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

A 2. Om den enligt lag tillsatta revisorn lägger ut en revision av ett företag inom den offentliga sektorn på ett privat revisionsföretag, och den enligt lag tillsatta revisorn utser ett annat revisionsföretag än det företag som reviderade det offentliga företagets finansiella rapporter för föregående period, betraktas detta vanligtvis inte som ett byte av revisorer för den enligt lag tillsatta revisorn. Beroende på outsourcingens karaktär kan revisionsuppdraget dock betraktas som en förstagångsrevision sett ur perspektivet för revisorn från den privata sektorn när det gäller att fullgöra sitt ansvar, varför denna ISA ska tillämpas.

Ingående balanser (se punkt 6 c)

A 3. Karaktären på och omfattningen av de granskningsåtgärder som är nödvändiga för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om de ingående balanserna beror på sådana omständigheter som

- de redovisningsprinciper som företaget tillämpar,
- karaktären på kontona, transaktionsslagen och upplysningarna samt riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna för aktuell period,
- hur betydelsefulla de ingående balanserna är i förhållande till de finansiella rapporterna för aktuell period, och
- om de finansiella rapporterna för föregående period blivit föremål för revision och i så fall om den tidigare revisorns uttalande var modifierat.

A 4. Om de finansiella rapporterna för föregående period har reviderats av en tidigare revisor, kan det finnas en möjlighet för revisorn att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om de ingående balanserna genom att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper. Huruvida en sådan genomgång ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis påverkas av den tidigare revisorns professionella kompetens och oberoende.

A 5. Relevanta yrkesetiska och yrkesmässiga krav styr den nuvarande revisorns kommunikation med den tidigare revisorn.

A 6. För omsättningstillgångar och kortfristiga skulder kan revisorn inhämta vissa revisionsbevis om ingående balanser som en del av granskningsåtgärderna för aktuell period. Exempel: Inbetalningar (utbetalningar) under aktuell period av ingående kundfordringar (leverantörsskulder) ger t.ex. vissa revisionsbevis för att dessa existerade, innebar rättigheter respektive förpliktelser samt var fullständiga och riktigt värderade vid periodens ingång. Men när det gäller varulager ger granskningsåtgärderna under innevarande period avseende utgående varulager föga revisionsbevis om det varulager som fanns vid periodens början. Ytterligare granskningsåtgärder kan därför behövas, och en eller flera av följande åtgärder kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis:

- Observera en aktuell lagerinventering och stämma av den mot de ingående kvantiteterna.
- Granska värderingen av posterna i det ingående varulagret.
- Granska bruttoresultat och avklipp.

A 7. För anläggningstillgångar och långfristiga skulder, t.ex. materiella anläggningstillgångar, långfristiga placeringar och långfristig upplåning, kan revisorn inhämta vissa revisionsbevis genom att granska det räkenskapsmaterial och annan information som de ingående balanserna grundas på. I vissa fall kan revisorn inhämta vissa revisionsbevis om de ingående balanserna genom bekräftelse från externa parter, t.ex. avseende långfristig upplåning och placeringar. I andra fall kan revisorn behöva vidta ytterligare granskningsåtgärder.

Slutsatser och rapportering

Ingående balanser (se punkt 10)

A 8. ISA 705 (omarbetad) ställer krav och ger vägledning avseende omständigheter som kan leda till en modifiering av revisorns uttalande om de finansiella rapporterna, vilken typ av uttalande som är lämpligt under rådande omständigheter och innehållet i revi-

sors rapport när revisorns uttalande är modifierat. Om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om ingående balanser, kan detta resultera i en av följande modifieringar av uttalandet i revisors rapport:

- a. revisorn uttalar sig med reservation eller avstår från att uttala sig, beroende på omständigheterna, eller
- b. om detta inte är förbjudet enligt lagar eller andra författningar, uttalar sig revisorn med reservation eller avstår från att uttala sig, beroende på vad som är mest lämpligt, om resultatet av verksamheten och kassaflödet, där det är relevant, och lämnar ett omodifierat uttalande om företagets ekonomiska ställning.

I bilagan finns exempel på revisors rapporter.

Modifiering av uttalandet i den tidigare revisorns rapport (se punkt 13)

A 9. I vissa situationer är ett modifierat uttalande av den tidigare revisorn inte relevant och väsentligt för uttalandet om de finansiella rapporterna för aktuell period. Detta kan t.ex. vara fallet om det under föregående period fanns en begränsning i revisionens inriktning och omfattning men den fråga som gav upphov till denna begränsning har lösts under aktuell period.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga Exempel på revisors rapporter med modifierade uttalanden (se punkt A 8)

Kommentar: I dessa exempel på revisors rapporter har avsnittet Uttalande placerats först i enlighet med ISA 700 (omarbetad) och avsnittet Grund för uttalande är placerat direkt efter avsnittet Uttalande. Även den första och sista meningen som var inkluderat i det kvarvarande avsnittet Revisorns ansvar är nu inordnat som en del av det nya avsnittet Grund för uttalande.

Exempel 1

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600⁶ är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt International Financial Reporting Standards (IFRS) (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.⁷
- Revisorn var inte närvarande vid lagerinventeringen vid ingången av aktuell räkenskapsperiod och har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om det ingående varulagret.
- De möjliga effekterna på företagets finansiella resultat och kassaflöden av att revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om ingående varulager bedöms vara väsentliga men inte genomgripande.⁸
- Den finansiella ställningen vid årets utgång ger en rättvisande bild.
- I denna särskilda jurisdiktion får revisorn enligt gällande lagar och andra författningar inte uttala sig med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödet och omodifierat om den ekonomiska ställningen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.

⁶ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).*

⁷ ISA 210 *Avtala revisionsuppdragets villkor.*

⁸ Om revisorn bedömt att de möjliga effekterna på företagets finansiella resultat och kassaflöden är väsentliga och avgörande, skulle han eller hon avstå från att uttala sig om det finansiella resultatet och kassaflödena.

- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).⁹
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.¹⁰
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- Jämförelsetal presenteras och den föregående periodens finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor. Revisorn är inte förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns rapport rörande jämförelsetalen och har beslutat att göra det.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹¹

Uttalande med reservation

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller "en sann och rättvisande bild") av ABC-företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med reservation

Vi utsågs till företagets revisorer den 30 juni 20X1 och har därför inte kunnat observera inventeringen av varulagret vid årets ingång. Det har inte varit möjligt för oss att på något annat sätt verifiera kvantiteterna i varulagret per den 31 december 20X0. Eftersom ingående varulager ingår i fastställandet av det finansiella resultatet och kassaflödena, har vi inte kunnat avgöra om det hade varit nödvändigt med ändringar när det gäller årets resultat, så som det redovisas i rapporten över totalresultat, och det nettokassaflöde från den löpande verksamheten som redovisas i kassaflödesanalysen.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

⁹ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

¹⁰ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i oberoende revisors rapport*.

¹¹ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Övriga upplysningar

Företagets finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X0 reviderades av en annan revisor som i sin revisors rapport daterad den 31 mars 20X1 lämnade ett omodifierat uttalande om dessa rapporter.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna¹²

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad)¹³ – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 2

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn var inte närvarande vid lagerinventeringen vid ingången av aktuell räkenskapsperiod och har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om det ingående varulagret.
- De möjliga effekterna på företagets finansiella resultat och kassaflöden av att revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om ingående varulager bedöms vara väsentliga men inte genomgripande.¹⁴
- Den finansiella ställningen vid årets utgång ger en rättvisande bild.
- Ett uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena och ett omodifierat uttalande om den finansiella ställningen anses lämpligt under rådande omständigheter.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.

¹² I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledning" och "de som har ansvar för företagets styrning" behöva ersättas av andra termer som är lämpliga inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

¹³ ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad).

¹⁴ Om revisorn bedömt att de möjliga effekterna på företagets finansiella resultat och kassaflöden är väsentliga och avgörande, skulle han eller hon avstå från att uttala sig om det finansiella resultatet och kassaflödena.

- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och han eller hon har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- Jämförelsetal presenteras och den föregående periodens finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor. Revisorn är inte förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns rapport rörande jämförelsetalen och har beslutat att göra det.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn andra rapporterings-skyldigheter enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹⁵

Uttalanden

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena

Enligt vår uppfattning ger rapporten över totalresultat och kassaflödesanalysen, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller sann och rättvisande bild) av ABC-företagets finansiella resultat och kassaflöden för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X1 enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Uttalande om den finansiella ställningen

Enligt vår uppfattning ger den bifogade rapporten över finansiell ställning en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller sann och rättvisande bild) av ABC-företagets finansiella ställning för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X1 enligt IFRS.

Grund för uttalanden, däribland grund för uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena

Vi utsågs till företagets revisorer den 30 juni 20X1 och har därför inte kunnat observera inventeringen av varulagret vid årets ingång. Det har inte varit möjligt för oss att på något annat sätt verifiera kvantiteterna i varulagret per den 31 december 20X0. Eftersom ingående varulager ingår i fastställandet av det finansiella resultatet och kassaflödena, har vi inte kunnat avgöra om det hade varit nödvändigt med ändringar när det gäller årets resultat, så som det redovisas i rapporten över totalresultat, och det nettokassaflöde från den löpande verksamheten som redovisas i kassaflödesanalysen.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de

¹⁵ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis som vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt omodifierade uttalande om den ekonomiska ställningen och vårt uttalande med reservation om det finansiella resultatet och kassaflödena.

Övriga upplysningar

Företagets finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X0 reviderades av en annan revisor som i sin revisors rapport daterad den 31 mars 20X1 lämnade ett omodifierat uttalande om dessa rapporter.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporter och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

ISA
ISQC
m.m.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna¹⁶

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

¹⁶ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 520 Analytisk granskning

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	420
Denna standards tillämpningsområde	420
Ikraftträdande	420
Mål	420
Definition	421
Krav	421
Substansinriktad analytisk granskning	421
Analytisk granskning som hjälper revisorn att nå fram till en övergripande slutsats	421
Utreda resultat av analytisk granskning	421
Tillämpning och andra förtydliganden	421
Definition av analytisk granskning (se punkt 4)	421
Substansinriktad analytisk granskning (se punkt 5)	422
Analytisk granskning som hjälper revisorn att nå fram till en övergripande slutsats (se punkt 6)	424
Utreda resultat av analytisk granskning (se punkt 7)	425

International Standard on Auditing (ISA) 520 *Analytisk granskning* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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 315¹ 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

Ikraftträdande

2. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

3. Revisorns mål är att

- inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis vid användning av substansinriktad analytisk granskning, och
- 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.

¹ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, punkt 6 b.

² ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*, punkterna 6 och 18.

Definition

4. I ISA avser termen "*analytisk granskning*" utvärderingar av finansiell information genom analys av rimliga samband bland både finansiella och icke-finansiella data. Analytisk granskning innefattar också sådan utredning som behövs när revisorn identifierar svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med betydande belopp avviker från förväntade värden. (Se punkterna A 1–A 3.)

Krav

Substansinriktad analytisk granskning

5. När revisorn utformar och utför substansinriktad analytisk granskning, antingen som enda åtgärd eller i kombination med detaljgranskning, som substansgranskning enligt ISA 330³, ska han eller hon (se punkterna A 4–A 5)

- a. avgöra hur passande viss substansinriktad analytisk granskning är för givna påståenden, med beaktande av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter och eventuell detaljgranskning avseende dessa påståenden (se punkterna A 6–A 11)
- b. utvärdera tillförlitligheten när det gäller data som revisorn använder som grund för sina förväntningar på redovisade belopp eller nyckeltal, med hänsyn till källa, jämförbarhet samt karaktären på och relevansen för tillgänglig information, samt kontroller över upprättandet, (se punkterna A 12–A 14)
- c. utarbeta förväntade värden för redovisade belopp eller nyckeltal och bedöma om de förväntade värdena är tillräckligt exakta för att kunna identifiera en felaktighet som, i sig eller tillsammans med andra felaktigheter, kan innebära att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter, och (se punkt A 15)
- d. bestämma det högsta belopp som en eventuell skillnad mellan redovisade belopp och förväntade värden får uppgå till för att vara godtagbar utan ytterligare utredning enligt punkt 7. (Se punkt A 16.)

ISA
ISQC
m.m.

Analytisk granskning som hjälper revisorn att nå fram till en övergripande slutsats

6. Revisorn ska utforma och utföra sådan analytisk granskning i revisionens slutfas som hjälper honom eller henne att nå fram till en övergripande slutsats om huruvida de finansiella rapporterna är förenliga med revisorns förståelse av företaget. (Se punkterna A 17–A 19.)

Utreda resultat av analytisk granskning

7. Om revisorn vid analytisk granskning som utförs enligt denna ISA identifierar svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med betydande belopp avviker från förväntade värden, ska revisorn utreda sådana avvikelser genom att

- a. göra förfrågan till företagsledningen och inhämta ändamålsenliga revisionsbevis som har betydelse för företagsledningens svar, och
- b. utföra andra granskningsåtgärder som är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna. (Se punkterna A 20–A 21.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Definition av analytisk granskning (se punkt 4)

A 1. Analytisk granskning innefattar att revisorn beaktar jämförelser mellan företagets finansiella information och t.ex.

- jämförande information för tidigare perioder,
- företagets förväntade resultat, t.ex. budgetar eller prognoser, eller revisorns förväntade värden, t.ex. en uppskattning av avskrivningar, och
- likartad branschinformation, t.ex. en jämförelse mellan det granskade företagets relationstal för försäljning och kundfordringar med branschgenomsnitt eller uppgifter för andra företag av jämförlig storlek i samma bransch.

³ ISA 330, punkt 18.

- A 2.** Analytisk granskning innefattar också att revisorn beaktar samband t.ex.
- mellan komponenter av finansiell information som kan förväntas stämma överens med ett mönster som är förutsägbart utifrån företagets erfarenhet, t.ex. bruttovinstmarginaler, och
 - mellan finansiell information och relevant icke-finansiell information, t.ex. lönekostnad i förhållande till antalet anställda.

A 3. Olika metoder kan användas vid analytisk granskning. Metoderna sträcker sig från enkla jämförelser till komplexa analyser med hjälp av statistiska metoder. Analytisk granskning kan tillämpas på koncernredovisningar, enheter och enskilda informationskomponenter.

Substansinriktad analytisk granskning (se punkt 5)

A 4. Revisorns substansgranskning på påståendenivån kan bestå av detaljgranskning, substansinriktad analytisk granskning eller en kombination av dessa. Beslutet om vilka granskningsåtgärder som ska utföras, däribland huruvida substansinriktad analytisk granskning ska användas, grundar sig på revisorns bedömning av hur effektivt och verkningfullt de tillgängliga granskningsåtgärderna kan förväntas minska revisionsrisken på påståendenivån till en godtagbart låg nivå.

A 5. Revisorn kan fråga företagsledningen om vilken slags information som finns tillgänglig och som lämpar sig för substansinriktad analytisk granskning och hur tillförlitlig denna information är samt om resultaten av eventuell analytisk granskning som företaget har utfört. Det kan vara effektivt att använda sig av sådan analytisk information som har tagits fram av företagsledningen, om revisorn har förväntat sig om att denna information har tagits fram på ett tillförlitligt sätt.

Särskild analytisk gransknings lämplighet för givna påståenden (se punkt 5 a)

A 6. Substansinriktad analytisk granskning är i allmänhet mer användbar när det rör sig om stora transaktionsvolymen som tenderar att vara förutsägbara över tid. Användningen av planerad analytisk granskning bygger på antagandet att det finns bestående samband mellan olika komponenter om det inte finns belägg för motsatsen. Hur lämpligt det är med en viss granskningsåtgärd beror dock på revisorns bedömning av hur effektiv denna är när det gäller att upptäcka en felaktighet som, enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, kan leda till att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

A 7. I vissa fall kan även en okomplicerad prognosmodell fungera effektivt som analytisk granskning. Exempel: När ett företag har ett känt antal personer anställda till fasta löner över hela perioden, kan revisorn kanske använda dessa uppgifter för att uppskatta den totala lönekostnaden för perioden med god precision och därmed få revisionsbevis för en väsentlig post i de finansiella rapporterna och minska behovet av att detaljgranska lönesumman. Att använda allmänt vedertagna branschnyckeltal (t.ex. vinstmarginaler för olika slag av detaljhandelsföretag) kan ofta vara effektivt vid substansinriktad analytisk granskning för att få bevis som stöd för rimligheten i redovisade belopp.

A 8. Olika typer av analytisk granskning ger olika grad av säkerhet. Analytisk granskning som innefattar t.ex. att förutsäga den totala hyresintäkten för ett bostadshus med lägenheter genom att använda lägenhetshyrorna, antalet lägenheter och vakansgraden, kan ge övertygande bevis och eliminera behovet av ytterligare kontroll genom detaljgranskning, förutsatt att de olika delarna av underlaget verifieras på ett riktigt sätt. Därmed kan beräkning och jämförelse av bruttovinstmarginaler som metod att bekräfta en uppgift om försäljningsintäkter utgöra mindre övertygande bevis, men ändå ge användbart underlag om metoden används i kombination med andra granskningsåtgärder.

A 9. Avgörandet om hur lämpligt det är med en viss substansinriktad analytisk granskningsåtgärd påverkas av påståendets karaktär och revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter. Exempel: Om kontrollen över rutinerna för försäljningsorder har brister, kan revisorn förlita sig mer på detaljgranskning än på substansinriktad analytisk granskning när det gäller påståenden som rör kundfordringar.

A 10. Det kan också anses lämpligt med en viss substansinriktad analytisk granskningsåtgärd när detaljgranskning utförs i fråga om samma påstående. Exempel: När revisorn inhämtar revisionsbevis för värderingspåståendet avseende kundfordringar, kan han eller hon tillämpa analytisk granskning på en åldersfördelning av utestående kundfordringar, utöver att utföra detaljgranskning av senare mottagna likvider, för att avgöra om kundfordringarna kommer att inflyta.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 11. De samband mellan enskilda poster i de finansiella rapporterna som vanligtvis beaktas vid revision av vinstdrivande företag är kanske inte alltid relevanta vid revision av statliga eller andra icke vinstdrivande företag i den offentliga sektorn; i många offentliga företag kan t.ex. det direkta sambandet mellan intäkter och kostnader vara svagt. Eftersom utgifter för förvärv av tillgångar kanske inte aktiveras, finns det heller inget samband mellan utgifter för t.ex. varulager och anläggningstillgångar och det belopp som dessa tillgångar redovisas till i de finansiella rapporterna. Inom den offentliga sektorn kan det också saknas branschdata eller jämförbar statistik. I stället kan andra samband ha betydelse, t.ex. variationer i kostnaden per kilometer anlagd väg eller antalet förvärvade fordon jämfört med antalet utrangerade fordon.

Uppgifternas tillförlitlighet (se punkt 5 b)

A 12. Uppgifters tillförlitlighet påverkas av deras källa och karaktär och beror på under vilka omständigheter de inhämtas. Följaktligen har nedanstående faktorer betydelse när revisorn avgör om uppgifter är tillförlitliga när syftet är utformning av substansinriktad analytisk granskning:

- Från vilken källa den tillgängliga informationen kommer. Information kan t.ex. vara tillförlitligare om den inhämtas från oberoende källor utanför företaget.⁴
- Hur jämförbar den tillgängliga informationen är. Generella uppgifter för en bransch kan t.ex. behöva kompletteras för att bli jämförbara med uppgifter för ett företag som säljer specialprodukter.
- Den tillgängliga informationens karaktär och relevans. Om t.ex. budgetar har upprättats som förväntade resultat och inte som målsättningar.
- Kontroller över hur informationen tas fram, som är utformade så att de säkerställer att informationen är fullständig, riktig och giltig. Exempel: Kontroller över hur budgetar upprättas, ses över och hålls.

A 13. Revisorn kan överväga att granska eventuella kontrollers funktion när det gäller att kontrollera hur företaget tar fram information som revisorn använder för att utföra substansinriktad analytisk granskning för hantering av bedömda risker. Om dessa kontroller fungerar väl, har revisorn vanligtvis större tilltro till att informationen är tillförlitlig och därmed även till resultaten av den analytiska granskningen. Funktionen hos kontroller över icke-finansiell information kan ofta granskas i samband med annan granskning av kontroller. Exempel: Ett företag kan lägga in kontroller över registreringen av antalet sålda enheter när det upprättar kontroller över behandlingen av försäljningsfakturer. I sådana fall kan revisorn granska funktionen hos kontrollerna av registreringen av antalet sålda enheter i samband med granskningen av funktionen hos kontroller över hanteringen av försäljningsfakturer. Alternativt kan revisorn överväga om informationen har varit

ISA
ISQC
m.m.

⁴ ISA 500 *Revisionsbevis*, punkt A 31.

föremål för granskningsåtgärder. ISA 500 fastställer krav och ger vägledning om revisorns beslut om vilka granskningsåtgärder som ska utföras avseende den information som används vid substansinriktad analytisk granskning.⁵

A 14. De frågor som behandlas i punkt A 12 a–A 12 d har betydelse vare sig revisorn utför substansinriktad analytisk granskning av företagets finansiella rapporter vid räkenskapsperiodens slut eller före bokslutsdagen och då planerar att utföra substansinriktad analytisk granskning för den återstående perioden. ISA 330 fastställer krav och ger vägledning om substansinriktad analytisk granskning som utförs före bokslutsdagen.⁶

Utvärdering av om förväntade värden är tillräckligt exakta (se punkt 5 c)

A 15. Frågor som har betydelse för revisorns utvärdering av om förväntade värden kan utarbetas tillräckligt exakt för att det ska vara möjligt att identifiera en felaktighet som tillsammans med andra felaktigheter kan göra att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter:

- Den noggrannhet med vilken de förväntade resultaten av substansinriktad analytisk granskning kan förutsägas. Revisorn kan t.ex. förvänta sig en högre grad av enhetlighet vid jämförelse av bruttomarginaler från en period till en annan än vid jämförelse av kostnader som inte är lika regelbundna, t.ex. forsknings- och reklamkostnader.
- I vilken utsträckning information kan brytas ned. Substansinriktad analytisk granskning kan t.ex. ge mer när den tillämpas på finansiell information om en verksamhets olika avdelningar eller på finansiella rapporter för delar av ett diversifierat företag, än när den tillämpas på de finansiella rapporterna för hela företaget.
- Informationens tillgänglighet, när det gäller såväl finansiell som icke-finansiell information. Revisorn kan t.ex. överväga om det finns tillgänglig finansiell information, som budgetar eller prognoser, och icke-finansiell information, som antalet tillverkade eller sålda enheter, som gör det möjligt att utforma substansinriktad analytisk granskning. Om informationen är tillgänglig, kan revisorn också överväga hur tillförlitlig informationen är, enligt vad som behandlas i punkterna A 12–A 13 ovan.

Godtagbart belopp för redovisade belopps avvikelser från förväntade värden (se punkt 5 d)

A 16. Revisorns beslut om vilket belopp som kan godtas när det gäller en avvikelse från det förväntade värdet utan ytterligare utredning påverkas av väsentligheten för revisionen⁷ och om det är förenligt med den önskade graden av säkerhet, med hänsyn tagen till risken för att en felaktighet, enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, kan göra att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. Enligt ISA 330 måste revisorn inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara.⁸ Om den bedömda risken ökar, minskar således det belopp som kan godtas utan ytterligare utredning för att den önskade nivån på övertygande bevis ska uppnås.⁹

Analytisk granskning som hjälper revisorn att nå fram till en övergripande slutsats (se punkt 6)

A 17. Avsikten är att de slutsatser som dras av resultaten av analytisk granskning som utformas och utförs enligt punkt 6 ska ge stöd för de slutsatser som har dragits under revisionens gång om enskilda komponenter eller delar av de finansiella rapporterna. Detta hjälper revisorn att dra rimliga slutsatser som han eller hon kan grunda sitt uttalande på.

⁵ ISA 500, punkt 10.

⁶ ISA 330, punkterna 22–23.

⁷ ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkt A 14.

⁸ ISA 330, punkt 7 b.

⁹ ISA 330, punkt A 19.

A 18. Resultaten av sådan analytisk granskning kan identifiera en tidigare oidentifierad risk för väsentliga felaktigheter. Enligt ISA 315 ska revisorn i sådana fall ändra sin bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och anpassa de planerade fortsatta granskningsåtgärderna därefter.¹⁰

A 19. Den analytiska granskning som utförs enligt punkt 6 kan likna den som används för riskbedömning.

Utreda resultat av analytisk granskning (se punkt 7)

A 20. Revisionsbevis för företagsledningens svar kan inhämtas genom att dessa svar utvärderas med hänsyn till revisorns förståelse av företaget och dess miljö och med hjälp av andra revisionsbevis som har inhämtats under revisionens gång.

A 21. Behovet av att utföra andra granskningsåtgärder kan uppstå t.ex. när företagsledningen inte kan lämna någon förklaring eller när förklaringen, tillsammans med de inhämtade revisionsbevis som har betydelse för företagsledningens svar, inte bedöms vara tillfredsställande.

ISA
ISQC
m.m.

¹⁰ ISA 315, punkt 31.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 530 Revisionsmässiga urval

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	426
Denna standards tillämpningsområde	426
Ikraftträdande	426
Mål	427
Definitioner	427
Krav	427
Uttömning av urval, urvalsstorlek samt val av enheter att granska	427
Utföra granskningsåtgärder	428
Karakttär på och orsak till avvikelser och felaktigheter	428
Skatta felaktighet i populationen	428
Utvärdera resultat från revisionsmässiga urval	428
Tillämpning och andra förtydliganden	428
Definitioner	428
Uttömning av urval, urvalsstorlek samt val av enheter att granska	429
Utföra granskningsåtgärder (se punkterna 10–11)	430
Karakttär på och orsak till avvikelser och felaktigheter (se punkt 12)	430
Skatta felaktighet i populationen (se punkt 14)	430
Utvärdera resultat från revisionsmässiga urval (se punkt 15)	430
Bilaga 1 Stratifiering och värdeviktat urval (se punkt A 8)	431
Bilaga 2 Exempel på faktorer som påverkar urvalsstorlek vid granskning av kontroller (se punkt A 11)	432
Bilaga 3 Exempel på faktorer som påverkar urvalsstorlek vid detaljgranskning (se punkt A 11)	433
Bilaga 4 Urvalsmetoder (se punkt A 13)	434

International Standard on Auditing (ISA) 530 *Revisionsmässiga urval* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

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

2. Denna ISA kompletterar ISA 500¹, som behandlar revisorns ansvar för att utforma och utföra granskningsåtgärder i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser att använda som grund för sitt uttalande. ISA 500 ger vägledning om vilka sätt det finns för revisorn att välja enheter att granska, där revisionsmässiga urval är ett sätt.

Ikraftträdande

3. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

¹ ISA 500 *Revisionsbevis*.

Mål

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

Definitioner

5. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Revisionsmässigt urval (urval)* – tillämpningen av granskningsåtgärder på mindre än 100 procent av posterna i en population av relevans för revisionen på ett sådant sätt att varje urvalsenhet har möjlighet att bli vald för att ge revisorn en rimlig grund för slutsatser om hela populationen.
- b. *Population* – hela mängden data från vilken ett urval görs och om vilken revisorn vill dra slutsatser.
- c. *Urvalsrisk* – risken för att de slutsatser revisorn drar grundat på ett urval kan skilja sig från de slutsatser som skulle dras om hela populationen blev föremål för samma granskningsåtgärd. Urvalsrisk kan leda till två typer av felaktiga slutsatser:
 - i. I fråga om granskning av kontroller, att kontrollerna är mer effektiva än vad de faktiskt är, eller i fråga om detaljgranskning, att populationen inte innehåller någon väsentlig felaktighet när den faktiskt gör det. Revisorn berörs främst av denna typ av felaktig slutsats, eftersom den påverkar revisionens kvalitet och innebär högre sannolikhet för att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande i revisors rapport.
 - ii. I fråga om granskning av kontroller, att kontrollerna är mindre effektiva än vad de faktiskt är, eller i fråga om detaljgranskning, att populationen innehåller en väsentlig felaktighet när den faktiskt inte gör det. Denna typ av felaktig slutsats påverkar revisionens effektivitet, eftersom den vanligtvis skulle medföra ytterligare arbete för att fastställa att de första slutsatserna inte var riktiga.
- d. *Annan risk än urvalsrisk* – risken för att revisorn drar en felaktig slutsats av skäl som inte avser urvalsrisk. (Se punkt A 1.)
- e. *Post som särbehandlas* – en felaktighet eller avvikelse som bevisligen inte är representativ för felaktigheter eller avvikelser i en population.
- f. *Urvalsenhet* – de enskilda enheter som utgör en population. (Se punkt A 2.)
- g. *Statistiskt urval* – en urvalsansats med följande egenskaper:
 - i. Slumpmässigt val av posterna i urvalet.
 - ii. Användning av sannolikhetssteori för utvärdering av resultat från urvalet, däribland mätning av urvalsrisk.

En urvalsansats som inte har egenskaperna (i) och (ii) betraktas som ett icke-statistiskt urval.
- h. *Stratifiering* – processen att dela upp en population i delpopulationer, som var för sig utgör en samling urvalsenheter med likartade egenskaper (ofta monetärt värde).
- i. *Acceptabel felaktighet* – ett belopp fastställt av revisorn som sedan söker uppnå en lämplig grad av säkerhet att de faktiska felaktigheterna i populationen inte överstiger det fastställda beloppet. (Se punkt A 3.)
- j. *Acceptabel avvikelsefrekvens* – en andel avvikelser från föreskrivna åtgärder avseende interna kontrollåtgärder som anges av revisorn, som sedan söker uppnå en lämplig grad av säkerhet att den faktiska andelen avvikelser i populationen inte överstiger den angivna andelen avvikelser.

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Uttorning av urval, urvalsstorlek samt val av enheter att granska

6. Vid utformningen av ett revisionsmässigt urval ska revisorn överväga granskningsåtgärdens syfte och egenskaperna hos den population från vilken urvalet kommer att göras. (Se punkterna A 4–A 9.)

7. Revisorn ska fastställa en urvalsstorlek som är tillräckligt stor för att minska urvalsrisken till en godtagbart låg nivå. (Se punkterna A 10–A 11.)

8. Revisorn ska välja poster för urvalet på ett sådant sätt att varje urvalsenhet i populationen kan komma att bli vald. (Se punkterna A 12–A 13.)

Utföra granskningsåtgärder

9. Revisorn ska utföra granskningsåtgärder som är lämpliga för sitt syfte på varje vald post.

10. Om granskningsåtgärden inte är tillämplig på den valda posten, ska revisorn utföra åtgärden på en annan post som ersättning. (Se punkt A 14.)

11. Om revisorn inte kan använda de tänkta granskningsåtgärderna, eller lämpliga alternativa åtgärder, på en vald post, ska revisorn behandla denna post som en avvikelse från den föreskrivna kontrollen, när det gäller granskning av kontroller, eller en felaktighet, när det gäller detaljgranskning. (Se punkterna A 15–A 16.)

Karaktär på och orsak till avvikelser och felaktigheter

12. Revisorn ska undersöka karaktären på och orsaken till identifierade avvikelser eller felaktigheter och utvärdera deras möjliga inverkan på granskningsåtgärdens syfte och andra områden av revisionen. (Se punkt A 17.)

13. I de ytterst sällsynta fall när revisorn anser att en felaktighet eller avvikelse som har upptäckts i ett urval ska särbehandlas, ska revisorn uppnå en hög grad av säkerhet om att en sådan felaktighet eller avvikelse inte är representativ för populationen. Revisorn ska uppnå denna grad av säkerhet genom att utföra ytterligare granskningsåtgärder i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att felaktigheten eller avvikelsen inte påverkar resten av populationen.

Skatta felaktighet i populationen

14. När det gäller detaljgranskning ska revisorn, med felaktigheter som har upptäckts i urvalet som grund, skatta felaktighet i hela populationen. (Se punkterna A 18–A 20.)

Utvärdera resultat från revisionsmässiga urval

15. Revisorn ska utvärdera

- a. resultaten från urvalet, och (se punkterna A 21–A 22)
- b. om användningen av revisionsmässigt urval har gett en rimlig grund för slutsatser om den granskade populationen. (Se punkt A 23.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Definitioner

Annan risk än urvalsrisk (se punkt 5 d)

A 1. Exempel på annan risk än urvalsrisk är att använda granskningsåtgärder som inte är ändamålsenliga eller att feltolka revisionsbevis och att inte upptäcka en felaktighet eller avvikelse.

Urvalsenhet (se punkt 5 f)

A 2. Urvalsenheterna kan vara konkreta poster (t.ex. checkar upptagna på insättningskvitton, kreditposter i bankkontobesked, försäljningsfakturer eller kundfordringssaldon) eller monetära enheter.

Acceptabel felaktighet (se punkt 5 i)

A 3. När revisorn utformar ett urval, fastställer han eller hon acceptabel felaktighet för att hantera risken för att enskilt oväsentliga felaktigheter sammantaget kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna och ge utrymme för möjliga oupptäckta felaktigheter. Acceptabel felaktighet är tillämpningen av arbetsväsentlighet, enligt definition i ISA 320², på en särskild urvalsåtgärd. Acceptabel felaktighet kan vara samma belopp som eller understiga arbetsväsentlighet.

² ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkt 9.

Utformning av urval, urvalsstorlek samt val av enheter att granska

Utformning av urval (se punkt 6)

A 4. Revisionsmässiga urval ger revisorn möjlighet att inhämta och utvärdera revisionsbevis rörande en viss egenskap hos de utvalda posterna för att kunna dra eller få hjälp med att dra en slutsats om den population från vilken urvalet gjorts. Revisorn kan då använda sig av antingen statistiska eller icke-statistiska urval.

A 5. Vid utformningen av ett revisionsmässigt urval innefattar revisorns övervägande det särskilda syfte som ska uppnås och kombinationen av granskningsåtgärder som sannolikt är bäst om detta syfte ska uppnås. Att överväga karaktären på de revisionsbevis som revisorn söker och möjliga förhållanden som tyder på avvikelse eller felaktighet eller andra egenskaper som rör sådana revisionsbevis hjälper revisorn att definiera vad som utgör en avvikelse eller felaktighet och vilken population som ska användas för urvalet. När revisorn gör revisionsmässiga urval, utför han eller hon granskningsåtgärder för att inhämta bevis för att den population som urvalet görs från är fullständig, detta för att uppfylla kraven i punkt 9 i ISA 500.

ISA
ISQC
m.m.

A 6. Revisorns övervägande av granskningsåtgärdens syfte, enligt kravet i punkt 6, innefattar en tydlig förståelse av vad som utgör en avvikelse eller en felaktighet så att alla, och enbart de, förhållanden som är relevanta för granskningsåtgärdens syfte ingår i utvärderingen av avvikelser eller skattningen av felaktighet. Exempel: Vid detaljgranskning av förekomsten av kundfordringar, t.ex. bekräftelse, betraktas inte betalningar som en kund gjort före den dag per vilken bekräftelse har begärts men som företaget har tagit emot först kort därefter som en felaktighet. På samma sätt förhåller det sig med en felbokföring mellan två kundkonton i reskontran som inte påverkar det totala saldot för kundfordringar. Det kan därför vara fel att betrakta detta som en felaktighet när urvalsresultaten för just denna granskningsåtgärd utvärderas, även om förhållandet kan ha stor inverkan på andra områden av revisionen, t.ex. bedömningen av risken för oegentligheter eller bedömningen av om avsättningen för osäkra fordringar är tillräcklig.

A 7. När revisorn överväger en populations egenskaper för granskning av kontroller, bedömer han eller hon förväntad avvikelsefrekvens med grund i sin förståelse av kontrollerna eller på en granskning av ett litet antal poster i populationen. Denna bedömning görs i syfte att utforma ett revisionsmässigt urval och fastställa urvalsstorlek. Exempel: Om den förväntade avvikelsefrekvensen är högre än vad som är acceptabelt, väljer revisorn vanligtvis att inte genomföra granskning av kontroller. Likaledes gäller vid detaljgranskning att revisorn gör en bedömning av den förväntade felaktigheten i populationen. Om den förväntade felaktigheten är hög, kan det vara ändamålsenligt att granska 100 procent av populationen eller att använda ett stort urval vid detaljgranskningen.

A 8. När revisorn överväger egenskaperna i den population som urvalet görs från, kan han eller hon bestämma att det är ändamålsenligt med stratifiering eller värdeviktat urval. Bilaga 1 innehåller en vidare diskussion om stratifiering och värdeviktat urval.

A 9. Beslutet om huruvida revisorn ska använda statistiskt eller icke-statistiskt urval är en fråga som revisorn måste bedöma, men urvalsstorlek är inte ett giltigt kriterium för att skilja mellan statistiska och icke-statistiska urval.

Urvalsstorlek (se punkt 7)

A 10. Nivån på urvalsrisk som revisorn är beredd att acceptera påverkar vilken urvalsstorlek som krävs. Ju lägre risk revisorn är beredd att acceptera, desto större behöver urvalet vara.

A 11. Urvalsstorleken kan bestämmas utifrån en statistisk metod eller utifrån professionell bedömning. Bilagorna 2 och 3 visar vilken inverkan som olika faktorer normalt har på bestämningen av urvalsstorlek. När omständigheterna är likartade, blir effekterna på urvalsstorleken av sådana faktorer som beskrivs i bilagorna 2 och 3 likartade, vare sig revisorn väljer statistiska eller icke-statistiska urval.

Val av poster att granska (se punkt 8)

A 12. Vid statistiskt urval väljs urvalsposter så, att varje urvalsenhet har en känd sannolikhet att ingå i urvalet. Vid icke-statistiskt urval sker urvalet utifrån en bedömning. Eftersom syftet med urval är att ge revisorn en rimlig grund för slutsatser om den population som urvalet görs från, är det viktigt att revisorn gör ett representativt urval, så att snedvridning undviks, genom att välja urvalsposter som har egenskaper som är typiska för populationen.

A 13. De huvudsakliga metoderna för att göra urval är att använda slumpmässigt urval, systematiskt urval eller godtyckligt urval. Dessa metoder diskuteras i bilaga 4.

Utföra granskningsåtgärder (se punkterna 10–11)

A 14. Ett exempel på när en granskningsåtgärd måste utföras på en ersättningspost är när en annullerad check har valts vid granskning för att få bevis på att betalningar är godkända. Om revisorn har förvärvat sig om att checken ifråga har annullerats korrekt, så att den inte utgör en avvikelse, kan han eller hon granska en på lämpligt sätt vald ersättningspost.

A 15. Ett exempel på när revisorn inte kan granska en utvald urvalspost på planerat sätt är när dokumentation som rör den posten har förkommit.

A 16. Ett exempel på en passande alternativ granskningsåtgärd kan vara granskning av inbetalningar efter periodens slut kombinerat med bevis på varifrån de kommer och vilka poster de är avsedda att reglera, när inget svar har kommit in på en begäran om bekräftelse.

Karaktär på och orsak till avvikelser och felaktigheter (se punkt 12)

A 17. Vid analys av de identifierade avvikelserna och felaktigheterna kan revisorn komma att notera att många har ett gemensamt drag, t.ex. typ av transaktion, ort, produktgrupp eller tidsperiod. I sådana fall kan revisorn besluta att skilja ut alla poster i populationen som har detta gemensamma drag och utsträcka granskningsåtgärder till dessa poster. Dessutom kan sådana avvikelser eller felaktigheter vara avsiktliga och tyda på att det kan förekomma oegentligheter.

Skatta felaktighet i populationen (se punkt 14)

A 18. Revisorn måste skatta felaktighet i hela populationen för att få en allmän överblick av felaktighetens omfattning, men detta räcker kanske inte för att fastställa ett belopp som ska redovisas.

A 19. När en felaktighet har fastställts vara en post som ska särbehandlas, kan den undantas vid skattning av felaktighet i populationen. Men effekten av varje sådan felaktighet måste ändå, såvida den inte har rättats, beaktas utöver den skattning som grundas på felaktigheter som inte särbehandlas.

A 20. Vid granskning av kontroller behövs ingen explicit skattning, eftersom den iakttagna avvikelsefrekvensen i urvalet även utgör den skattade avvikelsefrekvensen för hela populationen. ISA 330³ innehåller vägledning om när avvikelser från kontroller som revisorn avser att förlita sig på upptäcks.

Utvärdera resultat från revisionsmässiga urval (se punkt 15)

A 21. När det gäller granskning av kontroller kan en oväntat hög avvikelsefrekvens i urvalet leda till att den bedömda risken för väsentliga felaktigheter ökar, såvida inte ytterligare revisionsbevis inhämtas som styrker den ursprungliga bedömningen. När det gäller

³ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*, punkt 17.

detaljgranskning kan ett oväntat stort belopp felaktigheter i ett urval föranleda revisorn att tro att ett transaktionsslag eller konto innehåller väsentliga felaktigheter, utan ytterligare revisionsbevis som visar att så inte är fallet.

A 22. När det gäller detaljgranskning är skattad felaktighet plus eventuella felaktigheter som särbehandlas revisorns bästa uppskattning av felaktigheten i populationen. När den skattade felaktigheten plus eventuell felaktighet som särbehandlas överstiger acceptabel felaktighet, ger urvalet inte en rimlig grund för slutsatser om den population som har granskats. Ju närmare den skattade felaktigheten plus eventuell felaktighet som särbehandlas ligger acceptabel felaktighet, desto mer sannolikt är det att faktisk felaktighet i populationen kan överstiga acceptabel felaktighet. Och om den skattade felaktigheten är större än den förväntade felaktighet som revisorn använder för att fastställa urvalsstorleken, kan revisorn dra slutsatsen att det finns en icke acceptabel urvalsrisk för att den faktiska felaktigheten i populationen överstiger den acceptabla felaktigheten. Att överväga resultaten från andra granskningsåtgärder hjälper revisorn att bedöma risken för att faktisk felaktighet i populationen överstiger acceptabel felaktighet, och den risken kan komma att minska om ytterligare revisionsbevis inhämtas.

ISA
ISQC
m.m.

A 23. Om revisorn drar slutsatsen att revisionsmässigt urval inte har gett en rimlig grund för slutsatser om den granskade populationen, kan revisorn

- begära att företagsledningen utreder identifierade felaktigheter och risken för ytterligare felaktigheter samt att företagsledningen genomför alla de ändringar som behövs, och
- anpassar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av dessa fortsatta granskningsåtgärder för att bäst uppnå den grad av säkerhet som krävs. Exempel: Vid granskning av kontroller skulle revisorn kunna välja att utvidga urvalsstorleken, granska en alternativ kontrollåtgärd eller ändra substansgranskningen för området i fråga.

Bilaga 1 Stratifiering och värdeviktat urval (se punkt A 8)

När revisorn överväger egenskaperna i den population som urvalet görs från, kan han eller hon bestämma att det är ändamålsenligt med stratifiering eller värdeviktat urval. Denna bilaga ger vägledning om revisorns användning av metoder för stratifiering och värdeviktat urval.

Stratifiering

1. Effektiviteten i revisionen kan ökas om revisorn stratifierar en population genom att dela in den i separata delpopulationer som var och en har en utmärkande egenskap. Syftet med stratifiering är att minska posternas variation inom varje stratum, vilket innebär att urvalsstorleken kan minskas utan att det höjer urvalsrisken.

2. Vid detaljgranskning stratifieras ofta populationen efter belopp. Därigenom kan revisionsarbetet inriktas på de beloppsmässigt större posterna, eftersom dessa kan ge upphov till den största felaktigheten i form av övervärdering. Likaledes kan en population stratifieras utifrån en särskild egenskap som tyder på en högre risk för felaktigheter, t.ex. vid granskning av avsättning för osäkra fordringar i värderingen av kundfordringar, då saldon kan stratifieras efter ålder.

3. Resultaten från granskningsåtgärder som har utförts på ett urval av poster inom ett stratum kan bara användas för skattning av de enheter som utgör detta stratum. För att dra slutsatser om hela populationen behöver revisorn överväga risken för väsentliga felaktigheter i förhållande till alla andra strata som utgör hela populationen. Exempel: 20 procent av posterna i en population kan utgöra 90 procent av ett kontosaldo. Revisorn kan besluta att granska ett urval av dessa poster. Revisorn utvärderar resultaten från detta urval och drar en slutsats om 90 procent av värdet skiljt från resterande 10 procent (för denna del samlas revisionsbevis in på andra sätt eller så betraktas den delen som oväsentlig).

4. Om ett transaktionsslag eller konto har stratifierats, skattas felaktigheten separat för varje stratum. Skattad felaktighet för varje stratum slås sedan samman när revisorn överväger den möjliga effekten av felaktigheter på hela transaktionsslaget eller kontot.

Värdeviktat urval

5. Vid detaljgranskning kan det vara effektivt att identifiera urvalsenheten som de enskilda beloppsenheter som utgör populationen. När sådana enskilda enheter har valts i populationen, t.ex. totala kundfordringar, granskar revisorn de särskilda poster, t.ex. enskilda kundsaldon som innehåller dessa beloppsenheter. En fördel med att definiera urvalsenheten på detta sätt är att granskningsarbetet inriktas på beloppsmässigt större poster, eftersom sannolikheten för att dessa kommer med i urvalet är större, vilket också kan leda till mindre urvalsstorlekar. Denna metod kan användas tillsammans med systematiskt urval (som beskrivs i bilaga 4) och är mest effektiv när poster väljs genom slumpmässigt urval.

Bilaga 2 Exempel på faktorer som påverkar urvalsstorlek vid granskning av kontroller (se punkt A 11)

Nedan beskrivs faktorer som revisorn kan beakta när han eller hon bestämmer urvalsstorlek vid granskning av kontroller. Dessa faktorer, som behöver beaktas sammantaget, förutsätter att revisorn inte ändrar karaktär på eller tidpunkt för granskning av kontroller eller på annat sätt ändrar ansatsen för substansgranskning för att hantera de bedömda riskerna.

Faktor	Effekt på urvalsstorlek	
1. En ökning av i vilken omfattning revisorns riskbedömning beaktar planerna på att granska kontrollernas funktion.	Ökar	Ju högre grad av säkerhet revisorn avser att uppnå avseende kontrollernas funktion, desto lägre blir revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter och desto större behöver urvalsstorleken vara. När revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån innefattar en förväntning på att kontrollerna fungerar, måste revisorn granska kontrollerna. Ju mer revisorn i sin riskbedömning förlitar sig på att kontrollerna fungerar, desto större, allt annat lika, blir omfattningen av revisorns granskning av kontroller (och därmed blir urvalsstorleken större).
2. En ökning av acceptabel avvikelsefrekvens	Minskar	Ju lägre den acceptabla avvikelsefrekvensen är, desto större behöver urvalsstorleken vara.
3. En ökning av den förväntade avvikelsefrekvensen i den population som ska granskas	Ökar	Ju högre förväntad avvikelsefrekvens, desto större behöver urvalsstorleken vara, så att revisorn kan göra en rimlig uppskattning av den faktiska avvikelsefrekvensen. Faktorer som är relevanta för revisorns överväganden om förväntad avvikelsefrekvens innefattar revisorns förståelse av verksamheten (särskilt riskbedömning som revisorn har utfört för att skaffa sig förståelse av intern kontroll), personalförändringar eller förändringar i intern kontroll, resultaten av granskningsåtgärder under tidigare perioder och resultaten av andra granskningsåtgärder. Höga förväntade kontrollavvikelsefrekvenser motiverar vanligen liten eller ingen minskning av den bedömda risken för väsentliga felaktigheter.

Faktor	Effekt på urvalsstorlek	
4. En ökning av revisorns önskade grad av säkerhet om att den acceptabla avvikelsefrekvensen inte överskrider av faktisk avvikelsefrekvens i populationen	Ökar	Ju högre grad av säkerhet revisorn vill ha om att resultaten från urvalet verkligen visar den faktiska avvikelsefrekvensen i populationen, desto större behöver urvalsstorleken vara.
5. En ökning av antalet urvalsenheter i populationen	Försumbar effekt	För stora populationer gäller att populationens faktiska storlek har liten, om ens någon, inverkan på urvalsstorleken. Men för små populationer kan revisionsmässigt urval vara mindre effektivt än andra metoder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 3 Exempel på faktorer som påverkar urvalsstorlek vid detaljgranskning (se punkt A 11)

Nedan beskrivs faktorer som revisorn kan beakta när han eller hon bestämmer urvalsstorlek vid detaljgranskning. Dessa faktorer, som behöver beaktas sammantaget, förutsätter att revisorn inte ändrar ansatsen för granskning av kontroller eller på annat sätt ändrar karaktär på eller tidpunkt för substansgranskning för att hantera de bedömda riskerna.

Faktor	Effekt på urvalsstorlek	
1. En ökning av revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter	Ökar	Ju högre revisorn bedömer att risken för väsentliga felaktigheter är, desto större behöver urvalsstorleken vara. Revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter påverkas av inneboende risk och kontrollrisk. Exempel: Om revisorn inte utför någon granskning av kontroller, kan revisorns riskbedömning inte minskas utifrån att den interna kontrollen fungerar för det särskilda räkenskapspåståendet. För att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå behöver revisorn därför en låg upptäcktsrisk och kommer att förlita sig mer på substansgranskning. I ju högre grad revisorn förlitar sig på substansgranskning (dvs. ju lägre upptäcktsrisk), desto större behöver urvalsstorleken vara.
2. En utökning av annan substansgranskning inriktad på samma räkenskapspåstående	Minskar	I ju högre grad revisorn förlitar sig på annan substansgranskning (detaljgranskning eller substansinriktad analytisk granskning) för att minska upptäcktsrisken till en godtagbart låg nivå när det gäller en särskild population, desto mindre behöver revisorn förlita sig på urval, och desto mindre kan då urvalsstorleken följaktligen vara.
3. En ökning av revisorns önskade grad av säkerhet om att faktisk felaktighet i populationen inte överstiger acceptabel felaktighet	Ökar	Ju högre grad av säkerhet som revisorn kräver för att resultaten från urvalet faktiskt visar det faktiska beloppet felaktigheter i populationen, desto större behöver urvalsstorleken vara.
4. En ökning av acceptabel felaktighet	Minskar	Ju lägre den godtagbara felaktigheten är, desto större behöver urvalsstorleken vara.
5. En ökning av det totala belopp felaktigheter som revisorn förväntar sig i populationen	Ökar	Ju större det totala belopp felaktigheter är som revisorn förväntar sig att finna i populationen, desto större behöver urvalsstorleken vara för att möjliggöra en rimlig uppskattning

Faktor	Effekt på urvalsstorlek	
6. Stratifiering av populationen när detta är lämpligt	Minskar	av det faktiska beloppet felaktigheter i populationen. Faktorer som är relevanta för revisorns överväganden om det förväntade beloppet felaktigheter är i vilken omfattning olika poster fastställs subjektivt, resultaten av riskbedömning, resultaten av granskning av kontroller, resultaten av granskningsåtgärder under tidigare perioder och resultaten av annan substansgranskning.
7. Antalet urvalsenheter i populationen	Försumbar effekt	I de fall som poster i populationen varierar kraftigt beloppsmässigt, kan det vara lämpligt att stratifiera populationen. I de fall en population kan stratifieras på ett ändamålsenligt sätt, så blir – vid given nivå på urvalsfelet – den sammanlagda urvalsstorleken i allmänhet mindre än den som skulle ha krävts om ett urval gjorts ur hela populationen. För stora populationer gäller att populationens faktiska storlek har liten, om ens någon, inverkan på urvalsstorleken. För små populationer är följaktligen revisionsmässigt urval många gånger inte lika effektivt som alternativa metoder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. (Men om monetära enheter används vid urvalet, innebär en ökning av populationens monetära värde att urvalsstorleken ökar, såvida detta inte motverkas av en proportionell ökning av väsentlighet för de finansiella rapporterna i sin helhet (och, i tillämpliga fall, väsentlighetsnivå eller -nivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar).)

Bilaga 4 Urvalsmetoder (se punkt A 13)

Det finns många urvalsmetoder. De huvudsakliga metoderna är:

- Slumpmässigt urval (tillämpas genom slumptalsgeneratorer, t.ex. slumpaltabeller).
- Systematiskt urval, varvid antalet urvalsenheter i populationen divideras med urvalsstorleken för bestämning av urvalsintervallet, t.ex. 50. När startpunkten bland de första 50 urvalsenheterna bestämts, väljs därefter var 50:e urvalsenhet. Även om startpunkten kan väljas godtyckligt, så är det större sannolikhet för att urvalet ska vara rent slumpmässigt om startpunkten väljs med hjälp av datoriserad slumptalsgenerator eller slumpaltabell. När revisorn använder systematiskt urval, behöver han eller hon vanligtvis fastställa att urvalsenheterna i populationen inte är strukturerade på ett sådant sätt att urvalsintervallet sammanfaller med ett visst mönster i populationen.
- Beloppsenheter som urvalsenheter är en typ av värdeviktat urval (vilket beskrivs i bilaga 1) i vilket urvalsstorlek, urval och utvärdering leder till en slutsats uttryckt i belopp.
- Godtyckligt urval, varvid revisorn gör urvalet utan att följa någon viss strukturerad teknik. Även om ingen strukturerad teknik tillämpas, skulle revisorn ändå undvika medveten snedvridning eller förutsägbarhet (t.ex. genom att undvika poster som är svåra att spåra eller genom att alltid eller aldrig välja den första eller sista posten på en sida) för att därigenom försöka säkerställa att alla poster i populationen har en möjlighet att bli vald. Denna metod är inte lämplig vid statistiskt urval.
- Gruppurval innebär urval av en eller flera grupper av näraliggande poster i populationen. Metoden kan normalt inte användas vid revisionsmässiga urval, eftersom de flesta populationer har en struktur som innebär att poster som följer på varandra kan förväntas ha likartade egenskaper men avvika från poster som finns på annat

håll i populationen. Även om det under vissa omständigheter kan vara en lämplig granskningsåtgärd att granska en grupp poster, är det sällan en lämplig urvalsmedod om revisorn avser att dra giltiga slutsatser om hela populationen utifrån det gjorda urvalet.

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2019 eller senare)

Inledning	437
Denna standards tillämpningsområde	437
Karakttär på uppskattningar i redovisningen	437
Nyckelbegrepp i denna ISA	437
Ikraftträdande	438
Mål	438
Definitioner	439
Krav	439
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	439
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter	440
Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter	441
Upplysningar som avser uppskattningar i redovisningen	444
Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen	444
Övergripande utvärdering baserat på utförda granskningsåtgärder	445
Skriftliga uttalanden från företagsledningen	445
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen eller andra relevanta parter	446
Dokumentation	446
Tillämpning och andra förtydliganden	446
Karakttär på uppskattningar i redovisningen (se punkt 2)	446
Skalbarhet (se punkt 3)	447
Nyckelbegrepp i denna ISA	447
Definitioner	448
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	449
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkterna 4, 16)	460
Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter	464
Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen (se punkt 32)	476
Övergripande utvärdering baserat på utförda granskningsåtgärder (se punkt 33)	477
Fastställa om uppskattningarna i redovisningen är rimliga eller felaktiga (se punkterna 9, 35)	477
Skriftliga uttalanden från företagsledningen (se punkt 37)	478
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen eller andra relevanta parter (se punkt 38)	478
Dokumentation (se punkt 39)	479
Bilaga 1 Inneboende riskfaktorer (se punkterna 2, 4, 12 c, A8, A66)	480
Bilaga 2 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt A146)	484

International Standard on Auditing (ISA) 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

ISA 540 (omarbetad) har godkänts av Public Interest Oversight Board (PIOB) som drog slutsatsen att förankringsprocessen hade följts i utarbetandet av standarden och att allmänhetens intresse hade beaktats på vederbörligt sätt.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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 (omarbetad 2019)¹, ISA 330², ISA 450³, ISA 500⁴ 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.

Karaktär på uppskattningar i redovisningen

2. Uppskattningar i redovisningen varierar kraftigt till sin karaktär och företagsledningen måste göra dessa uppskattningar när belopp inte är direkt observerbara. Beräkningen av dessa belopp omfattas av osäkerhet i uppskattningen, som avspeglar inneboende begränsningar i kunskaper eller data. Dessa begränsningar ger upphov till inneboende subjektivitet och variation i mätutfallen. Processen för uppskattningar innefattar att välja och tillämpa en metod som utgår från antaganden och data, vilket kräver företagsledningens bedömning och kan ge upphov till komplexitet i beräkningarna. Effekterna av komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer på beräkningen av dessa belopp påverkar hur känsliga beloppen är för felaktigheter. (Se punkterna A1–A6, bilaga 1.)

3. Även om denna ISA gäller alla uppskattningar i redovisningen finns det en betydande variation i hur mycket osäkerhet som en uppskattning omfattas av. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av riskbedömningen och de fortsatta granskningsåtgärder som krävs enligt denna ISA kommer att variera beroende på osäkerheten i uppskattningen och bedömningen av de hänförliga riskerna för väsentliga felaktigheter. För vissa uppskattningar kan osäkerheten i uppskattningen vara mycket låg, baserat på deras karaktär, och den komplexitet och subjektivitet som innefattas när uppskattningarna görs kan också vara mycket låg. När det gäller sådana uppskattningar förväntas enligt kraven i denna ISA vare sig omfattande riskbedömning eller omfattande fortsatta granskningsåtgärder. När det är mycket hög osäkerhet i uppskattningen, komplexitet eller subjektivitet blir åtgärderna mycket mer omfattande. Denna ISA innehåller vägledning om hur kraven i denna ISA kan anpassas. (Se punkt A7.)

Nyckelbegrepp i denna ISA

4. ISA 315 (omarbetad 2019) kräver en separat bedömning av inneboende risk för identifierade risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.⁵ Inom ramen för ISA 540 (omarbetad) och beroende på karaktären på en viss uppskattning kan ett påståendes känslighet för en felaktighet som kan vara väsentlig omfattas av eller påverkas av osäkerhet i uppskattningen, komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer samt av de inbördes sambanden mellan dem. Enligt förklaring i ISA 200⁶ är den inneboende risken högre för vissa påståenden och hänförliga transaktionsslag, konton och upplysningar än för andra. Därför beror bedömningen av inneboende risk på i vilken utsträckning de inneboende riskfaktorerna påverkar sannolikheten för eller storleken på felaktigheter, och varierar på en skala som kallas skalan för inneboende risk. (Se punkterna A8–A9, A65–A66, bilaga 1.)

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

² ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

³ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*.

⁴ ISA 500 *Revisionsbevis*.

⁵ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 31.

⁶ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt A40.

5. Denna ISA hänvisar till relevanta krav i ISA 315 (omarbetad 2019) och ISA 330, och innehåller tillhörande vägledning, i syfte att betona vikten av revisorns beslut rörande kontroller över uppskattningar i redovisningen, däribland beslut om huruvida

- det finns kontroller som måste identifieras enligt ISA 315 (omarbetad 2019), för vilka revisorn måste utvärdera utformningen samt avgöra om de har införts, och
- att granska att kontroller fungerar effektivt.

6. ISA 315 (omarbetad 2019) kräver också en separat bedömning av kontrollrisken vid bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. När kontrollrisken bedöms beaktar revisorn om hans eller hennes fortsatta granskningsåtgärder innebär att revisorn avser att förlita sig på att kontrollerna fungerar. Om revisorn inte planerar att granska kontrollernas effektivitet eller inte har för avsikt att förlita sig på att kontrollerna fungerar effektivt är revisorns bedömning av kontrollrisken sådan att bedömningen av risk för väsentliga felaktigheter är samma som bedömningen av inneboende risker. (Se punkt A10.)

7. Denna ISA understryker att revisorns fortsatta granskningsåtgärder (däribland, i tillämpliga fall, granskning av kontroller) behöver ta hänsyn till skälen till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, med beaktande av effekten av en eller flera inneboende riskfaktorer och revisorns bedömning av kontrollrisk.

8. Revisorns professionellt skeptiska inställning när det gäller uppskattningar i redovisningen påverkas av revisorns övervägande av inneboende riskfaktorer, och dess betydelse ökar när uppskattningarna i högre grad omfattas av osäkerhet i uppskattningen eller i högre grad påverkas av komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer. På liknande sätt är en professionellt skeptisk inställning viktig när det finns en större känslighet för felaktigheter som beror på bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer för oegentligheter i den mån som de påverkar de inneboende riskerna. (Se punkt A11.)

9. Denna standard kräver att revisorn, baserat på de utförda granskningsåtgärderna och inhämtade revisionsbevis, ska utvärdera om uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga⁷ inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller om de innehåller felaktigheter. För denna ISAs syften innebär "rimlig" inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering att de relevanta kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering har tillämpats på rätt sätt, däribland de krav som behandlar (se punkterna A12–A13, A139–A144)

- utarbetande av uppskattningen i redovisningen, däribland val av metod, antaganden och data mot bakgrund av karaktären på uppskattningen samt fakta och omständigheter för företaget,
- val av företagsledningens punktskattning, och
- upplysningar om uppskattningen i redovisningen, däribland upplysningar om hur uppskattningen utarbetades och som förklarar karaktären på, omfattningen av och källorna för osäkerhet i uppskattningen.

Ikraftträdande

10. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2019 eller senare.

Mål

11. Revisorns mål är 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.

⁷ Se även ISA 700 (omarbetad) *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*, punkt 13 c.

Definitioner

12. I denna standard har nedanstående termer följande betydelser:

- a. Uppskattning i redovisningen – ett belopp för vilket mätningen, enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, omfattas av osäkerhet i uppskattningen. (Se punkt A14.)
- b. Revisorns punktskattning eller revisorns intervall – ett belopp respektive beloppsintervall som utarbetats av revisorn i syfte att utvärdera företagsledningens punktskattning. (Se punkt A15.)
- c. Osäkerhet i uppskattningen – känslighet för en inneboende brist på exakthet i mätningen. (Se punkt A16, bilaga 1.)
- d. Bristande objektivitet hos företagsledningen – att företagsledningen inte är neutral när den upprättar information. (Se punkt A17.)
- e. Företagsledningens punktskattning – det belopp som företagsledningen valt som uppskattning i redovisningen och som ska redovisas eller upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna.
- f. Utfall för en uppskattning i redovisningen – det faktiska belopp som blir resultatet av utfallet för de transaktioner, händelser eller förhållanden som uppskattningen avser. (Se punkt A18.)

Krav

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter

13. När revisorn skaffar sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll, enligt kraven i ISA 315 (omarbetad 2019),⁸ ska han eller hon skaffa sig en förståelse av följande förhållanden rörande företagets uppskattningar i redovisningen. Revisorns åtgärder för att skaffa sig förståelsen ska utföras i den utsträckning som krävs för att inhämta revisionsbevis som skapar en lämplig grund som kan användas för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivåerna. (Se punkterna A19–A22.)

- Skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering
 - a. Företagets transaktioner eller andra händelser och situationer som kan leda till ett behov av, eller ändringar i, redovisning av eller upplysning om uppskattningar i redovisningen i de finansiella rapporterna. (Se punkt A23.)
 - b. Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering avseende uppskattningar i redovisningen (däribland när en post ska redovisas, hur den ska mätas samt tillhörande krav på utformning och upplysningar); och hur de ska tillämpas när det handlar om karaktären på och omständigheterna för företaget och dess miljö, däribland hur de inneboende riskfaktorerna påverkar känsligheten för felaktigheter i påståenden. (Se punkterna A24–A25.)
 - c. Faktorer som rör regelverk som är relevanta för företagets uppskattningar i redovisningen, däribland, i tillämpliga fall, regelverk som avser tillsynsregler. (Se punkt A26.)
 - d. Karaktären på de uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar som revisorn förväntar sig i företagets finansiella rapporter, baserat på revisorns förståelse av förhållandena i 13 a–c ovan. (Se punkt A27.)
- Skaffa sig en förståelse av företagets system för intern kontroll
 - e. Karaktären på och omfattningen av tillsyn och styrning som företaget har över företagsledningens process för finansiell rapportering avseende uppskattningar i redovisningen. (Se punkterna A28–A30.)
 - f. Hur företagsledningen identifierar behovet av, och tillämpar, specialiserade färdigheter eller kunskaper avseende uppskattningar i redovisningen, däribland avseende användningen av en specialist anlitad av företagsledningen. (Se punkt A31.)

⁸ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 19–27.

- g. Hur företagets riskbedömningsprocess identifierar och hanterar risker avseende uppskattningar i redovisningen. (Se punkterna A32–A33.)
- h. Företagets informationssystem till den del det rör uppskattningar i redovisningen, däribland
 - i. transaktionsslag, händelser och situationer som är betydelsefulla för de finansiella rapporterna och som ger upphov till behov av, eller ändringar i, uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar, och (se punkterna A34–A35)
 - ii. för sådana uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar, hur företagsledningen
 - a. identifierar de relevanta metoder, antaganden eller datakällor, och behovet av ändringar i dem, som är lämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, däribland hur företagsledningen (se punkterna A36–A37)
 - i. väljer eller utformar, och tillämpar, de metoder som används, däribland användningen av modeller, (se punkterna A38–A39)
 - ii. väljer de antaganden som ska användas, däribland övervägande av alternativ, och identifierar betydelsefulla antaganden, och (se punkterna A40–A43)
 - iii. väljer de data som ska användas, (se punkt A44)
 - b. förstår graden av osäkerhet i uppskattningen, däribland genom att överväga intervallet med möjliga mätutfall, och (se punkt A45)
 - c. hanterar osäkerhet i uppskattningen, däribland val av punktskattning med tillhörande upplysningar som ska föras in i de finansiella rapporterna. (Se punkterna A46–A49.)
- i. Identifierade kontroller i kontrollaktivitetskomponenten⁹ hänförliga till företagsledningens process för att göra uppskattningar i redovisningen enligt beskrivning i punkt 13 h ii. (Se punkterna A50–A54.)
- j. Hur företagsledningen går igenom utfall av tidigare uppskattningar i redovisningen och hanterar resultaten av denna genomgång.

14. Revisorn ska granska utfallet av tidigare uppskattningar i redovisningen eller, i tillämpliga fall, efterföljande uppdatering av uppskattningen, som hjälp vid identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter under den aktuella perioden. Revisorn ska beakta egenskaperna hos uppskattningarna när han eller hon fastställer karaktär på och omfattning av denna granskning. Granskningen är inte avsedd att ifrågasätta bedömningar av uppskattningar för tidigare perioder, som på ett godtagbart sätt baserades på den information som fanns tillgänglig när de gjordes. (Se punkterna A55–A60.)

15. När det gäller uppskattningar i redovisningen ska revisorn fastställa om uppdragsteamet behöver specialiserade färdigheter eller kunskaper för att utföra riskbedömningsåtgärder, identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, utforma och utföra granskningsåtgärder för att hantera dessa risker eller för att utvärdera de inhämtade revisionsbevisen. (Se punkterna A61–A63.)

Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

16. När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter avseende en uppskattning i redovisningen med tillhörande upplysningar på påståendenivån, däribland att bedöma inneboende risk och kontrollrisk separat på påståendenivån enligt kra-

⁹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 26 a i–iv.

ven i ISA 315 (omarbetad 2019),¹⁰ ska revisorn beakta följande när han eller hon identifierar riskerna för väsentliga felaktigheter och bedömer inneboende risk (se punkterna A64–A71)

- a. i vilken utsträckning uppskattningen i redovisningen omfattas av osäkerhet i uppskattningen, och (se punkterna A72–A75)
- b. i vilken utsträckning följande påverkas av komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer (se punkterna A76–A79)
 - i. valet och tillämpningen av metod, antaganden och data för att göra uppskattningen, eller
 - ii. valet av företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar för införande i de finansiella rapporterna.

17. Revisorn ska avgöra om någon av riskerna för väsentliga felaktigheter som identifierats och bedömts enligt punkt 16 enligt revisorns bedömning utgör en betydande risk.¹¹ Om revisorn har fastställt att det finns en betydande risk ska han eller hon identifiera kontroller som hanterar risken i fråga¹² och utvärdera huruvida sådana kontroller har utformats på ett ändamålsenligt sätt och fastställa om de har införts.¹³ (Se punkt A80.)

ISA
ISQC
m.m.

Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter

18. Enligt krav i ISA 330¹⁴ ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån,¹⁵ med beaktande av skälen till dessa bedömningar. Revisorns fortsatta granskningsåtgärder ska innefatta en eller flera av följande ansatser:

- a. Inhämta revisionsbevis från händelser som inträffat fram till datumet för revisors rapport (se punkt 21).
- b. Granska hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen (se punkterna 22–27).
- c. Utarbeta revisorns punktskattning eller intervall (se punkterna 28–29).

Revisorns fortsatta granskningsåtgärder ska beakta att ju högre den bedömda risken är för väsentliga felaktigheter, desto mer övertygande måste revisionsbevisen vara.¹⁶ Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder på ett sätt som inte är vinklat mot att inhämta revisionsbevis som kan vara styrkande eller mot att undanta revisionsbevis som kan vara motsägelsefulla. (Se punkterna A81–A84.)

19. Enligt krav i ISA 330¹⁷ ska revisorn utforma och utföra granskningar för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att kontroller fungerar effektivt, om

- a. revisorns bedömning av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån innefattar en förväntan om att kontrollerna fungerar effektivt, eller
- b. enbart substansgranskning inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån.

¹⁰ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 31 och 34.

¹¹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 32.

¹² ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 a i.

¹³ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 26 a.

¹⁴ ISA 330, punkterna 6–15 och 18.

¹⁵ ISA 330, punkterna 6–7 och 21.

¹⁶ ISA 330, punkt 7 b.

¹⁷ ISA 330, punkt 8.

När det gäller uppskattningar i redovisningen ska revisorns granskning av sådana relevanta kontroller hantera skälen till bedömningen av att riskerna kan leda till väsentliga felaktigheter. När revisorn utformar och utför granskning av kontroller ska mer övertygande revisionsbevis inhämtas ju mer revisorn förlitar sig på att en kontroll fungerar effektivt.¹⁸ (Se punkterna A85–A89.)

20. När det gäller en betydande risk avseende en uppskattning i redovisningen ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefatta granskning av kontroller för den aktuella perioden om revisorn planerar att förlita sig på dessa kontroller. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska den innefatta detaljgranskning.¹⁹ (Se punkt A90.)

Inhämta revisionsbevis från händelser som inträffat fram till datumet för revisors rapport

21. När revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefattar att inhämta revisionsbevis från händelser som inträffat fram till datumet för revisors rapport, ska revisorn bedöma om dessa revisionsbevis är tillräckliga och ändamålsenliga för att hantera riskerna för väsentliga felaktigheter avseende uppskattningen i redovisningen. Revisorn ska även beakta att förändrad situation och förändringar i andra relevanta omständigheter mellan händelsen och mätdatum kan påverka relevansen för dessa revisionsbevis inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (Se punkterna A91–A93.)

Granska hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen

22. Vid granskning av hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefatta åtgärder, som utformas och utförs enligt punkterna 23–26, för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende risker för väsentliga felaktigheter avseende (se punkt A94)

- a. valet och tillämpningen av metoder, betydelsefulla antaganden och data som företagsledningen använde när uppskattningar i redovisningen gjordes, och
- b. hur företagsledningen valde punktskattningen och tog fram hänförliga upplysningar om osäkerhet i uppskattningen.

Metoder

23. När kraven i punkt 22 tillämpas på metoder ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder behandla

- a. om den valda metoden är lämplig inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och, i tillämpliga fall, om ändringar i den metod som använts tidigare perioder är lämpliga, (se punkterna A95, A97)
- b. om bedömningar när metoden valdes tyder på bristande objektivitet hos företagsledningen, (se punkt A96)
- c. om beräkningarna görs enligt metoden och är matematiskt riktiga,
- d. när företagsledningens tillämpning av metoden innefattar komplexa modeller, om bedömningar har använts konsekvent samt, i tillämpliga fall, (se punkterna A98–A100)
 - i. om modellens utformning uppfyller syftet med mätningen i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, är lämplig med hänsyn till omständigheterna, och, i tillämpliga fall, ändringar från tidigare års modell är godtagbara med hänsyn till omständigheterna, och
 - ii. om justeringar av resultatet för modellen är förenliga med syftet med mätningen i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och är godtagbara med hänsyn till omständigheterna, och
- e. om integriteten i betydelsefulla antaganden och data har upprätthållits när metoden tillämpades. (Se punkt A101.)

¹⁸ ISA 330, punkt 9.

¹⁹ ISA 330, punkterna 15 och 21.

Betydelsefulla antaganden

24. När kraven i punkt 22 tillämpas på betydelsefulla antaganden ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder behandla

- a. om de betydelsefulla antagandena är lämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och, i tillämpliga fall, ändringar från tidigare perioder är godtagbara, (se punkterna A95, A102–A103)
- b. om bedömningar när de betydelsefulla antagandena valdes tyder på bristande objektivitet hos företagsledningen, (se punkt A96)
- c. om de betydelsefulla antagandena är förenliga med varandra och med dem som används i andra uppskattningar i redovisningen, eller med tillhörande antaganden som används inom andra områden av företagets affärsverksamhet, baserat på den kunskap revisorn har inhämtat under revisionen, och (se punkt A104)
- d. i tillämpliga fall, om företagsledningen har för avsikt att genomföra särskilda åtgärder och har förmågan att göra det. (Se punkt A105.)

ISA
ISQC
m.m.

Data

25. När kraven i punkt 22 tillämpas på data ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder behandla

- a. om data är lämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och, i tillämpliga fall, om ändringar från tidigare perioder är godtagbara, (se punkterna A95, A106)
- b. om bedömningar när data valdes tyder på bristande objektivitet hos företagsledningen, (se punkt A96)
- c. om data är relevanta och tillförlitliga med hänsyn till omständigheterna, och (se punkt A107)
- d. om data har förståtts eller tolkats på rätt sätt av företagsledningen, vilket innefattar med avseende på avtalsvillkor. (Se punkt A108.)

Företagsledningens val av punktskattning med tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen

26. När kraven i punkt 22 tillämpas ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder behandla om, inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, företagsledningen har vidtagit lämpliga åtgärder för att

- a. förstå osäkerhet i uppskattningen, och (se punkt A109)
- b. behandla osäkerhet i uppskattningen genom att välja en lämplig punktskattning och genom att utarbeta tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen. (Se punkterna A110–A114.)

27. När företagsledningen, enligt revisorns bedömning baserat på inhämtade revisionsbevis, inte har vidtagit tillämpliga åtgärder för att förstå eller hantera osäkerhet i uppskattningen ska revisorn (se punkterna A115–A117)

- a. begära att företagsledningen ska utföra ytterligare åtgärder för att förstå osäkerhet i uppskattningen eller hantera den genom att på nytt överväga valet av företagsledningens punktskattning eller överväga att lämna ytterligare upplysningar avseende osäkerheten i uppskattningen samt utvärdera företagsledningens svar enligt punkt 26,
- b. om revisorn fastställer att företagsledningens svar på revisorns begäran inte i tillräcklig grad hanterar osäkerhet i uppskattningen, i den mån det är praktiskt genomförbart, utarbeta revisorns punktskattning eller ett intervall enligt punkterna 28–29, och
- c. utvärdera om det finns en brist i intern kontroll, och om så är fallet, kommunicera den enligt ISA 265.²⁰

²⁰ ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen.

Utbeta revisorns punktskattning eller intervall

28. När revisorn utarbetar en punktskattning eller ett intervall för att utvärdera företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen, däribland när detta krävs enligt punkt 27 b, ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefatta åtgärder för att utvärdera om de metoder, antaganden eller data som har använts är tillämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Vare sig revisorn använder företagsledningens eller sina egna metoder, antaganden eller data ska dessa fortsatta granskningsåtgärder utformas och utföras för att hantera förhållandena i punkterna 23–25. (Se punkterna A118–A123.)

29. Om revisorn tar fram ett intervall ska han eller hon

- a. fastställa att intervallet endast inbegriper belopp som har stöd av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och har utvärderats av revisorn som rimliga inom ramen för syftet med mätningen och andra krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och (se punkterna A124–A125)
- b. utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter avseende upplysningarna i de finansiella rapporterna som beskriver osäkerheten i uppskattningen.

Andra överväganden avseende revisionsbevis

30. När revisorn inhämtar revisionsbevis om riskerna för väsentliga felaktigheter avseende uppskattningar i redovisningen, oavsett vilka informationskällor som ska användas som revisionsbevis, ska han eller hon följa de relevanta kraven i ISA 500.

När arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen används kan kraven i punkterna 21–29 i denna ISA vara till hjälp för revisorn vid utvärdering av värdet av specialistens arbete som revisionsbevis för ett relevant påstående enligt punkt 8 c i ISA 500. Vid utvärdering av det arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen påverkas karaktären på tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder av revisorns utvärdering av specialistens kompetens, förmåga och objektivitet, revisorns förståelse av karaktären på det arbete som har utförts av specialisten och hur insatt revisorn är i specialistens specialområde. (Se punkterna A126–A132.)

Upplysningar som avser uppskattningar i redovisningen

31. Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån för upplysningar avseende en uppskattning i redovisningen, utöver dem som avser osäkerhet i uppskattningen som behandlas i punkterna 26 b och 29 b.

Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen

32. Revisorn ska utvärdera om företagsledningens bedömningar och beslut när den tar fram uppskattningar i redovisningen som ska användas i de finansiella rapporterna, som även om dessa enskilt är rimliga, tyder på bristande objektivitet hos företagsledningen. När tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen identifieras ska revisorn utvärdera effekterna på revisionen. Där det finns en avsikt att vilseleda, är företagsledningens bristande objektivitet bedräglig till sin karaktär. (Se punkterna A133–A136.)

Övergripande utvärdering baserat på utförda granskningsåtgärder

33. Vid tillämpningen av ISA 330 på uppskattningar i redovisningen²¹ ska revisorn, baserat på utförda granskningsåtgärder och inhämtade revisionsbevis, utvärdera om (se punkterna A137–A138)

- a. bedömningarna av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån förblir lämpliga, vilket innefattar när tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen har identifierats,
- b. företagsledningens beslut avseende när en post ska redovisas, mätning och utformning av samt upplysning om dessa uppskattningar i redovisningen i de finansiella rapporterna följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- c. tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats.

34. När revisorn gör den utvärdering som krävs i punkt 33 c ska han eller hon beakta alla relevanta inhämtade revisionsbevis, vare sig de är styrkande eller motsägelsefulla.²² Om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska han eller hon utvärdera effekterna på revisionen eller revisionsuttalandet avseende de finansiella rapporterna enligt ISA 705 (omarbetad).²³

ISA
ISQC
m.m.

Fastställa om uppskattningarna i redovisningen är rimliga eller felaktiga

35. Revisorn ska fastställa om uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller om de är felaktiga. ISA 450²⁴ innehåller vägledning om hur revisorn kan urskilja felaktigheter (vare sig de är faktabaserade, omdömesbaserade eller skattningsbaserade) vid revisorns utvärdering av effekten av orättade felaktigheter på de finansiella rapporterna. (Se punkterna A12–A13, A139–A144.)

36. När det gäller uppskattningar i redovisningen ska revisorn utvärdera

- a. när det handlar om ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, om företagsledningen har tagit med upplysningar utöver dem som särskilt krävs enligt ramverket, som är nödvändiga för att uppnå en rättvisande bild av de finansiella rapporterna som helhet,²⁵ eller
- b. när det handlar om ett regelstyrt ramverk, om upplysningarna är sådana som är nödvändiga för att de finansiella rapporterna inte ska vara vilseledande.²⁶

Skriftliga uttalanden från företagsledningen

37. Revisorn ska begära skriftliga uttalanden från företagsledningen²⁷ och, i tillämpliga fall, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) om huruvida de metoder, betydelsefulla antaganden och data som använts till uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är lämpliga för att uppnå en redovisning, mätning eller upplysning som följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Revisorn ska också överväga behovet av att inhämta uttalanden om särskilda uppskattningar, däribland i förhållande till de metoder, antaganden eller data som använts. (Se punkt A145.)

²¹ ISA 330, punkterna 25–26.

²² ISA 500, punkt 11.

²³ ISA 705 (omarbetad) *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

²⁴ ISA 450, punkt A6.

²⁵ Se även ISA 700 (omarbetad), punkt 14.

²⁶ Se även ISA 700 (omarbetad), punkt 19.

²⁷ ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen eller andra relevanta parter

38. Vid tillämpningen av ISA 260 (omarbetad)²⁸ och ISA 265²⁹ måste revisorn kommunicera med styrelsen eller företagsledningen om vissa frågor, däribland betydande kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt respektive betydande brister i den interna kontrollen. När revisorn gör detta ska han eller hon överväga eventuella förhållanden som ska kommuniceras avseende uppskattningar i redovisningen och beakta om de skäl som anges för riskerna för väsentliga felaktigheter avser osäkerhet i uppskattningen eller effekterna av komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer avseende uppskattningar med tillhörande upplysningar. I vissa fall måste dessutom revisorn enligt lag eller annan författning kommunicera om vissa frågor med andra relevanta parter, t.ex. tillsyns- och övervakningsmyndigheter. (Se punkterna A146–A148.)

Dokumentation

39. Revisorns revisionsdokumentation ska innehålla följande:³⁰ (Se punkterna A149–A152.)

- Viktiga komponenter i revisorns förståelse av företaget och dess miljö, däribland företagets interna kontroll avseende företagets uppskattningar i redovisningen.
- Kopplingen mellan revisorns fortsatta granskningsåtgärder och de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån,³¹ med beaktande av skälen (vare sig de avser inneboende risk eller kontrollrisk) till bedömningen av dessa risker.
- Revisorns åtgärder när företagsledningen inte har vidtagit lämpliga åtgärder för att förstå och hantera osäkerhet i uppskattningen.
- Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen avseende uppskattningar i redovisningen, om sådana finns, och revisorns utvärdering av effekterna på revisionen, enligt kraven i punkt 32.
- Betydelsefulla bedömningar avseende revisorns fastställande av om uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller om de är felaktiga.

Tillämpning och andra förtydliganden

Karaktär på uppskattningar i redovisningen (se punkt 2)

Exempel på uppskattningar i redovisningen

A1. Exempel på uppskattningar i redovisningen avseende transaktionsslag, konton och upplysningar innefattar:

- Inkurans i varulager.
- Avskrivning av materiella anläggningstillgångar.
- Värdering av infrastrukturtillgångar.
- Värdering av finansiella instrument.
- Utfall av icke avgjord rättstvist.
- Avsättning för förväntade kreditförluster.
- Värdering av skulder avseende försäkringsavtal.
- Garantiförpliktelser.
- Skulder avseende pensionsplaner.
- Aktierelaterade ersättningar.
- Verkligt värde på tillgångar eller skulder som har anskaffats i ett rörelseförvärv, däribland fastställande av goodwill och immateriella tillgångar.
- Nedskrivningar av anläggningstillgångar eller materiella anläggningstillgångar som innehas för avyttring/utrangering.

²⁸ ISA 260 (omarbetad) *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*, punkt 16 a.

²⁹ ISA 265, punkt 9.

³⁰ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11, A6, A7 och A10.

³¹ ISA 330, punkt 28 b.

- Icke-monetära utbyten av tillgångar eller skulder mellan oberoende parter.
- Intäkter som redovisas för långfristiga kontrakt.

Metoder

A2. En metod är en mätteknik som används av företagsledningen för att göra en uppskattning i redovisningen utifrån den grund för mätningen som krävs. Exempel: en välkänd metod som används för att göra uppskattningar avseende aktierelaterade ersättningstransaktioner är att fastställa ett teoretiskt köptionspris med hjälp av Black-Scholes formel för optionsprissättning. En metod tillämpas genom användning av ett beräkningsverktyg eller en beräkningsprocess, som ibland kallas modell, och innebär att använda antaganden och data samt beakta ett antal inbördes samband mellan dem.

Antaganden och data

A3. Antaganden innebär bedömningar baserade på tillgänglig information om förhållanden som valet av räntesats, diskonteringsfaktor eller bedömningar om framtida situationer eller händelser. Företagsledningen kan välja ett antagande från ett urval med lämpliga alternativ. Antaganden som kan göras eller identifieras av en specialist anlitad av företagsledningen blir företagsledningens antaganden när de används av företagsledningen för att göra en uppskattning i redovisningen.

A4. I denna ISA avser data information som kan inhämtas genom direkt observation eller från en part utanför företaget. Information som inhämtas genom analys eller tolkning av data kallas härledda data när dessa tekniker har en väl etablerad teoretisk grund och därför i mindre utsträckning kräver företagsledningens bedömning. I övriga fall är sådan information ett antagande.

A5. Exempel på data innefattar:

- Priser som avtalats i marknadstransaktioner.
- Drifftider eller produktionskvantiteter från en produktionsmaskin.
- Historiska priser eller andra villkor i kontrakt, t.ex. en avtalad räntesats, en betalningsplan och villkor i låneavtal.
- Framåtblickande information, t.ex. ekonomiska prognoser eller resultatprognoser från en extern informationskälla.
- En framtida räntesats som fastställts genom interpoleringstekniker från terminsräntor (härledda data).

A6. Data kan komma från många olika källor. Data kan t.ex. vara

- genererade inom organisationen eller utanför den,
- inhämtade från ett system som finns antingen i eller utanför huvudbok eller reskontor,
- observerbara i kontrakt, eller
- observerbara i yttranden i lagar eller andra författningar.

Skalbarhet (se punkt 3)

A7. Exempel på punkter med vägledning om hur kraven i denna ISA kan anpassas finns i punkterna A20–A22, A63, A67 och A84.

Nyckelbegrepp i denna ISA

Inneboende riskfaktorer (se punkt 4)

A8. Inneboende riskfaktorer är egenskaper hos händelser eller situationer som påverkar känsligheten för felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, i ett påstående om ett transaktionsslag, konto eller en upplysning innan kontroller har beaktats.³² I bilaga 1 förklaras ytterligare karaktären på dessa inneboende riskfaktorer och deras inbördes samband, när det handlar om att göra uppskattningar i redovisningen och presentera dessa i de finansiella rapporterna.

³² ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 12 f.

A9. När revisorn bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån³³, beaktar han eller hon, utöver osäkerheten i uppskattningar, komplexitet och subjektivitet även i vilken grad inneboende riskfaktorer som behandlas i ISA 315 (omarbetad 2019) (utöver osäkerheten i uppskattningar, komplexitet och subjektivitet) påverkar hur känsliga påståenden är för felaktigheter i uppskattningen i redovisningen. Sådana ytterligare inneboende riskfaktorer innefattar:

- Förändringar i karaktär på eller omständigheter som rör de berörda posterna i de finansiella rapporterna, eller krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som kan leda till behov av ändringar i den metod, de antaganden eller de data som används till uppskattningen i redovisningen.
- Känsligheten för felaktigheter på grund av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer för oegentligheter, i den mån som de påverkar inneboende risk, när uppskattningen i redovisningen görs.
- Osäkerhet, annan än osäkerhet i uppskattningen.

Kontrollrisk (se punkt 6)

A10. När revisorn bedömer kontrollrisk på påståendenivån i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019) beaktar revisorn om han eller hon planerar att granska om kontrollerna fungerar. När revisorn överväger om han eller hon ska granska om kontrollerna fungerar bygger revisorns plan för granskningen på hans eller hennes utvärdering att kontrollerna är rätt utformade och har införts och en förväntan på att de fungerar.

Förhålla sig professionellt skeptisk (se punkt 8)

A11. Punkterna A60, A95, A96, A137 och A139 är exempel på punkter som beskriver hur revisorn kan förhålla sig professionellt skeptisk. Punkt A152 ger vägledning om hur dokumentation av revisorns professionellt skeptiska inställning kan se ut samt inbegriper exempel på särskilda punkter i denna ISA där dokumentation kan ge bevis för att revisorn förhållit sig professionellt skeptisk.

Begreppet "rimlig" (se punkterna 9, 35)

A12. Andra överväganden som kan vara relevanta för revisorns övervägande av om uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering innefattar om

- de data och antaganden som användes till uppskattningen i redovisningen är förenliga med varandra och med dem som använts i andra uppskattningar eller inom företagets andra verksamhetsområden, och
- uppskattningen i redovisningen beaktar relevant information enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A13. Termen "tillämpats på rätt sätt" så som den används i punkt 9 avser på ett sätt som inte bara följer kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering utan, när detta görs, avspeglar bedömningar som är förenliga med målen för grunden för mätningen i ramverket i fråga.

Definitioner

Uppskattningar i redovisningen (se punkt 12 a)

A14. Uppskattningar i redovisningen är belopp som kan vara hänförliga till transaktionslag eller konton, vilka redovisas eller som upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna. Uppskattningar inbegriper också belopp som inkluderas i upplysningar eller används för att göra bedömningar om redovisning eller upplysningar avseende ett transaktionsslag eller konto.

³³ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 31.

Revisorns punktskattning eller revisorns intervall (se punkt 12 b)

A15. Revisorns punktskattning eller revisorns intervall kan användas för att utvärdera en uppskattning i redovisningen direkt (t.ex. en nedskrivning eller verkligt värde på olika typer av finansiella instrument) eller indirekt (t.ex. ett belopp som ska användas som ett betydelsefullt antagande för en uppskattning). Revisorn kan använda en liknande ansats när han eller hon utarbetar ett värde eller ett intervall med värden vid utvärdering av en icke-monetär datapost eller ett antagande (t.ex. uppskattad nyttjandeperiod för en tillgång).

Osäkerhet i uppskattningen (se punkt 12 c)

A16. Inte alla uppskattningar i redovisningen omfattas av en hög grad av osäkerhet i uppskattningen. T.ex. kan det för vissa poster i de finansiella rapporterna finnas en aktiv och öppen marknad med lättillgänglig och tillförlitlig information om priser till vilka transaktioner genomförs. Men det kan finnas osäkerhet i uppskattningen även när värderingsmetoden och data är väl definierade. Exempel: värdering av värdepapper som är noterade på en aktiv och öppen marknad till noterat marknadspris kan kräva justering om innehavet är betydande eller omfattas av begränsningar vad gäller möjligheten att handla med dem. Dessutom kan vid tillfället rådande allmänna ekonomiska villkor, t.ex. svag likviditet på en viss marknad, påverka osäkerheten i uppskattningen.

Bristande objektivitet hos företagsledningen (se punkt 12 d)

A17. Ramverk för finansiell rapportering kräver ofta neutralitet, dvs. opartiskhet. Osäkerhet i uppskattningen ger upphov till subjektivitet när en uppskattning i redovisningen görs. Subjektiviteten leder till ett behov av företagsledningens bedömning samt till känslighet för oavsiktlig eller avsiktlig bristande objektivitet hos företagsledningen (t.ex. till följd av ett motiv att uppnå ett önskat vinstmål eller en önskad kapitalkvot). En uppskattnings känslighet för företagsledningens bristande objektivitet ökar med graden av subjektivitet som används när uppskattningen görs.

Utfall för en uppskattning i redovisningen (se punkt 12 f)

A18. Vissa uppskattningar i redovisningen är av en sådan karaktär att utfallet av dem inte är relevant för revisorns arbete enligt denna ISA. T.ex. kan en uppskattning vara baserad på marknadsaktörers uppfattningar vid en viss tidpunkt. Därmed kan det pris som realiserar när en tillgång säljs eller en skuld överläts skilja sig från uppskattningen som gjordes per rapportdagen eftersom marknadsaktörernas uppfattningar om värdet med tiden har förändrats.

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter

Inhämta en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll (se punkt 13)

A19. Punkterna 19–27 i ISA 315 (omarbetad 2019) kräver att revisorn inhämtar en förståelse av vissa förhållanden rörande företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll. Kraven i punkt 13 i denna ISA rör mer specifikt uppskattningar i redovisningen och bygger på de bredare kraven i ISA 315 (omarbetad 2019).

Skalbarhet

A20. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns åtgärder för att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll, med avseende på företagets uppskattningar i redovisningen, kan i större eller mindre utsträckning vara beroende av i vilken omfattning det eller de enskilda förhållandena gäller i det enskilda fallet. Exempel: företaget kan ha få transaktioner eller andra händelser eller situationer som ger upphov till behovet av uppskattningar i redovisningen, kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan vara enkla att tillämpa och det kanske inte finns några relevanta faktorer som rör regelverk. Ett annat exempel är när uppskattningarna kanske inte kräver några betydelsefulla bedömningar och processen för att göra uppskattningarna kan vara

mindre komplicerad. I dessa omständigheter kan uppskattningarna omfattas eller påverkas i mindre utsträckning av osäkerhet i uppskattningen, komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer och det kan vara färre identifierade kontroller i kontrollaktivitetskomponenten. Om så är fallet är revisorns riskidentifierings- och riskbedömningsåtgärder sannolikt mindre omfattande och kan utföras främst genom frågor till personer i företagsledningen med ansvar för de finansiella rapporterna, såsom enkla walk-throughs av företagsledningens process för att göra uppskattningen (däribland när revisorn utvärderar om de identifierade kontrollerna i den processen har utformats på ett ändamålsenligt sätt och när han eller hon fastställer om kontrollerna har införts).

A21. I andra fall kan uppskattningarna i redovisningen kräva betydelsefulla bedömningar av företagsledningen och processen för att göra uppskattningarna kan vara komplex och inbegripa att komplexa modeller används. Dessutom kan företaget ha ett mer avancerat informationssystem och mer omfattande kontroller över uppskattningar. I dessa fall kan uppskattningarna omfattas eller påverkas i större utsträckning av osäkerhet i uppskattningen, subjektivitet, komplexitet eller andra inneboende riskfaktorer. Om så är fallet kommer karaktären på eller tidpunkten för revisorns riskbedömningsåtgärder sannolikt att skilja sig från, eller vara mer omfattande än, omständigheterna i punkt A20.

A22. Följande överväganden kan vara relevanta för företag med enkla verksamheter, vilket kan innefatta många mindre företag:

- Processer som är relevanta för uppskattningar i redovisningen kan vara okomplicerade eftersom affärsaktiviteterna är enkla eller de uppskattningar som krävs omfattas av en lägre grad av osäkerhet i uppskattningen.
- Uppskattningar i redovisningen kan genereras utanför huvudbok och reskontor, kontrollerna över utarbetande av dem kan vara begränsade och en ägare-företagsledare kan ha betydande inflytande över hur de fastställs. Ägarens-företagsledarens roll när uppskattningarna görs kan behöva beaktas av revisorn både när han eller hon identifierar riskerna för väsentliga felaktigheter och överväger risken för bristande objektivitet hos företagsledningen.

Företaget och dess miljö

Företagets transaktioner samt andra händelser eller situationer (se punkt 13 a)

A23. Förändrade omständigheter som kan ge upphov till behovet av, eller ändringar i, uppskattningar i redovisningen kan t.ex. innefatta om

- företaget har ingått nya typer av transaktioner,
- villkoren för transaktionerna har ändrats, eller
- nya händelser eller situationer har inträffat.

Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (se punkt 13 b)

A24. Att skaffa sig en förståelse av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ger revisorn en grund för diskussion med företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om hur företagsledningen har tillämpat kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som är relevanta för uppskattningarna i redovisningen och om revisorns bedömning av om de har tillämpats på rätt sätt. Denna förståelse kan också bistå revisorn i kommunikationen med styrelsen när revisorn anser att en betydande redovisningsprincip som är godtagbar enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, inte är det bästa valet med hänsyn till företagets omständigheter.³⁴

A25. När revisorn skaffar sig denna förståelse kan han eller hon försöka förstå om

- det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering
 - föreskriver vissa kriterier för redovisningen, eller metoder för mätningen av uppskattningar i redovisningen,

³⁴ ISA 260 (omarbetad), punkt 16 a.

- preciserar vissa kriterier som tillåter eller kräver värdering till verkligt värde, t.ex. genom att hänvisa till företagsledningens avsikter att genomföra vissa aktiviteter för en tillgång eller skuld, eller
- preciserar nödvändiga eller föreslagna upplysningar, däribland upplysningar rörande bedömningar, antaganden eller andra källor för osäkerhet avseende uppskattningar i redovisningen, och
- förändringar i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver förändringar i företagets redovisningsprinciper för uppskattningar i redovisningen.

Faktorer som rör regelverk (se punkt 13 c)

A26. Att skaffa sig en förståelse av eventuella faktorer som rör regelverk, som är relevanta för uppskattningar i redovisningen, kan hjälpa revisorn att identifiera tillämpliga regelverk (t.ex. regelverk som inrättats av tillsynsmyndigheter i bank- eller försäkringssektorerna) och att fastställa om sådana regelverk

- behandlar villkor för redovisningen, eller metoder för mätningen, av uppskattningar i redovisningen, eller innehåller vägledning om detta,
- preciserar, eller ger vägledning om, upplysningar utöver kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- ger en indikation på områden för vilka det kan finnas en risk för bristande objektivitet hos företagsledningen i fråga om att uppfylla kraven i regelverk, eller
- innehåller krav av tillsynsskäl som inte är förenliga med kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket kan tyda på potentiella risker för väsentliga felaktigheter. Exempel: vissa tillsynsmyndigheter kan sträva efter att uppnå miniminivåer för avsättningar för förväntade kreditförluster, som ligger över dem som krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Karaktären på de uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar som revisorn förväntar sig ska finnas i de finansiella rapporterna (se punkt 13 d)

A27. Att skaffa sig en förståelse av karaktären på de uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar som revisorn förväntar sig ska finnas i företagets finansiella rapporter hjälper revisorn att förstå grunden för mätningen för sådana uppskattningar och karaktären på och omfattningen av upplysningar som kan vara relevanta. En sådan förståelse ger revisorn en grund för diskussion med företagsledningen om hur företagsledningen gör uppskattningarna.

Företagets system för intern kontroll

Karaktären på och omfattningen av tillsyn och styrning (se punkt 13 e)

A28. Vid tillämpning av ISA 315 (omarbetad 2019)³⁵ kan revisorns förståelse av karaktären på och omfattningen av företagets tillsyn och styrning över företagsledningens process för att göra uppskattningar i redovisningen vara viktig för den utvärdering revisorn måste göra av huruvida

- företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, har utvecklat och upprätthållit en kultur präglad av ärlighet och etiskt agerande,
- företagets kontrollmiljö utgör en godtagbar grund för de andra komponenterna i företagets system för intern kontroll mot bakgrund av företagets art och storlek, och
- brister i kontrollen som har identifierats i kontrollmiljön underminerar de andra delarna i systemet för intern kontroll.

A29. Revisorn kan skaffa sig en förståelse av om styrelsen

- har skicklighet eller kunskap för att förstå egenskaperna för en viss metod eller modell som används för att göra uppskattningar i redovisningen, eller de risker som hänger samman med uppskattningen, t.ex. risker avseende metod eller informationsteknik som används till uppskattningarna,
- har skicklighet eller kunskap för att förstå om företagsledningen gjorde uppskattningarna i redovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,

ISA
ISQC
m.m.

³⁵ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 21 a.

- är oberoende från företagsledningen, har den information som krävs för att i rätt tid utvärdera hur företagsledningen gjorde uppskattningarna i redovisningen, och befo-genhet att ifrågasätta företagsledningens åtgärder när dessa åtgärder förefaller vara otillräckliga eller olämpliga,
- tillser företagsledningens process för att göra uppskattningar i redovisningen, däri-bland användningen av modeller, eller
- tillser de övervakningsaktiviteter företagsledningen genomför. Detta kan innefatta övervakning och granskning som är utformad för att identifiera och rätta eventuella brister i utformningen eller den effektiva funktionen hos kontroller över uppskatt-ningarna i redovisningen.

A30. Det kan vara viktigt att skaffa sig en förståelse av styrelsens tillsyn när det finns uppskattningar i redovisningen som

- kräver betydelsefull bedömning av företagsledningen för att hantera subjektivitet,
- har hög osäkerhet i uppskattningen,
- är komplexa att göra, t.ex. på grund av den omfattande användningen av informa-tionsteknik, stora datavolymer eller användning av flera datakällor eller antaganden med komplexa inbördes samband,
- har förändrats, eller borde ha förändrats, med avseende på metod, antaganden el-ler data jämfört med tidigare perioder, eller
- inbegriper betydelsefulla antaganden.

Företagsledningens tillämpning av specialiserade färdigheter eller kunskaper, däribland användning av specialist anlitad av företagsledningen (se punkt 13 f)

A31. Revisorn kan överväga om följande omständigheter ökar sannolikheten för att fö-retagsledningen behöver anlita en specialist.³⁶

- Den specialiserade karaktären på det förhållande som kräver uppskattning, t.ex. mätning av mineral- eller kolvätereserver i utvinningsbranscher eller utvärdering av det sannolika utfallet av att tillämpa komplexa avtalsvillkor.
- Den komplexa karaktären på de modeller som krävs för att tillämpa de relevanta kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket kan vara fallet vid vissa mätningar, t.ex. verkliga värden på Nivå 3.³⁷
- Att karaktären hos förhållandet, transaktionen eller händelsen som kräver en upp-skattning i redovisningen är ovanlig eller sällan förekommande.

Företagets riskbedömning (se punkt 13 g)

A32. Att förstå hur företagets riskbedömningsprocess identifierar och hanterar risker avseende uppskattningar i redovisningen kan hjälpa revisorn vid övervägande av föränd-ringar i

- kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering avseende uppskattning-ar i redovisningen,
- tillgängligheten eller karaktären på datakällor som är relevanta för uppskattningarna i redovisningen eller som kan påverka tillförlitligheten hos de data som används,
- företagets informationssystem eller IT-miljö, och
- nyckelpersoner.

A33. Förhållanden som revisorn kan överväga när han eller hon skaffar sig en förståelse av hur företagsledningen har identifierat och hanterar känsligheten för felaktigheter på grund av bristande objektivitet hos företagsledningen eller oegentligheter när den gör uppskattningar i redovisningen inbegriper om, och i så fall hur, företagsledningen

- lägger särskild vikt vid valet eller tillämpningen av de metoder, antaganden eller da-ta som används när uppskattningarna i redovisningen görs,
- bevakar nyckeltal som kan tyda på oväntade eller inkonsekventa resultat jämfört med historiska eller budgeterade resultat eller andra kända faktorer,

³⁶ ISA 500, punkt 8.

³⁷ Se t.ex. International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 *Värdering till verkligt värde*.

- identifierar ekonomiska eller andra incitament som kan utgöra motiv till bristande objektivitet,
- bevakar behovet av förändringar i de metoder, betydelsefulla antaganden eller data som används till uppskattningarna i redovisningen,
- inrättar lämplig tillsyn och genomgång av modeller som används till uppskattningarna i redovisningen, och
- kräver dokumentation av motivet till, eller en oberoende genomgång av, betydelsefulla bedömningar som använts när uppskattningar i redovisningen gjordes.

Företagets informationssystem med avseende på uppskattningar i redovisningen (se punkt 13 h i)

A34. De betydande transaktionsslag, händelser och situationer som faller inom tillämpningsområdet för punkt 13 h är samma som de betydande transaktionsslag, händelser och situationer avseende uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar som omfattas av punkt 25 a i ISA 315 (omarbetad 2019). När revisorn skaffar sig en förståelse av företagets informationssystem till den del som avser uppskattningar kan han eller hon överväga följande:

- Om uppskattningarna i redovisningen härrör från bokföringen av rutinmässiga och återkommande transaktioner eller om de härrör från transaktioner av engångskaraktär eller ovanliga transaktioner.
- Hur informationssystemen hanterar fullständigheten i uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar, särskilt när det gäller uppskattningar som rör skulder.

A35. Under revisionen kan revisorn komma att identifiera transaktionsslag, händelser eller situationer som ger upphov till behovet av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar som företagsledningen inte har identifierat. ISA 315 (omarbetad 2019) behandlar de omständigheter där revisorn identifierar risker för väsentliga felaktigheter som företagsledningen inte har identifierat, vilket innefattar att beakta följderna för revisorns utvärdering av företagets processer för riskbedömning.³⁸

Företagsledningens identifiering av relevanta metoder, antaganden och datakällor (se punkt 13 h ii a)

A36. Om företagsledningen har bytt metod för uppskattningar i redovisningen kan överväganden innefatta om den nya metoden t.ex. är mer lämplig, i sig är en reaktion på förändringar i miljön eller de omständigheter som påverkar företaget, eller på förändringar i kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller tillsynsmiljön, eller om företagsledningen har annat giltigt skäl.

A37. Om företagsledningen inte har bytt metod för att göra en uppskattning i redovisningen kan överväganden innefatta om den fortsatta användningen av tidigare metoder, antaganden och data är lämplig med hänsyn till den aktuella miljön eller de aktuella omständigheterna.

Metoder (se punkt 13 h ii a i)

A38. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan föreskriva den metod som ska användas för att göra en uppskattning i redovisningen. Men i många fall föreskriver inte det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering en enskild metod, eller också föreskriver eller tillåter ramverkets grund för mätning att alternativa metoder används.

Modeller

A39. Företagsledningen kan utforma och införa särskilda kontroller över modeller för uppskattningar i redovisningen, vare sig det är företagsledningens egen modell eller en extern modell. När modellen i sig har en högre grad av komplexitet eller subjektivitet, t.ex. en modell för förväntade kreditförluster eller redovisning till verkligt värde som an-

ISA
ISQC
m.m.

³⁸ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 22 b.

vänder indata på Nivå 3, kan det vara mer sannolikt att kontroller som hanterar denna komplexitet eller subjektivitet identifieras som relevanta för revisionen. När det finns en komplexitet i fråga om modeller är det också mer sannolikt att kontroller över dataintegritet är identifierade kontroller enligt ISA 315 (omarbetad 2019). Faktorer som kan vara lämpliga att överväga för revisorn när han eller hon skaffar sig en förståelse av modellen och hänförliga identifierade kontroller innefattar följande:

- Hur företagsledningen fastställer modellens relevans och riktighet.
- Validering eller test av modellen på historiska data, däribland om modellen valideras före användning och regelbundet valideras på nytt för att fastställa om den är fortsatt lämplig för den avsedda användningen. Företagets valideringsprocess för modellen kan omfatta utvärdering av
 - att modellen är teoretiskt rimlig,
 - att modellen är matematiskt riktig, och
 - att data är riktiga och fullständiga samt att data och antaganden som används i modellen är godtagbara.
- Hur modellen på rätt sätt ändras eller justeras i rätt tid vid förändringar på marknaden eller av andra omständigheter och om lämpliga förändringar görs i kontrollpolicyerna gällande modellen.
- Om justeringar, som också kallas övertäckning i vissa branscher, görs av modellens resultat och om sådana justeringar är godtagbara med hänsyn till omständigheterna enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. När justeringarna inte är godtagbara kan de vara tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen.
- Om modellen dokumenteras adekvat, däribland dess avsedda tillämpningar, begränsningar, nyckelparametrar, data och antaganden som krävs, resultaten av eventuell genomförd validering samt karaktären på och grunden för eventuella justeringar som görs av dess resultat.

Antaganden (se punkt 13 h ii a ii)

A40. Förhållanden som revisorn kan överväga när han eller hon skaffar sig en förståelse av hur företagsledningen valde de antaganden som används när uppskattningarna i redovisningen görs innefattar t.ex. följande:

- Grunden för företagsledningens val och den dokumentation som stöder valet av antaganden. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan innehålla kriterier eller vägledning som ska användas vid valet av antagande.
- Hur företagsledningen bedömer om antagandena är relevanta och fullständiga.
- I tillämpliga fall, hur företagsledningen fastställer att antagandena är förenliga med varandra, med dem som används i andra uppskattningar i redovisningen eller områden inom vilka företaget bedriver verksamhet eller andra förhållanden som är
 - inom företagsledningens kontroll (t.ex. antaganden om underhållsprogram som kan påverka uppskattningen av en tillgångs nyttjandeperiod) och om de är förenliga med företagets affärsplaner och den yttre miljön, och
 - utanför företagsledningens kontroll (t.ex. antaganden om räntesatser, dödlighetstal, möjliga rättsliga åtgärder eller åtgärder från tillsynsmyndigheter).
- Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering avseende upplysningar om antaganden.

A41. När det gäller uppskattningar av verkliga värden i redovisningen varierar antaganden i termer av datakällor och grunden för bedömningar som stöder dem, enligt följande:

- a. De som avspeglar vad marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av en tillgång eller skuld med utgångspunkt i marknadsdata från källor som är oberoende av det rapporterande företaget.
- b. De som avspeglar företagets egna bedömningar om vilka antaganden marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden med grund i bästa tillgängliga data med hänsyn till omständigheterna.

Men i praktiken kanske inte skillnaden mellan a och b alltid är tydlig och åtskillnaden mellan dem beror på förståelsen av datakällor och den bedömningsgrund som stöder antagandet. Företagsledningen kan dessutom behöva välja mellan ett antal olika antaganden som används av olika marknadsaktörer.

A42. Antaganden som används för att göra en uppskattning i redovisningen kallas betydelsefulla antaganden i denna ISA, om en rimlig förändring i antagandet skulle påverka värderingen av uppskattningen väsentligt. En känslighetsanalys kan vara till hjälp för att visa i vilken utsträckning värderingen varierar baserat på ett eller flera antaganden som används när uppskattningarna görs.

Inaktiva eller illikvida marknader

A43. När marknader är inaktiva eller illikvida kan revisorns förståelse av hur företagsledningen väljer antaganden innefatta förståelse av om företagsledningen har:

- Infört lämpliga principer för att anpassa tillämpningen av metoden i dessa omständigheter. Sådan anpassning kan innefatta att göra justeringar av modellen eller att utveckla nya modeller som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna.
- Resurser med de färdigheter eller kunskaper som krävs för att anpassa eller utveckla en modell, vid behov när läget är brådskande, däribland att välja värderingstekniker som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna.
- Resurser för att fastställa intervall med resultat, givet de osäkerhetsfaktorer som berörs, t.ex. genom att utföra en känslighetsanalys.
- Metoder för att bedöma hur, i tillämpliga fall, försämrade förhållanden på marknaden har påverkat företagets verksamhet, miljö och relevanta affärsrisker samt följderna för företagets uppskattningar i redovisningen, i sådana fall.
- En riktig förståelse av hur prisdata, och deras relevans, från vissa externa informationskällor kan variera i sådana omständigheter.

Data (se punkt 13 h ii a iii)

A44. Förhållanden som revisorn kan överväga när han eller hon skaffar sig en förståelse av hur företagsledningen väljer de data som är grunden för uppskattningarna i redovisningen innefattar:

- Karaktären på och källor för data, däribland information som inhämtas från en extern informationskälla.
- Hur företagsledningen utvärderar om data är lämpliga.
- Riktigheten och fullständigheten i data.
- Hur förenliga de data som används är med de data som använts i tidigare perioder.
- Komplexiteten i IT-applikationer eller andra delar av företagets IT-miljö som används för att inhämta och bearbeta data, däribland när detta innefattar att hantera stora datamängder.
- Hur data inhämtas, överförs och bearbetas och hur integriteten upprätthålls.

Hur företagsledningen förstår och hanterar osäkerhet i uppskattningen (se punkt 13 h ii b–13 h ii c)

A45. Förhållanden som kan vara lämpliga för revisorn att överväga avseende om och hur företagsledningen förstår graden av osäkerhet i uppskattningen innefattar t.ex. följande:

- Om, och i så fall hur, företagsledningen identifierade alternativa metoder, betydelsefulla antaganden eller datakällor som är lämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Om, och i så fall hur, företagsledningen beaktade alternativa utfall genom att t.ex. göra en känslighetsanalys för att bestämma effekten av förändringar i de betydelsefulla antaganden eller data som användes när uppskattningen i redovisningen gjordes.

ISA
ISQC
m.m.

A46. Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan precisera hur företagsledningens punktskattning ska väljas från de rimligt möjliga mätutfallen. Ramverk för finansiell rapportering kan fastslå att det tillämpliga beloppet är ett belopp som är valt på rätt sätt bland de rimligt möjliga mätutfallen och kan, i vissa fall, ange att det mest relevanta beloppet kan finnas i den mellersta delen av det intervallet.

A47. När det t.ex. gäller uppskattningar av verkliga värden anger IFRS 13³⁹ att om flera värderingstekniker används för att beräkna verkligt värde ska resultaten (dvs. angivanden av respektive verkliga värde) utvärderas med beaktande av rimligheten i intervallet med dessa värden. En värdering till verkligt värde är den punkt i intervallet som är mest representativ för verkligt värde med hänsyn till omständigheterna. I andra fall kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ange användning av ett sannolikhetsvägt genomsnitt av de rimligt möjliga mätutfallen, eller av det måtvärde som är mest sannolikt eller det som är mer sannolikt än inte sannolikt.

A48. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan föreskriva upplysningar eller upplysningsmål avseende uppskattningar i redovisningen och vissa företag kan välja att lämna ytterligare upplysningar. Dessa upplysningar eller upplysningsmål kan behandla t.ex.:

- Den uppskattningsmetod som använts, däribland varje tillämplig modell och grunden för valet av den.
- Information som kommer från modeller eller från andra beräkningar som använts för att bestämma uppskattningar som redovisats eller om vilka upplysningar lämnats i de finansiella rapporterna, däribland information avseende underliggande data och antaganden som används i dessa modeller, t.ex.
 - antaganden som utarbetats internt, eller
 - data, t.ex. räntesatser som påverkas av faktorer som ligger utanför företagets kontroll.
- Effekten av eventuella ändringar av uppskattningsmetod från föregående period.
- Källor för osäkerhet i uppskattningar.
- Information om verkligt värde.
- Information om känslighetsanalyser som härletts ur ekonomiska modeller som visar att företagsledningen har övervägt alternativa antaganden.

A49. I vissa fall kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräva särskilda upplysningar i fråga om osäkerhet i uppskattningarna, t.ex.:

- Upplysningar om de antaganden som gjorts om framtiden och andra stora källor för osäkerhet i uppskattningen som ger upphov till en större sannolikhet för eller storlek på väsentliga justeringar av de redovisade värdena på tillgångar och skulder efter periodens slut. Sådana krav kan beskrivas med termer som "Viktigaste källorna till osäkerhet i uppskattningen", eller "Viktiga uppskattningar i redovisningen". De kan avse uppskattningar i redovisningen som kräver företagsledningens svåraste, mest subjektiva eller komplexa bedömningar. Sådana bedömningar kan vara mer subjektiva och komplexa och därmed kan risken för en väsentlig följdändring av det redovisade värdet på tillgångar eller skulder öka, med antalet uppgiftsposter och antaganden som påverkar den möjliga framtida lösningen av osäkerhet i uppskattningen. Upplysningar som kan lämnas innefattar
 - antagandets karaktär eller andra källor till osäkerhet i uppskattningen,
 - redovisade värdenas känslighet för metoder och antaganden som använts, inklusive anledningarna till känsligheten,
 - det förväntade utfallet av en osäkerhet och intervallet med rimligt möjliga utfall avseende de redovisade värdena för de berörda tillgångarna och skulderna, och
 - en förklaring av ändringar som gjorts i tidigare antaganden rörande dessa tillgångar och skulder, om osäkerheten kvarstår.

³⁹ IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, punkt 63.

- Upplysningar om intervallet med möjliga utfall och de antaganden som använts för att fastställa intervallet.
- Upplysning om särskild information, t.ex.
 - information avseende betydelsen av uppskattningar av verkligt värde i redovisningen för företagets finansiella ställning och resultat, och
 - upplysningar om inaktiva eller illikvida marknader.
- Kvalitativa upplysningar, som exponeringar för risk och hur dessa uppstår, företagets mål, riktlinjer och rutiner för hantering av risk och de metoder som används för att mäta risken och eventuella ändringar av dessa kvalitativa begrepp från föregående period.
- Kvantitativa upplysningar, som i vilken utsträckning företaget är exponerat för risk, utifrån internt framtagna information till nyckelpersoner i företagsledningen, däribland kreditrisk, likviditetsrisk och marknadsrisk.

ISA
ISQC
m.m.

Identifierade kontroller av företagsledningens process för att göra uppskattningar i redovisningen (se punkt 13 i)

A50. Revisorns bedömning när han eller hon identifierar kontroller i kontrollaktivitetskomponenten och därmed behovet av att utvärdera utformningen av dessa kontroller och bedöma om de har införts, rör företagsledningens process som beskrivs i punkt 13 h ii. Revisorn kanske inte identifierar kontroller i förhållande till alla infallsvinklar i punkt 13 h ii.

A51. Som del av att identifiera kontrollerna samt utvärdera deras utformning och fastställa om de har införts kan revisorn överväga följande:

- Hur företagsledningen fastställer lämpligheten i de data som används för att utveckla uppskattningarna i redovisningen, däribland när företagsledningen använder en extern informationskälla eller data utanför huvudbok och reskontror.
- Granskning och godkännande av uppskattningar i redovisningen, däribland de antaganden eller data som används när dessa utarbetas, av lämpliga ledningsnivåer och, i tillämpliga fall, styrelsen.
- Uppdelningen av arbetsuppgifter mellan dem som har ansvaret för att göra uppskattningar i redovisningen och dem som har gjort åtaganden för företagets räkning beträffande de underliggande transaktionerna, däribland om ansvarsfördelningen på ett ändamålsenligt sätt tar hänsyn till karaktären på företaget och dess produkter eller tjänster. När det t.ex. gäller ett stort finansinstitut kan en relevant uppdelning av arbetsuppgifter innefatta en oberoende funktion med ansvar för uppskattning och verifiering av verkliga värden på företagets egna finansiella produkter, bemannad av personer vars ersättning inte är knuten till dessa produkter.
- Effektiviteten i utformningen av kontrollerna. Generellt kan det vara svårare för företagsledningen att utforma kontroller som hanterar subjektivitet och osäkerhet i uppskattningen på ett sätt som effektivt förhindrar, eller identifierar och rättar, väsentliga felaktigheter, än vad det är att utforma kontroller som hanterar komplexitet. Kontroller som hanterar subjektivitet och osäkerhet i uppskattningen kan behöva innehålla mer manuella inslag, vilket kan vara mindre tillförlitligt än automatiserade kontroller eftersom det är lättare för företagsledningen att kringgå, ignorera eller åsidosätta dessa. Effektiviteten i den delen av utformningen av kontroller som hanterar komplexitet kan variera beroende på skälet till och karaktären på komplexiteten. Det kan t.ex. vara enklare att utforma effektivare kontroller för en metod som rutinmässigt används eller för integriteten för data.

A52. När företagsledningen i omfattande utsträckning använder informationsteknik när uppskattningar i redovisningen görs, innefattar identifierade kontroller i kontrollaktivitetskomponenten sannolikt generella IT-kontroller och informationsbearbetningskontroller. Sådana kontroller kan hantera risker avseende:

- Om IT-applikationerna eller andra delar av IT-miljön har den kapacitet som krävs och är lämpligt konfigurerade för att bearbeta stora datamängder.

- Komplexa beräkningar vid tillämpning av en metod. När olika IT-applikationer krävs för att bearbeta komplexa transaktioner görs regelbundet avstämningar mellan IT-applikationerna, särskilt när IT-applikationerna inte har automatiserade gränssnitt eller kan vara föremål för manuell hantering.
- Om utformning och kalibrering av modeller återkommande utvärderas.
- Fullständiga och korrekta datautdrag avseende uppskattningar i redovisningen från företagets bokföring eller från externa informationskällor.
- Data, däribland det fullständiga och korrekta dataflödet genom företagets informationssystem, lämpligheten i eventuell modifiering av data som används till uppskattningar i redovisningen, upprätthållande av integritet och säkerhet för data.
- När externa informationskällor används, risker avseende bearbetning eller registrering av data.
- Om företagsledningen har kontroller kring åtkomst till, ändring i och underhåll av enskilda modeller för att upprätthålla en stark verifieringskedja av de godkända versionerna av modellerna och för att förhindra obehörig åtkomst till eller ändringar i dessa modeller.
- Om det finns godtagbara kontroller över överföring av information om uppskattningar i redovisningen till huvudboken, däribland godtagbara kontroller över bokföringsposter.

A53. I vissa branscher, t.ex. bank- eller försäkringssektorn, kan termen styrning användas för att beskriva aktiviteter i kontrollmiljön, företagets process för att övervaka systemet för intern kontroll och andra komponenter i systemet för intern kontroll, enligt beskrivning i ISA 315 (omarbetad 2019).⁴⁰

A54. För företag med en internrevisionsfunktion kan dess arbete vara särskilt värdefullt för revisorn när det gäller att skaffa sig en förståelse av

- karaktären på och omfattningen av företagsledningens användning av uppskattningar i redovisningen,
- utformningen och införandet av kontroller som hanterar riskerna avseende de data, antaganden och modeller som använts till uppskattningarna i redovisningen,
- vilka aspekter av företagets informationssystem som genererar de data som utgör grunden för uppskattningarna i redovisningen, och
- hur nya risker avseende uppskattningar i redovisningen identifieras, bedöms och hanteras.

Granska utfallet för eller göra en ny uppskattning av tidigare uppskattningar i redovisningen (se punkt 14)

A55. En granskning av utfallet för eller den nya uppskattningen av tidigare uppskattningar i redovisningen (efterhandsgranskning) är till hjälp vid identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter när tidigare uppskattningar får ett utfall genom överföring eller realisering av tillgången eller skulden under den aktuella perioden, eller om en ny uppskattning görs för den aktuella perioden. När revisorn gör en efterhandsgranskning kan han eller hon inhämta

- information om effektiviteten i företagsledningens tidigare uppskattningsprocess, från vilken revisorn kan inhämta revisionsbevis om den sannolika effektiviteten i företagsledningens aktuella process,
- revisionsbevis avseende förhållanden, t.ex. skälen till ändringar som kan kräva upplösningar i de finansiella rapporterna,

⁴⁰ ISA 315 (omarbetad 2019), bilaga 3.

- information avseende komplexiteten eller osäkerheten i uppskattningen beträffande uppskattningarna i redovisningen, och
- information avseende känsligheten hos uppskattningar i redovisningen för, eller information som kan vara ett tecken på, bristande objektivitet hos företagsledningen. Att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk bidrar till identifiering av sådana omissligheter eller förhållanden och fastställande av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder.

A56. En efterhandsgranskning kan ge revisionsbevis som stöder identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter för den aktuella perioden. En sådan efterhandsgranskning kan utföras av uppskattningar i redovisningen avseende föregående periods finansiella rapporter, eller kan utföras för flera perioder eller en kortare period (t.ex. halvårs- eller kvartalsvis). I vissa fall kan en efterhandsgranskning över flera perioder vara lämplig när utfallet för en uppskattning framkommer över en längre period.

ISA
ISQC
m.m.

A57. En efterhandsgranskning av företagsledningens bedömningar och antaganden avseende betydande uppskattningar i redovisningen krävs enligt ISA 240.⁴¹ Av praktiska skäl kan revisorns granskning av tidigare uppskattningar som görs som riskbedömning enligt denna ISA utföras tillsammans med den granskning som krävs enligt ISA 240.

A58. Baserat på revisorns tidigare bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter, t.ex. om den inneboende risken bedöms som högre för en eller flera risker för väsentliga felaktigheter, kan revisorn göra bedömningen att en mer utförlig efterhandsgranskning krävs. Som del av den utförliga efterhandsgranskningen kan revisorn ägna särskild uppmärksamhet, där det är praktiskt genomförbart, åt effekten av data och betydelsefulla antaganden som använts till de tidigare uppskattningarna i redovisningen. Å andra sidan kan revisorn t.ex. när det gäller uppskattningar som görs till följd av bokföring av rutinmässiga och återkommande transaktioner göra bedömningen att analytisk granskning är tillräcklig som riskbedömningsåtgärd för granskningens syfte.

A59. Syftet med mätningen av uppskattningar av verkligt värde i redovisningen och andra uppskattningar i redovisningen, baserat på aktuella förhållanden per mättidpunkten, handlar om uppfattningar om värde vid en viss tidpunkt, vilka kan förändras betydligt och snabbt när företagets verksamhetsmiljö förändras. Revisorn kan därför rikta in granskningen på att inhämta information som kan vara relevant när det gäller att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. Exempel: att skaffa sig en förståelse av förändringar i marknadsaktörers antaganden som har påverkat utfallet för en tidigare periods uppskattning av verkligt värde i redovisningen kan i vissa fall sannolikt inte ge relevanta revisionsbevis. I det fallet kan revisionsbevis inhämtas genom en förståelse av utfallen för antaganden (t.ex. kassaflödesprognoser) och en förståelse av effektiviteten i företagsledningens tidigare uppskattningsprocess som stöder identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter under den aktuella perioden.

A60. En skillnad mellan utfallet för en uppskattning i redovisningen och det belopp som har redovisats i föregående periods finansiella rapporter behöver inte nödvändigtvis innebära en felaktighet i föregående periods finansiella rapporter. Men en sådan skillnad kan utgöra en felaktighet om t.ex. skillnaden har sin grund i information som fanns tillgänglig för företagsledningen när den föregående periodens finansiella rapporter slutfördes eller som rimligen skulle kunna förväntas ha blivit inhämtade och beaktade inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.⁴² En sådan skillnad kan leda till ett ifrågasättande av företagsledningens process för beaktande av information när uppskattningen görs. Följden är att revisorn kan komma att göra en ny bedömning av eventuella planer på att granska de tillhörande kontrollerna och de tillhörande bedömningarna av kontrollrisken eller bestämma att mer övertygande revisionsbevis behöver

⁴¹ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkt 32 b ii.

⁴² ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkt 14.

inhämtas om förhållandet. Många ramverk för finansiell rapportering innehåller vägledning om att skilja förändringar i uppskattningar som utgör felaktigheter från förändringar som inte gör det, och det redovisningssätt som ska användas i varje fall.

Specialiserade färdigheter eller kunskaper (se punkt 15)

A61. Förhållanden som kan påverka revisorns fastställande av om uppdragsteamet behöver specialiserade färdigheter eller kunskaper innefattar t.ex.:⁴³

- Karaktären på uppskattningarna i redovisningen för ett visst företag eller en viss bransch (t.ex. mineralfyndigheter, jordbrukstillgångar, komplexa finansiella instrument, försäkringsavtal).
- Graden av osäkerhet i uppskattningen.
- Komplexiteten i den metod eller modell som används.
- Komplexiteten i de krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som har betydelse för uppskattningar i redovisningen, däribland om det finns områden som man vet är föremål för olika tolkningar eller praxis eller områden där det finns inkonsekvenser i hur uppskattningarna görs.
- De åtgärder som revisorn ämnar vidta för att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter.
- Behovet av bedömning i fråga om förhållanden som inte anges i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Graden av bedömning som behövs för att välja data och antaganden.
- Komplexiteten i och omfattningen av företagets användning av informationsteknik när uppskattningar i redovisningen görs.

Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av engagemanget hos personer med specialiserade färdigheter och kunskaper kan variera under en revision.

A62. Revisorn kanske inte har de specialiserade färdigheter eller kunskaper som krävs när det berörda förhållandet finns inom ett annat område än redovisning eller revision (t.ex. värderingskunskaper) och kan behöva anlita en specialist i revisionsarbetet.⁴⁴

A63. Många uppskattningar i redovisningen kräver inte specialiserade färdigheter eller kunskaper. T.ex. kanske inte specialiserade färdigheter eller kunskaper behövs för en enkel beräkning av inkurans i varulager. Men t.ex. vid förväntade kreditförluster för en bank eller en skuld i ett försäkringsavtal för ett försäkringsbolag drar revisorn sannolikt slutsatsen att det krävs specialiserade färdigheter eller kunskaper.

Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkterna 4, 16)

A64. Att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån avseende uppskattningar i redovisningen är viktigt för alla uppskattningar, inte endast för dem som redovisas i de finansiella rapporterna utan också för dem som inkluderas i noterna till de finansiella rapporterna.

A65. Punkt A42 i ISA 200 anger att ISA normalt hänvisar till "risk för väsentliga felaktigheter" i stället för inneboende risk och kontrollrisk separat. ISA 315 (omarbetad 2019) kräver en separat bedömning av inneboende risk och kontrollrisk för att få en grund för utformning och utförande av fortsatta granskningsåtgärder i syfte att hantera riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån⁴⁵, däribland betydande risker enligt ISA 330.

⁴³ ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter, punkt 14 och ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter, punkt 8 e.

⁴⁴ ISA 620 Användning av en specialist i revisionsarbetet.

⁴⁵ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 31 och 34.

A66. När revisorn identifierar riskerna för väsentliga felaktigheter och bedömer inneboende risk för uppskattningar i redovisningen enligt ISA 315 (omarbetad 2019)⁴⁶ måste han eller hon beakta de inneboende riskfaktorerna som påverkar känsligheten för väsentliga felaktigheter i påståenden, och på vilket sätt de gör det. Revisorns övervägande av de inneboende riskfaktorerna kan också ge information som kan användas för att

- bedöma sannolikheten för och storleken på felaktigheten (dvs. var inneboende risk bedöms på skalan för inneboende risk), och
- fastställa skälen till bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och att revisorns fortsatta granskningsåtgärder enligt punkt 18 hanterar dessa skäl.

De inbördes sambanden mellan inneboende riskfaktorer förklaras ytterligare i bilaga 1.

A67. Skälen till revisorns bedömning av inneboende risk på påståendenivån kan vara resultatet av en eller flera inneboende riskfaktorer avseende osäkerhet i uppskattningen, komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer. Exempel:

- Uppskattningar i redovisningen avseende förväntade kreditförluster är sannolikt komplexa eftersom de förväntade kreditförlusterna inte kan observeras direkt och kan kräva att en komplex modell används. Modellen kan använda komplexa historiska data och antaganden om framtida utveckling i olika företagsspecifika scenarier som kan vara svåra att förutsäga. Uppskattningar för förväntade kreditförluster omfattas också sannolikt av hög osäkerhet i uppskattningen och betydande subjektivitet när bedömningar görs om framtida händelser eller situationer. Liknande överväganden gäller skulder avseende försäkringsavtal.
- En uppskattning i redovisningen för en avsättning avseende inkurans för ett företag med många olika slags varutyper kan kräva komplexa system och processer, men kan innefatta liten grad av subjektivitet och graden av osäkerhet i uppskattningen kan vara låg, beroende på varulagrets karaktär.
- Andra uppskattningar i redovisningen kanske inte är komplicerade att göra men kan ha en hög osäkerhet i uppskattningen och kräva betydelsefull bedömning, t.ex. en uppskattning som kräver en enskild viktig bedömning om en skuld, för vilken beloppet är beroende av utgången av en rättstvist.

A68. Relevansen och betydelsen av inneboende riskfaktorer kan variera från en uppskattning till en annan. Därför kan inneboende riskfaktorer antingen enskilt eller sammantaget påverka enkla uppskattningar i redovisningen i en mindre utsträckning och revisorn kan identifiera färre risker eller bedöma att den inneboende risken ligger nära den lägre delen av skalan för inneboende risk.

A69. Omvänt kan inneboende riskfaktorer antingen enskilt eller sammantaget påverka komplexa uppskattningar i redovisningen i större utsträckning och leda till att revisorn bedömer att inneboende risk ligger på den högre delen av skalan för inneboende risk. För dessa uppskattningar kommer revisorns övervägande av effekterna av inneboende riskfaktorer sannolikt att direkt påverka antalet och karaktären på identifierade risker för väsentliga felaktigheter, bedömningen av sådana risker och i slutändan hur övertygande revisionsbevis som behövs för att hantera de bedömda riskerna. För dessa uppskattningar kan det också vara särskilt viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk.

A70. Händelser som inträffar efter datumet för de finansiella rapporterna kan ge ytterligare information som är relevant för revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. T.ex. kan utfallet för en uppskattning i redovisningen bli känt under revisionen. I sådana fall kan revisorn bedöma eller omvärdera bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån,⁴⁷ oavsett hur de inneboende riskfaktorerna påverkar hur känsliga påståenden är för felaktigheter med avseende på uppskattningen. Händelser som inträffar efter datumet för de finansiella rapporterna kan

ISA
ISQC
m.m.

⁴⁶ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 31 a.

⁴⁷ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 37.

också påverka revisorns val av ansats för att granska uppskattningen enligt punkt 18. T.ex. kan revisorn, när det handlar om en enkel upplupen bonus som är baserad på en enkel procentandel av ersättning till vissa medarbetare, dra slutsatsen att det ingår relativt lite komplexitet eller subjektivitet när uppskattningen görs och kan därför göra bedömningen att den inneboende risken på påståendenivån ligger nära den lägre delen av skalan för inneboende risk. Betalning av bonusar efter periodens slut kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.

A71. Revisorns bedömning av kontrollrisken kan göras på olika sätt beroende på vilka revisionstekniker eller -metoder som föredras. Bedömningen av kontrollrisk kan uttryckas genom kvalitativa kategorier (t.ex. kontrollrisk som bedöms som hög, medelstor, låg) eller i termer av revisorns förväntan på hur effektiva kontrollerna är på att hantera den identifierade risken, dvs. om revisorn planerar att förlita sig på att kontrollerna fungerar effektivt. Om t.ex. kontrollrisken bedöms vara hög blir revisorns bedömning att det inte går att förlita sig på att kontrollerna fungerar effektivt. Om kontrollrisken bedöms till en lägre nivå än hög, överväger revisorn om det går att förlita sig på att kontrollerna fungerar effektivt.

Osäkerhet i uppskattningen (se punkt 16 a)

A72. När revisorn beaktar i vilken utsträckning uppskattningen i redovisningen omfattas av osäkerhet i uppskattningen, kan han eller hon överväga:

- Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver:
 - Användning av en metod för att göra uppskattningen i redovisningen som har en hög grad av inneboende osäkerhet i uppskattningen. T.ex. kan ramverket för finansiell rapportering kräva användning av indata som inte är observerbara.
 - Användning av antaganden med en hög grad av inneboende osäkerhet i uppskattningen, t.ex. antaganden med en lång prognosperiod, antaganden som bygger på data som inte är observerbara och därför är svåra för företagsledningen att utarbeta, eller användning av olika antaganden som inbördes hänger ihop.
 - Upplysningar om osäkerhet i uppskattningen.
- Verksamhetsmiljön. Ett företag kan vara aktivt på en marknad som blir föremål för turbulens eller störningar (t.ex. på grund av stora valutakursrörelser eller inaktiva marknader) och uppskattningen kan därför vara beroende av data som inte är enkelt observerbara.
- Om det är möjligt (eller praktiskt genomförbart, i den mån det är tillåtet enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering) för företagsledningen
 - att göra en exakt och tillförlitlig prognos om den framtida realiseringen av en tidigare transaktion (t.ex. det belopp som ska betalas enligt ett villkorat avtalsvillkor), eller om förekomsten och effekten av framtida händelser eller situationer (t.ex. beloppet för en framtida kreditförlust eller det belopp till vilket ett försäkringsanspråk ska regleras och tidpunkten för regleringen), eller
 - att inhämta exakt och fullständig information om ett aktuellt förhållande (t.ex. information om värderingsattribut som skulle avspejla perspektivet hos marknadsaktörer per datumet för de finansiella rapporterna, för att utarbeta en uppskattning av verkligt värde).

A73. Storleken på det belopp som redovisas eller som upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna avseende en uppskattning i redovisningen är inte i sig ett tecken på att det är känsligt för felaktigheter eftersom uppskattningen t.ex. kan vara underskattad.

A74. I vissa omständigheter kan osäkerheten i uppskattningen vara så hög att det inte går att göra en rimlig uppskattning i redovisningen. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan innebära att det inte är tillåtet med redovisning av en sådan post i de finansiella rapporterna eller att den värderas till verkligt värde. I dessa fall kan det finnas

risker för väsentliga felaktigheter som inte endast avser om en uppskattning bör redovisas, eller om den bör värderas till verkligt värde, utan också om upplysningarna är rimliga. När det gäller sådana uppskattningar kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräva upplysning om uppskattningarna och den osäkerhet i uppskattningen som är förknippad med dem (se punkterna A112–A113, A143–A144).

A75. I vissa fall kan osäkerheten avseende en uppskattning i redovisningen leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. ISA 570 (omarbetad)⁴⁸ fastställer krav och ger vägledning i sådana situationer.

Komplexitet eller subjektivitet (se punkt 16 b)

I vilken utsträckning komplexitet påverkar val och tillämpning av metoden

A76. Vid beaktande av i vilken utsträckning valet och tillämpningen av den metod som använts för att göra uppskattningen i redovisningen påverkas av komplexitet, kan revisorn överväga följande:

- Behovet av specialiserade färdigheter eller kunskaper hos företagsledningen vilket kan tyda på att den metod som används för att göra uppskattningen i redovisningen har en inneboende komplexitet och att uppskattningen därför kan vara mer känslig för väsentliga felaktigheter. Det kan finnas en större känslighet för väsentliga felaktigheter när företagsledningen har utarbetat en modell internt och har relativt lite erfarenhet av att göra detta, eller använder en modell som tillämpar en metod som inte är etablerad eller allmänt använd i en viss bransch eller miljö.
- Karaktären på den grund för mätningen som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket kan leda till behov av en komplex metod som kräver flera källor med historiska och framtidsbaserade data eller antaganden, med flera inbördes samband dem emellan. T.ex. kan en avsättning för en förväntad kreditförlust kräva bedömningar om framtida kreditåterbetalningar och andra kassaflöden, baserat på övervägande av historiska erfarenheter och användning av framtidsbaserade antaganden. På liknande sätt kan värderingen av en skuld i ett försäkringsavtal kräva prognoser av bedömningar om framtida betalningar avseende försäkringsavtal baserat på historisk erfarenhet och aktuella och antagna framtida trender.

I vilken utsträckning komplexitet påverkar urval och tillämpning av data

A77. Vid beaktande av i vilken utsträckning urvalet och tillämpningen av de data som används till uppskattningen i redovisningen påverkas av komplexitet, kan revisorn överväga:

- Komplexiteten i processen att härleda data, med beaktande av datakällans relevans och tillförlitlighet. Data från vissa källor kan vara mer tillförlitliga än andra. Av sekretesskäl eller för att skydda företagets egendom kommer dessutom vissa externa informationskällor inte (eller inte helt) lämna ut information som kan vara relevant vid övervägande av tillförlitligheten i de data de tillhandahåller, t.ex. källor för de underliggande data de använde eller hur dessa data sammanställdes och bearbetades.
- Den inneboende komplexiteten i att upprätthålla integriteten för data. När det handlar om stora volymer data och flera datakällor kan det finnas en inneboende komplexitet i att upprätthålla integriteten för data som används för att göra en uppskattning i redovisningen.
- Behovet av att tolka komplexa avtalsvillkor. T.ex. kan fastställandet av in- eller utbetalningar från en kommersiell leverantör eller kundrabatter bero på mycket komplexa avtalsvillkor som kräver särskild erfarenhet eller kompetens att förstå eller tolka.

ISA
ISQC
m.m.

⁴⁸ ISA 570 (omarbetad) Fortsatt drift.

I vilken utsträckning subjektivitet påverkar val och tillämpning av metod, antaganden eller data

A78. Vid beaktande av i vilken utsträckning valet och tillämpningen av metod, antaganden eller data påverkas av subjektivitet, kan revisorn överväga följande:

- I vilken utsträckning det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte preciserar värderingsansatser, begrepp, tekniker och faktorer som ska användas i uppskattningsmetoden.
- Osäkerheten avseende belopp eller tidsperiod, däribland hur lång prognosperioden är. Belopp och tidsperiod är källor för inneboende osäkerhet i uppskattningen och innebär att företagsledningen måste använda bedömning vid valet av en punktskattning, vilket i sin tur skapar en möjlighet till bristande objektivitet hos företagsledningen. T.ex. kan en uppskattning i redovisningen som införlivar framåtblickande antaganden ha en hög grad av subjektivitet som kan vara känslig för bristande objektivitet hos företagsledningen.

Andra inneboende riskfaktorer (se punkt 16 b)

A79. Graden av subjektivitet avseende en uppskattning i redovisningen påverkar känsligheten hos uppskattningen för felaktigheter som beror på bristande objektivitet hos företagsledningen eller på övriga riskfaktorer avseende oegentligheter i den mån de påverkar de inneboende riskerna. När t.ex. en uppskattning omfattas av en hög grad av subjektivitet är uppskattningen sannolikt mer känslig för felaktigheter på grund av bristande objektivitet hos företagsledningen eller oegentligheter och detta kan leda till ett stort antal möjliga mätutfall. Företagsledningen kan välja en punktskattning från intervallet som är olämplig med beaktande av omständigheterna eller som på ett olämpligt sätt påverkas av oavsiktlig eller avsiktlig bristande objektivitet hos företagsledningen, och därför är felaktig. Vid fortsatta revisioner kan tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen som har identifierats vid revision av tidigare perioder påverka planering och riskbedömning för den innevarande perioden.

Betydande risker (se punkt 17)

A80. Revisorns bedömning av inneboende risk, som beaktar i vilken grad uppskattningen i redovisningen omfattas av, eller påverkas av osäkerhet i uppskattningen, komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer, hjälper revisorn att fastställa om några av de identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter utgör en betydande risk.

Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter

Revisorns fortsatta granskningsåtgärder (se punkt 18)

A81. När revisorn utformar och utför fortsatta granskningsåtgärder kan han eller hon använda någon av de tre granskningsansatser (enskilt eller i kombination) som anges i punkt 18. Exempel: när flera antaganden används för att göra en uppskattning i redovisningen kan revisorn besluta att använda olika granskningsansatser för varje granskat antagande.

Inhämta relevanta revisionsbevis vare sig de är styrkande eller motsägelsefulla

A82. Revisionsbevis består både av information som stöder och styrker företagsledningens påståenden och av eventuell information som motsäger dessa påståenden.⁴⁹ Att inhämta revisionsbevis på ett objektivt sätt kan innefatta att inhämta bevis från flera källor inom och utanför företaget. Men det finns inga krav på att revisorn ska göra uttömmande efterforskningar för att identifiera alla tänkbara källor för revisionsbevis.

⁴⁹ ISA 500, punkt A1.

A83. Enligt ISA 330 måste revisorn inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara.⁵⁰ Därför kan övervägandet av karaktären på eller mängden revisionsbevis vara viktigare när det bedöms att inneboende risker avseende en uppskattning i redovisningen ligger på den högre delen av skalan för inneboende risk.

Skalbarhet

A84. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns fortsatta granskningsåtgärder påverkas av t.ex. följande:

- De bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, som dels påverkar hur övertygande revisionsbevis som behövs, dels påverkar vilken ansats revisorn väljer för att granska en uppskattning i redovisningen. T.ex. kan de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter avseende existens eller värderingspåståendena vara lägre för en enkel upplupen bonus som betalas till medarbetare kort efter periodens slut. I det läget kan det vara mer praktiskt för revisorn att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom att utvärdera händelser som inträffat fram till datumet för revisors rapport, i stället för genom andra granskningsansatser.
- Skälen till de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

ISA
ISQC
m.m.

När revisorn avser att förlita sig på effektiviteten i kontroller (se punkt 19)

A85. Det kan vara lämpligt att granska effektiviteten i kontroller när den inneboende risken bedöms ligga på den högre delen av skalan för inneboende risk, vilket även innefattar betydande risker. Det kan vara fallet när uppskattningen i redovisningen omfattas av eller påverkas av en hög grad av komplexitet. När uppskattningen påverkas av en hög grad av subjektivitet och därför kräver betydelsefull bedömning av företagsledningen, kan inneboende begränsningar i effektiviteten i utformningen av kontroller leda till att revisorn fokuserar mer på substansgranskning än på att granska effektiviteten i kontroller.

A86. Vid fastställande av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningen av att kontroller fungerar effektivt med avseende på uppskattningar i redovisningen kan revisorn överväga faktorer som

- karaktären på, frekvensen för och antalet transaktioner,
- hur effektiv utformningen av kontrollerna är, däribland om kontrollerna är rätt utformade för att hantera den bedömda inneboende risken samt styrkan i styrningen,
- vikten av vissa kontroller för företagets övergripande kontrollmål och processer, däribland hur avancerade de informationssystem är som används som stöd för transaktionerna,
- övervakningen av kontroller och identifierade brister i intern kontroll,
- karaktären på de risker kontrollerna är avsedda att hantera, t.ex. kontroller avseende användningen av bedömning jämfört med kontroller över dataunderlag,
- kompetensen hos dem som arbetar med kontrollaktiviteterna,
- hur ofta kontrollaktiviteterna utförs, och
- bevis för att kontrollaktiviteterna utförs.

Enbart substansgranskning utgör inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

A87. I vissa branscher, t.ex. branschen för finansiella tjänster, använder företagsledningarna stor utsträckning IT i verksamheten. Det kan därför vara mer sannolikt att det finns risker avseende vissa uppskattningar i redovisningen för vilka det inte räcker med substansgranskning för att få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

⁵⁰ ISA 330, punkt 7 b och A19.

A88. De omständigheter där det kan finnas risker för vilka enbart substansgranskning inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån inbegriper följande:

- När det krävs kontroller för att minska risker avseende initiering, bokföring, bearbetning eller rapportering av information som inhämtats utanför huvudbok och reskontor.
- Information som stöder ett eller flera påståenden har initierats, bokförts, bearbetats eller rapporterats elektroniskt. Detta är sannolikt fallet när det handlar om stora mängder transaktioner eller data, eller när en komplex modell används, som kräver omfattande användning av IT för att säkerställa att informationen är riktig och fullständig. En komplex avsättning för förväntade kreditförluster kan krävas för ett finansinstitut eller ett elföretag. Exempel: när det gäller ett elföretag kan de data som används för att utarbeta avsättningen för förväntade kreditförluster bestå av många små saldon till följd av ett stort antal transaktioner. I den situationen kan revisorn dra slutsatsen att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis inte kan inhämtas utan granskning av kontrollerna över den modell som används för att utarbeta avsättningen för förväntade kreditförluster.

I dessa fall kan tillräckligheten och ändamålsenligheten hos revisionsbevis bero på effektiviteten i kontroller över uppgifternas riktighet och fullständighet.

A89. Som del av revisionen av de finansiella rapporterna för vissa företag (t.ex. en bank eller ett försäkringsföretag) kan lag eller annan författning kräva att revisorn utför ytterligare åtgärder avseende, eller för att uttala en bestyrkandeslutsats om, intern kontroll. I dessa och andra liknande omständigheter är det möjligt att revisorn kan använda information som inhämtats vid utförandet av sådana åtgärder som revisionsbevis, förutsatt att revisorn har fastställt om det har skett efterföljande ändringar som kan påverka dess relevans för revisionen.

Betydande risker (se punkt 20)

A90. När revisorns fortsatta granskningsåtgärder i syfte att hantera en betydande risk endast består av substansgranskning krävs enligt ISA 330⁵¹ att dessa åtgärder innefattar detaljgranskning. Denna detaljgranskning kan utformas och utföras enligt var och en av ansatserna som beskrivs i punkt 18 i denna ISA, baserat på revisorns professionella bedömning under omständigheterna. Exempel på detaljgranskning avseende betydande risker som rör uppskattningar i redovisningen innefattar följande:

- Undersökning, t.ex. att undersöka kontrakt för att styrka villkor eller antaganden.
- Omräkning, t.ex. att verifiera en modells matematiska riktighet.
- Avstämning av antaganden som använts i underlag, t.ex. information publicerad av tredje man.

Inhämta revisionsbevis från händelser som inträffat fram till datumet för revisors rapport (se punkt 21)

A91. Under vissa omständigheter kan det räcka att inhämta revisionsbevis från händelser som inträffat fram till datumet för revisors rapport för att få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna hantera riskerna för väsentliga felaktigheter. Exempel: försäljningen av ett komplett lager av en utgången produkt kort efter bokslutsdagen kan utgöra tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för uppskattningen av dess nettoförsäljningsvärde vid periodens slut. I andra fall kan det vara nödvändigt att använda den här granskningsansatsen tillsammans med en annan ansats i punkt 18.

A92. För vissa uppskattningar i redovisningen är det inte sannolikt att händelser som inträffar fram till datumet för revisors rapport utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för uppskattningen. Exempel: situationer eller händelser som avser vissa uppskattningar utvecklas endast över en längre period. Med tanke på syftet med mätningen

⁵¹ ISA 330, punkt 21.

av uppskattningar av verkligt värde i redovisningen, kanske uppgifter efter periodens slut inte avspeglar de händelser eller situationer som rådde på balansdagen och därmed är de kanske inte relevanta för bestämningen av uppskattningen av verkligt värde.

A93. Även om revisorn bestämmer sig för att inte använda den här granskningsansatsen när det gäller vissa uppskattningar i redovisningen måste revisorn följa ISA 560. ISA 560 kräver att revisorn ska utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har identifierat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, vilka kräver justering eller upplysning i de finansiella rapporterna⁵² samt att de avspeglas på lämpligt sätt i de finansiella rapporterna.⁵³ Eftersom bestämningen av många uppskattningar, utöver uppskattningar av verkligt värde, normalt beror på utfallet av framtida situationer, transaktioner eller händelser, är revisorns arbete enligt ISA 560 särskilt relevant.

ISA
ISQC
m.m.

Granska hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen (se punkt 22)

A94. Att granska hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen kan vara en lämplig ansats när t.ex.:

- Revisorns granskning av liknande uppskattningar i redovisningen i föregående periods finansiella rapporter tyder på att företagets process för aktuell period är lämplig.
- Uppskattningen i redovisningen bygger på ett stort antal poster av liknande karaktär, som var för sig inte är betydande.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering preciserar hur företagsledningen väntas göra uppskattningen i redovisningen. Detta kan t.ex. vara fallet när det gäller en avsättning för en förväntad kreditförlust.
- Uppskattningen i redovisningen är härledd ur rutinbearbetning av data.

Att granska hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen kan också vara en lämplig ansats när ingen av de andra granskningsansatserna passar, eller kan vara lämplig i kombination med en av de andra granskningsansatserna.

Ändringar i metoder, betydelsefulla antaganden och data från tidigare perioder (se punkterna 23 a, 24 a, 25 a)

A95. När en ändring från tidigare perioder i en metod, ett betydelsefullt antagande eller data inte bygger på nya omständigheter eller ny information, eller när betydelsefulla antaganden är oförenliga med varandra och med antaganden som används i andra uppskattningar i redovisningen, eller med hänförliga antaganden som används inom andra områden i företagets affärsverksamhet, kan revisorn behöva ha ytterligare diskussioner med företagsledningen om omständigheterna och kan, när han eller hon har det, ifrågasätta företagsledningen med avseende på lämpligheten i de använda antagandena.

Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen (se punkterna 23 b 24 b, 25 b)

A96. När revisorn identifierar tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen kan han eller hon behöva diskutera ytterligare med företagsledningen och kan behöva göra nya överväganden av om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats om att den metod, de antaganden eller data som använts var lämpliga och försvarbara med hänsyn till omständigheterna. Ett exempel på tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen avseende en viss uppskattning i redovisningen kan vara när företagsledningen har tagit fram ett lämpligt intervall för flera olika antaganden, och i varje enskilt fall användes antaganden från den del av intervallet som gav det mest gynnsamma mätutfallet.

⁵² ISA 560, punkt 6.

⁵³ ISA 560, punkt 8.

Metoder

Val av metod (se punkt 23 a)

A97. Relevanta överväganden för revisorn avseende den valda metodens lämplighet inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och, i tillämpliga fall, lämpligheten i ändringar från tidigare period kan innefatta

- om företagsledningens logiska grund för den valda metoden är lämplig,
- om metoden är lämplig med hänsyn till omständigheterna givet karaktären på uppskattningen i redovisningen, kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, andra tillgängliga värderingskoncept eller -tekniker, krav i regelverk samt den verksamhet, bransch och miljö i vilken företaget verkar,
- när företagsledningen har fastställt att olika metoder leder till ett antal avsevärt olika uppskattningar, hur företagsledningen har undersökt skälen till dessa skillnader, och
- om ändringen bygger på nya omständigheter eller ny information. Om så inte är fallet, är ändringen kanske inte rimlig eller inte i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Godtyckliga ändringar leder till inkonsekventa finansiella rapporter över tid och kan ge upphov till felaktigheter i de finansiella rapporterna eller vara ett tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen. (Se även punkterna A133–A136.)

Dessa frågor är viktiga när det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte föreskriver mätmetod eller tillåter flera metoder.

Komplexa modeller (se punkt 23 d)

A98. En modell, och tillhörande metod, är mer sannolikt komplex när

- det krävs specialiserade färdigheter eller kunskaper för att förstå och använda modellen, vilket innefattar att utforma modellen samt att välja och använda rätt data och antaganden,
- det är svårt att inhämta de data som ska användas i modellen eftersom det finns begränsningar i fråga om tillgänglighet eller observerbarhet för, eller åtkomst till, data, eller
- det är svårt att upprätthålla integriteten (t.ex. riktighet, konsekvens eller fullständighet) för data och antaganden som används i modellen på grund av flera värderingsattribut, flera inbördes samband mellan dem eller flera upprepningar av beräkningen.

A99. Förhållanden som revisorn kan överväga när företagsledningen använder en komplex modell innefattar t.ex. om:

- Modellen är validerad före användning, eller när det har skett en ändring i modellen, med återkommande genomgångar för att säkerställa att den fortfarande är lämplig för den avsedda användningen. Företagets valideringsprocess kan omfatta utvärdering av
 - att modellen är teoretiskt rimlig,
 - att modellen är matematiskt riktig,
 - att data och antaganden som används i modellen är riktiga och fullständiga, och
 - modellens utfall jämfört med faktiska transaktioner.
- Det finns lämpliga riktlinjer och rutiner för kontroll av ändringar.
- Företagsledningen använder lämpliga färdigheter och kunskaper när de använder modellen.

Dessa överväganden kan också vara användbara för en metod som inte innefattar komplexa modeller.

A100. Företagsledningen kan göra justeringar av resultatet av modellen för att uppfylla kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. I vissa branscher kallas dessa justeringar för övertäckning. När det gäller uppskattningar av verkligt värde i redovis-

ningen kan det vara relevant att överväga om eventuella justeringar av resultat för modellen avspeglar de antaganden marknadsaktörer skulle använda i liknande omständigheter.

Att upprätthålla integriteten i betydelsefulla antaganden och data som används när metoden tillämpas (se punkt 23 e)

A101. Att upprätthålla integriteten i betydelsefulla antaganden och data när metoden tillämpas handlar om att upprätthålla riktigheten och fullständigheten i data och antaganden genom alla stadier i informationsbearbetningen. Om integriteten inte kan upprätthållas kan det leda till att data och antaganden förvanskas, vilket kan ge upphov till felaktigheter. I detta hänseende kan relevanta överväganden för revisorn innefatta överväganden om huruvida data och antaganden omfattas av alla ändringar som företagsledningen haft för avsikt att göra, och att de inte omfattas av oavsiktliga ändringar, under aktiviteter som att mata in data, lagring, hämtning, överföring eller bearbetning.

ISA
ISQC
m.m.

Betydelsefulla antaganden (se punkt 24)

A102. Relevanta överväganden för revisorn avseende de betydelsefulla antagandenas lämplighet inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och, i tillämpliga fall, lämpligheten i ändringarna från föregående period kan innefatta

- företagsledningens logiska grund för valet av antagande,
- om antagandet är lämpligt med hänsyn till omständigheterna givet karaktären på uppskattningen i redovisningen, kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt den verksamhet, bransch och miljö i vilken företaget verkar, och
- om en ändring från tidigare perioder i valet av antaganden bygger på nya omständigheter eller ny information. När så inte är fallet, kanske ändringen inte är rimlig eller inte i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Godtyckliga ändringar av en uppskattning i redovisningen kan ge upphov till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna eller vara ett tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen (se punkterna A133–A136).

A103. Företagsledningen kan utvärdera alternativa antaganden eller utfall för uppskattningar i redovisningen, vilket kan ske genom olika ansatser, beroende på omständigheterna. En möjlig ansats är en känslighetsanalys. Den kan innebära att avgöra hur beloppet för en uppskattning varierar med olika antaganden. Även när det handlar om uppskattningar av verkligt värde i redovisningen kan det finnas variationer, eftersom olika marknadsaktörer använder olika antaganden. En känslighetsanalys kan leda till att ett antal utfallsscenarier utarbetas, som ibland beskrivs som en serie utfall av företagsledningen, inklusive "pessimistiska" och "optimistiska" scenarier.

A104. Genom den kunskap som revisorn skaffat sig under revisionen kan han eller hon ha fått kännedom om eller kan ha skaffat sig en förståelse av antaganden som används inom andra delar av företagets verksamhet. Sådana förhållanden kan t.ex. innefatta affärsprospekt, antaganden i strategidokument och framtida kassaflöden. Om den ansvariga revisorn har utfört andra uppdrag åt företaget krävs dessutom enligt ISA 315 (omarbetad 2019)⁵⁴ att han eller hon ska överväga om den inhämtade informationen från de andra uppdragen är relevant när risker för väsentliga felaktigheter identifieras. Den här informationen kan också vara värdefull att överväga vid bedömning av om betydelsefulla antaganden är förenliga med varandra och med dem som används i andra uppskattningar i redovisningen.

A105. Hur tillämpliga de betydelsefulla antagandena är inom ramen för kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan bero på företagsledningens avsikt och förmåga att genomföra vissa åtgärder. Företagsledningar dokumenterar ofta planer och syften som gäller vissa tillgångar eller skulder och det kan också finnas krav på detta i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Karaktären på och omfattningen

⁵⁴ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 15 b.

av de revisionsbevis som behöver inhämtas om företagsledningens avsikt och förmåga är en fråga om professionell bedömning. I tillämpliga fall kan revisorns åtgärder innefatta följande:

- Granskning av hur väl företagsledningen tidigare genomfört sina uttalade avsikter.
- Inspektion av skriftliga planer och annan dokumentation, däribland, i tillämpliga fall, formellt godkända budgetar, mandat eller protokoll.
- Frågor till företagsledningen om dess skäl till vissa åtgärder.
- Granskning av händelser efter balansdagen och fram till datumet för revisors rapport.
- Utvärdering av företagets förmåga att genomföra en viss åtgärd med hänsyn till företagets ekonomiska omständigheter, däribland konsekvenserna av dess befintliga åtaganden samt begränsningar i lagar och andra författningar eller avtal som kan påverka i vilken utsträckning företagsledningens åtgärder kan genomföras.
- Övervägande av om företagsledningen har uppfyllt eventuella dokumentationskrav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Men vissa ramverk för finansiell rapportering kanske inte tillåter att företagsledningens avsikter eller planer beaktas när en uppskattning i redovisningen görs. Detta är ofta fallet vid uppskattningar av verkligt värde i redovisningen, eftersom syftet med mätningen kräver att betydelsefulla antaganden avspeglar antaganden som marknadsaktörer använder.

Data (se punkt 25 a)

A106. Relevanta överväganden för revisorn avseende lämpligheten i de data som valts för användning inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och i tillämpliga fall, att ändringar från den föregående perioden är riktiga, kan innefatta

- företagsledningens logiska grund för valet av data,
- om data är lämpliga med hänsyn till omständigheterna givet karaktären på uppskattningen i redovisningen, kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt den verksamhet, bransch och miljö i vilken företaget verkar, och
- om ändringen från tidigare perioder i datakällor eller dataposter som valts, eller valda data, beror på nya omständigheter eller ny information. Om den inte gör det är den sannolikt inte rimlig eller i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Godtyckliga ändringar av en uppskattning i redovisningen leder till inkonsekventa finansiella rapporter över tid och kan ge upphov till felaktigheter i de finansiella rapporterna eller vara ett tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen (se punkterna A133–A136).

Relevans och tillförlitlighet i data (se punkt 25 c)

A107. När revisorn använder information som framställts av företaget krävs enligt ISA 500 att han eller hon utvärderar om informationen är tillräckligt tillförlitlig för revisorns syften, däribland vad som krävs med hänsyn till omständigheterna, när det gäller att inhämta revisionsbevis om informationens riktighet och fullständighet samt att utvärdera om informationen är tillräckligt exakt och utförlig för revisorns syften.⁵⁵

Komplexa juridiska eller avtalsenliga villkor (se punkt 25 d)

A108. Åtgärder som revisorn kan överväga när uppskattningen i redovisningen bygger på komplexa juridiska eller avtalsenliga villkor innefattar att

- överväga om specialiserade färdigheter eller kunskaper behövs för att förstå eller tolka avtalet,
- ställa frågor till företagets juridiska rådgivare avseende de juridiska eller avtalsenliga villkoren, och
- inspektera de underliggande avtalen för att

⁵⁵ ISA 500, punkt 9.

- utvärdera det underliggande affärssyftet med transaktionen eller avtalet, och
- överväga om villkoren för avtalen är förenliga med företagsledningens förklaringar.

Företagsledningens val av en punktskattning med tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen

Företagsledningens steg för att förstå och hantera osäkerhet i uppskattningen (se punkt 26 a)

A109. Relevanta överväganden avseende om företagsledningen har vidtagit lämpliga åtgärder för att förstå och hantera osäkerhet i uppskattningen kan innefatta om företagsledningen har

- a. förstått osäkerheten i uppskattningen, genom att identifiera källorna, och bedömt graden av inneboende variation i mätutfallen och det resulterande intervallet med rimligt möjliga värderingsutfall,
- b. identifierat i vilken utsträckning, under värderingsprocessen, komplexitet eller subjektivitet påverkar risken för väsentliga felaktigheter och hanterat den resulterande risken för felaktigheter genom att tillämpa
 - i. lämpliga färdigheter och kunskaper i att göra uppskattningar i redovisningen, och
 - ii. professionellt omdöme, däribland genom att identifiera och hantera känslighet för bristande objektivitet hos företagsledningen, och
- c. hanterat osäkerhet i uppskattningen genom att på rätt sätt välja företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar som beskriver osäkerheten i uppskattningen.

Valet av företagsledningens punktskattning, med tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen (se punkt 26 b)

A110. Förhållanden som kan vara relevanta när det gäller valet av företagsledningens punktskattning och utarbetandet av tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen innefattar om:

- Valet av de metoder och data som använts gjordes på rätt sätt, däribland när det fanns alternativa metoder för att göra uppskattningen i redovisningen och alternativa datakällor var tillgängliga.
- Värderingsattribut som användes var lämpliga och fullständiga.
- De antaganden som användes valdes från ett intervall med rimligt möjliga belopp och fick stöd av tillämpliga data som är relevanta och tillförlitliga.
- De data som användes var korrekta, relevanta och tillförlitliga, och att integriteten för data upprätthölls.
- Beräkningarna gjordes enligt metoden och var matematiskt riktiga.
- Företagsledningens punktskattning är korrekt vald från rimligt möjliga mätutfall.
- De tillhörande upplysningarna på lämpligt sätt beskriver beloppet som en uppskattning och förklarar karaktären på och begränsningarna i uppskattningsprocessen, däribland variationen i rimligt möjliga mätutfall.

A111. Relevanta överväganden för revisorn när det gäller lämpligheten i företagsledningens punktskattning kan innefatta följande:

- När kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering föreskriver vilken punktskattning som ska användas efter övervägande av de alternativa utfallen och antagandena eller föreskriver en viss mätmetod: om företagsledningen har följt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- När det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte har preciserat hur valet av ett belopp från rimligt möjliga mätutfall ska göras: om företagsledningen har använt bedömningar, med beaktande av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

ISA
ISQC
m.m.

A112. Relevanta överväganden för revisorn avseende företagsledningens upplysningar om osäkerhet i uppskattningen innefattar kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket kan innefatta följande:

- Upplysningar som beskriver beloppet som en uppskattning och förklarar karaktären på och begränsningarna i uppskattningsprocessen, däribland variationen i rimligt möjliga måtutfall. Ramverket kan också kräva ytterligare upplysningar för att ett upplysningsmål ska vara uppfyllt.⁵⁶
- Upplysningar om betydande redovisningsprinciper som rör uppskattningar i redovisningen. Beroende på omständigheterna kan relevanta redovisningsprinciper innefatta förhållanden som de särskilda principer, grunder, konventioner, bestämmelser och praxis som tillämpas vid upprättande och presentation av uppskattningar i de finansiella rapporterna.
- Upplysningar om betydelsefulla eller avgörande bedömningar (t.ex. sådana som hade den mest betydande effekten på de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna) samt betydande framåtblickande antaganden eller andra källor för osäkerhet i uppskattningen.

I vissa fall kan ytterligare upplysningar förutom dem som uttryckligen krävs av ramverket för finansiell rapportering behövas för att uppnå en rättvisande bild, eller när det gäller ett regelstyrt ramverk, för att de finansiella rapporterna inte ska vara vilseledande.

A113. I ju högre grad en uppskattning i redovisningen omfattas av osäkerhet i uppskattningen, desto mer sannolikt är det att riskerna för väsentliga felaktigheter kommer att bedömas som högre, och desto mer övertygande måste därför revisionsbevisen vara för att det enligt punkt 35 ska gå att fastställa om företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller om de är felaktiga.

A114. Om revisorns övervägande av osäkerhet i uppskattningen avseende en uppskattning i redovisningen med tillhörande upplysning krävde betydande uppmärksamhet av revisorn kan detta utgöra ett särskilt betydelsefullt område.⁵⁷

När företagsledningen inte har vidtagit lämpliga åtgärder för att förstå och hantera osäkerhet i uppskattningen (se punkt 27)

A115. När revisorn fastställer att företagsledningen inte har vidtagit lämpliga åtgärder för att förstå och hantera osäkerhet i uppskattningen kan ytterligare åtgärder som revisorn kan begära att företagsledningen vidtar för att förstå osäkerhet i uppskattningen innefatta t.ex. att överväga alternativa antaganden eller göra en känslighetsanalys.

A116. Vid övervägande av om det är praktiskt genomförbart att utarbeta en punktskattning eller ett intervall kan revisorn behöva beakta t.ex. om revisorn kan göra detta utan att äventyra kraven på oberoende. Detta kan innefatta relevanta yrkesetiska krav som behandlar förbud mot att ta på sig ledningsansvar.

A117. Om revisorn, efter att ha beaktat företagsledningens hantering, bestämmer att det inte är praktiskt genomförbart att utarbeta revisorns punktskattning eller intervall, måste revisorn utvärdera effekterna på revisionen eller revisionsuttalandet avseende de finansiella rapporterna enligt punkt 34.

⁵⁶ IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, punkt 92.

⁵⁷ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

Utarbета revisorns punktskattning eller revisorns intervall (se punkterna 28–29)

A118. Att utarbета revisorns punktskattning eller intervall för att utvärdera företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar om osäkerhet i uppskattningen kan vara en lämplig ansats t.ex. när

- revisorns granskning av liknande uppskattningar i redovisningen i föregående periods finansiella rapporter tyder på att företagets process för aktuell period inte förväntas vara effektiv,
- företagets kontroller inom och över företagsledningens process för att göra uppskattningar i redovisningen inte är väl utformade eller korrekt implementerade,
- händelser eller transaktioner mellan periodens slut och datumet för revisors rapport inte har beaktats på rätt sätt, när det är lämpligt att företagsledningen gör detta och dessa händelser eller transaktioner verkar motsäga företagsledningens punktskattning,
- det finns lämpliga alternativa antaganden om eller källor för relevanta data som kan användas för att utarbета revisorns punktskattning eller intervall, eller
- företagsledningen inte har vidtagit godtagbara åtgärder för att förstå eller hantera osäkerheten i uppskattningen (se punkt 27).

A119. Beslutet att utarbета en punktskattning eller ett intervall kan också påverkas av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, som kan föreskriva vilken punktskattning som ska användas efter överväganden av alternativa utfall och antaganden, eller föreskriva en särskild mätmetod (t.ex. användning av ett diskonterat sannolikhetsvägt väntevärde eller det mest sannolika utfallet).

A120. Revisorns beslut om huruvida han eller hon ska utarbета en punktskattning i stället för ett intervall kan bero på karaktären på uppskattningen och revisorns bedömning med hänsyn till omständigheterna. T.ex. kan karaktären på uppskattningen vara sådan att det förväntas mindre variation i de rimligt möjliga utfallen. I de här omständigheterna kan det vara en effektiv ansats att utarbета en punktskattning, särskilt när den kan utarbetas med större precision.

A121. Revisorn kan utveckla en punktskattning eller ett intervall på olika sätt, t.ex. genom att

- använda en annan modell än den företagsledningen använt, t.ex. en som är kommersiellt tillgänglig för användning i en viss sektor eller bransch, en internt utvecklad modell eller en modell utvecklad av revisorn,
- använda företagsledningens modell men utarbета andra antaganden eller datakällor än dem som företagsledningen har använt,
- använda revisorns egen metod men utarbета andra antaganden än dem som företagsledningen har använt,
- anställa eller anlita en person med specialiserad sakkunskap för att utveckla eller tillämpa en modell eller för att tillhandahålla relevanta antaganden, eller
- överväga andra jämförbara situationer, transaktioner eller händelser, eller där det är relevant, marknader för jämförbara tillgångar eller skulder.

A122. Revisorn kan också utarbета en punktskattning eller ett intervall för endast en del av uppskattningen i redovisningen (t.ex. för ett visst antagande eller när bara en del av uppskattningen ger upphov till en risk för väsentliga felaktigheter).

A123. När revisorn använder sina egna metoder, antaganden eller data för att utarbета en punktskattning eller ett intervall kan han eller hon få bevis om lämpligheten i företagsledningens metoder, antaganden eller data. Om t.ex. revisorn använder sina egna antaganden när han eller hon tar fram ett intervall i syfte att utvärdera rimligheten i företagsledningens punktskattning kan revisorn också skapa sig en åsikt om huruvida företagsledningens bedömningar vid valet av de betydelsefulla antaganden som använts till uppskattningen i redovisningen tyder på bristande objektivitet hos företagsledningen.

A124. Kravet i punkt 29 a på revisorn att fastställa att intervallet endast innehåller belopp som har stöd av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis innebär inte att revisorn förväntas inhämta revisionsbevis som stöder varje möjligt utfall i intervallet individuellt. I stället kommer revisorn sannolikt att inhämta bevis för att fastställa att punkterna vid båda ändarna av intervallet är rimliga med hänsyn till omständigheterna, och därmed ger stöd för att de belopp som ligger mellan dessa två punkter också är rimliga.

A125. Storleken på revisorns intervall kan vara multiplar av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet, särskilt när väsentligheten bygger på rörelseresultat (t.ex. intäkter före skatt) och detta mått är relativt litet jämfört med tillgångar eller andra balansräkningsmått. Den här situationen uppstår mer troligt i omständigheter där osäkerheten i uppskattningen i redovisningen i sig är multiplar av väsentlighet, vilket är vanligare för vissa typer av uppskattningar eller i vissa branscher, t.ex. försäkring och bank, där det är vanligare med en hög grad av osäkerhet i uppskattningen och det kan finnas särskilda krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i det avseendet. Baserat på de utförda åtgärderna och inhämtade revisionsbevisen enligt kraven i denna ISA kan revisorn dra slutsatsen att ett intervall som består av multiplar av väsentlighet enligt revisorns bedömning är lämpligt med hänsyn till omständigheterna. När detta är fallet blir revisorns utvärdering av rimligheten i upplysningarna om osäkerhet i uppskattningen allt viktigare, särskilt utvärderingen av om dessa upplysningar på lämpligt sätt förmedlar den höga graden av osäkerhet i uppskattningen och intervallet med möjliga utfall. Punkterna A139–A144 innehåller ytterligare överväganden som kan vara relevanta i de här omständigheterna.

Andra överväganden avseende revisionsbevis (se punkt 30)

A126. Information som ska användas som revisionsbevis kan, när det gäller risken för väsentliga felaktigheter avseende uppskattningar i redovisningen, vara framställd av företaget, ha upprättats genom användning av en specialist anlitad av företagsledningen eller komma från en extern informationskälla.

Externa informationskällor

A127. Enligt förklaring i ISA 500⁵⁸ påverkas tillförlitligheten i information från en extern informationskälla av dess källa, dess karaktär och de omständigheter som gällde när den inhämtades. Följden är att karaktären på och omfattningen av revisorns fortsatta granskningsåtgärder i syfte att överväga tillförlitligheten i informationen som användes till uppskattningen i redovisningen kan variera, beroende på karaktären på dessa faktorer. Exempel:

- När marknads- eller branschdata, priser eller prisrelaterade data inhämtas från en enskild extern informationskälla, som är specialiserad på sådan information, kan revisorn hämta ett pris från en alternativ oberoende källa i jämförelsesyfte.
- När marknads- eller branschdata, priser eller prisrelaterade data inhämtas från flera oberoende externa informationskällor och visar samstämmighet mellan dessa källor, kanske revisorn behöver mindre bevis för tillförlitligheten i de data som kommer från en enskild källa.
- När information som inhämtats från flera olika informationskällor tyder på divergerande marknadsperspektiv kan revisorn försöka förstå skälen till de spridda perspektiven. Variationen kan vara en följd av att man använt olika metoder, antaganden eller data. T.ex. kan en källa använda aktuella priser och en annan använda framtida priser. När variationen beror på osäkerhet i uppskattningen måste revisorn enligt punkt 26 b inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida, inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, de upplys-

⁵⁸ ISA 500, punkt A31.

ningar i de finansiella rapporterna som beskriver osäkerheten i uppskattningarna är rimliga. I dessa fall är professionell bedömning också viktig vid övervägande av information om de använda metoderna, antagandena eller data.

- När information som inhämtats från en extern informationskälla har utarbetats av den källan genom användning av dess egna modeller. Punkt A33 f i ISA 500 ger relevant vägledning.

A128. När det gäller uppskattningar av verkligt värde i redovisningen kan ytterligare överväganden av relevans och tillförlitlighet för information från externa informationskällor innefatta

- a. om verkliga värden bygger på handel i samma instrument eller priser på en aktiv marknad,
- b. när de verkliga värdena bygger på transaktioner i jämförbara tillgångar eller skulder, hur dessa transaktioner identifieras och bedöms vara jämförbara,
- c. när det inte finns transaktioner i vare sig tillgången eller skulden eller jämförbara tillgångar eller skulder, hur informationen utarbetades, däribland om de indata som har utarbetats och använts motsvarar de antaganden som marknadsaktörer skulle använda när de prissätter tillgången eller skulden, i tillämpliga fall, och
- d. när värderingen till verkligt värde bygger på ett pris från en mäklare, om mäklarens pris
 - i. kommer från en marknadsгарant som handlar i samma typ av finansiellt instrument,
 - ii. är bindande eller icke bindande, med större vikt på priser som bygger på bindande anbud, och
 - iii. avspeglar marknadsförhållanden per datumet för de finansiella rapporterna, när detta krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

ISA
ISQC
m.m.

A129. När information från en extern informationskälla används som revisionsbevis, kan ett relevant övervägande för revisorn vara om information kan inhämtas, eller om informationen är tillräckligt detaljerad, för att förstå de metoder, antaganden och andra data som använts av den externa informationskällan. Det här kan omfattas av begränsningar i vissa avseenden och kan därmed påverka revisorns övervägande av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder att utföra. T.ex. ger pristjänster ofta information om sina metoder och antaganden baserat på tillgångsslag och inte på enskilda värdepapper. Mäklare lämnar ofta endast begränsad information om sina indata och antaganden när de ger indikativa priser för enskilda värdepapper. Punkt A33 g i ISA 500 ger vägledning om begränsningar hos externa informationskällor som tillhandahåller informationsunderlag.

Specialist anlitad av företagsledningen

A130. Om en specialist anlitad av företagsledningen gör eller identifierar antaganden avseende uppskattningar i redovisningen blir dessa företagsledningens antaganden när de används av företagsledningen i en uppskattning. Därmed tillämpar revisorn relevanta krav i denna ISA på dessa antaganden.

A131. Om en specialist anlitad av företagsledningen i sitt arbete använder metoder eller datakällor rörande uppskattningar i redovisningen, eller utarbetar eller tillhandahåller iakttagelser eller slutsatser avseende en punktskattning eller tillhörande upplysningar för införande i de finansiella rapporterna, kan kraven i punkterna 21–29 i denna ISA vara till hjälp när revisorn tillämpar punkt 8 c i ISA 500.

Servicebyråer

A132. ISA 402⁵⁹ behandlar revisorns förståelse av de tjänster som tillhandahålls av en servicebyrå, däribland intern kontroll, samt revisorns hantering av bedömda risker för väsentliga felaktigheter. När företaget använder en servicebyrås tjänster för att göra uppskattningar i redovisningen kan kraven och vägledningen i ISA 402 därför vara till hjälp när revisorn tillämpar kraven i denna ISA.

Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen (se punkt 32)

A133. Bristande objektivitet hos företagsledningen kan vara svår att upptäcka på kon-tonivå och kan kanske bara identifieras när revisorn överväger grupper med uppskattningar i redovisningen, samtliga uppskattningar aggregerat, eller när den observeras över ett antal räkenskapsperioder. Om t.ex. uppskattningar i de finansiella rapporterna anses vara rimliga var för sig, men företagsledningens punktskattning konsekvent har en tendens att ligga i den delen av revisorns intervall med rimliga utfall som ger ett mer gynnsamt utfall i den finansiella rapporteringen för företagsledningen, kan detta tyda på bristande objektivitet hos företagsledningen.

A134. Exempel på tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen med avseende på uppskattningar i redovisningen inkluderar:

- Ändring i en uppskattning i redovisningen, eller metoden för att göra den, när företagsledningen har gjort en subjektiv bedömning att omständigheterna har förändrats.
- Urval eller utarbetande av betydelsefulla antaganden eller data som ger en punktskattning som gynnar företagsledningens mål.
- Val av en punktskattning som kan utvisa ett optimistiskt eller pessimistiskt mönster.

När sådana tecken identifieras kan det finnas en risk för väsentliga felaktigheter antingen på påståendenivån eller rapportnivån. Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen utgör inte i sig felaktigheter när det handlar om att dra slutsatser om rimligheten i enskilda uppskattningar i redovisningen. Men i vissa fall kan revisionsbevisen peka på en felaktighet i stället för att bara vara ett tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen.

A135. Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen kan påverka revisorns slutsats avseende om revisorns riskbedömning och hänförlig hantering är fortsatt riktig. Revisorn kan också behöva överväga följderna för andra aspekter av revisionen, däribland behovet av att ytterligare ifrågasätta lämpligheten i företagsledningens bedömningar när uppskattningarna i redovisningen gjordes. Dessutom kan tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen påverka revisorns slutsats om huruvida de finansiella rapporterna som helhet är utan väsentliga felaktigheter, enligt diskussionen i ISA 700 (omarbetad).⁶⁰

A136. Dessutom måste revisorn enligt ISA 240 utvärdera om företagsledningens bedömningar och beslut när den gjorde uppskattningarna i redovisningen i de finansiella rapporterna tyder på bristande objektivitet som kan utgöra en väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter.⁶¹ Bedräglig finansiell rapportering genomförs ofta genom avsiktligt felaktiga uppskattningar, vilket kan innefatta att avsiktligt under- eller överskatta uppskattningar. Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen som också kan vara en riskfaktor för oegentligheter kan medföra att revisorn gör en ny bedömning om huruvida hans eller hennes riskbedömningar, särskilt bedömningen av risker för oegentligheter samt hanteringen av dessa, fortfarande är riktiga.

⁵⁹ ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitat en servicebyrå*.

⁶⁰ ISA 700 (omarbetad), punkt 11.

⁶¹ ISA 240, punkt 32 b.

Övergripande utvärdering baserat på utförda granskningsåtgärder (se punkt 33)

A137. När revisorn utför planerade granskningsåtgärder, kan de inhämtade revisionsbevisen leda till att revisorn ändrar andra planerade granskningsåtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning.⁶² När det gäller uppskattningar i redovisningen kan revisorn, när han eller hon utför granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis, få kännedom om information som skiljer sig betydligt från den information på vilken riskbedömningen grundades. T.ex. kan revisorn ha identifierat att det enda skälet till en bedömd risk för väsentlig felaktighet är den subjektivitet som inbegrips när uppskattningen görs. Men när revisorn utför åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter kan hon eller han upptäcka att uppskattningen är mer komplex än vad som ursprungligen antogs, vilket kan innebära ett ifrågasättande av bedömningen av risken för väsentliga felaktigheter (t.ex. kan det behövas en ny bedömning där den inneboende risken placeras på den högre delen av skalan för inneboende risk på grund av effekten av komplexitet) och därför kan revisorn behöva utföra ytterligare fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.⁶³

A138. När det gäller uppskattningar i redovisningen som inte har redovisats, kan revisorns utvärdering koncentreras särskilt på om redovisningskriterierna i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering har uppfyllts. När en uppskattning inte har redovisats och revisorn drar slutsatsen att denna behandling är riktig, kan vissa ramverk för finansiell rapportering kräva upplysningar om omständigheterna i noterna till de finansiella rapporterna.

Fastställa om uppskattningarna i redovisningen är rimliga eller felaktiga (se punkterna 9, 35)

A139. Vid fastställande av om, baserat på utförda granskningsåtgärder och inhämtade revisionsbevis, företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar är rimliga eller felaktiga:

- När revisionsbevisen ger stöd för ett intervall, kan intervallet vara brett och i vissa fall vara multiplar av väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet (se även punkt A125). Även om det kan vara lämpligt med ett brett intervall med hänsyn till omständigheterna, kan det tyda på att det är viktigt att revisorn på nytt överväger om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats avseende rimligheten för beloppen i intervallet.
- Revisionsbevisen kan ge stöd för en punktskattning som skiljer sig från företagsledningens punktskattning. I dessa omständigheter utgör skillnaden mellan revisorns punktskattning och företagsledningens punktskattning en felaktighet.
- Revisionsbevisen kan ge stöd för ett intervall som inte innefattar företagsledningens punktskattning. I dessa omständigheter är felaktigheten skillnaden mellan företagsledningens punktskattning och den närmaste punkten i revisorns intervall.

A140. Punkterna A110–A114 innehåller vägledning som hjälper revisorn vid utvärdering av företagsledningens val av punktskattning och tillhörande upplysningar för införande i de finansiella rapporterna.

A141. När revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefattar att granska hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen eller att utarbeta revisorns punktskattning eller intervall måste revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om upplysningar som beskriver osäkerhet i uppskattningen enligt punkterna 26 b och 29 b och andra upplysningar enligt punkt 31. Revisorn överväger sedan de revisionsbevis som har inhämtats om upplysningar som del av den övergripande utvärderingen, enligt punkt 35, av om uppskattningarna med tillhörande upplysningar är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, eller om de är felaktiga.

⁶² ISA 330, punkt A60.

⁶³ Se även ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 37.

A142. ISA 450 innehåller också vägledning om kvalitativa upplysningar⁶⁴ och när felaktigheter i upplysningar kan vara tecken på oegentligheter.⁶⁵

A143. När de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild innefattar revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild⁶⁶ övervägande av den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i de finansiella rapporterna samt av om de finansiella rapporterna med tillhörande noter återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild. När t.ex. en uppskattning i redovisningen omfattas av en högre grad av osäkerhet i uppskattningen kan revisorn bestämma att ytterligare upplysningar behövs för att uppnå en rättvisande bild. Om företagsledningen inte tar med sådana ytterligare upplysningar kan revisorn dra slutsatsen att de finansiella rapporterna innehåller en väsentlig felaktighet.

A144. ISA 705 (omarbetad)⁶⁷ innehåller vägledning om följderna för revisionsuttalandet när revisorn anser att företagsledningens upplysningar i de finansiella rapporterna är otillräckliga eller vilseledande, däribland t.ex. med avseende på osäkerhet i uppskattningen.

Skriftliga uttalanden från företagsledningen (se punkt 37)

A145. Skriftliga uttalanden från företagsledningen om särskilda uppskattningar i redovisningen kan innefatta uttalanden om

- att de betydelsefulla bedömningar som använts när uppskattningarna i redovisningen gjordes har beaktat all relevant information som företagsledningen känner till,
- att konsekvensen och lämpligheten i valet eller tillämpningen av de metoder, antaganden och data som företagsledningen använt till uppskattningarna i redovisningen,
- att antagandena på rätt sätt avspeglar företagsledningens avsikt och förmåga att vidta särskilda åtgärder för företagets räkning när detta är relevant för uppskattningarna i redovisningen och upplysningarna,
- att upplysningar som avser uppskattningar i redovisningen, däribland upplysningar som beskriver osäkerhet i uppskattningen, är fullständiga och rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- att lämpliga specialiserade färdigheter eller kunskaper har använts när uppskattningarna i redovisningen gjordes,
- att inga efterföljande händelser kräver justering av uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar i de finansiella rapporterna, och
- när de finansiella rapporterna inte innehåller redovisning av eller upplysning om uppskattningar i redovisningen, om lämpligheten i företagsledningens beslut att redovisnings- eller upplysningskriterierna i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte har uppfyllts.

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen eller andra relevanta parter (se punkt 38)

A146. När revisorn tillämpar ISA 260 (omarbetad) kommunicerar han eller hon till styrelsen sina åsikter om betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt avseende uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar.⁶⁸ Bilaga 2 innehåller förhållanden som särskilt gäller uppskattningar, som revisorn kan överväga att kommunicera till styrelsen.

⁶⁴ ISA 450, punkt A17.

⁶⁵ ISA 450, punkt A22.

⁶⁶ ISA 700 (omarbetad), punkt 14.

⁶⁷ ISA 700 (omarbetad), punkterna 22–23.

⁶⁸ ISA 260 (omarbetad), punkt 16 a.

A147. ISA 265 kräver att revisorn kommunicerar skriftligt med styrelsen rörande betydande brister i intern kontroll som identifierats under revisionen.⁶⁹ Sådana betydande brister kan innefatta brister som rör kontroller över

- val och tillämpning av betydande redovisningsprinciper samt val och tillämpning av metoder, antaganden och data,
- riskhanteringssystem med tillhörande system,
- dataintegritet, däribland när data kommer från en extern informationskälla, och
- användning, utveckling och validering av modeller, däribland modeller som kommer från en extern leverantör, och eventuella justeringar som kan krävas.

A148. Utöver att kommunicera med styrelsen kan det vara tillåtet för eller finnas krav på revisorn att kommunicera direkt med tillsyns- eller övervakningsmyndigheter. Sådan kommunikation kan vara till hjälp under revisionen eller vid vissa stadier, t.ex. när revisionen planeras eller när revisors rapport slutförs. I vissa jurisdiktioner kan t.ex. tillsynsmyndigheter för finansinstitut sträva efter att samarbeta med revisorer för att dela information om verksamheten och användningen av kontroller över aktiviteter i finansiella instrument, problem med att värdera finansiella instrument på inaktiva marknader, förväntade kreditförluster och försäkringsreserver, medan andra tillsynsmyndigheter kan sträva efter att förstå revisorns syn på betydande aspekter av företagets verksamhet, vilket innefattar företagets kostnadsuppskattningar. Den här kommunikationen kan hjälpa revisorn att identifiera, bedöma och hantera risker för väsentliga felaktigheter.

ISA
ISQC
m.m.

Dokumentation (se punkt 39)

A149. ISA 315 (omarbetad 2019)⁷⁰ och ISA 330⁷¹ innehåller krav och vägledning avseende dokumentation av revisorns förståelse av företaget, riskbedömningar och hantering av bedömda risker. Vägledningen bygger på kraven och vägledningen i ISA 230.⁷² När det gäller granskning av uppskattningar i redovisningen måste revisorn upprätta revisionsdokumentation om viktiga komponenter i förståelsen av företaget och dess miljö med avseende på uppskattningarna. Dessutom kan antagligen revisorns bedömningar av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter avseende uppskattningar samt hur revisorn hanterar dem, få ytterligare stöd av dokumentation av kommunikation med styrelsen.

A150. Vid dokumentation av kopplingen mellan revisorns fortsatta granskningsåtgärder och de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån enligt ISA 330 krävs enligt denna ISA att revisorn beaktar de angivna skälen till riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Dessa skäl kan avse en eller flera inneboende riskfaktorer eller revisorns bedömning av kontrollrisk. Men revisorn måste inte dokumentera hur varje inneboende riskfaktor beaktades vid identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter för varje enskild uppskattning i redovisningen.

A151. Revisorn kan också överväga att dokumentera:

- När företagsledningens tillämpning av metoden inbegriper komplexa modeller, om företagsledningens bedömningar har tillämpats konsekvent och, i tillämpliga fall, att utformningen av modellen uppfyller syftet med mätningen i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- När valet och tillämpningen av metoder, betydelsefulla antaganden eller data påverkas i högre grad av komplexitet, måste revisorn använda bedömning för att fastställa om det krävs specialiserade färdigheter eller kunskaper för att utföra riskbedöm-

⁶⁹ ISA 265, punkt 9.

⁷⁰ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 38 och A237–A241.

⁷¹ ISA 330, punkterna 28 och A63.

⁷² ISA 230, punkt 8 c.

ningen, utforma och utföra åtgärder i syfte att hantera dessa risker eller utvärdera de inhämtade revisionsbevisen. I sådana fall kan dokumentationen också inbegripa hur de färdigheter eller kunskaper som krävdes tillämpades.

A152. Punkt A7 i ISA 230 påpekar att, även om det inte finns något enskilt sätt för revisorn att dokumentera att han eller hon förhåller sig professionellt skeptisk, kan revisionsdokumentationen ändå ge bevis för att revisorn gör detta. När det t.ex. gäller uppskattningar i redovisningen, om de inhämtade revisionsbevisen innehåller bevis som både styrker och motsäger företagsledningens påståenden, kan dokumentationen ange hur revisorn utvärderade dessa bevis, däribland de professionella bedömningar som gjordes för att dra en slutsats avseende de inhämtade revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet. Exempel på andra krav i denna ISA för vilka dokumentation kan ge bevis om att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk innefattar

- punkt 13 d, avseende hur revisorn har tillämpat sin förståelse när han eller hon har utarbetat sin förväntning på uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar som ska finnas i företagets finansiella rapporter och om förväntningen skiljer sig från de finansiella rapporter som företagsledningen har upprättat,
- punkt 18, som kräver att fortsatta granskningsåtgärder ska utformas och utföras för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på ett sätt som inte är vinklat mot att inhämta revisionsbevis som kan vara styrkande eller mot att undanta revisionsbevis som kan vara motsägelsefulla,
- punkterna 23 b, 24 b, 25 b och 32 som behandlar tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen, och
- punkt 34, som behandlar revisorns övervägande av alla relevanta revisionsbevis, vare sig de är styrkande eller motsägelsefulla.

Bilaga 1 Inneboende riskfaktorer (se punkterna 2, 4, 12 c, A8, A66)

Inledning

1. Vid identifiering, bedömning och hantering av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån för en uppskattning i redovisningen med tillhörande upplysningar krävs enligt denna ISA att revisorn ska beakta i vilken grad uppskattningen omfattas av osäkerhet i uppskattningen, och i vilken grad valet och tillämpningen av de metoder, antaganden och data som använts till uppskattningen samt valet av företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar som ska föras in i de finansiella rapporterna påverkas av komplexitet, subjektivitet eller andra inneboende riskfaktorer.

2. Inneboende risk avseende en uppskattning i redovisningen är känsligheten för väsentliga felaktigheter hos ett påstående om uppskattningen, före övervägande av kontroller. Inneboende risk är ett resultat av inneboende riskfaktorer, vilka ger upphov till svårigheter med att göra en uppskattning på rätt sätt. Den här bilagan förklarar ytterligare karaktären på inneboende riskfaktorer för osäkerhet i uppskattningen, subjektivitet och komplexitet och deras inbördes samband, när det handlar om att göra uppskattningar och välja företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar som ska föras in i de finansiella rapporterna.

Grund för mätningen

3. Grunden för mätningen och karaktären på, tillståndet och omständigheterna för posten i den finansiella rapporten ger upphov till värderingsattribut. När en posts anskaffningsvärde eller pris inte kan observeras direkt krävs en uppskattning i redovisningen genom att en lämplig metod samt lämpliga data och antaganden används. Metoden kan vara angiven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller väljas av företagsledningen, där syftet är att avspegla den tillgängliga kunskapen om hur de relevanta värderingsattributen skulle väntas påverka postens anskaffningsvärde eller pris utifrån grunden för mätningen.

Osäkerhet i uppskattningen

4. Känslighet för en brist på exakthet i mätningen kallas i redovisningsramverk ofta för en osäkerhet i mätningen. Osäkerhet i uppskattningen definieras i denna ISA som känslighet för en inneboende brist på exakthet i mätningen. Den uppstår när det belopp som krävs för en post i den finansiella rapporten som redovisas eller upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna inte kan mätas tillräckligt exakt genom direkt observation av anskaffningsvärde eller pris. När direkt observation inte är möjlig är den näst mest exakta alternativa mätningstrategin att använda en metod som avspeglar den tillgängliga kunskapen om postens anskaffningsvärde eller pris utifrån den relevanta grunden för mätningen, genom användning av observerbara data om relevanta värderingsattribut.

5. Men om tillgängligheten av sådan kunskap eller data är begränsad, kan det begränsa verifierbarheten för sådana indata i mätningprocessen och därför begränsa exaktheten i mätutfallen. Dessutom fastslås i de flesta redovisningsramverk att det finns praktiska begränsningar vad gäller den information som ska beaktas, t.ex. när kostnaden för att inhämta den överstiger fördelarna. Bristen på exakthet i mätningen till följd av dessa begränsningar är inneboende eftersom den inte kan elimineras från mätprocessen. Därmed är sådana begränsningar källor för osäkerhet i uppskattningen. Andra källor för osäkerhet i uppskattningen som kan förekomma under mätprocessen är, åtminstone teoretiskt, möjliga att eliminera om metoden tillämpas på rätt sätt och därför är de källor för potentiella felaktigheter och inte för osäkerhet i uppskattningen.

ISA
ISQC
m.m.

6. När osäkerhet i uppskattningen avser osäkra framtida inflöden eller utflöden av ekonomiska fördelar som i slutänden är resultatet av den underliggande tillgången eller skulden, kommer utfallet för dessa flöden endast att vara observerbart efter datumet för de finansiella rapporterna. Beroende på karaktären på den tillämpliga grunden för mätningen och på karaktären, tillståndet och omständigheterna för posten i den finansiella rapporten, kan det här utfallet vara direkt observerbart innan de finansiella rapporterna slutförs eller endast vara observerbart vid ett senare datum. För vissa uppskattningar i redovisningen kanske det inte finns några direkt observerbara utfall alls.

7. Vissa osäkra utfall kan vara relativt enkla att förutsäga med en hög grad av exakthet för en enskild post. Nyttjandeperioden för t.ex. en produktionsmaskin kan vara enkel att förutsäga om det finns tillräckligt med teknisk information om dess genomsnittliga nyttjandeperiod. När det inte går att förutsäga ett framtida utfall med rimlig exakthet, t.ex. avseende en persons förväntade livslängd baserat på aktuariella antaganden, kan det fortfarande vara möjligt att med större exakthet förutsäga utfallet för en grupp av personer. Grunder för mätningar kan i vissa fall tyda på att portföljnivå är den relevanta beräkningsenheten för mätningens syfte, vilket kan minska den inneboende osäkerheten i uppskattningen.

Komplexitet

8. Komplexitet (dvs. den inneboende komplexiteten i processen att utarbeta en uppskattning i redovisningen, före övervägande av kontroller) ger upphov till en inneboende risk. Inneboende komplexitet kan uppstå när

- det finns många värderingsattribut med många eller icke-linjära inbördes samband,
- det krävs flera datamängder för att fastställa lämpliga värden för ett eller flera värderingsattribut,
- fler antaganden krävs för att göra uppskattningen i redovisningen eller när det finns korrelation mellan de antaganden som krävs, eller
- de data som används innehåller inneboende svårigheter vid identifiering, insamling, åtkomst eller förståelse.

9. Komplexitet kan avse komplexiteten i metoden och den beräkningsprocess eller -modell som används i metoden. T.ex. kan komplexitet i modellen avspegla behovet av att använda sannolikhetsbaserade värderingskoncept eller -tekniker, optionsprissättningsformler eller simuleringstekniker för att förutsäga osäkra framtida resultat eller hy-

potetiska beteenden. På liknande sätt kan beräkningsprocessen kräva data från flera källor, eller flera datamängder som stöd för ett antagande eller användningen av avancerade matematiska eller statistiska begrepp.

10. Ju högre komplexitet desto mer troligt är det att företagsledningen kommer att behöva använda specialiserade färdigheter eller kunskaper för att göra en uppskattning i redovisningen eller använda en specialist anlitad av företagsledningen, t.ex. när det handlar om

- värderingskoncept och -tekniker som kan användas med avseende på grund och mål för mätningen eller andra krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt hur dessa koncept eller tekniker ska användas,
- de underliggande värderingsattribut som kan vara relevanta givet karaktären på grunden för mätningen och karaktären på, tillståndet och omständigheterna för posterna i de finansiella rapporterna för vilka uppskattningarna i redovisningen görs, eller
- att identifiera lämpliga datakällor från interna källor (däribland från källor utanför huvudbok eller reskontor) eller från externa informationskällor, bestämma hantering av potentiella svårigheter med att samla in data från sådana källor eller med att upprätthålla integriteten när metoden används, eller med att förstå relevans och tillförlitlighet för dessa data.

11. Komplexitet avseende data kan uppstå t.ex. i följande omständigheter:

- a. När det är svårt att samla in data eller när de avser transaktioner som inte är allmänt tillgängliga. Till och med när sådana data är tillgängliga, t.ex. från en extern informationskälla, kan det vara svårt att överväga relevansen och tillförlitligheten för data, såvida inte den externa informationskällan lämnar tillräckligt med information om de underliggande datakällorna den har använt och om eventuella utförda databearbetningar.
- b. När data som avspeglar en extern informationskällas perspektiv på framtida situationer eller händelser, vilka kan vara relevanta när ett antagande utarbetas, är svåra att förstå om det inte finns transparens kring motivet och informationen som beaktades när dessa perspektiv utarbetas.
- c. När det finns inneboende svårigheter att förstå vissa typer av data, därför att de kräver en förståelse av tekniskt komplicerade verksamheter eller rättsbegrepp, t.ex. enligt vad som krävs för att korrekt förstå uppgifter som innefattar villkoren i avtal om transaktioner innefattande komplexa finansiella instrument eller försäkringsprodukter.

Subjektivitet

12. Subjektivitet (dvs. den subjektivitet som finns inneboende i processen att göra en uppskattning i redovisningen, före övervägande av kontroller) avspeglar inneboende begränsningar i rimligt tillgänglig kunskap eller data om värderingsattribut. När det finns sådana begränsningar kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering möjligen minska graden av subjektivitet genom att ge den grund som krävs för att göra vissa bedömningar. Sådana krav kan t.ex. fastställa uttryckliga eller underförstådda mål med avseende på mätning, upplysningar, beräkningsenhet eller att en kostnadsbegränsning ska användas. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan också betona vikten av sådana bedömningar genom krav på upplysningar om bedömningarna.

13. Företagsledningens bedömning behövs vanligen för att fastställa vissa eller alla av följande förhållanden, som ofta innefattar subjektivitet:

- till den del det inte är angivet i kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, tillämpliga värderingsmetoder, begrepp, tekniker och faktorer som ska användas i uppskattningsmetoden, med beaktande av tillgänglig kunskap,
- till den del värderingsattribut är observerbara när det finns olika potentiella datakällor, lämpliga datakällor att använda,

- till den del värderingsattribut inte är observerbara, lämpliga antaganden eller intervall med antaganden som ska göras, med beaktande av bästa tillgängliga data, däribland t.ex. marknadsperspektiv,
- det intervall med rimligt möjliga utfall från vilka företagsledningens punktskattning väljs, och den relativa sannolikheten för att vissa punkter i intervallet kan vara förenliga med målen i den grund för mätningen som krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- valet av företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar som ska lämnas i de finansiella rapporterna.

14. Att göra antaganden om framtida händelser eller situationer innefattar bedömning, där svårigheten varierar med hur osäkra dessa händelser eller situationer är. Hur exakt det går att förutsäga osäkra framtida händelser eller situationer beror på i vilken grad det går att fastställa dessa händelser eller situationer baserat på kunskap, däribland kunskap om tidigare förhållanden, händelser och hänförliga utfall. Bristen på exakthet bidrar också till osäkerhet i uppskattningen, enligt beskrivning ovan.

ISA
ISQC
m.m.

15. När det gäller framtida utfall kommer antaganden endast att behöva göras för osäkra komponenter i utfallet. Exempel: vid övervägande av värderingen per balansdagen av en möjlig nedskrivning av en fordran avseende försäljning av varor, kan beloppet för fordran vara entydigt fastställt och direkt observerbart i transaktionsunderlaget. Det som kan vara osäkert är det eventuella beloppet för förlust på grund av nedskrivning. I det här fallet krävs antaganden endast rörande sannolikheten för en förlust samt rörande beloppet och tidpunkten för förlusten.

16. Men i andra fall kan beloppen för kassaflöden som ingår i rättigheter avseende en tillgång vara osäkra. I de fallen kan antaganden behöva göras rörande både beloppen för de underliggande rättigheterna till kassaflöden och möjliga förluster på grund av nedskrivning.

17. Företagsledningen kan behöva överväga information om tidigare situationer och händelser, tillsammans med aktuella trender och förväntningar om framtida utveckling. Tidigare situationer och händelser ger historisk information som kan belysa upprepade historiska mönster, vilka kan extrapoleras vid utvärdering av framtida utfall. Sådan historisk information kan också tyda på förändrade mönster för beteenden över tid (cykler eller trender). Dessa kan tyda på att underliggande historiska mönster för beteenden har förändrats på till viss del förutsägbara sätt, vilka också kan extrapoleras vid bedömning av framtida utfall. Andra typer av information kan också finnas tillgängliga som tyder på möjliga förändringar i historiska mönster för detta beteende eller i hänförliga cykler eller trender. Svåra bedömningar kan behöva göras om prognosvärdet i den informationen.

18. Omfattningen av och karaktären på (däribland graden av subjektivitet som innefattas) de bedömningar som görs när uppskattningar i redovisningen tas fram kan leda till möjligheter till bristande objektivitet hos företagsledningen när den fattar beslut om åtgärder som, enligt företagsledningen, är lämpliga när uppskattningen görs. När det också finns en hög grad av komplexitet eller en hög grad av osäkerhet i uppskattningen, eller bägge delarna, kan risken för, och möjlighet till, bristande objektivitet hos företagsledningen eller oegentligheter också öka.

Förhållande mellan osäkerhet i uppskattningen och subjektivitet och komplexitet

19. Osäkerhet i uppskattningen ger upphov till inneboende variation i de möjliga metoder, datakällor och antaganden som kan användas för att göra en uppskattning i redovisningen. Det ger upphov till subjektivitet och därmed behovet av att använda bedömning när uppskattningen görs. Dessa bedömningar krävs när lämpliga metoder och datakällor väljs, när antaganden görs samt vid val av företagsledningens punktskattning med tillhörande upplysningar som ska föras in i de finansiella rapporterna. Bedömningarna görs inom ramen för kraven på redovisning, värdering, presentation och upplysningar i

det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Men eftersom det finns begränsningar på tillgänglighet för och tillgång till kunskap eller information som stöd för bedömningarna, är de subjektiva till sin karaktär.

20. Subjektivitet i sådana bedömningar kan leda till oavsiktlig eller avsiktlig bristande objektivitet hos företagsledningen när bedömningarna görs. Många redovisningsramverk kräver att information som upprättas för införande i de finansiella rapporterna ska vara neutral (dvs. den ska inte vara vinklad). Givet att bristande objektivitet, åtminstone i teorin, kan elimineras från uppskattningsprocessen, är källor för potentiell bristande objektivitet i bedömningar som görs för att hantera subjektivitet källor för potentiella felaktigheter och inte källor för osäkerhet i uppskattningen.

21. Den inneboende variationen i de möjliga metoder, datakällor och antaganden som kan användas för att göra en uppskattning i redovisningen (se punkt 19) ger också upphov till variation i de möjliga mätutfallen. Storleken på intervallet med rimligt möjliga mätutfall är ett resultat av hur mycket osäkerhet det finns i uppskattningen och kallas ofta för känsligheten hos uppskattningen. En uppskattningsprocess innefattar, förutom att fastställa mätutfall, också att analysera effekten av inneboende variationer i de möjliga metoderna, datakällorna och antagandena på intervallet med rimligt möjliga mätutfall (kallas känslighetsanalys).

22. Att utarbeta en presentation i en finansiell rapport för en uppskattning i redovisningen som, när detta krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, ger en rättvisande bild (dvs. fullständig, neutral och utan fel), innefattar att göra godtagbara bedömningar vid valet av företagsledningens punktskattning som har valts på rätt sätt från ett intervall med rimligt möjliga mätutfall och tillhörande upplysningar, som på rätt sätt beskriver osäkerheten i uppskattningen. Dessa bedömningar kan i sig själva inbegripa subjektivitet, beroende på karaktären på kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som hanterar dessa förhållanden. T.ex. kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräva att företagsledningens punktskattning väljs på en viss grund (t.ex. ett sannolikhetsvägt genomsnitt eller en bästa uppskattning). På liknande sätt kan det kräva vissa upplysningar eller upplysningar som uppfyller angivna upplysningsmål eller ytterligare upplysningar som krävs för att uppnå en rättvisande bild i dessa omständigheter.

23. Även om en uppskattning i redovisningen som omfattas av en högre grad av osäkerhet i uppskattningen kan vara mindre exakt mätbar än en som omfattas av en lägre grad av osäkerhet i uppskattningen, kan uppskattningen ändå vara tillräckligt relevant för användare av de finansiella rapporterna för att redovisas i de finansiella rapporterna om, när detta krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, en rättvisande bild av en post kan uppnås. I vissa fall kan osäkerheten i uppskattningen vara så hög att redovisningskriterierna i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte uppfylls och uppskattningen inte kan redovisas i de finansiella rapporterna. Även i dessa omständigheter kan det fortfarande finnas relevanta upplysningskrav, t.ex. att upplysa om punktskattning eller intervall med rimligt möjliga mätutfall och information som beskriver osäkerheten i uppskattningen och begränsningarna när det gäller redovisning av posten. Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som gäller i dessa omständigheter kan vara mer eller mindre utförligt preciserade. Därmed kan det i dessa omständigheter behöva göras ytterligare bedömningar som omfattar subjektivitet.

Bilaga 2 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt A146)

Förhållanden som revisorn kan överväga att kommunicera till styrelsen när det gäller hans eller hennes åsikter om betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt avseende uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar inkluderar

- a. hur företagsledningen identifierar transaktioner, andra händelser och situationer som kan leda till ett behov av, eller ändringar i, uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar,

- b. risker för väsentliga felaktigheter,
- c. den relativa väsentligheten för uppskattningarna i redovisningen i förhållande till de finansiella rapporterna som helhet,
- d. företagsledningens förståelse (eller brist på förståelse) av karaktären på och omfattningen av, samt risker hänförliga till, uppskattningar i redovisningen,
- e. om företagsledningen har tillämpat lämpliga specialiserade färdigheter eller kunskaper eller engagerat lämpliga specialister,
- f. revisorns åsikt om skillnader mellan revisorns punktskattning eller intervall och företagsledningens punktskattning,
- g. revisorns åsikt om lämpligheten i valet av redovisningsprinciper för uppskattningar i redovisningen och presentationen av uppskattningarna i de finansiella rapporterna,
- h. tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen,
- i. om det har skett eller borde ha skett en ändring från den föregående perioden av de metoder som har använts till uppskattningarna i redovisningen,
- j. när det har skett en ändring från den föregående perioden av de metoder som använts för att göra uppskattningen i redovisningen, skälet till detta samt utfallet för uppskattningar under tidigare perioder,
- k. om företagsledningens metoder för att göra uppskattningar i redovisningen, däribland när företagsledningen har använt en modell, är lämpliga inom ramen för syftet med mätningen, karaktären, tillståndet och omständigheterna samt andra krav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- l. karaktären på och konsekvenserna av betydelsefulla antaganden som använts i uppskattningarna i redovisningen och graden av subjektivitet som inbegrips när antaganden utarbetas,
- m. om betydelsefulla antaganden är förenliga med varandra och med dem som använts i andra uppskattningar i redovisningen, eller med antaganden som använts inom andra områden av företagets verksamhet,
- n. när det är relevant för tillämpligheten i de betydelsefulla antaganden eller den riktiga tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, om företagsledningen har för avsikt att genomföra vissa åtgärder och har förmågan att göra det,
- o. hur företagsledningen har beaktat alternativa antaganden eller utfall och varför den har förkastat dem eller hur företagsledningen på annat sätt har hanterat osäkerhet i uppskattningen när den har gjort uppskattningen i redovisningen,
- p. om de data och betydelsefulla antaganden som använts av företagsledningen när uppskattningar i redovisningen görs är lämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- q. relevansen och tillförlitligheten i information som inhämtats från en extern informationskälla,
- r. betydande svårigheter vid inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende data som samlats in från en extern informationskälla eller värderingar som gjorts av företagsledningen eller av en specialist anlitad av företagsledningen,
- s. betydande skillnader mellan bedömningar som gjorts av revisorn och företagsledningen eller en specialist anlitad av företagsledningen med avseende på värderingar,
- t. de potentiella effekterna på företagets finansiella rapporter av väsentliga risker och exponeringar om vilka upplysning måste lämnas i de finansiella rapporterna, däribland den osäkerhet i uppskattningen som hänger samman med uppskattningar i redovisningen,
- u. rimligheten i upplysningar om osäkerhet i uppskattningarna i de finansiella rapporterna, och
- v. om företagsledningens beslut avseende redovisning, värdering, presentation och upplysning om uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar i de finansiella rapporterna följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 550 Närståendeförhållanden

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	486
Denna standards tillämpningsområde	486
Närståenderelationers och närståendetransaktioners karaktär	487
Revisorns ansvar	487
Ikraftträdande	488
Mål	488
Definitioner	488
Krav	489
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	489
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner	490
Hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner	490
Utvärdera redovisningen av och upplysningarna om identifierade närståenderelationer och närståendetransaktioner	491
Skriftliga uttalanden	492
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)	492
Dokumentation	492
Tillämpning och andra förtydliganden	492
Revisorns ansvar	492
Definition av närstående (se punkt 10 b)	493
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	493
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner	499
Hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner (se punkt 20)	499
Utvärdera redovisningen av och upplysningarna om identifierade närståenderelationer och närståendetransaktioner	503
Skriftliga uttalanden (se punkt 26)	503
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt 27)	503

International Standard on Auditing (ISA) 550 *Närståendeförhållanden* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar avseende närståenderelationer och närståendetransaktioner vid en revision av finansiella rapporter. Särskilt utvecklas hur ISA 315¹, ISA 330² och ISA 240³ ska tillämpas med hänsyn till risker för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner.

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

² ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

³ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

Närståenderrelationers och närståendetransaktioners karaktär

2. Många närståendetransaktioner sker inom ramen för den normala affärsverksamheten. I sådana fall medför de kanske inte större risk för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än liknande transaktioner med fristående parter. I vissa fall kan dock närståenderrelationers och närståendetransaktioners karaktär ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter. Exempel:

- Närstående kan verka i omfattande och komplexa relationer och strukturer, med en motsvarande ökning av komplexiteten i närståendetransaktioner.
- Informationssystem kan vara ineffektiva när det gäller att identifiera eller sammanfatta transaktioner och utestående saldon mellan ett företag och dess närstående.
- Närståendetransaktioner kanske inte genomförs till normala marknadsvillkor, och vissa närståendetransaktioner kan t.ex. genomföras utan att det förekommer någon ersättning.

Revisorns ansvar

3. Eftersom närstående inte är oberoende av varandra, ställer många ramverk för finansiell rapportering särskilda redovisnings- och upplysningskrav rörande relationer, transaktioner och saldon med närstående för att göra det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att förstå deras karaktär och faktiska eller möjliga effekter på de finansiella rapporterna. Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ställer sådana krav, har revisorn ansvar för att utföra granskningsåtgärder i syfte att identifiera, bedöma och hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som uppstår genom företagets underlåtenhet att korrekt redovisa eller lämna upplysningar om relationer, transaktioner eller saldon med närstående enligt kraven i ramverket.

4. Även om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer minimikrav eller inga krav alls när det gäller närstående, behöver revisorn ändå skaffa sig en tillräcklig förståelse av företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna dra slutsatser om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas av dessa relationer och transaktioner, (se punkt A 1)

- a. uppnår en rättvisande bild (för ramverk avsedda att ge en rättvisande bild), eller (se punkt A 2)
- b. inte är vilseledande (för regelstyrda ramverk). (Se punkt A 3.)

5. Dessutom är en förståelse av företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner relevant när revisorn ska bedöma om det finns en eller flera faktorer som innebär risk för oegentligheter, vilket ISA 240 kräver,⁴ eftersom det kan vara lättare att begå oegentligheter genom närstående.

6. På grund av de inneboende begränsningarna i en revision finns det en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna inte upptäcks, även om revisionen är korrekt planerad och utförs enligt ISA.⁵ När det gäller närstående, kan inneboende begränsningar ha större effekt på revisorns förmåga att upptäcka väsentliga felaktigheter av sådana skäl som:

- Ledningen känner kanske inte till alla närståenderelationer och närståendetransaktioner, i synnerhet om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte fastställer några krav rörande närstående.
- Närståenderelationer kan innebära större möjlighet för företagsledningen att agera i maskopi, dölja eller manipulera.

⁴ ISA 240, punkt 25.

⁵ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkterna A 53–A 54.

7. Det är därför särskilt viktigt i detta sammanhang att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför revisionen, så som krävs enligt ISA 200,⁶ mot bakgrund av möjligheten att det finns dolda närståenderelationer och närståendetransaktioner. Kraven i denna ISA är avsedda att hjälpa revisorn att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner samt att utforma granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna.

Ikraftträdande

8. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

9. Revisorns mål är att

- a. vare sig det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ställer krav rörande närstående eller inte, skaffa sig en tillräcklig förståelse av närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna
 - i. uppmärksamma eventuella faktorer som innebär risk för oegentligheter på grund av närståenderelationer och närståendetransaktioner som revisorn behöver ta hänsyn till när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, och
 - ii. dra en slutsats, med grund i inhämtade revisionsbevis, om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas av dessa relationer och transaktioner,
 - a. uppnår en rättvisande bild (för ramverk avsedda att ge en rättvisande bild), eller
 - b. inte är vilseledande (för regelstyrda ramverk),
- b. 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.

Definitioner

10. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Transaktioner på affärsmässiga villkor* – en transaktion som genomförs enligt samma villkor som mellan en villig köpare och en villig säljare som inte är närstående och som agerar oberoende av varandra i sina egna intressen.
- b. *Närstående* – en part som är antingen (se punkterna A 4–A 7)
 - i. närstående enligt definitionen i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, eller
 - ii. om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer minimikrav eller inga krav alls rörande närstående,
 - a. en person eller ett annat företag som har bestämmande inflytande eller betydande inflytande, direkt eller indirekt genom en eller flera mellanhänder, över det rapporterade företaget,
 - b. ett annat företag som det rapporterade företaget har bestämmande eller betydande inflytande över, direkt eller indirekt genom en eller flera mellanhänder,
 - c. ett annat företag som står under samma bestämmande inflytande som det rapporterade företaget genom att ha
 - i. ägare med bestämmande inflytande,
 - ii. ägare som är nära familjemedlemmar, eller
 - iii. gemensamma nyckelpersoner i företagsledningen.

⁶ ISA 200, punkt 15.

Dock betraktas företag som står under samma bestämmande inflytande av en stat (som här betyder staten eller motsvarande organ på regional och kommunal nivå) inte som närstående, såvida de inte gör betydande transaktioner eller delar en väsentlig del av sina resurser med varandra.

Krav

Riskbedömning och närliggande aktiviteter

11. Som en del av den riskbedömning och de närliggande aktiviteter som ISA 315 och ISA 240 kräver att revisorn genomför under revisionen⁷ ska revisorn utföra de granskningsåtgärder och närliggande aktiviteter som anges i punkterna 12–17 för att inhämta information som är relevant för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner. (Se punkt A 8.)

ISA
ISQC
m.m.

Förstå företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner

12. I den diskussion i uppdragsteamet som ISA 315 och ISA 240 kräver⁸ ska ingå särskilda överväganden om hur känsliga de finansiella rapporterna är för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter eller misstag som skulle kunna bli en följd av företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner. (Se punkterna A 9–A 10.)

13. Revisorn ska fråga företagsledningen om

- vilka företagets närstående är och vilka förändringar som har skett från föregående räkenskapsperiod när det gäller detta, (se punkterna A 1–A 14)
- karaktären på relationerna mellan företaget och de närstående, och
- hurvida företaget har ingått några transaktioner med dessa närstående under räkenskapsperioden och, i så fall, typen av transaktioner och syftet med dem.

14. Revisorn ska fråga företagsledningen och andra inom företaget, och genomföra sådan annan riskbedömning som bedöms som lämplig, för att skaffa sig en förståelse av eventuella kontroller som företagsledningen har upprättat i syfte att (se punkterna A 15–A 20)

- identifiera, redovisa och lämna upplysningar om närståenderelationer och närståendetransaktioner enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- bevilja och godkänna betydande transaktioner och överenskommelser med närstående, och (se punkt A 21)
- bevilja och godkänna betydande transaktioner och överenskommelser utanför den normala affärsverksamheten.

Vara uppmärksam på information om närstående vid granskning av dokumentation eller handlingar

15. Under revisionen ska revisorn vid inspektion av dokumentation eller handlingar hela tiden vara uppmärksam på överenskommelser eller annan information som kan tyda på närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare. (Se punkterna A 22–A 23.)

Revisorn ska i synnerhet undersöka om det finns tecken på närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare i

- bankbekräftelser och bekräftelser från juridiska rådgivare som har inhämtats som en del av revisorns åtgärder,
- protokoll från möten med aktieägare och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), och
- annan sådan dokumentation eller handlingar som revisorn anser det nödvändigt att undersöka med hänsyn till företagets omständigheter.

⁷ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 13 och ISA 240, punkt 17.

⁸ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 17-18 och ISA 240, punkt 16.

16. Om revisorn identifierar betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet när han eller hon utför de granskningsåtgärder som krävs enligt punkt 15 eller genom andra granskningsåtgärder, ska revisorn fråga företagsledningen om (se punkterna A 24–A 25)

- a. karaktären på dessa transaktioner, och (se punkt A 26)
- b. närstående skulle kunna vara inblandade. (Se punkt A 27.)

Förmedla information om närstående till uppdragsteamet

17. Revisorn ska förmedla relevant information som han eller hon har inhämtat om företaget närstående till andra medlemmar i uppdragsteamet. (Se punkt A 28.)

Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner

18. För att uppfylla kravet i ISA 315 på att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter⁹ ska revisorn identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner och fastställa om några av de riskerna är betydande risker. Revisorn ska då betrakta identifierade betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet som en källa till betydande risker.

19. Om revisorn, när han eller hon genomför riskbedömning och näraliggande aktiviteter rörande närstående, identifierar faktorer som innebär risk för oegentligheter (däribland omständigheter som rör en närstående med dominerande inflytande), ska revisorn beakta sådan information när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter enligt ISA 240. (Se punkterna A 6 och A 29–A 30.)

Hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner

20. Som en del av kravet i ISA 330 att revisorn ska hantera bedömda risker¹⁰ utformar och utför revisorn fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner. Dessa granskningsåtgärder ska innefatta de åtgärder som krävs enligt punkterna 21–24. (Se punkterna A 31–A 34.)

Identifiera närståenderelationer eller betydande närståendetransaktioner som inte har identifierats eller som revisorn inte har fått upplysning om tidigare

21. Om revisorn identifierar överenskommelser eller information som tyder på att det finns närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare, ska revisorn fastställa om de underliggande omständigheterna bekräftar att dessa relationer eller transaktioner finns.

22. Om revisorn identifierar närstående eller betydande närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare, ska revisorn

- a. genast lämna den relevanta informationen till de andra medlemmarna i uppdragsteamet, (se punkt A 35)
- b. om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer krav rörande närstående,

⁹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 28–34.

¹⁰ ISA 330, punkterna 5–6.

- i. begära att företagsledningen identifierar alla transaktioner med de nyidentifierade närstående för revisorns fortsatta utvärdering, och
- ii. undersöka varför företagets kontroller över närståenderelationer och närståendetransaktioner inte har lyckats identifiera eller ge upplysningar om närståenderelationerna eller närståendetransaktionerna,
- c. utföra lämplig substansgranskning rörande sådana nyidentifierade närstående eller betydande närståendetransaktioner, (se punkt A 36)
- d. ompröva risken för att det kan finnas andra närstående eller betydande närståendetransaktioner som företagsledningen inte tidigare har identifierat eller upplyst revisorn om, samt utföra ytterligare granskningsåtgärder om så behövs, och
- e. utvärdera följderna för revisionen, om det verkar som om företagsledningen avsiktligt låtit bli att lämna upplysningar (vilket skulle tyda på att det finns en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter). (Se punkt A 37.)

ISA
ISQC
m.m.

Identifierade betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet

23. När det gäller identifierade betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet, ska revisorn

- a. undersöka eventuella underliggande kontrakt eller avtal och utvärdera om
 - i. de affärsmässiga grunderna för transaktionerna (eller bristen därpå) tyder på att de kanske har ingåtts med syftet att ägna sig åt bedräglig finansiell rapportering eller att dölja förskingring av tillgångar¹¹, (se punkterna A 38–A 39)
 - ii. villkoren för transaktionerna är förenliga med företagsledningens förklaringar, och
 - iii. företagsledningen har redovisat och upplyst om transaktionerna på rätt sätt enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- b. inhämta revisionsbevis för att transaktionerna har beviljats och godkänts på rätt sätt. (Se punkterna A 40–A 41.)

Påståenden om att närståendetransaktioner har utförts enligt villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor

24. Om företagsledningen har gjort ett påstående i de finansiella rapporterna som gör gällande att en närståendetransaktion har genomförts enligt villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor, ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för påståendet. (Se punkterna A 42–A 45.)

Utvärdera redovisningen av och upplysningarna om identifierade närståenderelationer och närståendetransaktioner

25. När revisorn bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna enligt ISA 700 (omarbetad)¹², ska revisorn utvärdera (se punkt A 46)

- a. om företagsledningen har redovisat och upplyst om de identifierade närståenderelationerna och närståendetransaktionerna på rätt sätt enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och (se punkt A 47)
- b. om effekterna av närståenderelationerna och närståendetransaktionerna
 - i. förhindrar att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild (för ramverk avsedda att ge en rättvisande bild), eller
 - ii. gör att de finansiella rapporterna blir vilseledande (för regelstyrda ramverk).

¹¹ ISA 240, punkt 33 c.

¹² ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad), punkterna 10–15.

Skriftliga uttalanden

26. Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer närståendekrav, ska revisorn inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om att (se punkterna A 48–A 49)

- a. de har lämnat upplysningar till revisorn om vilka företagets närstående är och om alla närståenderelationer och närståendetransaktioner som de känner till, och
- b. de på lämpligt sätt har redovisat och upplyst om sådana närståenderelationer och närståendetransaktioner enligt kraven i ramverket.

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

27. Såvida inte alla i styrelsen också ingår i företagsledningen,¹³ ska revisorn informera styrelsen om alla betydelsefulla frågor rörande företagets närstående som har uppkommit under revisionen. (Se punkt A 50.)

Dokumentation

28. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta namnen på identifierade närstående och karaktären på närståenderelationerna.¹⁴

Tillämpning och andra förtydliganden

Revisorns ansvar

Ramverk för finansiell rapportering som fastställer minimikrav rörande närstående (se punkt 4)

A 1. Ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering som ställer minimikrav rörande närstående är ett ramverk som definierar innebörden av begreppet närstående men på ett betydligt snävare sätt än den definition av närstående som anges i punkt 10 b (ii) i denna ISA, så att krav i ramverket på att upplysa om närståenderelationer och närståendetransaktioner kommer att gälla avsevärt färre närståenderelationer och närståendetransaktioner.

Ramverk avsedda att ge en rättvisande bild (se punkt 4 a)

A 2. När det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild,¹⁵ kan närståenderelationer och närståendetransaktioner leda till att de finansiella rapporterna inte lyckas uppnå en rättvisande bild, om t.ex. den ekonomiska verkligheten avseende sådana relationer och transaktioner inte avspeglas på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna. Exempel: Det går kanske inte att uppnå en rättvisande bild om företagets försäljning av en fastighet till en dominerande aktieägare till ett pris över eller under verkligt marknadsvärde har redovisats som en transaktion med vinst eller förlust för företaget, när försäljningen i själva verket kanske utgör ett bidrag eller avkastning på kapital eller betalning av utdelning.

Regelstyrda ramverk (se punkt 4 b)

A 3. När det gäller ett regelstyrt ramverk beror det på uppdragets särskilda omständigheter om närståenderelationer eller närståendetransaktioner leder till att de finansiella rapporterna blir vilseledande, så som diskuteras i ISA 700 (omarbetad). Exempel: Även om det är förenligt med ramverket och tillämpliga lagar och andra författningar att låta bli att upplysa om närståendetransaktioner i de finansiella rapporterna, skulle de finansiella rapporterna kunna vara vilseledande om företaget får en avsevärd del av sina intäkter från transaktioner med närstående och inga upplysningar om detta lämnas. Dock är det

¹³ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 13.

¹⁴ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

¹⁵ ISA 200, punkt 13 a, definierar innebörden av termerna ramverk avsett att ge en rättvisande bild och regelstyrt ramverk.

utomordentligt ovanligt att revisorn betraktar finansiella rapporter som har upprättats och presenterats enligt ett regelstyrt ramverk som vilseledande, om han eller hon enligt ISA 210¹⁶ har fastställt att ramverket är godtagbart.¹⁷

Definition av närstående (se punkt 10 b)

A 4. Många ramverk för finansiell rapportering diskuterar begreppen bestämmande inflytande och betydande inflytande. Även om man kan diskutera dessa begrepp med olika termer, brukar de förklaras på följande sätt:

- a. Bestämmande inflytande är rätten att utforma en verksamhets finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.
- b. Betydande inflytande (som kan uppkomma genom aktieäggande, bolagsordning eller avtal) är rätten att delta i de beslut som rör en verksamhets finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande inflytande över dessa strategier.

ISA
ISQC
m.m.

A 5. Om nedanstående relationer förekommer, kan det tyda på bestämmande eller betydande inflytande:

- a. Direkt eller indirekt aktieäggande eller andra finansiella intressen i företaget.
- b. Företagets direkta eller indirekta ägande eller andra finansiella intressen i andra företag.
- c. Styrelsen eller nyckelperson i företagsledningen (dvs. de medlemmar av högsta ledningen som har befogenhet och ansvar för planering, styrning och kontroll av företagets verksamhet).
- d. Nära anhörig till någon person som avses i punkt c.
- e. En betydelsefull affärsrelation med någon person som avses i punkt c.

Närstående med dominerande inflytande

A 6. Närstående kan genom sin förmåga att utöva bestämmande eller betydande inflytande ha möjlighet att utöva ett dominerande inflytande över företaget eller dess ledning. Det är relevant att beakta sådant beteende vid identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, vilket utvecklas vidare i punkterna A 29–A 30.

Företag för särskilda ändamål som närstående

A 7. Under vissa omständigheter kan ett företag för särskilt ändamål¹⁸ vara en närstående till företaget på grund av att företaget i allt väsentligt utövar bestämmande inflytande över det, även om företaget har liten eller ingen ägarandel i företaget för särskilt ändamål.

Riskbedömning och närliggande aktiviteter

Risker för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner (se punkt 11)

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 8. Det ansvar som revisorn i den offentliga sektorn har när det gäller närståenderelationer och närståendetransaktioner kan påverkas av revisionsuppdraget eller av förpliktelser för företaget i den offentliga sektorn till följd av lag eller annan författning. Följaktligen begränsas kanske inte det ansvar som revisorn i den offentliga sektorn har till att hantera de risker för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner, utan kan också innefatta ett bredare ansvar för att hantera riskerna för överträdelse av lagar och andra författningar som styr offentliga organ och som anger särskilda krav för affärer med närstående. Dessutom behöver kanske revisorn

¹⁶ ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkt 6 a.

¹⁷ ISA 700 (omarbetad), punkt A 17.

¹⁸ ISA 315 (omarbetad 2019), bilaga 1 punkterna 6–7, ger vägledning om karaktären på ett företag för särskilt ändamål.

i den offentliga sektorn ta hänsyn till krav rörande finansiell rapportering i den offentliga sektorn avseende närståenderelationer och närståendetransaktioner som kanske skiljer sig från kraven i den privata sektorn.

Förstå företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner

Diskussioner i uppdragsteamet (se punkt 12)

A 9. Exempel på frågor som kan diskuteras i uppdragsteamet är bland annat

- karaktären på och omfattningen av företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner (med hjälp av t.ex. revisorns noteringar om identifierade närstående som har uppdaterats efter varje revision),
- betoning av vikten av att under hela revisionen förhålla sig professionellt skeptisk rörande potentiella väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner,
- företagets omständigheter eller situation som kan tyda på att det finns närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om (t.ex. en komplex organisationsstruktur, företag för särskilda ändamål som används för transaktioner utanför balansräkningen eller otillräckliga informationssystem),
- dokumentationen eller handlingarna som kan tyda på att det finns närståenderelationer eller närståendetransaktioner, och
- den vikt som företagsledningen och styrelsen tillmäter identifiering av, riktig redovisning av och upplysningar om närståenderelationer och närståendetransaktioner (om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer närståendekrav) och den tillhörande risken för att företagsledningen ska sätta sig över kontroller.

A 10. Dessutom kan diskussionen när det gäller oegentligheter innefatta särskilda överväganden om hur närstående kan vara delaktiga i oegentligheter. Exempel:

- Hur företag för särskilda ändamål som står under bestämmande inflytande av företagsledningen skulle kunna användas för att underlätta resultatmanipulering.
- Hur transaktioner mellan företaget och en känd affärspartner till en nyckelperson i företagsledningen skulle kunna arrangeras för att underlätta förskingring av företagets tillgångar.

Identitetsinformation om företagets närstående (se punkt 13 a)

A 11. Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer närståendekrav, är det sannolikt att identitetsinformation om företagets närstående är lätt tillgänglig för företagsledningen, eftersom företagets informationssystem måste registrera, bearbeta och sammanfatta närståenderelationer och närståendetransaktioner för att företaget ska kunna uppfylla ramverkets redovisnings- och upplysningskrav. Företagsledningen har därför troligtvis en fullständig lista över närstående och förändringar från föregående räkenskapsperiod. Gäller det återkommande uppdrag, utgör förfrågningarna en grund för att jämföra informationen från företagsledningen med revisorns uppgifter om närstående från föregående revisioner.

A 12. Men om ramverket inte fastställer några närståendekrav, har företaget kanske inte några sådana informationssystem i drift. Då kan det hända att företagsledningen inte har kännedom om alla närstående. Kravet i punkt 13 om att göra förfrågningar gäller ändå, eftersom företagsledningen kanske känner till parter som motsvarar närståendedefinitionen i denna ISA. I sådana fall är det dock sannolikt att revisorns förfrågningar om vilka företagets närstående är utgör en del av revisorns riskbedömning och näraliggande aktiviteter som utförs enligt ISA 315 (omarbetad 2019) för att inhämta information om företagets organisationsstruktur, ägande, styrnings- och affärsmodell.

När det gäller den särskilda närståenderelationen med företag som står under samma bestämmande inflytande (dvs. systerföretag) är det mer sannolikt att företagsledningen känner till sådana relationer om de har ekonomisk betydelse för företaget, och då blir revisorns förfrågningar sannolikt mer effektiva om de fokuseras på huruvida parter som företaget gör betydande transaktioner med, eller i betydande utsträckning delar resurser med, är närstående.

A 13. I samband med en koncernrevision kräver ISA 600 att koncernrevisionsteamet förser var och en av enheternas revisorer med en lista över närstående sammanställd av koncernledningen och alla andra närstående som koncernrevisionsteamet har kännedom om.¹⁹ Om företaget är en enhet i en koncern, utgör denna information en användbar grund för revisorns förfrågningar hos företagsledningen om vilka företags närstående är.

A 14. Revisorn kan också inhämta viss information om vilka företags närstående är genom att ställa frågor till företagsledningen under processen med att acceptera eller att fortsätta med uppdraget.

Företagets kontroller över närståenderelationer och närståendetransaktioner (se punkt 14)

A 15. Det finns andra i företaget som sannolikt kan anses ha kunskap om företags närståenderelationer och närståendetransaktioner samt om företags kontroller över sådana relationer och transaktioner. Dessa är bland annat, såvida de inte ingår i företagsledningen,

- styrelsen,
- anställda som har möjlighet att initiera, bearbeta eller registrera transaktioner som är både betydande och ligger utanför företags normala affärsverksamhet, och de som utövar övervakning eller kontroll över dessa anställda,
- internrevisionsfunktionen,
- internjurister, och
- etikansvarig eller motsvarande person.

A 16. Revisionen utförs utifrån den grundläggande förutsättningen att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, innefattande, i relevanta fall, ansvaret för att de ger en rättvisande bild, och för den interna kontroll som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.²⁰ Om ramverket fastställer närståendekrav, kräver upprättandet av de finansiella rapporterna följaktligen att företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, utformar, inför och upprätthåller tillfredsställande kontroller över närståenderelationer och närståendetransaktioner, så att dessa identifieras samt redovisas och upplysningar lämnas om dem på rätt sätt enligt ramverket. I sin tillsynsroll övervakar styrelsen hur företagsledningen tar sitt ansvar för sådana kontroller. Oavsett vilka närståendekrav som ramverket fastställer kan styrelsen, i sin tillsynsroll, inhämta information från företagsledningen som hjälper den att förstå karaktären på och de affärsmässiga grunderna för företags närståenderelationer och närståendetransaktioner.

A 17. För att uppfylla kravet i ISA 315 att skaffa sig en förståelse av kontrollmiljön,²¹ kan revisorn överväga de egenskaper hos kontrollmiljön som är avsedda att motverka riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner, t.ex.

- interna etiska regler, ändamålsenligt kommunicerade till företags personal och vidmakthållna, som styr de omständigheter under vilka företaget kan ingå särskilda typer av närståendetransaktioner,
- riktlinjer och rutiner för öppna upplysningar i god tid om de intressen som företagsledningen och styrelsen har i närståendetransaktioner,
- fördelning inom företaget av ansvar för att identifiera, registrera, sammanfatta och upplysa om närståendetransaktioner,

¹⁹ ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen), punkt 40 e.

²⁰ ISA 200, punkt A 4.

²¹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 21.

- upplysningar i god tid och diskussion mellan företagsledningen och styrelsen om betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet, däribland om styrelsen på ett ändamålsenligt sätt har ifrågasatt de affärsmässiga grunderna för sådana transaktioner (t.ex. genom att söka råd från externa rådgivare),
- tydliga riktlinjer för godkännande av närståendetransaktioner som innefattar faktiska eller förmodade intressekonflikter, t.ex. godkännande av ett utskott av styrelsen som består av personer som är fristående från företagsledningen,
- regelbundna genomgångar av internrevisionsfunktionen, där så är tillämpligt,
- proaktivt agerande av företagsledningen för att lösa frågor om närståendepupplysningar, t.ex. genom att rådfråga revisorn eller externa jurister, och
- förekomsten av riktlinjer och rutiner för rapportering av överträdelse från anställda, där så är tillämpligt.

A 18. Kontroller över närståenderelationer och närståendetransaktioner kan inom vissa företag vara bristfälliga eller obefintliga av många olika skäl, t.ex.

- den låga vikt som företagsledningen fäster vid identifiering av och upplysningar om närståenderelationer och närståendetransaktioner,
- bristen på ändamålsenlig övervakning från styrelsens sida,
- ett avsiktligt åsidosättande av sådana kontroller på grund av att upplysningar om närståenderelationer kan avslöja information som företagsledningen betraktar som känslig, t.ex. förekomsten av transaktioner som innefattar familjemedlemmar till företagsledningen,
- en otillräcklig förståelse hos företagsledningen av närståendekraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- upplysningskrav i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering saknas.

Om sådana kontroller är ineffektiva eller obefintliga, kan revisorn sakna möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om närståenderelationer och närståendetransaktioner. I så fall överväger revisorn enligt ISA 705 (omarbetad)²² följderna för revisionen, däribland uttalandet i revisors rapport.

A 19. I fall av bedräglig finansiell rapportering förekommer ofta att företagsledningen sätter sig över kontroller som i övrigt tycks fungera.²³ Risken för att företagsledningen ska sätta sig över kontroller är högre om företagsledningen har relationer där bestämmande eller betydande inflytande ingår med parter som företaget gör affärer med, eftersom dessa relationer kan innebära att företagsledningen får starkare incitament och större möjligheter att begå oegentligheter. Exempel: Företagsledningens finansiella intressen vad gäller vissa närstående kan utgöra incitament för företagsledningen att sätta sig över kontroller genom att

- a. styra företaget, i strid med dess intressen, mot att genomföra transaktioner till fördel för dessa parter, eller
- b. agera i maskopi med sådana parter eller kontrollera deras agerande.

Nedan följer några exempel på möjliga oegentligheter:

- Skapa fiktiva villkor för transaktioner med närstående avsedda att ge en felaktig bild av de affärsmässiga grunderna för dessa transaktioner.
- På ett bedrägligt sätt ordna överföringen av tillgångar från eller till företagsledningen eller andra till belopp som avsevärt över- eller understiger marknadsvärdet.
- Genomföra komplicerade transaktioner med närstående, t.ex. företag för särskilda ändamål, som är konstruerade så att bilden av företagets finansiella ställning eller resultat blir missvisande.

²² ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

²³ ISA 240, punkterna 32 och A 4.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 20. Kontrollerna i mindre företag är sannolikt mindre formella, och mindre företag har kanske inte några dokumenterade processer för att hantera närståenderelationer och närståendetransaktioner. En ägare-företagsledare kan motverka vissa av de risker som uppstår till följd av närståendetransaktioner, eller möjligen öka de riskerna, genom aktiv medverkan i alla huvudaspekter av transaktionerna. När det gäller sådana företag kan revisorn skaffa sig en förståelse av närståenderelationerna och närståendetransaktionerna, och alla kontroller som kan finnas över dessa, genom en förfrågan hos företagsledningen i kombination med andra åtgärder, t.ex. observation av företagsledningens aktiviteter när det gäller övervakning och genomgångar, samt inspektion av tillgänglig relevant dokumentation.

Beviljande och godkännande av betydande transaktioner och överenskommelser (se punkt 14 b)

A 21. Beviljande innebär att en eller flera parter med rätt befogenhet (antingen företagsledningen, styrelsen eller företagets aktieägare) ger företaget tillåtelse att ingå särskilda transaktioner enligt förutbestämda kriterier, vare sig dessa förutsätter bedömningar eller inte. Godkännande innebär att dessa parter godkänner att de transaktioner som företaget har ingått uppfyller kriterierna för beviljandet. Några exempel på kontroller som företaget kan ha upprättat för beviljande och godkännande av betydande transaktioner och överenskommelser med närstående eller betydande transaktioner och överenskommelser utanför företagets normala affärsverksamhet:

- Övervakningskontroller för att identifiera sådana transaktioner och överenskommelser så att de beviljas och godkänns.
- Godkännande av villkoren för transaktionerna och överenskommelserna av företagsledning, styrelse eller, i tillämpliga fall, aktieägare.

Vara uppmärksam på information om närstående vid granskning av dokumentation eller handlingar

Dokumentation eller handlingar som revisorn kan inspektera (se punkt 15)

A 22. Under revisionen kan revisorn inspektera dokumentation eller handlingar som kan ge information om närståenderelationer och närståendetransaktioner, t.ex.

- bekräftelser från externa parter som revisorn har inhämtat (utöver bankbekräftelser och bekräftelser från juridiska rådgivare),
- företagets inkomstdeklarationer,
- information från företaget till tillsynsmyndigheter,
- aktieägarregister för att identifiera företagets huvudaktieägare,
- uttalanden från företagsledningen och styrelsen rörande intressekonflikter,
- dokumentation om företagets investeringar respektive pensionsplaner,
- kontrakt och avtal med nyckelpersoner i företagsledningen eller med styrelseledamöter,
- betydande kontrakt och avtal som ligger utanför företagets normala affärsverksamhet,
- särskilda fakturor och korrespondens från företagets rådgivare,
- livförsäkringar som har tecknats av företaget,
- betydande kontrakt som har omförhandlats av företaget under perioden,
- rapporter från internrevisionsfunktionen, och
- dokument som är förknippade med företagets registreringar hos en värdepappersmyndighet (t.ex. prospekt).

Överenskommelser som kan tyda på att det finns närståenderelationer och närståendetransaktioner som inte har identifierats eller som det inte har lämnats upplysningar om tidigare (se punkt 15)

A 23. En överenskommelse innefattar ett formellt eller informellt avtal mellan företaget och en eller flera andra parter för sådana ändamål som

- upprättande av en affärsrelation med hjälp av lämpliga juridiska enheter eller strukturer,

- genomförande av vissa typer av transaktioner enligt särskilda villkor, och
- tillhandahållande av särskilda tjänster eller finansiellt stöd.

Några exempel på överenskommelser som kan tyda på att det finns närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare:

- Andel i handelsbolag eller enkla bolag med andra parter.
- Avtal om att leverera tjänster till vissa parter enligt villkor som ligger utanför företagets normala affärsverksamhet.
- Borgensåtaganden.

Identifiering av betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet (se punkt 16)

A 24. Genom att inhämta ytterligare information om betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet kan revisorn utvärdera om det eventuellt finns faktorer som innebär risk för oegentligheter och, om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer närståendekrav, identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter.

A 25. Några exempel på transaktioner som ligger utanför företagets normala affärsverksamhet:

- Komplexa egetkapitaltransaktioner, t.ex. omstruktureringar eller företagsförvärv.
- Transaktioner med offshore-företag i jurisdiktioner med svaga bolagslagar.
- Uthyrning av lokaler eller tillhandahållande av förvaltningstjänster till en extern part utan ersättning.
- Försäljningstransaktioner med ovanligt stora rabatter eller ovanlig möjlighet att returnera varor.
- Transaktioner med cirkelöverenskommelser, t.ex. försäljning med en förpliktelse att köpa tillbaka.
- Transaktioner enligt kontrakt vars villkor ändras innan de löper ut.

Förstå karaktären på betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet (se punkt 16 a)

A 26. En undersökning av karaktären på de betydande transaktionerna utanför företagets normala affärsverksamhet innefattar att skaffa sig en förståelse av de affärsmässiga grunderna för transaktionerna och de villkor enligt vilka företaget har ingått dessa.

Undersöka om närstående skulle kunna vara delaktiga (se punkt 16 b)

A 27. En närstående skulle kunna vara delaktig i en betydande transaktion utanför företagets normala affärsverksamhet inte bara genom att som part i transaktionen påverka den direkt, utan också genom att via en mellanhand påverka den indirekt. Sådan påverkan kan tyda på att det finns en faktor som innebär risk för oegentligheter.

Förmedla information om närstående till uppdragsteamet (se punkt 17)

A 28. Relevant information om närstående som kan ges till uppdragsteamets medlemmar är bland annat

- vilka företagets närstående är, och
- närståenderelationernas och närståendetransaktionernas karaktär.

Betydande eller komplexa närståenderelationer eller närståendetransaktioner som kan komma att fastställas att de utgör betydande risker, i synnerhet transaktioner i vilka företagsledningen eller styrelsen har ett finansiellt intresse.

Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner

Faktorer som innebär risk för oegentligheter som förknippas med en närstående med dominerande inflytande (se punkt 19)

A 29. Om företagsledningen domineras av en enda person eller en liten grupp personer och det saknas motverkande kontroller, utgör detta en faktor som innebär risk för oegentligheter.²⁴ Tecken på att en närstående utövar ett dominerande inflytande är bland annat att

- den närstående har använt sitt veto för att stoppa betydelsefulla affärsbeslut som har fattats av företagsledningen eller styrelsen,
- betydande transaktioner hänvisas till den närstående för slutgodkännande,
- företagsledningen och styrelsen diskuterar affärsförslag från den närstående endast i liten utsträckning eller inte alls, och
- transaktioner som rör den närstående (eller en nära familjemedlem till den närstående) granskas och godkänns sällan fristående.

Ett dominerande inflytande kan i vissa fall också finnas om den närstående har spelat en ledande roll vid grundandet av företaget och fortsätter att spela en ledande roll i ledningen av företaget.

A 30. Om det finns andra riskfaktorer, kan en närstående med dominerande inflytande tyda på betydande risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Exempel:

- En ovanligt hög omsättning av personer i högsta ledningen eller rådgivare kan tyda på oetisk eller bedräglig affärspraxis som tjänar den närståendes syften.
- Att mellanhänder används för betydande transaktioner för vilka det inte tycks finnas något uppenbart affärsmässigt berättigande, vilket kan tyda på att den närstående skulle kunna ha intressen i sådana transaktioner genom kontroll av dessa mellanhänder i bedrägliga syften.
- Bevis för att den närstående är överdrivet delaktig i eller sysselsatt med valet av redovisningsprinciper eller fastställandet av betydande uppskattningar kan tyda på att det är möjligt att den finansiella rapporteringen är bedräglig.

Hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner (se punkt 20)

A 31. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de fortsatta granskningsåtgärder som revisorn kan välja för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner beror på dessa riskers karaktär och företagets omständigheter.²⁵

A 32. Några exempel på substansgranskning som revisorn kan utföra om han eller hon har bedömt att det finns en betydande risk för att företagsledningen inte har redovisat eller lämnat upplysningar om särskilda närståendetransaktioner på rätt sätt enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (vare sig detta beror på oegentligheter eller misstag):

- Bekräfta eller diskutera särskilda aspekter av transaktionerna med mellanhänder, t.ex. banker, advokatfirmor, borgensmän eller representanter, där så är praktiskt genomförbart och inte förbjudet i lagar eller andra författningar eller på grund av etiska regler.

ISA
ISQC
m.m.

²⁴ ISA 240, bilaga 1.

²⁵ ISA 330 ger ytterligare vägledning om att överväga karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder. ISA 240 fastställer krav och innehåller vägledning om ändamålsenlig hantering av bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

- Bekräfta transaktionernas syfte, särskilda villkor eller belopp med de närstående (denna granskningsåtgärd kan vara mindre effektiv om revisorn har bedömt att företaget sannolikt kommer att påverka de närståendes svar till revisorn).
- Om så är tillämpligt, läsa de finansiella rapporterna eller annan relevant finansiell information, som eventuellt finns tillgänglig, från de närstående för att inhämta bevis för redovisningen av transaktionerna i de närståendes räkenskapsmaterial.

A 33. Om revisorn har bedömt att det finns en betydande risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter till följd av att det finns en närstående med dominerande inflytande, kan revisorn, utöver de allmänna kraven i ISA 240, utföra sådana granskningsåtgärder som de nedanstående för att skaffa sig en förståelse av de affärsrelationer som en sådan närstående direkt eller indirekt kan ha upprättat med företaget och för att fastställa behovet av fortsatt ändamålsenlig substansgranskning:

- Förfrågningar hos och diskussion med företagsledningen och styrelsen.
- Förfrågningar hos den närstående.
- Inspektion av betydande kontrakt med den närstående.
- Lämplig bakgrundsundersökning, t.ex. via internet eller särskilda externa databaser med företagsinformation.
- Genomgång av överträdelse rapporter från anställda, om dessa har sparats.

A 34. Revisorn kan, beroende på resultaten av riskbedömningen, anse det ändamålsenligt att inhämta revisionsbevis utan att granska företagets kontroller över närståenderelationer och närståendetransaktioner. Men under vissa omständigheter går det kanske inte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom enbart substansgranskning med hänsyn till riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner. Exempel: Om det finns många koncerninterna transaktioner mellan företaget och dess enheter och en betydande mängd information om dessa transaktioner initieras, registreras, bearbetas eller rapporteras elektroniskt i ett integrerat system, kan revisorn besluta att det inte går att utforma tillräckligt effektiv substansgranskning som på egen hand minskar riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med dessa transaktioner till en godtagbart låg nivå. I sådana fall måste revisorn för att uppfylla kravet i ISA 330 på att inhämta revisionsbevis rörande kontrollers funktion²⁶ granska företagets kontroller över fullständigheten och riktigheten i dokumentationen av närståenderelationer och närståendetransaktioner.

Identifiera närståenderelationer eller betydande närståendetransaktioner som inte har identifierats eller som revisorn inte har fått upplysning om tidigare
Kommunicera information om nyligen identifierade närstående till uppdragsteamet (se punkt 22 a)

A 35. Omedelbar kommunikation av nyligen identifierade närstående till andra medlemmar i uppdragsteamet hjälper dem att fastställa om denna information påverkar resultaten av, och slutsatser som har dragits av, den riskbedömning som redan har utförts, däribland om riskerna för väsentliga felaktigheter måste omvärderas.

Substansgranskning rörande nyligen identifierade närstående eller betydande närståendetransaktioner (se punkt 22 c)

A 36. Några exempel på substansgranskning som revisorn kan utföra avseende nyligen identifierade närstående eller betydande närståendetransaktioner:

- Ställa frågor rörande karaktären på företagets relationer med de nyligen identifierade närstående, däribland (om så är tillämpligt och inte förbjudet i lagar eller andra författningar eller på grund av etiska regler) frågor till parter utanför företaget som förmodas ha betydande kunskaper om företaget och dess verksamhet, t.ex. jurister, generalagenter, viktigare representanter, konsulter, borgensmän eller andra nära affärspartners.

²⁶ ISA 330, punkt 8 b.

- Genomföra en analys av räkenskapsmaterialet för att finna transaktioner med de nyligen identifierade närstående. En sådan analys kan underlättas av datorstöd revision.
- Verifiera villkoren för de nyligen identifierade närståendetransaktionerna och utvärdera om transaktionerna har redovisats och upplysningar lämnats om dem på rätt sätt enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Avsiktligt undanhållande av information från företagsledningens sida (se punkt 22 e)

A 37. Kraven och vägledningen i ISA 240 rörande revisorns ansvar avseende oegentligheter vid revision av finansiella rapporter är relevanta om det verkar som om företagsledningen avsiktligt har låtit bli att lämna upplysningar om närstående eller betydande närståendetransaktioner till revisorn. Revisorn kan också överväga om det är nödvändigt att omvärdera tillförlitligheten i företagsledningens svar på revisorns frågor och företagsledningens uttalanden till revisorn.

ISA
ISQC
m.m.

Identifierade betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet

Utvärdera de affärsmässiga grunderna för betydande närståendetransaktioner (se punkt 23)

A 38. Vid utvärdering av de affärsmässiga grunderna för betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet kan revisorn överväga följande:

- Om transaktionen
 - är överdrivet komplicerad (t.ex. innefattar flera närstående inom en koncern),
 - har onormala affärsvillkor såsom ovanliga priser, räntesatser, garantier och villkor för återbetalning,
 - saknar en uppenbar logisk affärsmässig grund,
 - innefattar närstående som inte har identifierats tidigare, och
 - behandlas på ett ovanligt sätt.
- Om företagsledningen har diskuterat en sådan transaktions karaktär, och redovisningen av transaktionen, med styrelsen.
- Om företagsledningen fäster större avseende vid ett visst redovisningssätt än vid att ägna vederbörlig omsorg om transaktionens underliggande ekonomi.

Om företagsledningens förklaringar avviker väsentligt från villkoren för närståendetransaktionen, måste revisorn enligt ISA 500²⁷ överväga tillförlitligheten i företagsledningens förklaringar och uttalanden om andra betydelsefulla frågor.

A 39. Revisorn kan också försöka skaffa sig en förståelse av de affärsmässiga grunderna för en sådan transaktion ur den närståendes perspektiv, eftersom detta kan underlätta för revisorn att bättre förstå transaktionens ekonomiska verklighet och varför den har genomförts. Om de affärsmässiga grunderna ur den närståendes perspektiv verkar oförenliga med karaktären på den närståendes verksamhet, kan detta utgöra en faktor som innebär risk för oegentligheter.

Beviljande och godkännande av betydande närståendetransaktioner (se punkt 23 b)

A 40. Företagsledningens, styrelsens eller, där så är tillämpligt, aktieägarnas beviljande och godkännande av betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet kan utgöra revisionsbevis för att dessa har övervägts på ett tillbörligt sätt på rätt nivå inom företaget och att deras villkor avspeglats på rätt sätt i de finansiella rapporterna. Transaktioner av den här karaktären som inte omfattas av sådant beviljande och godkännande kan, om det inte finns några rationella förklaringar utifrån diskussioner med företagsledningen eller styrelsen, tyda på att det finns risker för väsentliga felaktigheter som beror på misstag eller oegentligheter. Under dessa omständigheter kan revisorn behöva vara uppmärksam på andra transaktioner av liknande karaktär. Beviljande och godkännande är dock kanske inte tillräckligt för att dra slutsatser om huruvida det

²⁷ ISA 500 *Revisionsbevis*, punkt 11.

inte finns några risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, eftersom beviljande och godkännande kan vara ineffektivt om de närstående agerat i maskopi eller om en närstående utövar ett dominerande inflytande i företaget.

Överväganden som särskilt gäller mindre företag

A 41. Ett mindre företag har kanske inte de kontroller som olika beviljande- och godkännandenivåer ger i ett större företag. Följaktligen kan revisorn under en revision av ett mindre företag endast i mindre utsträckning förlita sig på beviljande och godkännande för att få revisionsbevis avseende giltigheten i betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet. I stället kan revisorn överväga att utföra andra granskningsåtgärder, t.ex. inspektera relevanta dokument, bekräfta särskilda aspekter av transaktionerna med berörda parter eller observera ägaren-företagsledarens medverkan i transaktionerna.

Påståenden om att närståendetransaktioner har utförts enligt villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor (se punkt 24)

A 42. Även om det finns lättillgängliga revisionsbevis avseende hur priset i en närståendetransaktion står sig jämfört med en liknande transaktion på affärsmässiga villkor, finns det vanligtvis praktiska svårigheter som begränsar revisorns möjligheter att inhämta revisionsbevis som visar att alla andra aspekter av transaktionen är likvärdiga med en transaktion på affärsmässiga villkor. Exempel: Även om revisorn kanske kan bekräfta att en närståendetransaktion har genomförts till ett marknadspris, kan det vara omöjligt att få bekräftelse på huruvida övriga villkor för transaktionen (t.ex. kreditvillkor, riskfördelning eller särskilda avgifter) är likvärdiga med dem som normalt skulle avtalas mellan oberoende parter. Följaktligen kan det finnas en risk för att företagsledningens påstående om att en närståendetransaktion har genomförts till villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor kan vara väsentligt felaktigt.

A 43. Upprättandet av de finansiella rapporterna kräver att företagsledningen bekräftar ett påstående om att en närståendetransaktion har genomförts till villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor. Företagsledningen kan stödja påståendet genom att t.ex.

- jämföra villkoren för närståendetransaktionen med villkoren för en identisk eller liknande transaktion med en eller flera oberoende parter,
- anlita en extern specialist för att fastställa ett marknadsvärde och bekräfta marknadsvillkoren för transaktionen, och
- jämföra villkoren för transaktionen med kända marknadsvillkor för ungefär liknande transaktioner på den öppna marknaden.

A 44. En utvärdering av företagsledningens stöd för detta påstående kan innefatta en eller flera av följande åtgärder:

- Överväga ändamålsenligheten i företagsledningens process för att ge stöd åt påståendet.
- Verifiera källan till de interna eller externa data som stöder påståendet, och granska data för att fastställa deras riktighet, fullständighet och relevans.
- Utvärdera rimligheten i eventuella betydelsefulla antaganden på vilka påståendet grundar sig.

A 45. Vissa ramverk för finansiell rapportering kräver att upplysningar lämnas om närståendetransaktioner som inte har genomförts till villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor. Om så är fallet och företagsledningen inte har lämnat upplysningar om en närståendetransaktion i de finansiella rapporterna, kan det finnas ett underförstått påstående om att transaktionen har genomförts till villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor.

Utvärdera redovisningen av och upplysningarna om identifierade närståenderelationer och närståendetransaktioner

Överväganden om väsentlighet vid utvärdering av felaktigheter (se punkt 25)

A 46. ISA 450 kräver att revisorn, vid en utvärdering av om en felaktighet är väsentlig eller inte, överväger både felaktighetens storlek och karaktär och de särskilda omständigheterna kring dess förekomst.²⁸ Transaktionens betydelse för användarna av de finansiella rapporterna beror kanske inte bara på det redovisade beloppet för transaktionen, utan även på andra särskilda relevanta faktorer, t.ex. närståenderelationens karaktär.

Utvärdering av upplysningar om närstående (se punkt 25 a)

A 47. Att utvärdera upplysningar om närstående utifrån upplysningskraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering innebär att överväga om fakta och omständigheterna kring företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner har sammanfattats och presenterats på ett lämpligt sätt så att upplysningarna är begripliga. Upplysningar om närståendetransaktioner är kanske inte begripliga om

- a. de affärsmässiga grunderna för transaktionerna och effekterna av transaktionerna på de finansiella rapporterna är otydliga eller felaktiga, eller
- b. upplysningarna om viktigare villkor, förutsättningar eller andra viktiga delar av transaktionerna som behövs för att förstå dem inte är ändamålsenliga.

Skriftliga uttalanden (se punkt 26)

A 48. Under följande omständigheter kan det vara lämpligt att inhämta skriftliga uttalanden från styrelsen:

- Om styrelsen har godkänt särskilda närståendetransaktioner som
 - a. har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna, eller
 - b. innefattar företagsledningen.
- Om styrelsen har gjort särskilda muntliga uttalanden till revisorn om detaljerna kring vissa närståendetransaktioner.
- Om styrelsen har finansiella eller andra intressen i de närstående eller närståendetransaktionerna.

A 49. Revisorn kan också besluta att inhämta skriftliga uttalanden om särskilda påståenden som företagsledningen gjort, t.ex. ett uttalande om att särskilda närståendetransaktioner inte innefattar sidoavtal som det inte har lämnats upplysningar om.

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt 27)

A 50. Att kommunicera betydande frågor som uppstår under revisionen²⁹ och som har samband med företagets närstående hjälper revisorn att få till stånd en gemensam förståelse med styrelsen avseende karaktären på och lösningen på dessa frågor. Några exempel på betydelsefulla närståendefrågor:

- Företagsledningen låter bli att upplysa revisorn om närstående eller betydande närståendetransaktioner (oavsett om det är avsiktligt eller inte), vilket kan göra styrelsen uppmärksam på betydande närståenderelationer och närståendetransaktioner som den kanske inte tidigare kände till.
- Betydande närståendetransaktioner identifieras som inte har beviljats eller godkänts på rätt sätt, vilket kan ge upphov till misstanke om oegentligheter.
- Oenighet uppstår med företagsledningen rörande redovisningen av och upplysningarna om betydande närståendetransaktioner enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

²⁸ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*, punkt 11 a. Punkt A 21 i ISA 450 innehåller vägledning om de omständigheter som kan påverka utvärderingen av en felaktighet.

²⁹ ISA 230, punkt A 8, innehåller ytterligare vägledning om karaktären på betydande frågor som uppstår under revisionen.

ISA 550 Närståendeförhållanden

- Överträdelser av gällande lagar eller andra författningar som förbjuder eller begränsar särskilda typer av närståendetransaktioner.
- Det är svårt att identifiera den part som har det slutliga bestämmande inflytandet över företaget.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 560 Efterföljande händelser

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	505
Denna standards tillämpningsområde	505
Efterföljande händelser	505
Ikraftträdande	506
Mål	506
Definitioner	506
Krav	506
Händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport	506
Fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport men före det datum då de finansiella rapporterna utfärdas	507
Fakta som revisorn får kännedom om efter att de finansiella rapporterna har utfärdats	508
Tillämpning och andra förtydliganden	509
Denna standards tillämpningsområde (se punkt 1)	509
Definitioner	509
Händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport (se punkterna 6–9)	510
Fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport men före det datum då de finansiella rapporterna utfärdas	511
Fakta som revisorn får kännedom om efter att de finansiella rapporterna har utfärdats	512

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 560 *Efterföljande händelser* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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 (omarbetad)¹. Men denna andra information kan belysa en efterföljande händelse som faller inom tillämpningsområdet för denna ISA. (Se punkt A 1.)

Efterföljande händelser

2. Finansiella rapporter kan påverkas av vissa händelser som inträffar efter datumet för de finansiella rapporterna. Många ramverk för finansiell rapportering tar särskilt upp sådana händelser.² Vanligtvis identifieras två typer av händelser i dessa ramverk:

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

¹ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

² International Accounting Standard (IAS) 10 *Händelser efter rapportperioden*, behandlar t.ex. hur man i de finansiella rapporterna ska hantera händelser, både gynnsamma och icke gynnsamma, som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna (kallas "rapportperiodens slut" i IAS) och det datum då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande.

ISA 560 Efterföljande händelser

I ISA 700 förklaras att datumet för revisors rapport informerar läsaren om att revisorn har beaktat effekten av händelser och transaktioner som revisorn har fått kännedom om och som har inträffat fram till det datumet.³

Ikraftträdande

3. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

4. Revisorns mål är att

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

Definitioner

5. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Datum för de finansiella rapporterna* – det datum då den senaste perioden som de finansiella rapporterna omfattar slutar.
- b. *Datum för godkännande av de finansiella rapporterna* – det datum då alla rapporter som utgör de finansiella rapporterna, innefattande de tillhörande noterna, har upprättats och de som har vederbörlig befogenhet har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter. (Se punkt A 2.)
- c. *Datum för revisors rapport* – det datum som revisorn daterar revisors rapport enligt ISA 700. (Se punkt A 3.)
- d. *Datum då de finansiella rapporterna utfärdas* – det datum då revisors rapport och reviderade finansiella rapporter blir tillgängliga för externa parter. (Se punkterna A 4–A 5.)
- e. *Efterföljande händelser* – händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, och fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport.

Krav

Händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport

6. Revisorn ska utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Revisorn förväntas emellertid inte utföra ytterligare granskningsåtgärder avseende förhållanden för vilka tidigare granskningsåtgärder har gett tillfredsställande resultat. (Se punkt A 6.)

7. Revisorn ska utföra de åtgärder som fastställs i punkt 6 så att de täcker perioden från datumet för de finansiella rapporterna till datumet för revisors rapport, eller så nära detta datum som är praktiskt möjligt. Revisorn ska beakta sin riskbedömning när han eller hon avgör karaktären på och omfattningen av dessa granskningsåtgärder, och göra följande: (Se punkterna A 7–A 8.)

- a. Skaffa sig en förståelse av de rutiner som företagsledningen har inrättat för att försäkra sig om att efterföljande händelser uppmärksammas.

³ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkt A 66.

- b. Fråga företagsledningen och, i tillämpliga fall, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) om det har inträffat några efterföljande händelser som kan påverka de finansiella rapporterna. (Se punkt A 9.)
- c. Läs eventuella protokoll från sammanträden med företagets ägare, företagsledning och styrelse, som har ägt rum efter datumet för de finansiella rapporterna och ställa frågor om förhållanden som har diskuterats vid eventuella sådana sammanträden som det ännu inte finns protokoll från. (Se punkt A 10.)
- d. Läs företagets senaste delårsrapport för period efter datumet för de finansiella rapporterna, om en sådan finns.

8. Om revisorn, efter att ha utfört granskningsåtgärder enligt punkterna 6 och 7, identifierar händelser som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna, ska revisorn avgöra huruvida en sådan händelse avspeglas korrekt i dessa finansiella rapporter enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

ISA
ISQC
m.m.

Skriftliga uttalanden

9. Revisorn ska be företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, om ett skriftligt uttalande enligt ISA 580⁴ om att alla händelser som har inträffat efter datumet för de finansiella rapporterna och för vilka det enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering krävs justeringar eller upplysningar, har justerats eller att upplysningar har lämnats.

Fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport men före det datum då de finansiella rapporterna utfärdas

10. Revisorn är inte skyldig att utföra några granskningsåtgärder avseende de finansiella rapporterna efter datumet för revisors rapport. Men om revisorn får kännedom om fakta efter datumet för revisors rapport men innan de finansiella rapporterna utfärdas, som skulle ha föranlett revisorn att ändra revisors rapport om han eller hon hade känt till dem per datumet för revisors rapport, ska revisorn (se punkterna A 11–A 12)

- a. diskutera frågan med företagsledningen och i tillämpliga fall med styrelsen,
- b. avgöra huruvida de finansiella rapporterna måste ändras, och i så fall
- c. fråga företagsledningen hur den avser att hantera förhållandet i de finansiella rapporterna.

11. Om företagsledningen ändrar de finansiella rapporterna ska revisorn

- a. utföra de granskningsåtgärder som är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna bakom ändringen eller
- b. om inte förhållandena i punkt 12 är tillämpliga
 - i. utsträcka de granskningsåtgärder som behandlas i punkterna 6 och 7 till datumet för den nya revisors rapport, och
 - ii. lämna en ny revisors rapport som avser de ändrade finansiella rapporterna. Den nya revisors rapport ska inte dateras tidigare än datumet för godkännandet av de ändrade finansiella rapporterna.

12. I de fall det enligt lagar och andra författningar, eller ramverket för finansiell rapportering, är tillåtet för företagsledningen att låta ändringen av de finansiella rapporterna endast gälla effekterna av den eller de efterföljande händelser som har gett upphov till ändringen, och de som har ansvar för att godkänna de finansiella rapporterna kan begränsa

⁴ ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

sitt godkännande till just den ändringen, har revisorn rätt att begränsa de granskningsåtgärder som avser efterföljande händelser och som krävs enligt punkt 11 b (i) till den ändringen. I sådana fall ska revisorn antingen

- a. ändra revisors rapport så att den inbegriper ett ytterligare datum som begränsas till den ändringen och således visar att revisorns granskningsåtgärder som avser efterföljande händelser endast gäller den ändring som beskrivs i den aktuella noten till de finansiella rapporterna, eller (se punkt A 13)
- b. lämna en ny eller ändrad revisors rapport som innefattar ett uttalande i ett stycke med upplysningar av särskild betydelse⁵ eller ett stycke med övriga upplysningar där det framgår att revisorns granskningsåtgärder avseende efterföljande händelser endast gäller den ändring som beskrivs i den aktuella noten till de finansiella rapporterna.

13. I vissa jurisdiktioner är inte företagsledningen skyldig enligt lagar eller andra författningar, eller ramverket för finansiell rapportering, att utfärda ändrade finansiella rapporter och revisorn behöver då följaktligen inte lämna någon ändrad eller ny revisors rapport. Men om företagsledningen inte ändrar de finansiella rapporterna trots att revisorn anser att de behöver ändras, gäller följande: (Se punkterna A 14–A 15.)

- a. Om revisors rapport ännu inte har lämnats till företaget ska revisorn modifiera uttalandet enligt ISA 705 (omarbetad)⁶ och sedan lämna revisors rapport.
- b. Om revisors rapport redan har lämnats till företaget ska revisorn informera företagsledningen och styrelsen, såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget, om att de inte ska utfärda de finansiella rapporterna till externa parter innan nödvändiga ändringar har gjorts. Om de finansiella rapporterna därefter ändå utfärdas utan nödvändiga ändringar ska revisorn vidta lämpliga åtgärder för att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport. (Se punkterna A 16–A 17.)

Fakta som revisorn får kännedom om efter att de finansiella rapporterna har utfärdats

14. När de finansiella rapporterna har utfärdats har revisorn ingen förpliktelse att utföra granskningsåtgärder avseende dessa finansiella rapporter. Men om revisorn får kännedom om fakta efter att de finansiella rapporterna har utfärdats, som skulle ha föranlett revisorn att ändra revisors rapport om han eller hon hade känt till dem per datumet för revisors rapport, ska revisorn

- a. diskutera frågan med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen,
- b. avgöra huruvida de finansiella rapporterna måste ändras, och i så fall
- c. fråga företagsledningen hur den avser att hantera förhållandet i de finansiella rapporterna. (Se punkt A 18.)

15. Om företagsledningen ändrar de finansiella rapporterna ska revisorn (se punkt A 19)

- a. utföra de granskningsåtgärder som är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna bakom ändringen,
- b. gå igenom de åtgärder som företagsledningen har vidtagit för att försäkra sig om att var och en som har tagit emot de tidigare utfärdade finansiella rapporterna tillsammans med tillhörande revisors rapport informeras om situationen,
- c. om inte förhållandena i punkt 12 är tillämpliga
 - i. utsträcka de granskningsåtgärder som behandlas i punkterna 6 och 7 till datumet för den nya revisors rapport och datera den nya revisors rapport tidigast per datumet för godkännande av de ändrade finansiella rapporterna, och
 - ii. lämna en ny revisors rapport som avser de ändrade finansiella rapporterna, eller
- d. när förhållandena i punkt 12 är tillämpliga, ändra revisors rapport eller lämna en ny revisors rapport enligt kravet i punkt 12.

⁵ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁶ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

16. I den nya eller ändrade revisors rapport ska revisorn ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar som hänvisar till en not i de finansiella rapporterna med en mer omfattande förklaring av orsaken till ändringen av de tidigare utfärdade finansiella rapporterna och revisorns tidigare revisors rapport.

17. Om företagsledningen inte vidtar nödvändiga åtgärder för att försäkra sig om att var och en som har tagit emot de tidigare utfärdade finansiella rapporterna informeras om situationen och inte ändrar de finansiella rapporterna trots att revisorn anser att de behöver ändras, ska revisorn informera företagsledningen och, såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget,⁷ styrelsen om att revisorn kommer att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport. Om företagsledningen eller styrelsen trots att de fått denna information ändå inte vidtar nödvändiga åtgärder, ska revisorn vidta lämpliga åtgärder för att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport. (Se punkt A 20.)

ISA
ISQC
m.m.

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna standards tillämpningsområde (se punkt 1)

A 1. När de reviderade finansiella rapporterna ingår i andra dokument som utfärdas efter de finansiella rapporterna (utöver årsrapporter som faller inom tillämpningsområdet för ISA 720 (omarbetad)) kan revisorn ha ytterligare ansvar som rör efterföljande händelser och som revisorn måste beakta, t.ex. krav i lagar eller andra författningar som behandlar offentligt erbjudande om att teckna aktier eller andra värdepapper i jurisdiktioner där värdepapperen erbjuds. Det kan t.ex. krävas att revisorn utför ytterligare granskningsåtgärder fram till dagen för det slutliga emissionsprospektet. Dessa granskningsåtgärder kan innefatta sådana som beskrivs i punkterna 6 och 7 fram till eller i nära anslutning till dagen för det slutliga emissionsprospektet samt genomläsning av prospektet för att revisorn ska kunna bedöma om den övriga informationen i prospektet är förenlig med den ekonomiska information som revisorn förknippas med.⁸

Definitioner

Datum för godkännande av de finansiella rapporterna (se punkt 5 b)

A 2. I vissa jurisdiktioner identifierar lagar eller andra författningar de personer eller organ (t.ex. företagsledningen eller styrelsen) som ansvarar för att slå fast att alla rapporter som ingår i de finansiella rapporterna, innefattande de tillhörande noterna, har upprättats, och preciserar även processen för godkännande. I andra jurisdiktioner är inte godkännandeprocessen fastställd i lagar eller andra författningar och företaget har egna rutiner för att upprätta och färdigställa sina finansiella rapporter med hänsyn till lednings- och styrstrukturer. I vissa jurisdiktioner är det aktieägarna som slutgiltigt godkänner de finansiella rapporterna. I dessa jurisdiktioner behöver inte revisorn invänta aktieägarnas slutliga godkännande för att dra slutsatsen att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, på vilka han eller hon kan grunda sin revisors rapport, har inhämtats. När det gäller ISA är datumet för godkännande av de finansiella rapporterna det tidigare datum då de som har vederbörlig befogenhet har fastställt att alla rapporter som ingår i de finansiella rapporterna, innefattande tillhörande noter, har upprättats, och att de med vederbörlig befogenhet har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.

Datum för revisors rapport (se punkt 5 c)

A 3. Revisors rapport får inte dateras tidigare än det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sitt uttalande om de finansiella rapporterna, vilket innefattar bevis på att alla rapporter som de finansiella rapporterna består av, innefattande de tillhörande noterna, har upprättats och att de som har ve-

⁷ ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företags styrning (omarbetad), punkt 13.

⁸ ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing, punkt 2.

derbörlig befogenhet har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.⁹ Datumet för revisors rapport kan således inte föregå datumet för godkännandet av de finansiella rapporterna enligt punkt 5 b. Av administrativa skäl kan tid förlöpa mellan datumet för revisors rapport enligt punkt 5 c och det datum då revisors rapport lämnas till företaget.

Datum då de finansiella rapporterna utfärdas (se punkt 5 d)

A 4. Det datum då de finansiella rapporterna utfärdas beror vanligtvis på företagets rättsliga miljö. I vissa fall kan det datum då de finansiella rapporterna utfärdas vara samma datum som när de registreras hos tillsynsmyndighet. Eftersom de reviderade finansiella rapporterna inte kan utfärdas utan revisors rapport, måste datumet då de reviderade finansiella rapporterna utfärdas inte bara vara detsamma som eller senare än datumet för revisors rapport, utan också detsamma som eller senare än datumet då revisors rapport lämnas till företaget.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 5. För företag inom den offentliga sektorn kan datumet då de finansiella rapporterna utfärdas vara detsamma som datumet då de reviderade finansiella rapporterna och tillhörande revisors rapport lämnas till lagstiftaren eller på annat sätt offentliggörs.

Händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport (se punkterna 6–9)

A 6. Beroende på revisorns riskbedömning kan de granskningsåtgärder som fastställs i punkt 6 innefatta åtgärder, som är nödvändiga för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, som att gå igenom eller granska räkenskapsmaterial eller transaktioner som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport. De granskningsåtgärder som krävs enligt punkterna 6 och 7 tillkommer utöver de åtgärder som revisorn kan utföra i andra syften men som ändå kan ge bevis om efterföljande händelser (t.ex. inhämta revisionsbevis om konton per datumet för de finansiella rapporterna, såsom avklippsrutiner eller rutiner som rör senare betalningar av kundfordringar).

A 7. I punkt 7 fastställs vissa granskningsåtgärder i detta avseende som revisorn måste utföra enligt punkt 6. De granskningar av efterföljande händelser som revisorn utför kan dock vara beroende av tillgänglig information, i synnerhet i vilken utsträckning redovisning har skett efter datumet för de finansiella rapporterna. I det fall inte räkenskapsmaterialet är uppdaterat, och följaktligen ingen delårsrapport (oavsett om den är för internt eller externt bruk) har upprättats, eller om inga protokoll från företagsledningens eller styrelsens möten har förts, kan relevanta granskningsåtgärder utföras i form av inspektion av tillgängliga redovisningsunderlag, vilket innefattar kontoutdrag från banken. Punkt A 8 innehåller exempel på en del ytterligare förhållanden som revisorn kan beakta under dessa förfrågningar.

A 8. Utöver de granskningsåtgärder som krävs enligt punkt 7 kan revisorn anse det nödvändigt och ändamålsenligt att

- läsa företagets senast tillgängliga budgetar, kassaflödesprognoser och andra likartade rapporter från företagsledningen för perioder efter datumet för de finansiella rapporterna,
- göra förfrågningar, eller utvidga tidigare gjorda muntliga eller skriftliga förfrågningar, till företagets juridiska ombud om rättstvister och krav, och
- överväga huruvida skriftliga uttalanden om särskilda efterföljande händelser kan behövas som stöd för andra revisionsbevis och därigenom inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

⁹ ISA 700, punkt 41. I vissa fall fastställer lag eller annan författning också den tidpunkt i processen för finansiell rapportering när revisionen förväntas vara klar.

Förfrågningar (se punkt 7 b)

A 9. Vid en förfrågan till företagsledningen och, i tillämpliga fall, till styrelsen om huruvida eventuella efterföljande händelser har inträffat som kan påverka de finansiella rapporterna, kan revisorn fråga om det aktuella läget beträffande poster som tidigare har redovisats med grund i preliminära eller ofullständiga uppgifter och kan göra särskilda förfrågningar om följande frågor:

- Om företaget har åtagit sig några nya förpliktelser, lån eller garantier.
- Om några försäljningar eller förvärv av tillgångar har genomförts eller planeras.
- Om någon ökning av kapital har skett eller skuldinstrument utfärdats, t.ex. emission av nya aktier eller skuldebrev, eller om avtal om fusion eller likvidation har träffats eller planeras.
- Om några tillgångar har blivit beslagtagna av staten eller har blivit förstörda på grund av t.ex. brand eller översvämning.
- Om det har skett någon utveckling som påverkar eventalförpliktelser eller eventualtillgångar.
- Om man har gjort eller har övervägt att göra några justeringar av ovanligt slag i räkenskaperna.
- Om det har inträffat, eller förväntas inträffa, några händelser efter räkenskapsperiodens slut som gör att lämpligheten i de redovisningsprinciper som har tillämpats i de finansiella rapporterna kan ifrågasättas, t.ex. giltigheten i antagandet om fortsatt drift.
- Om händelser har inträffat som är relevanta vid bestämning av uppskattningar eller avsättningar i de finansiella rapporterna.
- Om händelser som är relevanta för möjligheten att realisera tillgångar har inträffat.

Läsning av protokoll (se punkt 7 c)

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 10. Inom den offentliga sektorn kan revisorn läsa protokoll, från relevanta förhandlingar i den lagstiftande församlingen, som är offentliga handlingar och ställa frågor om vad som har behandlats i förhandlingar för vilka handlingar ännu inte är offentliga.

Fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisors rapport men före det datum då de finansiella rapporterna utfärdas

Effekter av annan information som inhämtats efter datumet för revisors rapport (se punkt 10)

A 11. Revisorn har visserligen inte någon förpliktelse att utföra granskningsåtgärder avseende de finansiella rapporterna efter datumet för revisors rapport men före datumet för de finansiella rapporternas utfärdande, men ISA 720 (omarbetad) innehåller krav och vägledning med avseende på annan information som inhämtats efter datumet för revisors rapport, som kan innefatta annan information som inhämtats efter datumet för revisors rapport men före datumet för de finansiella rapporternas utfärdande.

Företagsledningens ansvar gentemot revisorn (se punkt 10)

A 12. Som förklaras i ISA 210 innefattar villkoren för revisionsuppdraget företagsledningens medgivande att informera revisorn om sådana fakta som kan påverka de finansiella rapporterna och som företagsledningen kan komma att upptäcka under perioden från datum för revisors rapport till det datum då de finansiella rapporterna utfärdas.¹⁰

Dubbla datum (se punkt 12 a)

A 13. När revisorn, i sådana omständigheter som beskrivs i punkt 12 a, ändrar revisors rapport och inför ytterligare ett datum som endast gäller ändringen, förblir datumet för revisors rapport i de finansiella rapporterna innan de ändrades av företagsledningen oförändrat, eftersom det datumet ger läsaren information om när revisionsarbetet avseende de finansiella rapporterna slutfördes. Revisors rapport kommer dock att innehålla

¹⁰ ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkt A 24.

ytterligare ett datum som informerar läsaren om att revisorns granskningsåtgärder efter det första datumet endast gäller den efterföljande ändringen av de finansiella rapporterna. Ett exempel på ett sådant tilläggsdatum:

(Datum för revisors rapport), med undantag för not Y som gäller per den (datum för slutförande av granskningsåtgärderna som endast gäller ändringen som beskrivs i not Y).

Företagsledningen gör ingen ändring av de finansiella rapporterna (se punkt 13)

A 14. I vissa jurisdiktioner är inte företagsledningen skyldig enligt lagar eller andra författningar, eller ramverket för finansiell rapportering, att utfärda ändrade finansiella rapporter. Detta är ofta fallet när de finansiella rapporterna för nästa period ska utfärdas inom kort, förutsatt att lämpliga upplysningar lämnas i dessa rapporter.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 15. Inom den offentliga sektorn kan de åtgärder som vidtas enligt punkt 13 när företagsledningen inte ändrar de finansiella rapporterna även innefatta särskild rapportering till lagstiftaren, eller annat relevant organ i rapporteringsstrukturen, om effekterna av den efterföljande händelsen för de finansiella rapporterna och revisors rapport.

Revisorns åtgärd för att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport (se punkt 13 b)

A 16. Revisorn kan behöva uppfylla ytterligare rättsliga förpliktelser även om han eller hon har informerat företagsledningen om att den inte ska utfärda de finansiella rapporterna och företagsledningen har godkänt denna begäran.

A 17. I det fall företagsledningen har utfärdat de finansiella rapporterna trots att revisorn har meddelat att de finansiella rapporterna inte ska utfärdas till externa parter, beror de åtgärder som revisorn kan vidta för att förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport i de finansiella rapporterna på vilka rättigheter och förpliktelser revisorn har. Följaktligen kan revisorn anse att det är lämpligt att rådfråga juridisk expertis.

Fakta som revisorn får kännedom om efter att de finansiella rapporterna har utfärdats

Effekter av annan information som inhämtas efter de finansiella rapporternas utfärdande (se punkt 14)

A 18. Revisorns förpliktelser med avseende på annan information som inhämtas efter datumet för revisors rapport behandlas i ISA 720 (omarbetad). Revisorn har visserligen ingen förpliktelse att utföra granskningsåtgärder med avseende på de finansiella rapporterna efter att de har utfärdats, men ISA 720 (omarbetad) innehåller krav och vägledning när det gäller annan information som har inhämtats efter datumet för revisors rapport.

Företagsledningen gör ingen ändring av de finansiella rapporterna (se punkt 15)

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 19. I vissa jurisdiktioner kan företag inom den offentliga sektorn enligt lagar eller andra författningar vara förbjudna att utfärda ändrade finansiella rapporter. I dessa fall kan korrekt tillvägagångssätt för revisorn vara att rapportera till vederbörligt lagstadgat organ.

Revisorns åtgärd för att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport (se punkt 17)

A 20. Om revisorn tror att företagsledningen, eller styrelsen, inte har vidtagit nödvändiga åtgärder för att förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport avseende de finansiella rapporter som företaget tidigare har utfärdat, trots att revisorn tidigare har meddelat att han eller hon kommer att vidta åtgärder för att förhindra att någon förlitar sig på den, beror revisorns handlingssätt på vilka rättigheter och förpliktelser han eller hon har. Följaktligen kan revisorn anse att det är lämpligt att rådfråga juridisk expertis.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 570 Fortsatt drift (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	513
Denna standards tillämpningsområde	513
Antagandet om fortsatt drift	513
Ansvar för bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten	514
Ikraftträdande	515
Mål	515
Krav	515
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	515
Utvärdera företagsledningens bedömning	515
Perioden efter den period som omfattas av företagsledningens bedömning	516
Ytterligare granskningsåtgärder när händelser eller förhållanden har identifierats	516
Revisorns slutsatser	516
Effekter på revisors rapport	517
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)	518
Betydande dröjsmål med att godkänna de finansiella rapporterna	518
Tillämpning och andra förtydliganden	518
Denna standards tillämpningsområde (se punkt 1)	518
Antagandet om fortsatt drift (se punkt 2)	518
Riskbedömning och näraliggande aktiviteter	519
Utvärdera företagsledningens bedömning	520
Perioden efter den period som omfattas av företagsledningens bedömning (se punkt 15)	521
Ytterligare granskningsåtgärder när händelser eller förhållanden har identifierats (se punkt 16)	522
Revisorns slutsatser	523
Effekter på revisors rapport	524
Bilaga Exempel på revisors rapporter avseende antagandet om fortsatt drift (se punkterna A 29, A 31–A 32)	525

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 570 *Fortsatt drift* (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar vid revision av finansiella rapporter med avseende på antagandet om fortsatt drift och effekterna på revisors rapport. (Se punkt A 1.)

Antagandet om fortsatt drift

2. Enligt antagandet om fortsatt drift upprättas de finansiella rapporterna utifrån antagandet om att företaget kommer att fortsätta driften under en överskådlig framtid. Generella finansiella rapporter upprättas utifrån antagandet om fortsatt drift, såvida företagsledningen inte har för avsikt att antingen avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ än att göra något av detta. Finansiella rapporter för särskilt syfte kan upprättas men behöver inte upprättas enligt ett ramverk för finansiell rapportering för vilket antagandet om fortsatt drift är relevant (antagandet om fortsatt drift är t.ex. inte relevant för vissa finansiella rapporter som upprättas utifrån skattemässiga regler i vissa jurisdiktioner). När det är riktigt att använda antagan-

det om fortsatt drift redovisas tillgångar och skulder med antagandet att företaget kommer att kunna realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten. (Se punkt A 2.)

Ansvar för bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten

3. Vissa ramverk för finansiell rapportering innehåller ett uttryckligt krav på att företagsledningen ska göra en särskild bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten och kan även innehålla standarder avseende förhållanden som ska övervägas och upplysningar som ska lämnas i samband med antagandet om fortsatt drift. Exempel: International Accounting Standard (IAS) 1 kräver att företagsledningen gör en bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten.¹ Detaljerade krav avseende företagsledningens ansvar för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och tillhörande upplysningar i de finansiella rapporterna kan också anges i lag, förordning eller annan författning.

4. I andra ramverk för finansiell rapportering finns det kanske inget uttryckligt krav på företagsledningen att göra en särskild bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Eftersom antagandet om fortsatt drift är en grundläggande princip när de finansiella rapporterna upprättas, vilket diskuteras i punkt 2, kräver upprättandet av de finansiella rapporterna att företagsledningen ska bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten, även om det inte finns något uttryckligt krav på detta i ramverket för finansiell rapportering.

5. Företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten innefattar att vid en viss tidpunkt göra en bedömning av framtida utfall av händelser eller förhållanden som till sin natur är osäkra. Följande faktorer har betydelse för denna bedömning:

- Graden av osäkerhet som är förknippad med utfallet av en händelse eller ett förhållande ökar betydligt ju längre fram en händelse eller ett förhållande eller utfallet inträffar. Därför preciserar de flesta ramverk för finansiell rapportering som kräver en uttrycklig bedömning av företagsledningen vilken period som företagsledningen ska ta hänsyn till all tillgänglig information för.
- Företagets storlek och komplexitet, verksamhetens karaktär och skick samt i vilken grad företaget påverkas av externa faktorer är sådant som påverkar bedömningen av utfallet av händelser eller förhållanden.
- Varje bedömning om framtiden bygger på den information som är tillgänglig när bedömningen görs. Efterföljande händelser kan ge utfall som är oförenliga med bedömningar som var rimliga när bedömningarna gjordes.

Revisorns ansvar

6. Revisorns ansvar är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende, och dra slutsatser om, huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna samt att komma fram till om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Revisorn har detta ansvar även om det ramverk för finansiell rapportering som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna inte innefattar något uttryckligt krav på företagsledningen att göra en särskild bedömning av företagets möjlighet att fortsätta verksamheten.

7. Men, vilket behandlas i ISA 200,² de möjliga effekterna av de inneboende begränsningarna i revisorns möjlighet att upptäcka väsentliga felaktigheter är större när det gäller framtida händelser eller förhållanden som kan förorsaka att ett företag inte längre kan fortsätta verksamheten. Revisorn kan inte förutsäga sådana framtida händelser eller för-

¹ IAS 1 *Utförande av finansiella rapporter*, punkterna 25–26.

² ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkterna A 53–A 54.

hållanden. Det faktum att det inte finns någon hänvisning till en osäkerhetsfaktor rörande fortsatt drift i revisionsberättelsen kan därför inte betraktas som en garanti för företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Ikraftträdande

8. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

9. Revisorns mål är att

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

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter

10. När revisorn utför riskbedömning enligt kraven i ISA 315 (omarbetad),³ ska han eller hon överväga om det finns händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. När revisorn gör detta, ska han eller hon fastställa om företagsledningen redan har gjort en preliminär bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten och, (se punkterna A 3–A 6)

- a. om en sådan bedömning har gjorts, diskutera bedömningen med företagsledningen och fastställa om företagsledningen har identifierat händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och, om så är fallet, företagsledningens planer för hur de ska hanteras, eller
- b. om en sådan bedömning ännu inte har gjorts, diskutera med företagsledningen vilken grund den har för sin avsikt att använda antagandet om fortsatt drift samt fråga företagsledningen om det finns händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan innebära betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

11. Revisorn ska under hela revisionen vara uppmärksam på revisionsbevis avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. (Se punkt A 7.)

Utvärdera företagsledningens bedömning

12. Revisorn ska utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. (Se punkterna A 8–A 10, A 12–A 13.)

13. Vid utvärderingen av företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten ska revisorn täcka samma period som företagsledningen använt vid sin bedömning enligt vad som krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller enligt vad som krävs enligt lag eller annan författning om sådan kräver en längre period. Om företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten täcker en kortare period än tolv månader från datumet för de finansiella rapporterna enligt definitionen i ISA 560,⁴ ska revisorn begära att företagsledningen utökar perioden för bedömningen till minst tolv månader från detta datum. (Se punkterna A 11–A 13.)

³ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* (omarbetad), punkt 5.

⁴ ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkt 5 a.

14. Vid utvärdering av företagsledningens bedömning ska revisorn överväga om företagsledningens bedömning innefattar all relevant information som revisorn är medveten om till följd av revisionen.

Perioden efter den period som omfattas av företagsledningens bedömning

15. Revisorn ska fråga företagsledningen om dess kännedom om sådana händelser eller förhållanden bortom den period som företagsledningen bedömt som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. (Se punkterna A 14–A 15.)

Ytterligare granskningsåtgärder när händelser eller förhållanden har identifierats

16. Om händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten har identifierats ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att fastställa om det finns eller inte finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som avser händelser eller förhållanden som kan leda till tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten (nedan kallad "väsentlig osäkerhetsfaktor") genom att utföra ytterligare revisionsåtgärder, vilket innefattar beaktande av motverkande faktorer. Dessa åtgärder ska innefatta att (se punkt A 16)

- a. om företagsledningen ännu inte har gjort en bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten, begära att företagsledningen gör en sådan bedömning,
- b. utvärdera företagsledningens planer på framtida åtgärder avseende dess bedömning av förmågan att fortsätta verksamheten, om utfallet av dessa planer sannolikt kommer att förbättra situationen och om företagsledningens planer är genomförbara med hänsyn till omständigheterna, (se punkt A 17)
- c. i de fall företaget har upprättat en kassaflödesprognos och analysen av prognosen är en betydelsefull faktor vid beaktandet av det framtida utfallet av händelser eller förhållanden vid utvärderingen av företagsledningens planer på framtida åtgärder, (se punkterna A 18–A 19)
 - i. utvärdera tillförlitligheten i de data som har tagits fram för upprättandet av prognosen, och
 - ii. bestämma om det finns tillräckligt stöd för de antaganden som prognosen bygger på,
- d. överväga om det finns ytterligare fakta eller information som har blivit tillgängliga efter det datum när företagsledningen gjorde sin bedömning, och
- e. begära skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), avseende deras planer på framtida åtgärder och dessa planers genomförbarhet. (Se punkt A 20.)

Revisorns slutsatser

17. Revisorn ska utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats avseende, och dra en slutsats om, huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

18. Med grund i de revisionsbevis som har inhämtats ska revisorn komma fram till en slutsats om huruvida det, enligt hans eller hennes bedömning, finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor om dess möjliga påverkan och sannolikheten för att den ska inträffa är så hög att det, enligt revisorns bedömning, krävs att lämplig upplysning lämnas om osäkerhetsfaktorernas karaktär och konsekvenser för (se punkterna A 21–A 22)

- a. att de finansiella rapporterna ska ge en rättvisande bild, när det är fråga om ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, eller
- b. att de finansiella rapporterna inte ska vara vilseledande, när det är fråga om ett regelstyrt ramverk.

Tillräckliga upplysningar när händelser eller förhållanden har identifierats och det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor

19. Om revisorn kommer fram till att det med hänsyn till omständigheterna är riktigt att företagsledningen använder antagandet om fortsatt drift men att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn avgöra om de finansiella rapporterna (se punkterna A 22–A 23)

- a. på ett lämpligt sätt upplyser om de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och de planer som företagsledningen har för att hantera dessa händelser eller förhållanden, och
- b. klart och tydligt upplyser om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och att företaget därför kanske inte kan realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten.

ISA
ISQC
m.m.

Tillräckliga upplysningar när händelser eller förhållanden har identifierats men det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor

20. Om händelser eller förhållanden har identifierats som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten men revisorn, baserat på inhämtade revisionsbevis, drar slutsatsen att det inte finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer, ska han eller hon mot bakgrund av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering utvärdera om de finansiella rapporterna innehåller tillräckliga upplysningar om dessa händelser eller förhållanden. (Se punkterna A 24–A 25.)

Effekter på revisors rapport

Det bedöms att det inte är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift

21. Om de finansiella rapporterna har upprättats med användning av antagandet om fortsatt drift men revisorn gör bedömningen att det är oriktigt av företagsledningen att använda detta antagande vid upprättandet av de finansiella rapporterna, ska revisorn uttala en avvikande mening. (Se punkterna A 26–A 27.)

Det bedöms vara riktigt att använda antagandet om fortsatt drift men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor

Tillräckliga upplysningar har lämnats om väsentliga osäkerhetsfaktorer i de finansiella rapporterna

22. Om tillräckliga upplysningar har lämnats om den väsentliga osäkerhetsfaktorn i de finansiella rapporterna ska revisorn lämna ett omodifierat uttalande och i revisors rapport infoga ett separat avsnitt under rubriken *Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift* för att (se punkterna A 28–A 31, A 34)

- a. fästa uppmärksamheten på den not i de finansiella rapporterna som innehåller upplysningar om de förhållanden som anges i punkt 19, och
- b. ange att dessa händelser eller förhållanden tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och att revisorns uttalande inte är modifierat med avseende på detta förhållande.

Tillräckliga upplysningar har inte lämnats om väsentliga osäkerhetsfaktorer i de finansiella rapporterna

23. Om tillräckliga upplysningar om en väsentlig osäkerhetsfaktor inte lämnas i de finansiella rapporterna ska revisorn (se punkterna A 32–A 34)

- a. lämna ett uttalande med reservation eller med avvikande mening, enligt vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 (omarbetad)⁵, och
- b. I avsnittet *Grund för uttalande med reservation (med avvikande mening)* i revisors rapport ange att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten och att de finansiella rapporterna inte tillräckligt upplyser om detta.

Företagsledningen är ovillig att göra sin bedömning eller att utvidga den

24. Om företagsledningen är ovillig att på begäran göra sin bedömning eller utvidga den, ska revisorn beakta följderna för revisors rapport. (Se punkt A 35.)

Kommunikation med dem som har ansvar för företags styrning (styrelsen)

25. Såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget,⁶ ska revisorn kommunicera med styrelsen om händelser eller förhållanden som har identifierats och som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten. Sådan kommunikation med styrelsen ska innefatta

- a. om händelserna eller förhållandena utgör en väsentlig osäkerhetsfaktor,
- b. om företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift är tillämplig vid upprättandet av de finansiella rapporterna,
- c. om de upplysningar som lämnas i de finansiella rapporterna är tillräckliga, och
- d. i tillämpliga fall, effekterna på revisors rapport.

Betydande dröjsmål med att godkänna de finansiella rapporterna

26. Om det uppstår ett betydande dröjsmål efter datumet för de finansiella rapporterna innan företagsledningen eller styrelsen godkänner de finansiella rapporterna, ska revisorn göra en förfrågan om anledningarna till dröjsmålet. Om revisorn tror att dröjsmålet skulle kunna hänföras till händelser eller förhållanden som har att göra med bedömningen av fortsatt drift, ska revisorn dels utföra de ytterligare granskningsåtgärder som är nödvändiga, enligt beskrivningen i punkt 16, dels beakta effekten på revisorns slutsats om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, enligt beskrivningen i punkt 18.

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna standards tillämpningsområde (se punkt 1)

A 1. ISA 701⁷ behandlar revisorns ansvar att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport. Denna ISA bekräftar att, när ISA 701 gäller, kan frågor som rör företags fortsatta drift vara särskilt betydelsefulla områden, och förklarar att en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten är, till sin karaktär, ett särskilt betydelsefullt område.⁸

Antagandet om fortsatt drift (se punkt 2)

Övergången som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 2. Företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift är också relevant för företag i den offentliga sektorn. Exempel: International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 behandlar frågan om förmågan hos företag i den offentliga sektorn

⁵ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁶ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företags styrning* (omarbetad), punkt 13.

⁷ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

⁸ Se punkterna 15 och A 41 i ISA 701.

att fortsätta verksamheten.⁹ Risker rörande fortsatt drift kan uppstå vid, men är inte begränsade till, situationer där företag i den offentliga sektorn bedriver vinstdrivande verksamhet, där statligt stöd kan minskas eller dras in, eller vid privatisering. Händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om ett företags förmåga att fortsätta verksamheten i den offentliga sektorn kan innefatta situationer där företaget i den offentliga sektorn saknar finansiering för sin fortsatta överlevnad eller när det fattas politiska beslut som påverkar de tjänster som företaget i den offentliga sektorn tillhandahåller.

Riskbedömning och näraliggande aktiviteter

Händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten (se punkt 10)

A 3. Nedan följer exempel på händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Uppräkningen är inte heltäckande och förekomsten av en eller flera punkter i denna innebär inte alltid att det föreligger en väsentlig osäkerhetsfaktor.

ISA
ISQC
m.m.

Ekonomiska

- Negativt eget kapital eller negativt rörelsekapital.
- Lån med fast löptid vars förfallodag närmar sig utan att det finns realistiska utsikter att lånen kommer att förnyas eller återbetalas, eller överdrivet beroende av kortfristig upplåning för finansiering av anläggningstillgångar.
- Tecken på att kreditgivare drar tillbaka sitt finansiella stöd.
- Negativt kassaflöde från rörelsen enligt historiska eller framåtblickande finansiella rapporter.
- Ogynnsamma ekonomiska nyckeltal.
- Betydande rörelseförluster eller betydande värdenedgång på tillgångar som används för att generera kassaflöden.
- Företaget betalar inte beslutade eller lämnar inte nya utdelningar.
- Oförmåga att betala borgenärer på förfallodagen.
- Oförmåga att uppfylla villkoren i låneavtal.
- Övergång från att ha kredit till att behöva betala leverantörer kontant vid leverans.
- Oförmåga att finansiera nödvändig utveckling av nya produkter eller andra viktiga investeringar.

Verksamhetsrelaterade

- Företagsledningens avsikter att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten.
- Förlust av personer i högsta ledningen utan att de ersätts.
- Förlust av en viktig marknad, viktiga kunder, franchiseavtal, licenser eller någon huvudleverantör.
- Problem med arbetskraft.
- Brist på viktiga varor.
- En mycket framgångsrik konkurrents expansion på marknaden.

Övriga

- Överträdelse av krav på kapitaltäckning eller någon annan situation där lagstadgade krav eller myndighetskrav inte uppfylls, t.ex. krav på solvens eller likviditet för finansinstitut.
- Pågående rättsliga åtgärder eller myndighetsåtgärder mot företaget som, om de leder till framgång för motparten, kan resultera i krav som sannolikt inte kan uppfyllas.
- Ändringar i lag eller annan författning eller regeringspolitik som förväntas få en ogynnsam effekt på företaget.
- Oförsäkrade eller underförsäkrade katastrofer som inträffar.

⁹ IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements*, punkterna 38–41.

Det kan ofta finnas andra motverkande faktorer när det gäller hur betydelsefulla sådana händelser eller förhållanden är. Exempel: Konsekvensen av att ett företag inte kan göra normala amorteringar på skulder kan motverkas av företagsledningens planer på att generera ett tillräckligt kassaflöde genom andra åtgärder, såsom att avyttra tillgångar, ändra avbetalningsplaner för lån eller skaffa ytterligare kapital. På samma sätt kan förlusten av en huvudleverantör motverkas av att en lämplig alternativ inköpskälla finns till hands.

A 4. Den riskbedömning som krävs enligt punkt 10 hjälper revisorn att fastställa om företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift sannolikt blir en viktig fråga samt hur denna inverkar på planeringen av revisionen. Denna bedömning ger också bättre möjlighet till diskussioner i god tid med företagsledningen, däribland en diskussion om företagsledningens planer och beslut med avseende på eventuella identifierade frågor om fortsatt drift.

Överväganden som särskilt rör mindre företag (se punkt 10)

A 5. Storleken på ett företag kan påverka dess förmåga att motstå ogynnsamma förhållanden. Små företag kan reagera snabbt och utnyttja möjligheter men kan sakna reserver för att upprätthålla verksamheten.

A 6. Förhållanden som har särskild relevans i små företag innefattar dels risken för att banker och andra långgivare kan upphöra att stödja företaget, dels risken för förlust av en huvudleverantör, stor kund, nyckelperson eller rätten att verka under en licens, ett franchiseavtal eller något annat avtal.

Under hela revisionen vara uppmärksam på revisionsbevis avseende händelser eller förhållanden (se punkt 11)

A 7. ISA 315 (omarbetad) kräver att revisorn ändrar sin riskbedömning och ändrar de planerade fortsatta granskningsåtgärderna till följd därav, när ytterligare revisionsbevis som påverkar revisorns riskbedömning inhämtas under revisionens gång.¹⁰ Om händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten identifieras efter revisorns riskbedömning kan, utöver att åtgärderna i punkt 16 utförs, revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter behöva ändras. Förekomsten av sådana händelser eller förhållanden kan också påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns fortsatta åtgärder för att hantera de bedömda riskerna. ISA 330¹¹ fastställer krav och ger vägledning rörande denna fråga.

Utvärdera företagsledningens bedömning

Företagsledningens bedömning med underliggande analys och revisorns utvärdering (se punkt 12)

A 8. Företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten är central när revisorn överväger företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift.

A 9. Det är inte revisorns ansvar att gottgöra bristen på analys från företagsledningens sida. Under vissa omständigheter hindrar kanske inte företagsledningens brist på utförlig analys som stöd för bedömningen revisorn från att dra en slutsats om huruvida det med hänsyn till omständigheterna är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift. Om t.ex. företaget historiskt har bedrivit en vinstgivande verksamhet och haft finansiella resurser lätt tillgängliga, kan företagsledningen göra sin bedömning utan någon utförlig analys. I det fallet kan revisorns utvärdering av det riktiga i företagsledningens bedömning göras utan att revisorn utför utförliga utvärderingsåtgärder, om andra granskningsåtgärder är tillräckliga för att revisorn ska kunna komma fram till om det med hänsyn till omständigheterna är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

¹⁰ ISA 315 (omarbetad), punkt 31.

¹¹ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

A 10. Under andra omständigheter kan utvärderingen av företagets bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten, enligt kravet i punkt 12, innefatta en utvärdering av den process företagsledningen har följt när den gjorde bedömningen, de antaganden som bedömningen bygger på och företagsledningens planer på framtida åtgärder samt om företagsledningens planer är genomförbara med hänsyn till omständigheterna.

Perioden för företagsledningens bedömning (se punkt 13)

A 11. I de flesta ramverk för finansiell rapportering som kräver en uttrycklig bedömning av företagsledningen anges den period för vilken företagsledningen måste beakta all tillgänglig information.¹²

Överväganden som särskilt rör mindre företag (se punkterna 12–13)

A 12. I många fall har kanske företagsledningen i mindre företag inte upprättat en utförlig bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten, utan den förlitar sig kanske i stället på djupgående kunskap om verksamheten och förväntade framtidsutsikter. Trots detta behöver revisorn enligt kraven i denna ISA utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. För mindre företag kan det vara ändamålsenligt att diskutera medel- och långsiktig finansiering av företaget med företagsledningen, förutsatt att företagsledningens påståenden kan styrkas av tillräckliga bevis i form av dokumentation och inte är oförenliga med revisorns förståelse av företaget. Därför kan kravet i punkt 13 på att revisorn ska begära att företagsledningen utvidgar sin bedömning tillfredsställas t.ex. genom diskussion, förfrågan och inspektion av underlag, t.ex. mottagna beställningar på framtida leveranser, utvärderade i fråga om genomförbarhet eller bestyrkta på andra sätt.

A 13. Fortsatt stöd av ägare/företagsledare är ofta viktigt för mindre företags förmåga att fortsätta verksamheten. När ett litet företag till största delen finansieras med lån från ägaren/företagsledaren, kan det vara viktigt att dessa medel inte dras tillbaka. Exempel: Den fortsatta driften av ett litet företag med ekonomiska svårigheter kan vara beroende av att ägaren/företagsledaren efterställer ett lån till företaget till förmån för banker och andra kreditgivare, eller att ägaren/företagsledaren möjliggör ett lån till företaget genom att tillhandahålla en garanti med sina personliga tillgångar som säkerhet. Under sådana omständigheter kan revisorn inhämta lämpliga dokumenterade bevis på att ägaren/företagsledaren efterställt sitt lån eller på garantin. När ett företag är beroende av ytterligare stöd från ägaren/företagsledaren, kan revisorn utvärdera ägarens/företagsledarens förmåga att uppfylla dessa stödförpliktelser. Dessutom kan revisorn begära skriftlig bekräftelse av villkoren för sådant stöd och ägarens/företagsledarens avsikt eller förståelse.

Perioden efter den period som omfattas av företagsledningens bedömning (se punkt 15)

A 14. Enligt kraven i punkt 11 ska revisorn ständigt vara uppmärksam på möjligheten att det kan finnas kända planerade eller oplanerade händelser eller förhållanden som kommer att inträffa efter den period som företagsledningen har bedömt och som kan innebära ett ifrågasättande av det riktiga i att företagsledningen använt antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Eftersom graden av osäkerhet som är förknippad med utfallet för en händelse eller ett förhållande ökar när händelsen eller förhållandet ligger längre fram i tiden, behöver indikationerna på problem med den fortsatta driften som revisorn får när han eller hon överväger händelser eller förhållanden längre fram i tiden vara betydande, innan han eller hon överväger att vidta fortsatta åtgärder. Om sådana händelser eller förhållanden identifieras, kan revisorn behöva begära att företagsledningen utvärderar händelsens eller förhållandets möjliga betydelse för sin bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. I så fall tillämpas åtgärderna i punkt 16.

¹² I t.ex. IAS 1 definieras detta som en period som bör vara minst, men som inte är begränsad till, tolv månader efter rapportperiodens slut.

A 15. Utöver att ställa frågor till företagsledningen har revisorn inte ansvar för att utföra andra granskningsåtgärder för att identifiera händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten som inträffar efter den period som företagsledningen har bedömt, som enligt punkt 13 ska vara minst tolv månader från datumet för de finansiella rapporterna.

Ytterligare granskningsåtgärder när händelser eller förhållanden har identifierats (se punkt 16)

- A 16.** Granskningsåtgärder som har betydelse för kravet i punkt 16 kan innefatta att
- analysera och diskutera prognoser för kassaflödet, resultatet och andra relevanta förhållanden med företagsledningen,
 - analysera och diskutera företagets senaste tillgängliga delårsrapporter,
 - läsa villkoren i skuldebrev och låneavtal för att fastställa om företaget har brutit mot några sådana villkor,
 - läsa protokoll från bolagsstämmor, styrelsesammanträden och sammanträden med relevanta utskott för att se om de behandlar finansieringsproblem,
 - ställa frågor till företagets juridiska rådgivare om rättstvister och krav och rimligheten i företagsledningens bedömningar om deras utgång och uppskattningen av deras ekonomiska konsekvenser,
 - få bekräftat att uppgörelser med närstående eller externa parter om ekonomiskt stöd eller fortsatt ekonomiskt stöd verkligen existerar, har rättslig verkan och kan sättas i verket samt bedöma den ekonomiska förmågan hos dessa parter att tillhandahålla ytterligare medel,
 - utvärdera företagets planer när det gäller att hantera icke levererade kundorder,
 - utföra granskningsåtgärder avseende efterföljande händelser för att identifiera sådana som försämrar eller på annat sätt påverkar företagets förmåga att fortsätta verksamheten,
 - få bekräftat förekomsten av, villkoren för och tillräckligheten i kreditfaciliteter,
 - inhämta och gå igenom rapporter om åtgärder från tillsynsmyndigheter, och
 - bestämma om det finns tillräckliga underlag för eventuella planerade avyttringar av tillgångar.

Utvärdera företagsledningens planer på framtida åtgärder (se punkt 16 b)

A 17. Utvärdering av företagsledningens planer på framtida åtgärder kan innefatta förfrågningar hos företagsledningen om dess planer på framtida åtgärder, däribland t.ex. dess planer på att avyttra tillgångar, ta upp eller lägga om lån, minska eller senarelägga utgifter eller öka kapitalet.

Perioden för företagsledningens bedömning (se punkt 16 c)

- A 18.** Utöver de åtgärder som krävs i punkt 16 c kan revisorn jämföra
- budgetar eller prognoser för de senaste perioderna med det historiska utfallet, och
 - budget eller prognos för den aktuella perioden med utfallet till dags dato.

A 19. Om företagsledningens antaganden innefattar fortsatt stöd av externa parter, vare sig detta sker genom att lån efterställs eller genom åtaganden att upprätthålla eller tillhandahålla ytterligare finansiering, eller garantier, och sådant stöd är viktigt för ett företags förmåga att fortsätta verksamheten, kan revisorn behöva överväga att begära skriftlig bekräftelse (inklusive om villkor) från dessa externa parter och att inhämta bevis om deras möjlighet att tillhandahålla sådant stöd.

Skriftliga uttalanden (se punkt 16 e)

A 20. Revisorn kan, utöver dem som krävs i punkt 16, bedöma det som lämpligt att inhämta särskilda skriftliga uttalanden som stöd för de revisionsbevis som inhämtats avseende företagsledningens planer på framtida åtgärder som avser bedömningen av antagandet om fortsatt drift och dessa planers genomförbarhet.

Revisorns slutsatser

Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten (se punkt 18)

A 21. Uttrycket "väsentlig osäkerhetsfaktor" används i IAS 1 vid diskussion om sådana osäkerhetsfaktorer som rör händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och om vilka upplysning ska lämnas i de finansiella rapporterna. I vissa andra ramverk för finansiell rapportering används uttrycket "betydelsefull osäkerhetsfaktor" i liknande fall.

Tillräckliga upplysningar när händelser eller förhållanden har identifierats och det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor

A 22. Punkt 18 förklarar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor när storleken på den möjliga påverkan av händelser eller förhållanden och sannolikheten för dess inträffande är så hög att det krävs att lämplig upplysning lämnas för att uppnå en rättvisande bild (för ramverk avsedda att ge en rättvisande bild) eller för att de finansiella rapporterna inte ska vara vilseledande (för regelstyrda ramverk). Enligt punkt 18 måste revisorn dra slutsatsen om huruvida det finns en sådan väsentlig osäkerhetsfaktor oavsett om eller hur det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering definierar en väsentlig osäkerhetsfaktor.

A 23. Punkt 19 kräver att revisorn fastställer om upplysningarna i den finansiella rapporten behandlar de förhållanden som anges i punkten. Detta görs utöver att revisorn fastställer om upplysningarna om en väsentlig osäkerhetsfaktor är tillräckliga, vilket krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Upplysningar som krävs enligt vissa ramverk för finansiell rapportering som gäller utöver de förhållanden som behandlas i punkt 19 kan inbegripa upplysningar om

- företagsledningens utvärdering av betydelsen av de händelser eller förhållanden som avser företagets förmåga att uppfylla sina förpliktelser, eller
- betydande bedömningar av företagsledningen som del av dess utvärdering av företagets förmåga att fortsätta att bedriva verksamheten.

Vissa ramverk för finansiell rapportering kan ge ytterligare vägledning avseende företagsledningens övervägande av upplysningar om storleken på den möjliga effekten av de huvudsakliga händelserna eller förhållandena, och sannolikheten och tidpunkten för deras inträffande.

Tillräckliga upplysningar när händelser eller förhållanden har identifierats men det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor (se punkt 20)

A 24. Även när det inte finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer kräver punkt 20 att revisorn utvärderar om, mot bakgrund av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, de finansiella rapporterna innehåller tillräckliga upplysningar om händelser eller förhållanden som kan leda till tvivel om företagets förmåga att fortsätta att bedriva verksamheten. Vissa ramverk för finansiell rapportering kan behandla upplysningar om

- viktiga händelser eller förhållanden,
- företagsledningens utvärdering av betydelsen av de händelser eller förhållanden som avser företagets förmåga att uppfylla sina förpliktelser,
- företagsledningens planer för att minska effekten av dessa händelser eller förhållanden, eller
- betydande bedömningar av företagsledningen som del av dess utvärdering av företagets förmåga att fortsätta att bedriva verksamheten.

A 25. När de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild innefattar revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild övervägande av den övergripande presentationen, struktur och innehåll i de finansiella rapporterna samt om de finansiella rapporterna med tillhörande noter återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande

ISA
ISQC
m.m.

bild.¹³ Beroende på fakta och omständigheter kan revisorn komma att fastställa att ytterligare upplysningar är nödvändiga för att uppnå en rättvisande bild. Detta kan t.ex. vara fallet när händelser eller förhållanden som kan leda till tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten har identifierats men, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, revisorn drar slutsatsen att det inte finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer och det inte uttryckligen krävs upplysningar enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering avseende dessa omständigheter.

Effekter på revisors rapport

Det är inte lämpligt att använda antagandet om fortsatt drift (se punkt 21)

A 26. Om de finansiella rapporterna har upprättats med användning av antagandet om fortsatt drift men det, enligt revisorns bedömning, är oriktigt av företagsledningen att använda detta antagande i de finansiella rapporterna, gäller kravet i punkt 21 att revisorn ska uttala en avvikande mening oavsett om de finansiella rapporterna innehåller upplysningar om det oriktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift.

A 27. När användningen av antagandet om fortsatt drift inte är lämplig med hänsyn till omständigheterna kan det finnas krav på att företagsledningen upprättar, eller företagsledningen kan välja att upprätta, de finansiella rapporterna utifrån en annan grund (t.ex. utifrån antagandet om likvidation). Revisorn kan utföra en revision av dessa finansiella rapporter förutsatt att han eller hon fastställer att den andra grunden är godtagbar med hänsyn till omständigheterna. Revisorn kan lämna ett omodifierat uttalande avseende dessa finansiella rapporter, förutsatt att det finns tillräckliga upplysningar i dem om den redovisningsgrund enligt vilken de finansiella rapporterna upprättats, men kan anse det lämpligt eller nödvändigt att ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse enligt ISA 706 (omarbetad)¹⁴ i revisors rapport för att fästa användarens uppmärksamhet på den alternativa grunden och skälen till att den används.

Det bedöms vara riktigt att använda antagandet om fortsatt drift men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor (se punkterna 22–23)

A 28. Att identifiera en väsentlig osäkerhetsfaktor är en fråga som är viktig för användares förståelse av de finansiella rapporterna. Användningen av ett separat avsnitt med en rubrik som innehåller en hänvisning till det faktum att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift uppmärksammar användare på denna omständighet.

A 29. I bilagan till denna ISA finns exempel på utsagor som måste infogas i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna när International Financial Reporting Standards (IFRS) är det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Om ett annat tillämpligt ramverk för finansiell rapportering än IFRS används kan exemplen på utsagor i bilagan till denna ISA behöva anpassas för att avspeglar tillämpningen av dessa andra ramverk med hänsyn till omständigheterna.

A 30. Punkt 22 fastställer det minimum av information som måste finnas med i revisors rapport i var och en av de omständigheter som beskrivs. Revisorn kan lämna ytterligare information för att komplettera de förklaringar som krävs, t.ex. för att förklara

- att förekomsten av en väsentlig osäkerhetsfaktor är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna,¹⁵ eller
- hur frågan behandlades under revisionen. (Se punkt A 1.)

¹³ ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad), punkt 14.

¹⁴ ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor (omarbetad).

¹⁵ ISA 706 (omarbetad), punkt A 2.

Tillräckliga upplysningar har lämnats om väsentliga osäkerhetsfaktorer i de finansiella rapporterna (se punkt 22)

A 31. Exempel 1 i bilagan till denna ISA är ett exempel på en revisors rapport där revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis avseende lämpligheten i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor och upplysningarna i de finansiella rapporterna är tillräckliga. Bilagan till ISA 700 (omarbetad) innehåller också exempel på formulering som kan infogas i revisors rapport för alla företag avseende antagandet om fortsatt drift, för att beskriva de respektive ansvarsområdena för dem som har ansvar för de finansiella rapporterna och revisorn när det gäller antagandet om fortsatt drift.

Tillräckliga upplysningar har inte lämnats om väsentliga osäkerhetsfaktorer i de finansiella rapporterna (se punkt 23)

A 32. Exempel 2 och 3 i bilagan till denna ISA är exempel på revisors rapporter med uttalanden med reservation och uttalande med avvikande mening, när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende lämpligheten i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift men tillräckliga upplysningar om en väsentlig osäkerhetsfaktor inte har lämnats i de finansiella rapporterna.

A 33. I situationer med flera osäkerhetsfaktorer som är betydelsefulla för de finansiella rapporterna som helhet kan revisorn, i ytterst sällsynta fall, bedöma det som lämpligt att avstå från att uttala sig i stället för att infoga de utsagor som krävs enligt punkt 22. ISA 705 (omarbetad) innehåller vägledning i denna fråga.¹⁶

Kommunikation med tillsynsmyndigheter (se punkterna 22–23)

A 34. När revisorn i ett företag under tillsyn bedömer att det kan vara nödvändigt att infoga en hänvisning till frågor som rör antagandet om fortsatt drift i revisors rapport kan han eller hon vara skyldig att informera tillämpliga tillsynsmyndigheter eller andra myndigheter.

Företagsledningen är ovillig att göra sin bedömning eller att utvidga den (se punkt 24)

A 35. Under vissa omständigheter kan revisorn anta att det är nödvändigt att begära att företagsledningen gör sin bedömning eller utvidgar den. Om företagsledningen är ovillig att göra detta, kan det krävas att revisorn uttalar sig med reservation eller avstår från att uttala sig i revisors rapport, eftersom det kanske inte är möjligt för honom eller henne att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. revisionsbevis för att det finns planer som företagsledningen har satt i verket eller andra motverkande faktorer.

Bilaga Exempel på revisors rapporter avseende antagandet om fortsatt drift (se punkterna A 29, A 31–A 32)

- Exempel 1: En revisors rapport med ett omodifierat uttalande när revisorn har dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor och upplysningarna i de finansiella rapporterna är tillräckliga.
- Exempel 2: En revisors rapport med ett uttalande med reservation när revisorn har dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor och att de finansiella rapporterna innehåller en väsentlig felaktighet på grund av otillräckliga upplysningar.
- Exempel 3: En revisors rapport med ett uttalande med avvikande mening när revisorn har dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor och att de finansiella rapporterna utelämnar de upplysningar som krävs avseende en väsentlig osäkerhetsfaktor.

¹⁶ ISA 705 (omarbetad), punkt 10.

Exempel 1 – Omodifierat uttalande när det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor och upplysningarna i de finansiella rapporterna är tillräckliga

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600¹⁷ är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210¹⁸.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Upplysningarna i de finansiella rapporterna om den väsentliga osäkerhetsfaktorn är tillräckliga.
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lag i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹⁹

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt andra yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

¹⁷ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar* (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

¹⁸ ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag*.

¹⁹ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift

Vi vill fästa uppmärksamheten på not 6 i de finansiella rapporterna, som anger att företaget redovisar en förlust på ZZZ för räkenskapsåret fram till den 31 december 20X1 och att företagets kortfristiga skulder per detta datum översteg dess totala tillgångar med YYY. Enligt vad som anges i not 6, tyder dessa händelser och förhållanden, tillsammans med andra frågor som anges i not 6, på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vi har inte modifierat vårt uttalande på grund av detta.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är sådana områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden. Utöver det förhållande som beskrivs i avsnittet *Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift* har vi fastställt att de förhållanden vi beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras i denna rapport.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna²⁰

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).²¹]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 2 – Uttalande med reservation när det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor och de finansiella rapporterna innehåller en väsentlig felaktighet till följd av otillräckliga upplysningar

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).

²⁰ I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledning" och "de som har ansvar för företagets styrning" behöva ersättas av andra termer som är lämpliga inom ramen för det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²¹ Punkterna 34 och 39 i ISA 700 (omarbetad) kräver formulering att infogas i revisors rapport för alla företag avseende antagandet om fortsatt drift, för att beskriva de respektive ansvarsområdena för dem som har ansvar för de finansiella rapporterna och revisorn avseende antagandet om fortsatt drift.

- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Not YY till de finansiella rapporterna diskuterar storleken på finansieringsavtal, löptid och de totala finansieringsavtalen, men de finansiella rapporterna innehåller inte någon diskussion om effekten av tillgänglighet på refinansiering eller beskriver situationen som en väsentlig osäkerhetsfaktor.
- De finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter på grund av otillräckliga upplysningar om de väsentliga osäkerhetsfaktorerna. Ett uttalande med reservation görs eftersom revisorn har dragit slutsatsen att effekterna på de finansiella rapporterna av dessa otillräckliga upplysningar är väsentliga men är inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna.
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och frågan som ger upphov till uttalandet med reservation om de finansiella rapporterna påverkar också den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lag i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna²²

Uttalande med reservation

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom de ofullständiga upplysningarna om den information som hänvisning görs till i avsnittet *Grund för uttalande med reservation* i vår rapport, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med reservation

Enligt vad som diskuteras i not YY löper företagets finansieringsavtal ut och utestående belopp förfaller till betalning den 19 mars 20X2. Företaget har inte kunnat slutföra omförhandlingar eller skaffa ny finansiering. Situationen tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. De finansiella rapporterna upplyser inte tillräckligt om detta förhållande.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdik-

²² Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

tion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 6 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Den sista punkten i avsnittet med övriga upplysningar i Exempel 6 anpassas för att beskriva den särskilda fråga som ger upphov till uttalandet med reservation och som också påverkar den andra informationen.]

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är sådana områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden. Utöver det förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation* har vi fastställt att det förhållande vi beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras i denna rapport. *[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]*

*Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna*²³

*[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]*²⁴

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 3 – Uttalande med avvikande mening när det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor och de finansiella rapporterna inte innehåller upplysningar om den

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är börsnoterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.

²³ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²⁴ Punkterna 34 och 39 i ISA 700 (omarbetad) kräver formulering att infogas i revisors rapport för alla företag avseende antagandet om fortsatt drift, för att beskriva de respektive ansvarsområdena för dem som har ansvar för de finansiella rapporterna och revisorn avseende antagandet om fortsatt drift.

- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, och företaget överväger konkurs. I de finansiella rapporterna ingår inte de upplysningar som krävs avseende den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Revisorn lämnar ett uttalande med avvikande mening eftersom effekterna på de finansiella rapporterna är väsentliga och av avgörande betydelse.
- Det finns inget krav på att revisorn ska kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701, och han eller hon har inte heller beslutat att ändå göra det.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och frågan som ger upphov till uttalandet med reservation/uttalande med avvikande mening om de finansiella rapporterna påverkar också den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna²⁵

Avvikande mening

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, på grund av utelämnandet av informationen som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med avvikande mening*, inte en rättvisande bild (eller *inte en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 eller av företagets finansiella resultat eller kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med avvikande mening

Företagets finansieringsavtal har löpt ut och utestående belopp förföll till betalning den 31 december 20X0. Företaget har inte kunnat genomföra omförhandlingar eller skaffa ny finansiering och överväger en konkursansökan. Situationen tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. De finansiella rapporterna upplyser inte tillräckligt om detta förhållande.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med avvikande mening.

²⁵ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 7 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad). Den sista punkten i avsnittet om annan information i Exempel 7 anpassas för att beskriva den särskilda fråga som ger upphov till uttalandet med reservation och som också påverkar den andra informationen.]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna²⁶

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]²⁷

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

ISA
ISQC
m.m.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

²⁶ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²⁷ Punkterna 34 och 39 i ISA 700 (omarbetad) kräver formulering att infogas i revisors rapport för alla företag avseende antagandet om fortsatt drift, för att beskriva de respektive ansvarsområdena för dem som har ansvar för de finansiella rapporterna och revisorn avseende antagandet om fortsatt drift.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 580 Skriftliga uttalanden

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	532
Denna standards tillämpningsområde	532
Skriftliga uttalanden som revisionsbevis	533
Ikraftträdande	533
Mål	533
Definitioner	533
Krav	533
De personer i företagsledningen som skriftliga uttalanden ska begäras från	533
Skriftliga uttalanden om företagsledningens ansvar	534
Andra skriftliga uttalanden	534
Datum för skriftliga uttalanden och perioder som de ska omfatta	534
Form för skriftliga uttalanden	534
Tvivel om skriftliga uttalandens tillförlitlighet samt begärda skriftliga uttalanden som inte lämnas	534
Tillämpning och andra förtydliganden	535
Skriftliga uttalanden som revisionsbevis (se punkt 3)	535
De personer i företagsledningen som skriftliga uttalanden ska begäras från (se punkt 9)	535
Skriftliga uttalanden om företagsledningens ansvar (se punkterna 10–11)	536
Andra skriftliga uttalanden (se punkt 13)	537
Kommunicera ett gränsvärde (se punkterna 10–11 och 13)	538
Datum för skriftliga uttalanden och perioder som de ska omfatta (se punkt 14)	538
Form för skriftliga uttalanden (se punkt 15)	538
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkterna 10–11 och 13)	539
Tvivel om skriftliga uttalandens tillförlitlighet samt begärda skriftliga uttalanden som inte lämnas	539
Bilaga 1 Förteckning över ISA som innehåller krav på skriftliga uttalanden (se punkt 2)	540
Bilaga 2 Exempel på uttalande i brevform (se punkt A 21)	540

International Standard on Auditing (ISA) 580 *Skriftliga uttalanden* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, från dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) vid en revision av finansiella rapporter.
2. I bilaga 1 finns en förteckning över andra ISA som innehåller särskilda krav på skriftliga uttalanden rörande olika sakförhållanden. De särskilda kraven på skriftliga uttalanden i andra ISA begränsar inte tillämpningen av denna ISA.

Skriftliga uttalanden som revisionsbevis

3. Revisionsbevis är all den information som revisorn använder för att komma fram till de slutsatser som uttalandet bygger på.¹ Skriftliga uttalanden är nödvändig information som revisorn begär när han eller hon reviderar företagets finansiella rapporter. I likhet med svar på förfrågningar är följaktligen skriftliga uttalanden revisionsbevis. (Se punkt A 1.)

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

Ikraftträdande

5. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

ISA
ISQC
m.m.**Mål**

6. Revisorns mål är 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.

Definitioner

7. I ISA har nedanstående term följande betydelse:

Skriftligt uttalande – ett skriftligt uttalande från företagsledningen som lämnas till revisorn för att bekräfta vissa förhållanden eller som stöd för andra revisionsbevis. I det här sammanhanget innefattar skriftliga uttalanden inte finansiella rapporter, påståenden i dessa eller underliggande bokföring och bokföringsmaterial.

8. I denna ISA ska "företagsledning" uttydas som "företagsledningen och, i tillämpliga fall, de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)". När det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild ansvarar företagsledningen vidare för att de finansiella rapporterna upprättas så, att de ger en rättvisande bild enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, eller att de finansiella rapporterna upprättas så, att de ger *en sann och rättvisande bild* enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Krav

De personer i företagsledningen som skriftliga uttalanden ska begäras från

9. Revisorn ska begära skriftliga uttalanden från dem i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. (Se punkterna A 2–A 6.)

¹ ISA 500 *Revisionsbevis*, punkt 5 c.

Skriftliga uttalanden om företagsledningens ansvar

Upprättande av de finansiella rapporterna

10. Revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild, enligt villkoren i revisionsuppdraget.²

(Se punkterna A 7–A 9, A 14 och A 22)

Lämnade uppgifter och fullständighet i transaktioner

- 11.** Revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att
- a. den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget,³ och
 - b. alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna. (Se punkterna A 7–A 9, A 14 och A 22.)

Beskrivning av företagsledningens ansvar i de skriftliga uttalandena

12. Företagsledningens ansvar ska beskrivas i de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 10 och 11 på det sätt som detta ansvar beskrivs i villkoren för revisionsuppdraget.

Andra skriftliga uttalanden

13. I andra ISA finns krav på att revisorn ska begära skriftliga uttalanden. Om revisorn fastslår att han eller hon, utöver dessa uttalanden, behöver inhämta ett eller flera skriftliga uttalanden till stöd för andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna eller ett eller flera särskilda påståenden i de finansiella rapporterna, ska revisorn begära sådana ytterligare skriftliga uttalanden. (Se punkterna A 10–A 13, A 14 och A 22.)

Datum för skriftliga uttalanden och perioder som de ska omfatta

14. Datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för revisors rapport för de finansiella rapporterna som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet. De skriftliga uttalandena ska omfatta alla finansiella rapporter och den period/de perioder som revisors rapport avser. (Se punkterna A 15–A 18.)

Form för skriftliga uttalanden

15. De skriftliga uttalandena ska ha formen av ett brev adresserat till revisorn. Om företagsledningen enligt lagar eller andra författningar är skyldig att göra skriftliga offentliga uttalanden om sitt ansvar och revisorn fastslår att sådana uttalanden innehåller några av eller alla de uppgifter som krävs enligt punkt 10 eller 11, behöver de relevanta förhållanden som kommuniceras i sådana uttalanden inte ingå i brevet med uttalanden till revisorn. (Se punkterna A 19–A 21.)

Tvivel om skriftliga uttalandens tillförlitlighet samt begärda skriftliga uttalanden som inte lämnas

Tvivel om skriftliga uttalandens tillförlitlighet

16. Om revisorn tvivlar på företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget eller om dess engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, ska revisorn avgöra vilken effekt detta tvivel kan få på (muntliga eller skriftliga) uttalandens tillförlitlighet och revisionsbevis i allmänhet. (Se punkterna A 24–A 25.)

² ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkt 6 b (i).

³ ISA 210, punkt 6 b (iii).

17. I synnerhet gäller att om skriftliga uttalanden är oförenliga med andra revisionsbevis, ska revisorn utföra granskningsåtgärder för att försöka lösa frågan. Om frågan förblir olöst, ska revisorn ompröva bedömningen av företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget, eller av dess engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, och avgöra vilken effekt detta kan få på tillförlitligheten när det gäller (muntliga eller skriftliga) uttalanden och revisionsbevis i allmänhet. (Se punkt A 23.)

18. Om revisorn kommer fram till att de skriftliga uttalandena inte är tillförlitliga, ska revisorn vidta lämpliga åtgärder, bland annat avgöra den eventuella effekten på uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad)⁴ med hänsyn till kravet i punkt 20 i denna ISA.

Begärda skriftliga uttalanden som inte lämnas

19. Om företagsledningen inte lämnar ett eller flera av de begärda skriftliga uttalandena, ska revisorn

- diskutera detta med företagsledningen,
- ompröva företagsledningens hederlighet och bedöma vilken effekt detta kan ha på tillförlitligheten när det gäller (muntliga eller skriftliga) uttalanden och revisionsbevis i allmänhet, och
- vidta lämpliga åtgärder, bland annat bedöma den eventuella effekten på uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad) med hänsyn till kravet i punkt 20 i denna ISA.

Skriftliga uttalanden om företagsledningens ansvar

20. Revisorn ska avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna enligt ISA 705 (omarbetad) om

- han eller hon kommer fram till att det råder tillräckligt starkt tvivel om företagsledningens hederlighet för att de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 10 och 11 inte ska vara tillförlitliga, eller
- företagsledningen inte lämnar de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 10 och 11. (Se punkterna A 26–A 27.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Skriftliga uttalanden som revisionsbevis (se punkt 3)

A 1. Skriftliga uttalanden är en viktig källa för revisionsbevis. Om företagsledningen ändrar eller inte lämnar de begärda skriftliga uttalandena, kan detta uppmärksamma revisorn på att det kan finnas en eller flera frågor som är av betydelse. En begäran om skriftliga uttalanden, i stället för muntliga, kan dessutom i många fall förmå företagsledningen att överväga sådana frågor mer ingående och på så sätt höja uttalandenas kvalitet.

De personer i företagsledningen som skriftliga uttalanden ska begäras från (se punkt 9)

A 2. Skriftliga uttalanden begärs från de personer som ansvarar för upprättandet av de finansiella rapporterna. Detta kan vara olika personer beroende på företagets styrstruktur och relevanta lagar eller andra författningar, men företagsledningen är (snarare än styrelsen) ofta den part som är ansvarig. Skriftliga uttalanden kan därför begäras från företagets verkställande direktör och ekonomidirektör, eller andra personer med motsvarande befogenheter i företag som inte använder sådana titlar. I vissa fall har dock även andra parter, såsom styrelsen, ansvar för upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna.

⁴ ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor (omarbetad).

A 3. På grund av sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna, och sitt ansvar för att bedriva företagets verksamhet, kan företagsledningen förväntas ha tillräcklig kunskap om den process som företaget använder för att upprätta och presentera de finansiella rapporterna och påståendena i dessa att grunda sina skriftliga uttalanden på.

A 4. Men i vissa fall kan företagsledningen besluta att göra förfrågningar hos andra personer som deltar i arbetet med att upprätta och presentera de finansiella rapporterna och påståendena i dessa, bland annat hos personer som har specialkunskap om de frågor som skriftliga uttalanden har begärts om. Sådana personer kan vara

- en aktuarie med ansvar för aktuariellt fastställda värderingar i redovisningen,
- ingenjörer som kan ha ansvar för och specialkunskap om värderingar av miljöförpliktelser, och
- en intern juridisk rådgivare som kan lämna information som är viktig för avsättningar för rättsliga anspråk.

A 5. I vissa fall kan företagsledningen lägga till en modifierande text i de skriftliga uttalandena med innebörden att uttalandena görs utifrån dess bästa kunskap och övertygelse. Det är rimligt att revisorn accepterar en sådan ordalydelse om revisorn har förvässat sig om att uttalandena görs av dem som har rätt ansvar och kunskap om frågorna i uttalandena.

A 6. För att förstärka behovet av att företagsledningen gör välunderrättade uttalanden kan revisorn begära att företagsledningen i de skriftliga uttalandena bekräftar att den har gjort sådana förfrågningar som den anser lämpliga för att den ska kunna lämna de begärda skriftliga uttalandena. Normalt förväntas det inte att sådana förfrågningar kräver någon särskild formell intern process utöver vad som redan finns i företaget.

Skriftliga uttalanden om företagsledningens ansvar (se punkterna 10–11)

A 7. Revisionsbevis, inhämtade under revisionen, för att företagsledningen har uppfyllt det ansvar som punkterna 10 och 11 hänvisar till är inte tillräckliga utan företagsledningens bekräftelse på att den anser att den har uppfyllt detta ansvar. Orsaken till detta är att revisorn inte enbart utifrån andra revisionsbevis kan bedöma om företagsledningen har upprättat och presenterat de finansiella rapporterna och lämnat information till revisorn på grundval av sitt intygande av att den bekräftar och förstår detta ansvar. Revisorn skulle t.ex. inte kunna dra slutsatsen att företagsledningen har lämnat den relevanta information som avtalas i villkoren för revisionsuppdraget till revisorn utan att fråga den om sådan information har lämnats och få bekräftelse på detta.

A 8. De skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 10 och 11 återkopplar till företagsledningens intygande av att den bekräftar och förstår sitt ansvar enligt villkoren för revisionsuppdraget genom att företagsledningen bekräftar att den har tagit sitt ansvar. Revisorn kan också begära att företagsledningen i skriftliga uttalanden på nytt bestyrker att den bekräftar och förstår detta ansvar. Detta är vanligt i vissa jurisdiktioner, men kan i varje fall vara särskilt lämpligt när

- de som har undertecknat villkoren för revisionsuppdraget för företagets räkning inte längre har det relevanta ansvaret,
- villkoren för revisionsuppdraget upprättades ett föregående år,
- det finns tecken på att företagsledningen har missuppfattat detta ansvar, och
- ändrade förhållanden gör att så är lämpligt.

Till följd av kraven i ISA 210⁵ görs inte ett sådant nytt bestyrkande av att företagsledningen bekräftar och förstår sitt ansvar med förbehållet "utifrån företagsledningens bästa kunskap och övertygelse" (enligt vad som diskuteras i punkt A 5 i denna ISA).

⁵ ISA 210, punkt 6 b.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

A 9. Uppdraget vid revisioner av finansiella rapporter för företag inom den offentliga sektorn kan vara bredare än för andra företag. Därför kan den grundläggande förutsättningen avseende företagsledningens ansvar för utförandet av en revision av de finansiella rapporterna för ett företag inom den offentliga sektorn ge upphov till ytterligare skriftliga uttalanden. Det kan vara skriftliga uttalanden som bekräftar att transaktioner och affärshändelser har utförts enligt lag eller annan författning.

Andra skriftliga uttalanden (se punkt 13)

Ytterligare skriftliga uttalanden om de finansiella rapporterna

A 10. Utöver det skriftliga uttalande som krävs enligt punkt 10 kan revisorn anse det nödvändigt att begära andra skriftliga uttalanden om de finansiella rapporterna. Sådana skriftliga uttalanden kan vara ett komplement till, men inte vara en del av, det skriftliga uttalande som krävs enligt punkt 10. De kan innehålla uttalanden om

- huruvida valet och tillämpningen av redovisningsprinciper är ändamålsenligt, och
- huruvida redovisningen, värderingen eller presentationen av eller upplysningarna om sådana frågor som de följande, i den mån de är relevanta enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, stämmer med detta ramverk
 - planer eller avsikter som kan påverka balansvärdet eller klassificeringen av tillgångar och skulder,
 - skulder, både faktiska skulder och eventalförpliktelser,
 - rätt till, eller kontroll över, tillgångar, panträtter eller inteckningar i tillgångar samt tillgångar som har lämnats som säkerhet, och
 - aspekter av lagar och andra författningar samt avtalsvillkor som kan påverka de finansiella rapporterna, inklusive överträdelse.

ISA
ISQC
m.m.

Ytterligare skriftliga uttalanden om information som har lämnats till revisorn

A 11. Utöver det skriftliga uttalande som krävs enligt punkt 11 kan revisorn anse det nödvändigt att begära ytterligare ett skriftligt uttalande från företagsledningen om att den har meddelat revisorn alla brister i den interna kontrollen som företagsledningen är medveten om.

Skriftliga uttalanden om särskilda påståenden

A 12. När revisorn inhämtar bevis om, eller utvärderar, bedömningar och avsikter, kan han eller hon beakta en eller flera av följande faktorer:

- Hur företaget tidigare har genomfört sina uttalade avsikter.
- Orsakerna till att företaget väljer ett särskilt handlingsalternativ.
- Företagets förmåga att fullfölja ett särskilt handlingsalternativ.
- Förekomsten eller avsaknaden av annan information som kan ha inhämtats under revisionens gång och som kan vara oförenlig med företagsledningens bedömning eller avsikt.

A 13. Revisorn kan också anse det nödvändigt att begära att företagsledningen lämnar skriftliga uttalanden om särskilda påståenden i de finansiella rapporterna, i synnerhet för att stödja en uppfattning som revisorn har bildat sig utifrån andra revisionsbevis om företagsledningens bedömning eller avsikt i fråga om, eller om fullständigheten i, ett särskilt påstående. Om företagsledningens avsikt har betydelse för värderingsgrunden för investeringar, går det kanske inte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis utan ett skriftligt uttalande från företagsledningen om dess avsikter. Även om sådana skriftliga uttalanden utgör nödvändiga revisionsbevis, är de i sig inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för det påståendet.

Kommunicera ett gränsvärde (se punkterna 10–11 och 13)

A 14. ISA 450 kräver att revisorn sammanställer sådana felaktigheter som har identifierats under revisionen och som inte är uppenbart betydelselösa.⁶ Revisorn kan fastställa ett gränsvärde över vilket felaktigheter inte kan betraktas som uppenbart betydelselösa. På samma sätt kan revisorn överväga att meddela företagsledningen ett gränsvärde som ska användas för de begärda skriftliga uttalandena.

Datum för skriftliga uttalanden och perioder som de ska omfatta (se punkt 14)

A 15. Eftersom skriftliga uttalanden är nödvändiga revisionsbevis, kan revisorn inte lämna sitt uttalande och inte datera revisors rapport före datumet för de skriftliga uttalandena. I och med att revisorn är intresserad av händelser som har inträffat fram till den dag då revisors rapport dateras och som kan kräva justering av eller upplysningar i de finansiella rapporterna, dateras de skriftliga uttalandena dessutom så nära datumet för revisors rapport som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet.

A 16. I vissa fall kan det vara lämpligt att revisorn inhämtar ett skriftligt uttalande om ett särskilt påstående i de finansiella rapporterna under revisionens gång. I så fall kan det vara nödvändigt att begära ett uppdaterat skriftligt uttalande.

A 17. De skriftliga uttalandena gäller för alla perioder som revisors rapport avser, eftersom företagsledningen på nytt måste bekräfta att de skriftliga uttalanden som den har lämnat tidigare och som avser tidigare perioder, fortfarande är riktiga. Revisorn och företagsledningen kan komma överens om en form för skriftligt uttalande som uppdaterar skriftliga uttalanden avseende tidigare perioder genom att informera om huruvida några förändringar har skett vad gäller dessa skriftliga uttalanden och i så fall vilka dessa är.

A 18. Det kan uppstå situationer där företagsledningen inte var densamma som den nuvarande under samtliga de perioder som revisors rapport avser. Dessa personer kan hävda att de inte har möjlighet att lämna vissa av eller alla de skriftliga uttalandena, eftersom de inte ingick i företagsledningen under den aktuella perioden. Men detta faktum minskar inte dessa personers ansvar för de finansiella rapporterna som helhet. Således är revisorn fortfarande skyldig att från dessa personer begära skriftliga uttalanden som omfattar hela den relevanta perioden eller de relevanta perioderna.

Form för skriftliga uttalanden (se punkt 15)

A 19. Skriftliga uttalanden måste finnas med i ett brev adresserat till revisorn. I vissa jurisdiktioner kan dock företagsledningen enligt lagar eller andra författningar vara skyldig att lämna ett skriftligt offentligt uttalande om sitt ansvar. Även om ett sådant yttrande är ett uttalande som riktar sig till användarna av de finansiella rapporterna, eller till berörda myndigheter, kan revisorn besluta att det är en lämplig form av skriftligt uttalande när det gäller vissa eller alla de uttalanden som krävs enligt punkt 10 eller 11. Följaktligen behöver inte de relevanta frågor som omfattas av ett sådant yttrande ingå i brevet till revisorn. Faktorer som kan påverka revisorns beslut innefattar

- om uttalandet innefattar en bekräftelse på uppfyllandet av det ansvar som punkterna 10 och 11 hänvisar till,
- om uttalandet har lämnats eller godkänts av dem som revisorn har begärt de aktuella skriftliga uttalandena från, och
- om en kopia av uttalandet har lämnats till revisorn så nära datumet för revisors rapport det är praktiskt möjligt, dock inte efter detta datum (se punkt 14).

A 20. Ett formellt yttrande om att lagar eller andra författningar har följts eller om att de finansiella rapporterna har godkänts innehåller inte tillräckligt mycket information för att revisorn ska vara förvissad om att alla nödvändiga uttalanden har lämnats på ett samvetsgrant sätt. Att företagsledningens ansvar fastställs i lagar eller andra författningar ersätter heller inte de begärda skriftliga uttalandena.

⁶ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*, punkt 5.

A 21. I bilaga 2 finns ett exempel på ett uttalande i brevform.

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkterna 10–11 och 13)

A 22. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn informerar styrelsen om de skriftliga uttalanden som revisorn har begärt från företagsledningen.⁷

Tvivel om skriftliga uttalandens tillförlitlighet samt begärda skriftliga uttalanden som inte lämnas

Tvivel om skriftliga uttalandens tillförlitlighet (se punkterna 16–17)

A 23. Om det finns identifierade oförenligheter mellan ett eller flera skriftliga uttalanden och revisionsbevis som revisorn har inhämtat från en annan källa, kan revisorn överväga om riskbedömningen fortfarande är riktig och, om så inte är fallet, se över riskbedömningen och fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna.

ISA
ISQC
m.m.

A 24. Oro för företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget eller engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, kan medföra att revisorn drar slutsatsen att risken för att företagsledningen har lämnat felaktig information i de finansiella rapporterna är så hög att en revision inte kan utföras. I så fall kan revisorn överväga att avgå från uppdraget, om det är möjligt att göra detta enligt tillämplig lag eller annan författning, om inte styrelsen vidtar lämpliga korrigerande åtgärder. Sådana åtgärder är dock kanske inte tillräckliga för att revisorn ska kunna lämna ett omodifierat uttalande.

A 25. ISA 230 kräver att revisorn dokumenterar betydelsefulla frågor som uppstår under revisionen, de slutsatser som har dragits av dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som han eller hon har gjort för att komma fram till dessa slutsatser.⁸ Revisorn kan ha identifierat betydelsefulla frågor avseende företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget eller om dess engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, men ha kommit fram till att de skriftliga uttalandena ändå är tillförlitliga. I sådana fall dokumenteras denna betydelsefulla fråga enligt ISA 230.

Skriftliga uttalanden om företagsledningens ansvar (se punkt 20)

A 26. Som förklaras i punkt A 7 kan inte revisorn enbart utifrån andra revisionsbevis bedöma om företagsledningen har uppfyllt det ansvar som punkterna 10 och 11 hänvisar till. Om revisorn, vilket beskrivs i punkt 20 a, drar slutsatsen att de skriftliga uttalandena om dessa frågor inte är tillförlitliga eller om företagsledningen inte lämnar dessa skriftliga uttalanden, är det därför inte möjligt för revisorn att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. De eventuella effekterna av detta på de finansiella rapporterna gäller inte bara särskilda delar, konton eller poster i de finansiella rapporterna och är således av avgörande betydelse. Enligt ISA 705 (omarbetad) måste revisorn under sådana omständigheter avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna.⁹

A 27. Ett skriftligt uttalande som avviker från det som revisorn begärde innebär inte nödvändigtvis att företagsledningen inte har lämnat det skriftliga uttalandet. Den bakomliggande orsaken till en sådan avvikelse kan dock påverka revisorns uttalande i revisors rapport. Exempel:

- Det skriftliga uttalandet om att företagsledningen har tagit sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna kan ange att företagsledningen anser att de finansiella rapporterna har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rap-

⁷ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 16 c (ii).

⁸ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8 c och 10.

⁹ ISA 705 (omarbetad), punkt 9.

portering, med undantag för en väsentlig överträdelse av ett särskilt krav i detta ramverk. Kravet i punkt 20 är inte tillämpligt, eftersom revisorn har kommit fram till att de skriftliga uttalanden som företagsledningen har lämnat är tillförlitliga. Revisorn måste dock beakta hur överträdelsen påverkar uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad).

- Det skriftliga uttalandet om företagsledningens ansvar för att förse revisorn med all relevant information som man har kommit överens om i villkoren för revisionsuppdraget kan ange att företagsledningen anser att den har försett revisorn med sådan information, med undantag för information som har förstörts i en brand. Kravet i punkt 20 är inte tillämpligt, eftersom revisorn har kommit fram till att de skriftliga uttalanden som företagsledningen har lämnat är tillförlitliga. Revisorn måste dock beakta hur avgörande den information som har förstörts i branden är för de finansiella rapporterna samt hur detta påverkar uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad).

Bilaga 1 Förteckning över ISA som innehåller krav på skriftliga uttalanden (se punkt 2)

I denna bilaga identifieras punkter i andra ISA som innehåller ämnesspecifika krav på skriftliga uttalanden. Förteckningen eliminerar inte behovet av att beakta krav och tillhörande tillämpningsunderlag samt andra förtydliganden i ISA.

- ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* – punkt 40.
- ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter* – punkt 17.
- ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* – punkt 14.
- ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* – punkt 12.
- ISA 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar* – punkt 37.
- ISA 550 *Närståendeförhållanden* – punkt 26.
- ISA 560 *Efterföljande händelser* – punkt 9.
- ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad) – punkt 16 e.
- ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* – punkt 9.
- ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad) – punkt 13 c.

Bilaga 2 Exempel på uttalande i brevform (se punkt A 21)

Följande exempel på brev innehåller skriftliga uttalanden som krävs enligt denna och andra ISA som gäller revisioner av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare. I exemplet antas att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är International Financial Reporting Standards, att kravet i ISA 570 (omarbetad)¹⁰ på att inhämta ett skriftligt uttalande inte är relevant och att det inte finns några undantag när det gäller de begärda skriftliga uttalandena. Om det skulle finnas undantag, skulle uttalandena behöva modifieras för att avspegla dessa.

[Företagets brevhuvud]

[Datum]

[Till revisorn]

¹⁰ ISA 570 *Fortsatt drift*.

Detta uttalande lämnas i anslutning till er revision av ABC-företagets finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20XX¹¹ som syftar till att ni ska ge uttryck för er uppfattning om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden ger en rättvisande bild (*eller ger en sann och rättvisande bild*) enligt International Financial Reporting Standards.

Vi bekräftar följande (*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*):

Finansiella rapporter

- Vi har tagit vårt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt villkoren för revisionsuppdraget daterade [infoga datum], särskilt att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild (*eller ger en sann och rättvisande bild*) enligt International Financial Reporting Standards.
- De metoder, data och betydelsefulla antaganden som vi har använt för att göra uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar är lämpliga för att uppnå redovisning, värdering eller upplysningar som är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (ISA 540 (omarbetad))
- Närstående relationer och närständetransaktioner har redovisats korrekt och upplysningar har lämnats enligt International Financial Reporting Standards. (ISA 550)
- För alla händelser efter datumet för de finansiella rapporterna som enligt International Financial Reporting Standards kräver justeringar eller att upplysningar lämnas har justeringar gjorts eller upplysningar lämnats. (ISA 560)
- Effekterna av felaktigheter som inte har rättats är oväsentliga, både enskilt och sammantaget, för de finansiella rapporterna som helhet. En förteckning över de felaktigheter som inte har rättats finns som bilaga till detta uttalande. (ISA 450)
- [Alla övriga frågor som revisorn anser lämpliga (se punkt A 10 i denna ISA).]

ISA
ISQC
m.m.

Lämnad information

- Vi har försett er med¹²
 - tillgång till all information som vi har kännedom om och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
 - ytterligare information som ni har begärt av oss för revisionens syfte, och
 - obegränsad tillgång till personer inom företaget som ni har bedömt att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.
- Alla transaktioner har bokförts i räkenskapsmaterialet och avspeglas i de finansiella rapporterna.
- Vi har upplyst er om resultaten av vår bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (ISA 240)
- Vi har upplyst er om all information som rör oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som vi känner till och som påverkar företaget och inbegriper
 - företagsledningen,
 - anställda som har viktiga roller inom den interna kontrollen, och
 - andra personer, när oegentligheterna kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna. (ISA 240)
- Vi har lämnat all information till er om påstådda oegentligheter, eller misstänkta oegentligheter, med inverkan på företagets finansiella rapporter, som vi har fått kännedom om genom anställda, tidigare anställda, analytiker, tillsynsmyndigheter eller andra. (ISA 240)

¹¹ När en revisor lämnar en revisors rapport för mer än en period, justerar han eller hon datumet så att brevet gäller alla de perioder som revisors rapport omfattar.

¹² Om revisorn har tagit med övriga förhållanden avseende företagsledningens ansvar i uppdragsbrevet enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag*, kan han eller hon överväga att ta med dessa frågor i skriftliga uttalanden från företagsledningen eller styrelsen.

- Vi har upplyst er om alla kända fall av överträdelser eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar vars effekter ska beaktas när finansiella rapporter upprättas. (ISA 250)
- Vi har upplyst er om vilka företagets närstående är och om alla närstående relationer och närståendetransaktioner som vi känner till. (ISA 550)
- [Alla övriga frågor som revisorn anser nödvändiga (se punkt A 11 i denna ISA).]

Företagsledning... Företagsledning ...

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	544
Denna standards tillämpningsområde	544
Ikraftträdande	544
Mål	545
Definitioner	545
Krav	546
Ansvar	546
Acceptera och behålla kunder	546
Övergripande revisionsstrategi och revisionsplan	547
Förstå koncernen, dess enheter och deras miljö	547
Kunskap om revisorn för en enhet	547
Väsentlighet	547
Hantera bedömda risker	548
Konsolideringsprocess	550
Efterföljande händelser	550
Kommunikation med revisorn för en enhet	550
Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet	552
Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen)	552
Dokumentation	553
Tillämpning och andra förtydliganden	553
Enheter som ska revideras enligt lag och annan författning eller på grund av andra orsaker (se punkt 3)	553
Definitioner	554
Ansvar (se punkt 11)	554
Acceptera och behålla kunder	555
Övergripande revisionsstrategi och revisionsplan (se punkt 16)	557
Förstå koncernen, dess enheter och deras miljö	557
Kunskap om revisorn för en enhet (se punkt 19)	559
Väsentlighet (se punkterna 21–23)	561
Hantera bedömda risker	562
Konsolideringsprocess	565
Kommunikation med revisorn för en enhet (se punkterna 40–41)	565
Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet	566
Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen)	566
Bilaga 1 Exempel på ett uttalande med reservation som beror på att koncernrevisionsteamet inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande om koncernredovisningen (se punkt A 19)	567
Bilaga 2 Exempel på frågor som koncernrevisionsteamet ska skaffa sig en förståelse av (se punkt A 23)	569
Bilaga 3 Exempel på omständigheter eller händelser som kan tyda på risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen (se punkt A 30)	571
Bilaga 4 Exempel på bekräftelser från revisorn för en enhet (se punkt 35)	571
Bilaga 5 Obligatoriska och ytterligare frågor som ingår i instruktionsbrevet till koncernrevisionsteamet (se punkt A 58)	572

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 600) *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. International Standards on Auditing (ISA) gäller för koncernrevisioner. Denna standard behandlar de särskilda överväganden som gäller vid koncernrevisioner, i synnerhet sådana som innefattar revisorer för enheter i en koncern.
2. En revisor kan finna att denna standard, anpassad efter vad omständigheterna kräver, är användbar i de fall då andra revisorer ska medverka i revisionen av finansiella rapporter som inte är koncernredovisningar. Exempel: En revisor kan engagera en annan revisor för att observera en inventering eller inspektera fysiska anläggningstillgångar på en viss plats.
3. Revisorn för en enhet kan vara skyldig att lämna ett revisionsuttalande om enhetens finansiella rapporter på grund av lagar och andra författningar eller av andra orsaker. Koncernrevisionsteamet kan besluta att låta revisionsuttalandet om enhetens finansiella rapporter utgöra bevis i koncernrevisionen, men kraven i denna standard gäller ändå. (Se punkt A 1.)
4. Enligt ISA 220¹, måste den ansvariga koncernrevisorn förvissa sig om att de som utför koncernrevisionen, vilket inbegriper revisorer för enheter, sammantaget har nödvändig kompetens och förmåga. Den ansvariga koncernrevisorn är också ansvarig för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande.
5. Den ansvariga koncernrevisorn ska tillämpa kraven i ISA 220 oavsett om koncernrevisionsteamet eller revisorn för en enhet granskar enhetens finansiella information. Denna standard hjälper den ansvariga koncernrevisorn att uppfylla kraven i ISA 220 i de fall då enheternas revisorer granskar enheternas finansiella information.
6. Revisionsrisk är en följd av risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna och risken för att revisorn inte ska upptäcka sådana felaktigheter.² I en koncernrevision innefattar detta risken för att revisorn för en enhet inte upptäcker en felaktighet i enhetens finansiella information, som kan orsaka en väsentlig felaktighet i koncernredovisningen, och risken för att koncernrevisionsteamet inte upptäcker felaktigheten. Denna ISA beskriver de överväganden som koncernrevisionsteamet gör vid fastställande av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av sin medverkan i den riskbedömning och fortsatta granskningsåtgärder som enheternas revisorer utför med avseende på enheternas finansiella information. Syftet med denna medverkan är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som en grund för revisionsuttalandet om koncernredovisningen.

Ikraftträdande

7. Denna ISA gäller vid revision av koncernredovisningar för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

¹ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, punkterna 14 och 15.

² ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt A 34.

Mål**8.** Revisorns mål är att

- a. besluta om han eller hon ska vara revisor för koncernredovisningen, och
- b. om revisorn är revisor för koncernredovisningen:
 - i. ha en tydlig kommunikation med enheternas revisorer om omfattningen av och tidpunkten för granskningen av enheternas finansiella information och deras iakttagelser, och
 - ii. inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende enheternas finansiella information och konsolideringsprocessen för att kunna lämna ett revisionsuttalande om huruvida koncernredovisningen i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Definitioner**9.** I denna standard har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Enhet* – ett företag eller en verksamhet för vilken koncern- eller enhetsledningen upprättar finansiell information som ska ingå i koncernredovisningen. (Se punkterna A 2–A 4.)
- b. *Revisor för en enhet* – en revisor som på begäran av koncernrevisionsteamet granskar finansiell information för en enhet i koncernrevisionssyfte. (Se punkt A 7.)
- c. *Enhetsledning* – ledning som ansvarar för upprättande av en enhets finansiella information.
- d. *Enhets väsentlighet* – en enhets väsentlighet, som fastställs av koncernrevisionsteamet.
- e. *Koncern* – alla enheter vars finansiella information ingår i koncernredovisningen. En koncern består alltid av flera enheter.
- f. *Koncernrevision* – revision av en koncerns finansiella rapporter.
- g. *Revisionsuttalande om koncernredovisningen* – revisionsuttalandet avseende koncernens finansiella rapporter.
- h. *Ansvarig koncernrevisor* – delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för koncernrevisionsuppdraget och dess utförande, och för den revisors rapport om koncernredovisningen som lämnas för revisionsföretagets räkning. Om flera revisorer gemensamt utför koncernrevisionen är samtliga ansvariga koncernrevisorer. Dessa och deras team utgör tillsammans koncernrevisionsteamet. Denna ISA behandlar dock inte förhållandet mellan revisorer vid gemensam revision eller det arbete som en revisor vid sådan revision utför i förhållande till den andra revisorns arbete.
- i. *Koncernrevisionsteam* – revisorer, vilket inbegriper ansvarig koncernrevisor, och personal som fastställer den övergripande koncernrevisionsstrategin, kommunicerar med enheternas revisorer, deltar i konsolideringsprocessen och utvärderar slutsatserna som har dragits av revisionsbevisen som en grund för ett uttalande om koncernredovisningen.
- j. *Koncernredovisning* – finansiella rapporter som innefattar den finansiella informationen från en eller flera enheter. Termen "koncernredovisning" avser även s.k. oäkta koncernredovisningar som sammanställer finansiell information upprättad av enheter som inte har något moderföretag men som står under samma bestämmande inflytande.
- k. *Koncernledning* – ledning som ansvarar för upprättande av koncernredovisningen.
- l. *Koncerngemensamma kontroller* – kontroller som koncernledningen utformar, inför och upprätthåller över koncernredovisningen.
- m. *Betydande enhet* – en enhet som koncernrevisionsteamet bedömer
 - i. ha finansiell betydelse för koncernen, eller
 - ii. som på grund av sin särskilda karaktär eller särskilda omständigheter sannolikt kan innefatta betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. (Se punkterna A 5–A 6.)

ISA
ISQC
m.m.

10. Hänvisning till "det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering" syftar på det ramverk för finansiell rapportering som gäller för koncernredovisningen. Hänvisning till "konsolideringsprocessen" innefattar följande:

- a. Redovisning, mätning och presentation av enheternas finansiella information samt upplysningar rörande denna, i koncernredovisningen genom konsolidering eller klyvnings-, kapitalandels- eller anskaffningsvärdeemetoden.
- b. Sammanställning i s.k. oäkta koncernredovisningar av finansiell information för enheter som inte har ett moderföretag men som står under samma bestämmande inflytande.

Krav

Ansvar

11. Ansvarig koncernrevisor ansvarar för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och för att den revisors rapport som lämnas är korrekt med hänsyn till omständigheterna.³ Det betyder att revisors rapport för koncernredovisningen inte ska hänvisa till revisorn för en enhet, såvida det inte är ett krav i en lag eller annan författning att ta med en sådan hänvisning. Om en lag eller annan författning skulle kräva en sådan hänvisning ska revisors rapport ange att hänvisningen inte minskar den ansvariga koncernrevisorns eller dennes revisionsföretags ansvar för revisionsuttalandet om koncernen. (Se punkterna A 8–A 9.)

Acceptera och behålla kunder

12. Vid tillämpning av ISA 220 ska den ansvariga koncernrevisorn fastställa om konsolideringsprocessen och enheternas finansiella information förväntas ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som revisionsuttalandet om koncernen kan bygga på. I detta syfte ska koncernrevisionsteamet skaffa sig en tillräcklig förståelse av koncernen, dess enheter och miljöer för att kunna identifiera de enheter som sannolikt är betydande enheter. Om enheternas revisorer ska granska enheternas finansiella information ska den ansvariga koncernrevisorn bedöma om koncernrevisionsteamet kommer att kunna delta i tillräcklig utsträckning i det arbete som enheternas revisorer utför för att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. (Se punkterna A 10–A 12.)

13. Om den ansvariga koncernrevisorn drar slutsatsen att

- a. koncernrevisionsteamet inte kommer att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på grund av restriktioner som koncernledningen har infört, och
- b. detta i sin tur skulle leda till att revisorn avstår från att uttala sig om koncernredovisningen,⁴

ska den ansvariga koncernrevisorn antingen

- avstå från att acceptera uppdraget, om det gäller ett nytt uppdrag, och avgå från uppdraget, om det gäller ett fortsatt uppdrag, om detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning, eller
- om revisorn enligt lag eller annan författning är förhindrad att avböja ett uppdrag eller där det inte är möjligt att avgå från ett uppdrag, avstå från att uttala sig om koncernredovisningen, efter att ha utfört revisionen av koncernredovisningen i den utsträckning som är möjlig. (Se punkterna A 13–A 19.)

Villkor för uppdraget

14. Den ansvariga koncernrevisorn ska avtala villkoren för koncernrevisionsuppdraget enligt ISA 210.⁵

(Se punkterna A 20–A 21.)

³ ISA 220, punkt 15.

⁴ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁵ ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag*.

Övergripande revisionsstrategi och revisionsplan

15. Koncernrevisionsteamet ska upprätta en övergripande strategi för koncernrevisionen och utarbeta en koncernrevisionsplan enligt ISA 300.⁶

16. Den ansvariga koncernrevisorn ska granska den övergripande koncernrevisionsstrategin och koncernrevisionsplanen. (Se punkt A 22.)

Förstå koncernen, dess enheter och deras miljö

17. Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt systemet för intern kontroll.⁷ Koncernrevisionsteamet ska

- a. öka förståelsen av koncernen, dess enheter och deras miljö, däribland koncerngemensamma kontroller, som teamet har skaffat sig under den fas när kunder ska godkännas eller behållas, och
- b. skaffa sig en förståelse av konsolideringsprocessen, däribland de instruktioner som koncernledningen har utfärdat till enheterna. (Se punkterna A 23–A 29.)

18. Koncernrevisionsteamet ska skaffa sig tillräcklig förståelse för att kunna

- a. bekräfta eller ändra sin inledande identifiering av enheter som sannolikt är betydande, och
- b. bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, oavsett om dessa beror på oegentligheter eller misstag.⁸ (Se punkterna A 30–A 31.)

Kunskap om revisorn för en enhet

19. Om koncernrevisionsteamet planerar att begära att revisorn för en enhet ska granska enhetens finansiella information ska koncernrevisionsteamet kontrollera (se punkterna A 32–A 35)

- a. att revisorn för enheten förstår och kommer att följa de yrkesetiska krav som är relevanta för koncernrevisionen samt, i synnerhet, att han eller hon är oberoende, (se punkt A 37)
- b. den professionella kompetensen hos revisorn för enheten, (se punkt A 38)
- c. att koncernrevisionsteamet kommer att kunna delta i det arbete som revisorn för enheten utför i den utsträckning som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, och
- d. att revisorn för enheten verkar i en omgivning med aktiv tillsyn över revisorer. (Se punkt A 36.)

20. Om revisorn för en enhet inte uppfyller de krav på oberoende som är relevanta för koncernrevisionen, eller koncernrevisionsteamet har allvarliga farhågor om frågorna i punkt 19 a–c, ska koncernrevisionsteamet inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande enhetens finansiella information utan att begära att enhetens revisor granskar enhetens finansiella information. (Se punkterna A 39–A 41.)

Väsentlighet

21. Koncernrevisionsteamet ska fastställa följande: (Se punkt A 42.)

- a. Väsentligheten för koncernredovisningen som helhet vid upprättandet av den övergripande koncernrevisionsstrategin.
- b. Om det finns vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar i koncernredovisningen som, med hänsyn till koncernens särskilda omständigheter, skulle kunna innehålla felaktigheter som avser mindre belopp än väsentlighet för koncernredovisningen som helhet, som rimligen skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som

ISA
ISQC
m.m.

⁶ ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*, punkterna 7–12.

⁷ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

⁸ ISA 315 (omarbetad 2019).

användare fattar på grundval av koncernredovisningen, den väsentlighetsnivå eller -nivåer som ska tillämpas på dessa särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar.

- c. Väsentligheten för enheter för vilka enhetens revisor utför en revision eller en översiktlig granskning åt koncernrevisionen. För att minska risken till en lämpligt låg nivå för att de orättade och oupptäckta felaktigheterna i koncernredovisningen sammantaget överstiger väsentlighet för koncernredovisningen som helhet ska väsentlighet för en enhet vara lägre än väsentlighet för koncernredovisningen som helhet. (Se punkterna A 43–A 44.)
- d. Det gränsvärde över vilket felaktigheter inte kan betraktas som uppenbart betydelslösa för koncernredovisningen. (Se punkt A 45.)

22. Om enhetens revisorer utför en revision som ska vara en del av koncernrevisionen ska koncernrevisionsteamet utvärdera ändamålsenligheten i den arbetsväsentlighet som har fastställts på enhetsnivån. (Se punkt A 46.)

23. Om en enhet måste revideras enligt lag eller annan författning eller på grund av andra orsaker och koncernrevisionsteamet beslutar att använda den revisionen som en del av revisionsbevisen för koncernrevisionen ska koncernrevisionsteamet fastställa om

- a. den väsentlighet som har fastställts för enhetens finansiella rapporter som helhet, och
 - b. arbetsväsentligheten på enhetsnivån
- uppfyller kraven i denna standard.

Hantera bedömda risker

24. Revisorn måste utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.⁹ Koncernrevisionsteamet ska fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som teamet, eller enheternas revisorer för teamets räkning, ska utföra (se punkterna 26–29). Koncernrevisionsteamet ska också fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av sin medverkan i det arbete som revisorerna för enheterna ska utföra (se punkterna 30–31).

25. Om karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av det arbete som ska utföras i konsolideringsprocessen eller enheternas finansiella information, bygger på en förväntning om att de koncerngemensamma kontrollerna fungerar effektivt, eller om substansgranskning inte ensamt kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån, ska koncernrevisionsteamet granska, eller kräva att revisorn för en enhet granskar, dessa kontrollers funktion.

Fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som ska utföras (se punkt A 47)

Betydande enheter

26. Om det rör sig om en enhet som är betydande på grund av dess enskilda finansiella betydelse för koncernen ska koncernrevisionsteamet, eller enhetens revisor för teamets räkning, revidera enhetens finansiella information med användning av den väsentlighet som gäller för enheten.

27. Om det rör sig om en enhet som är betydande på grund av att den sannolikt innefattar betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, beroende på dess särskilda egenskaper eller omständigheter, ska koncernrevisionsteamet, eller enhetens revisor för teamets räkning, utföra någon eller några av följande åtgärder:

- a. En revision av enhetens finansiella information med användning av den väsentlighet som gäller för enheten.

⁹ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

- b. En revision av ett eller flera konton, transaktionsslag eller upplysningar som rör de sannolikt betydande riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. (Se punkt A 48.)
- c. Särskilda granskningsåtgärder som rör sannolikt betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. (Se punkt A 49.)

Enheter som inte är betydande enheter

28. Om det rör sig om enheter som inte är betydande enheter ska koncernrevisionsteamet utföra analytisk granskning på koncernnivå. (Se punkt A 50.)

29. Om koncernrevisionsteamet anser att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att grunda ett revisionsuttalande på från

- a. den revision som har gjorts av betydande enheters finansiella information,
- b. den granskning som har gjorts av koncerngemensamma kontroller och konsolideringsprocessen, och
- c. den analytiska granskning som utförs på koncernnivå,

ska koncernrevisionsteamet välja ut enheter som inte är betydande enheter och utföra arbete på, eller begära att en revisor för en enhet utför arbete på, de utvalda enheternas finansiella information enligt en eller flera av nedanstående punkter: (Se punkterna A 51–A 53.)

- En revision av enhetens finansiella information med användning av den väsentlighet som gäller för enheten.
- En revision av ett eller flera konton, transaktionsslag eller upplysningar.
- En översiktlig granskning av enhetens finansiella information med användning av den väsentlighet som gäller för enheten.
- Särskilda åtgärder.

Koncernrevisionsteamet ska variera urvalet av enheter över tiden.

Medverkan i det arbete som enheternas revisorer utför (se punkterna A 54–A 55)

Betydande enheter – riskbedömning

30. Om revisorn för en enhet utför en granskning av den finansiella informationen för en betydande enhet ska koncernrevisionsteamet vara delaktigt i den riskbedömning som enhetens revisor gör för att identifiera betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av denna medverkan påverkas av den kunskap koncernrevisionsteamet har om revisorn för enheten, men ska åtminstone bestå av följande:

- a. Diskussion med revisorn för enheten eller enhetsledningen om de av enhetens verksamheter som är betydelsefulla för koncernen.
- b. Diskussion med revisorn för enheten om hur känslig enheten är för väsentliga felaktigheter i den finansiella informationen som beror på oegentligheter eller misstag.
- c. Genomgång av revisorns dokumentation över identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Dokumentationen kan ha formen av en promemoria som avspeglar den slutsats som revisorn för enheten har dragit om identifierade betydande risker.

Identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen – fortsatta granskningsåtgärder

31. Om betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen har identifierats i en enhet där revisorn för enheten utför arbetet ska koncernrevisionsteamet bedöma vilka fortsatta granskningsåtgärder som det är lämpligt att utföra med anledning av de identifierade betydande riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Koncernrevisionsteamet ska mot bakgrund av sin kunskap om revisorn för enheten fastställa om det finns ett behov av att delta i de fortsatta granskningsåtgärderna.

ISA
ISQC
m.m.

Konsolideringsprocess

32. Enligt punkt 17 skaffar sig koncernrevisionsteamet en förståelse av de koncerngemensamma kontrollerna och konsolideringsprocessen, däribland de instruktioner som koncernledningen har utfärdat till enheterna. Enligt punkt 25 ska koncernrevisionsteamet, eller revisorn för en enhet på koncernrevisionsteamets begäran, granska funktionen hos koncerngemensamma kontroller om karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av det arbete som ska utföras med avseende på konsolideringsprocessen bygger på en förväntning om att de koncerngemensamma kontrollerna fungerar effektivt, eller om enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån.

33. Koncernrevisionsteamet ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder med avseende på konsolideringsprocessen för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som uppstår på grund av konsolideringsprocessen. Detta ska innefatta en bedömning av om alla enheter har tagits in i koncernredovisningen.

34. Koncernrevisionsteamet ska bedöma om koncernjusteringar och omklassificeringar är ändamålsenliga, fullständiga och riktiga samt om det finns några ytterligare riskfaktorer avseende oegentligheter eller tecken på bristande objektivitet hos koncernledningen. (Se punkt A 56.)

35. Om en enhets finansiella information inte har upprättats enligt samma redovisningsprinciper som har tillämpats i koncernredovisningen ska koncernrevisionsteamet bedöma om den enhetens finansiella information har justerats korrekt i samband med upprättande och presentation av koncernredovisningen.

36. Koncernrevisionsteamet ska fastställa om den finansiella information som har identifierats i kommunikationen från revisorn för enheten (se punkt 41 c) är den finansiella information som har tagits med i koncernredovisningen.

37. Om koncernredovisningen innefattar finansiella rapporter för en enhet som har ett annat periodslut för sin finansiella rapportering än koncernen ska koncernrevisionsteamet bedöma om ändamålsenliga justeringar gjorts i de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Efterföljande händelser

38. Om koncernrevisionsteamet eller enheters revisorer granskar enheters finansiella information ska koncernrevisionsteamet eller enheternas revisorer utföra åtgärder som har utformats i syfte att identifiera händelser i dessa enheter som inträffar mellan balansdagen och datumet för revisors rapport för koncernredovisningen, och som kan kräva ändringar i eller upplysningar i koncernredovisningen.

39. Om enheternas revisorer utför annat arbete än revisioner av enheternas finansiella information ska koncernrevisionsteamet begära att enheternas revisorer ska informera koncernrevisionsteamet om de får kännedom om efterföljande händelser som kan kräva en ändring i eller upplysning i koncernredovisningen.

Kommunikation med revisorn för en enhet

40. Koncernrevisionsteamet ska kommunicera sina krav till enheternas revisorer i god tid. Kommunikationen ska beskriva det arbete som ska utföras, vad arbetet ska användas till och formen för och innehållet i den kommunikation som revisorn för enheten har med koncernrevisionsteamet. Den ska också innefatta följande: (Se punkterna A 57–A 58 och A 60.)

- a. En begäran om att enhetens revisor, efter att ha tagit del av i vilket sammanhang koncernrevisionsteamet kommer att använda revisorns arbete, bekräftar att han eller hon kommer att samarbeta med koncernrevisionsteamet. (Se punkt A 59.)

- b. De yrkesetiska krav som är av betydelse för koncernrevisionen och, i synnerhet, kraven på oberoende.
- c. Vilken väsentlighet som gäller för enheten (och i tillämpliga fall väsentlighetsnivån eller -nivåerna för vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar) och det gränsvärde över vilket felaktigheter inte kan betraktas som uppenbart betydelselösa för koncernredovisningen, om det rör sig om en revision eller översiktlig granskning av enhetens finansiella information.
- d. Identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, som beror på oegentligheter eller misstag, som är av betydelse för det arbete som revisorn för enheten ska utföra. Koncernrevisionsteamet ska begära att revisorn för enheten utan onödigt dröjsmål informerar om alla andra identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, som beror på oegentligheter eller misstag, i enheten, och hur revisorn för enheten har hanterat dessa risker.
- e. En lista över närstående som har upprättats av koncernledningen, och andra närstående som koncernrevisionsteamet har kännedom om. Koncernrevisionsteamet ska begära att enhetens revisor utan onödigt dröjsmål redogör för eventuella närstående som inte tidigare identifierats av koncernledningen eller koncernrevisions-teamet. Koncernrevisionsteamet ska fastställa om sådan ytterligare information om närstående ska ges även till revisorer för andra enheter.

ISA
ISQC
m.m.

41. Koncernrevisionsteamet ska begära att enhetens revisor informerar om frågor som är relevanta för den slutsats som koncernrevisionsteamet ska dra om koncernrevisionen. I kommunikationen ska följande framgå: (Se punkt A 60.)

- a. Att revisorn uppfyller de yrkesetiska krav som är relevanta för koncernrevisionen, däribland oberoende och professionell kompetens.
- b. Att revisorn har uppfyllt de krav som koncernrevisionsteamet ställt.
- c. Identifiering av den finansiella informationen för den enhet som enhetens revisor rapporterar om.
- d. Information om överträdelser av lagar och andra författningar, när detta kan ge upphov till en väsentlig felaktighet i koncernredovisningen.
- e. En lista över felaktigheter i enhetens finansiella information som inte har rättats (listan behöver inte innefatta felaktigheter som understiger det gränsvärde för uppenbart betydelselösa felaktigheter som koncernrevisionsteamet har angett (se punkt 40 c).
- f. Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen.
- g. En beskrivning av eventuella betydande brister som har identifierats i den interna kontrollen på enhetsnivån.
- h. Andra betydelsefulla frågor som revisorn har tagit upp med eller förväntas kommunicera med dem som har ansvar för enhetens styrning (styrelsen), däribland oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som innefattar enhetsledningen, anställda som har viktiga roller i den interna kontrollen på enhetsnivån eller andra, där oegentligheterna har lett till en väsentlig felaktighet i enhetens finansiella information.
- i. Andra frågor som kan vara relevanta för koncernrevisionen, eller som revisorn vill uppmärksamma koncernrevisionsteamet på, däribland felaktigheter som revisorn noterat i de skriftliga uttalanden som revisorn begärt från enhetsledningen.
- j. De övergripande iakttagelser, slutsatser eller det revisionsuttalande som enhetens revisor kommit fram till.

Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet

Bedöma kommunikationen från revisorn för enheten och om det arbete som han eller hon har utfört är tillräckligt

42. Koncernrevisionsteamet ska utvärdera kommunikationen från revisorn för enheten (se punkt 41). Koncernrevisionsteamet ska

- a. diskutera betydelsefulla frågor som uppstår i samband med utvärderingen med antingen enhetens revisor, enhetsledningen eller koncernledningen beroende på vad som är lämpligt, och
- b. fastställa om det är nödvändigt att gå igenom andra relevanta delar i revisionsdokumentationen från enhetens revisor. (Se punkt A 61.)

43. Om koncernrevisionsteamet drar slutsatsen att enhetens revisors arbete är otillräckligt ska koncernrevisionsteamet bestämma vilka ytterligare åtgärder som krävs, och om de ska utföras av enhetens revisor eller av koncernrevisionsteamet.

Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

44. Revisorn är skyldig att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå för att därmed få möjlighet att dra rimliga slutsatser som grund för sitt uttalande.¹⁰ Koncernrevisionsteamet ska utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att ha som grund för ett revisionsuttalande har inhämtats genom de granskningsåtgärder som har utförts under konsolideringsprocessen och den granskning av enheternas finansiella information som koncernrevisions-teamet och revisorerna för enheterna har utfört. (Se punkt A 62.)

45. Den ansvariga koncernrevisorn ska utvärdera effekterna på revisionsuttalandet om koncernen av felaktigheter som inte har rättats (antingen identifierade av koncernrevisionsteamet eller som har kommunicerats av enheternas revisorer) och eventuella situationer då det inte varit möjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. (Se punkt A 63.)

Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen)

Kommunikation med koncernledningen

46. Koncernrevisionsteamet ska fastställa vilka identifierade brister i den interna kontrollen som ska kommuniceras till dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen) och koncernledningen enligt ISA 265.¹¹ När koncernrevisionsteamet fastställer detta ska teamet överväga

- a. brister i koncerngemensam intern kontroll som koncernrevisionsteamet har identifierat,
- b. brister i intern kontroll som koncernrevisionsteamet har identifierat i enheters interna kontroll, och
- c. brister i intern kontroll som enheters revisorer har uppmärksammat koncernrevisionsteamet på.

47. Om koncernrevisionsteamet har identifierat, eller revisorn för en enhet uppmärksammat koncernrevisionsteamet på (se punkt 41 h), en oegentlighet, eller om det finns information som tyder på en oegentlighet, ska koncernrevisionsteamet utan onödigt dröjsmål kommunicera ärendet på lämplig nivå inom koncernledningen i syfte att informera dem som har det primära ansvaret för att förebygga och upptäcka oegentligheter i frågor som är relevanta för deras ansvarsområden. (Se punkt A 64.)

¹⁰ ISA 200, punkt 17.

¹¹ ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen.*

48. Revisorn för en enhet kan behöva lämna ett revisionsuttalande om enhetens finansiella rapporter på grund av lagar och andra författningar eller av andra orsaker. I sådana fall ska koncernrevisionsteamet begära att koncernledningen informerar enhetsledningen om allt som koncernrevisionsteamet får kännedom om som kan vara av betydelse för enhetens finansiella rapporter, men som enhetsledningen kanske inte känner till. Om koncernledningen vägrar att informera enhetsledningen om frågan ska koncernrevisions-teamet diskutera frågan med koncernstyrelsen. Om frågan fortfarande inte går att lösa ska koncernrevisionsteamet, med beaktande av juridiska eller yrkesmässiga krav på tystnadsplikt, överväga att råda revisorn för enheten att inte lämna något revisionsuttalande om enhetens finansiella rapporter förrän frågan är löst. (Se punkt A 65.)

Kommunikation med koncernstyrelsen

- 49.** Koncernrevisionsteamet ska diskutera följande frågor direkt med koncernstyrelsen, utöver dem som anges i ISA 260 (omarbetad)¹² samt i övriga ISA: (Se punkt A 66.)
- En översikt över den granskning av enheternas finansiella information som krävs.
 - En översikt över koncernrevisionsteamets planerade medverkan i den granskning av betydande enheters finansiella information som enheternas revisorer ska utföra.
 - Tillfällen då koncernrevisionsteamets utvärdering av den granskning som revisorn för en enhet har utfört har gett upphov till farhågor beträffande kvaliteten på revisorns arbete.
 - Eventuella begränsningar i koncernrevisionen, t.ex. om koncernrevisionsteamet haft begränsad tillgång till information.
 - Oegentligheter eller misstänkta oegentligheter, som innefattar koncernledningen, enhetsledningen, anställda som har betydelsefulla roller i de koncerngemensamma kontrollerna eller andra personer, om oegentligheten lett till en väsentlig felaktighet i koncernredovisningen.

Dokumentation

- 50.** Koncernrevisionsteamet ska i revisionsdokumentationen innefatta följande frågor:¹³
- En analys av enheterna, som utvisar vilka som är betydande, och vilken granskning av enheternas finansiella information som har utförts.
 - Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av koncernrevisionsteamets medverkan i det arbete som enheternas revisorer har utfört däribland, i de fall detta behövs, koncernrevisionsteamets genomgång av relevanta delar av den revisionsdokumentation som enheternas revisorer har sammanställt samt deras slutsatser rörande den.
 - Skriftlig kommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enheternas revisorer rörande kraven från koncernrevisionsteamet.

Tillämpning och andra förtydliganden

Enheter som ska revideras enligt lag och annan författning eller på grund av andra orsaker (se punkt 3)

A 1. Följande faktorer kan påverka koncernrevisionsteamets beslut att använda en revision som krävs enligt lag och annan författning eller på grund av andra orsaker, som en del av revisionsbevisen för koncernrevisionen:

- Skillnader mellan det ramverk för finansiell rapportering som tillämpas vid upprättandet av enhetens finansiella rapporter och det som tillämpas vid upprättandet av koncernredovisningen.
- Skillnader mellan de revisionsstandarder och andra standarder som tillämpas av enhetens revisor och dem som tillämpas vid revisionen av koncernredovisningen.
- Om revisionen av enhetens finansiella rapporter kommer att vara slutförd i tid så att tidtabellen för koncernrevisionen kan hållas.

¹² ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad).

¹³ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

Definitioner

Enhet (se punkt 9 a)

A 2. Strukturen i en koncern påverkar hur enheter identifieras. Exempel: Koncernens system för finansiell rapportering kan bygga på en organisationsstruktur som innebär att finansiell information kan upprättas av ett moderföretag, ett eller flera dotterföretag, samriskföretag eller investeringsobjekt som använder kapitalandels- eller anskaffningsvärdeметoden; av ett huvudkontor och en eller flera divisioner eller filialer; eller av en kombination av de två. Vissa koncerner organiserar dock sitt system för finansiell rapportering efter funktion, process, produkt eller tjänst (eller efter grupper av produkter eller tjänster) eller geografisk placering. I dessa fall kan den enhet eller verksamhet för vilken koncern- eller enhetsledningen upprättar finansiell information som ska ingå i koncernredovisningen vara en funktion, process, produkt eller tjänst (eller grupp av produkter eller tjänster) eller geografisk placering.

A 3. Det kan finnas olika nivåer av enheter i koncernens system för finansiell rapportering, och kan då vara mer lämpligt att identifiera enheter på en viss sammanslagningsnivå än enskilt.

A 4. Enheter som slås samman på en viss nivå kan utgöra en enhet i koncernrevisionen, men en sådan enhet kan också upprätta koncernredovisning som tar med den finansiella informationen för de enheter som den omfattar (dvs. en underkoncern). Denna ISA kan därför tillämpas av olika ansvariga koncernrevisorer och koncernrevisionsteam för olika underkoncerner i en större koncern.

Betydande enhet (se punkt 9 m)

A 5. I takt med att den finansiella betydelsen av en enhet ökar, ökar i normala fall också risken för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Koncernrevisionsteamet kan tillämpa en procentuell andel av ett valt referensvärde som stöd för att identifiera enheter som är av enskild finansiell betydelse. Det krävs professionellt omdöme för att identifiera ett referensvärde och fastställa en andel som ska tillämpas på referenstalet. Beroende på karaktären på koncernen och omständigheterna kan lämpliga referensvärden t.ex. vara koncernens tillgångar, skulder, kassaflöden, vinst eller omsättning. Exempel: Koncernrevisionsteamet kanske anser att enheter som överstiger 15 procent av det valda referensvärdet är betydande enheter. Beroende på omständigheterna kan dock en högre eller lägre procentandel bedömas som mer lämplig.

A 6. Koncernrevisionsteamet kan också bedöma att en enhet innefattar betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på grund av dess särskilda karaktär eller andra omständigheter. Exempel: En enhet kan ha ansvaret för handel i utländsk valuta och på så sätt utsätta koncernen för en betydande risk för väsentliga felaktigheter, även om enheten inte på annat sätt är av enskild finansiell betydelse för koncernen.

Revisor för en enhet (se punkt 9 b)

A 7. En medlem i koncernrevisionsteamet kan granska en enhets finansiella information för koncernrevisionen på begäran av koncernrevisionsteamet. Om så är fallet är denna medlem i koncernrevisionsteamet också revisor för en enhet.

Ansvar (se punkt 11)

A 8. Även om enheternas revisorer kan granska enheternas finansiella information i koncernrevisionssyfte, och i denna egenskap ansvara för sina övergripande iakttagelser, slutsatser eller sitt revisionsuttalande, har ansvarig koncernrevisor eller dennes företag ansvaret för revisionsuttalandet om koncernen.

A 9. Om revisionsuttalandet om koncernen modifieras på grund av att koncernrevisionsteamet inte kunde inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande en eller flera enheters finansiella information beskriver stycket med skälen för modifi-

ringen i revisors rapport för koncernredovisningen orsakarna till detta utan att hänvisa till revisorn för enheten, såvida det inte krävs för en adekvat förklaring av omständigheterna.¹⁴

Acceptera och behålla kunder

Skaffa sig en förståelse i den fas när kunder ska godkännas eller behållas (se punkt 12)

A 10. Om det rör sig om ett nytt uppdrag kan koncernrevisionsteamet skaffa sig en förståelse av koncernen, dess enheter och miljö genom

- information från koncernledningen,
- kommunikation med koncernledningen, och
- i tillämpliga fall, kommunikation med föregående koncernrevisionsteam, enhetsledning eller revisorer för enheterna.

A 11. Koncernrevisionsteamets förståelse kan t.ex. innefatta nedanstående frågor:

- Koncernens struktur, däribland både den juridiska strukturen och organisationsstrukturen (dvs. hur koncernens system för finansiell rapportering är organiserat).
- De av enheternas verksamheter som är av betydelse för koncernen, vilket innefattar bransch, reglering samt det ekonomiska och politiska klimat i vilka dessa aktiviteter äger rum.
- Användningen av servicebyråer, däribland shared service centers (SSC).
- En beskrivning av koncerngemensamma kontroller.
- Komplexiteten i konsolideringsprocessen.
- Om granskning av den finansiella informationen för någon av enheterna utförs av revisorer som inte kommer från koncernrevisionsteamets revisionsföretag eller nätverksföretag samt koncernledningens skäl för att utse flera revisorer.
- Om koncernrevisionsteamet
 - har obegränsad tillgång till koncernstyrelsen, koncernledningen, enhetens styrelse, ledning, information samt revisorer för enheten (däribland relevant revisionsdokumentation som efterfrågas av koncernrevisionsteamet), och
 - kommer att kunna utföra nödvändig granskning av enheternas finansiella information.

A 12. Om det rör sig om ett fortsatt uppdrag kan koncernrevisionsteamets möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis påverkas av betydelsefulla ändringar, t.ex.

- ändringar i koncernstrukturen (t.ex. förvärv, avyttringar, omorganisationer eller ändringar i hur koncernens system för finansiell rapportering är organiserat),
- ändringar i enhetens verksamhet som är av betydelse för koncernen,
- ändringar i sammansättningen av koncernstyrelsen, koncernledningen eller betydgande enheters högsta ledning,
- farhågor som koncernrevisionsteamet har i fråga om koncern- eller enhetsledningens hederlighet och kompetens,
- ändringar i koncerngemensamma kontroller, och
- ändringar i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

ISA
ISQC
m.m.

¹⁴ ISA 705 (omarbetad), punkt 20.

Förväntning på att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (se punkt 13)

A 13. En koncern kan bestå endast av enheter som inte anses vara betydande enheter. I sådana fall kan den ansvariga koncernrevisorn rimligen förvänta sig att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sitt revisionsuttalande om koncernen, om koncernrevisionsteamet kommer att kunna

- a. granska den finansiella informationen vid några av dessa enheter, och
- b. delta i den granskning av andra enheters finansiella information som utförs av enheternas revisorer i den utsträckning som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Tillgång till information (se punkt 13)

A 14. Koncernrevisionsteamets tillgång till information kan begränsas av omständigheter som koncernledningen inte kan övervinna, t.ex. lagar som rör tystnadsplikt och datasekretess, eller på grund av att revisorn för en enhet vägrar ge koncernrevisionsteamet tillgång till relevant revisionsdokumentation. Den kan också begränsas av koncernledningen.

A 15. Om tillgången till information begränsas av olika omständigheter kan koncernrevisionsteamet fortfarande ha möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, även om sannolikheten för detta minskar i takt med att enheternas betydelse ökar. Exempel: Koncernrevisionsteamet kanske inte har tillgång till styrelsen, ledningen eller revisorn (däribland relevant revisionsdokumentation som koncernrevisionsteamet efterfrågar) för en enhet som redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Om enheten inte är en betydande enhet kommer koncernrevisionsteamet har fullständiga finansiella rapporter för enheten, däribland tillhörande revisors rapport, och tillgång till information som koncernledningen har om enheten, kan koncernrevisionsteamet dra slutsatsen att informationen utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för den enheten. Om enheten är en betydande enhet kommer koncernrevisionsteamet dock inte att kunna uppfylla kraven i denna ISA när det gäller koncernrevisionen. Koncernrevisionsteamet kommer t.ex. inte att kunna uppfylla kraven i punkterna 30–31 om att vara delaktigt i det arbete som enhetens revisor utför. Koncernrevisionsteamet kommer därför inte att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för den enheten. Effekten av koncernrevisionsteamets bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis beaktas mot bakgrund av ISA 705 (omarbetad).

A 16. Koncernrevisionsteamet kommer inte att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om koncernledningen begränsar koncernrevisionsteamets eller enhetens revisors tillgång till informationen avseende en betydande enhet.

A 17. Även om koncernrevisionsteamet kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om sådana begränsningar som rör en enhet som inte betraktas som en betydande enhet kan orsaken till begränsningen påverka revisionsuttalandet om koncernen. Det kan t.ex. påverka tillförlitligheten i koncernledningens svar på koncernrevisionsteamets frågor och koncernledningens uttalanden till koncernrevisionsteamet.

A 18. Lagar eller andra författningar kan förhindra den ansvariga koncernrevisorn från att avböja eller avgå från ett uppdrag. Exempel: I vissa jurisdiktioner utses revisorn för en viss tidsperiod och får inte avgå innan den perioden är slut. Dessutom är det i många fall inom den offentliga sektorn inte möjligt att avböja eller avgå från ett uppdrag på grund av uppdragets karaktär eller av hänsyn till allmänhetens intresse. Under sådana omständigheter gäller denna ISA fortfarande för koncernrevisionen och effekten av koncernrevisionsteamets bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis beaktas mot bakgrund av ISA 705 (omarbetad).

A 19. Bilaga 1 innehåller ett exempel på en revisors rapport där revisorn uttalar sig med reservation på grund av koncernrevisionsteamets bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande en betydande enhet som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, och där effekten enligt koncernrevisionsteamet är väsentlig men inte av avgörande betydelse.

Villkor för uppdraget (se punkt 14)

A 20. Villkoren för uppdraget identifierar det gällande ramverket för den finansiella rapporteringen.¹⁵ Ytterligare villkor kan gälla för en koncernrevision, t.ex. att:

- Kommunikationen mellan koncernrevisionsteamet och revisorerna för enheterna ska vara obegränsad i den utsträckning som lagar och andra författningar medger.
- Viktig kommunikation mellan enheters revisorer, styrelse och ledning, däribland kommunikation om betydande brister i den interna kontrollen, ska kommuniceras även till koncernrevisionsteamet.
- Viktig kommunikation mellan tillsynsmyndigheter och enheter i frågor som rör finansiell rapportering ska kommuniceras till koncernrevisionsteamet.
- I den utsträckning koncernrevisionsteamet bedömer det som nödvändigt medges
 - tillgång till enheters information, styrelse, ledning och revisorer (däribland relevant revisionsdokumentation som koncernrevisionsteamet behöver), och
 - granskning av eller möjlighet att begära att enhetens revisor granskar enhetens finansiella information.

A 21. Begränsningar när det gäller

- koncernrevisionsteamets tillgång till enheters information, styrelse, ledning och revisorer (däribland relevant revisionsdokumentation som koncernrevisionsteamet behöver), eller
- den granskning som ska göras av enheternas finansiella information

efter det att den ansvariga koncernrevisorn accepterat koncernrevisionsuppdraget, utgör en bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis vilket kan påverka revisionsuttalandet för koncernen. I undantagsfall kan det till och med leda till att revisorn avgår från uppdraget där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Övergripande revisionsstrategi och revisionsplan (se punkt 16)

A 22. Den ansvariga koncernrevisorns genomgång av koncernens övergripande revisionsstrategi och revisionsplan är en viktig del i att uppfylla den ansvariga koncernrevisorns ansvar i samband med koncernrevisionen.

Förstå koncernen, dess enheter och deras miljö

Frågor som koncernrevisionsteamet skaffar sig en förståelse av (se punkt 17)

A 23. ISA 315 (omarbetad 2019) innehåller vägledning om frågor som revisorn kan överväga när han eller hon skaffar sig en förståelse av branschen, regelverk och andra externa faktorer som påverkar företaget, däribland det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, företagets karaktär, mål, strategier och näraliggande affärsrisker samt mätning och granskning av företagets finansiella resultat.¹⁶ Bilaga 2 i denna ISA innehåller vägledning om koncernspecifika frågor, däribland konsolideringsprocessen.

Instruktioner utfärdade av koncernledningen till enheterna (se punkt 17)

A 24. För att få till stånd enhetlig och jämförbar finansiell information utfärdar koncernledningen normalt instruktioner till enheterna. Sådana instruktioner preciserar kraven på den finansiella information från enheterna som ska ingå i koncernredovisningen och innefattar ofta skriftliga handböcker för den finansiella rapporteringen och ett rapportpaket. Ett rapportpaket består normalt av standardformat för tillhandahållande av finansiell

ISA
ISQC
m.m.

¹⁵ ISA 210, punkt 8.

¹⁶ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna A 62–A 64 och bilaga 1.

information som ska tas med i koncernredovisningen. Rapportpaketen innehåller dock oftast inte fullständiga finansiella rapporter som har upprättats och presenterats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A 25. Instruktionerna brukar normalt omfatta

- de redovisningsprinciper som ska tillämpas,
- lagstadgade upplysningskrav eller andra krav som gäller för koncernredovisningen, däribland
 - identifiering och rapportering av segment,
 - närstående relationer och närståendetransaktioner,
 - koncerninterna transaktioner och realiserade vinster, och
 - koncerninterna konton, och
- en tidtabell för rapporteringen.

A 26. Koncernrevisionsteamets förståelse av instruktionerna kan innefatta följande:

- Hur pass tydliga och praktiskt genomförbara instruktionerna avseende rapportpaketet är.
- Om huruvida instruktionerna
 - adekvat beskriver egenskaperna hos det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
 - kräver upplysningar som räcker för att uppfylla kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, t.ex. upplysningar om närstående relationer och närståendetransaktioner samt information om segment,
 - möjliggör identifiering av koncernjusteringar, t.ex. koncerninterna transaktioner och realiserade vinster, samt koncerninterna konton, och
 - kräver att enhetsledningen godkänner den finansiella informationen.

Oegentligheter (se punkt 17)

A 27. Revisorn måste identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter samt utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna.¹⁷ Information som används för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som beror på oegentligheter kan innefatta

- koncernledningens bedömning av riskerna för att koncernredovisningen kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter,
- koncernledningens process för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i koncernen, däribland eventuella särskilda risker som identifieras av koncernledningen, eller konton, transaktionsslag eller upplysningar för vilka det finns en sannolik risk för oegentligheter,
- om det finns vissa enheter med en sannolik risk för oegentligheter,
- hur koncernstyrelsen övervakar koncernledningens processer för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i koncernen, och de kontroller som koncernledningen har inrättat för att motverka dessa risker, och
- de svar som koncernstyrelse, koncernledning, lämpliga personer inom internrevisionsfunktionen (och om så bedöms lämpligt, enhetsledningen, enhetens revisorer och andra) ger på koncernrevisionsteamets förfrågan om de har kunskap om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar en enhet eller koncernen.

Diskussioner bland koncernrevisionsteamets medlemmar och enheternas revisorer rörande riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernrevisionen, däribland risker för oegentligheter (se punkt 17)

A 28. Nyckelmedlemmarna i uppdragsteamet måste diskutera enheternas känslighet för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter eller misstag, med särskild betoning på de risker som beror på oegentligheter. Under en kon-

¹⁷ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.*

cernrevision kan dessa diskussioner också innefatta enheternas revisorer.¹⁸ Den ansvariga koncernrevisorerna beslut om vilka som ska delta i diskussionerna, hur och när diskussionerna ska äga rum samt deras omfattning, påverkas av faktorer som t.ex. tidigare erfarenheter av koncernen.

A 29. Diskussionerna ger en möjlighet att

- dela med sig av kunskap om enheterna och deras miljöer, däribland koncerngemensamma kontroller,
- utbyta information om enhetens eller koncernens affärsrisker,
- utbyta tankar om hur och var koncernredovisningen kan vara känslig för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och misstag, hur koncernledningen och enhetsledningen kan begå och dölja bedräglig finansiell rapportering samt hur enheternas tillgångar skulle kunna förskingras,
- identifiera praxis som följs av koncern- eller enhetsledningen, som kan tyda på bristande objektivitet eller vara utformad för att manipulera resultaten, som skulle kunna leda till bedräglig finansiell rapportering, t.ex. praxis för intäktsredovisning som inte följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- beakta kända externa och interna faktorer som påverkar företaget, som kan skapa ett incitament för eller tryck på koncernledningen, enhetsledningen eller andra att begå oegentligheter, göra det möjligt att begå oegentligheter eller tyda på en kultur eller miljö som möjliggör för ledningen eller andra att finna ursäkter till att begå oegentligheter,
- överväga risken för att koncern- eller enhetsledningen kan åsidosätta kontroller,
- överväga om enhetliga redovisningsprinciper används för att upprätta enheternas finansiella information för koncernredovisningen och, om så inte är fallet, hur skillnaden i redovisningsprinciper identifieras och justeras (om så krävs av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering),
- diskutera oegentligheter som har identifierats i enheterna, eller information som tyder på att det förekommer oegentligheter i en enhet, och
- dela med sig av information som kan tyda på överträdelse av nationella lagar och andra författningar, t.ex. betalning av mutor eller oriktig praxis för internprissättning.

ISA
ISQC
m.m.

Risikfaktorer (se punkt 18)

A 30. I bilaga 3 finns exempel på omständigheter eller händelser som var för sig eller tillsammans kan tyda på att det finns risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, däribland risker som beror på oegentligheter.

Riskbedömning (se punkt 18)

A 31. Koncernrevisionsteamets bedömning på koncernnivå av riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen bygger på följande typer av information:

- Information som inhämtas genom förståelsen av koncernen, de enheter som ingår i koncernen och den miljö den verkar i samt av konsolideringsprocessen, däribland revisionsbevis som har inhämtats vid utvärdering av utformningen och införandet av koncerngemensamma kontroller och kontroller som är relevanta för konsolideringen.
- Information som inhämtas från enheternas revisorer.

Kunskap om revisorn för en enhet (se punkt 19)

A 32. Koncernrevisionsteamet skaffar sig kunskap om revisorn för en enhet endast när teamet planerar att begära att revisorn ska granska en enhets finansiella information för koncernrevisionen. Exempel: Det är inte nödvändigt att skaffa sig kunskap om revisorerna för de enheter där koncernrevisionsteamet endast planerar att utföra analytisk granskning.

¹⁸ ISA 240, punkt 16 och ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 17–18.

Koncernrevisionsteamets åtgärder för att skaffa sig kunskap om revisorn för en enhet och källorna för revisionsbevis (se punkt 19)

A 33. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av koncernrevisionsteamets åtgärder för att skaffa sig kunskap om revisorn för en enhet påverkas av olika faktorer, t.ex. tidigare erfarenheter av eller tidigare kunskap om revisorn för enheten, och den grad i vilken koncernrevisionsteamet och revisorn för enheten omfattas av gemensamma riktlinjer och rutiner, t.ex.

- om koncernrevisionsteamet och enhetens revisor använder
 - gemensamma riktlinjer och rutiner för att utföra arbetet (t.ex. granskningsmetoder),
 - gemensamma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, eller
 - gemensamma riktlinjer och rutiner för övervakning, och
- enhetlighet eller likhet i
 - lagar och andra författningar eller rättssystem,
 - professionell tillsyn, disciplin och extern kvalitetssäkring,
 - utbildning,
 - yrkesorganisationer och standarder, eller
 - språk och kultur.

A 34. De här faktorerna samverkar och utesluter inte varandra. Exempel: Omfattningen av koncernrevisionsteamets åtgärder för att skaffa sig kunskap om revisor A för en enhet, som konsekvent tillämpar samma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll och övervakning, och samma granskningsmetod, eller som lyder under samma jurisdiktion som den ansvariga koncernrevisorn, kan vara mindre än koncernrevisionsteamets åtgärder för att skaffa sig kunskap om revisor B för en annan enhet, som inte konsekvent tillämpar samma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll och övervakning, eller samma granskningsmetod, eller omfattas av en utländsk jurisdiktion. Karaktären på de åtgärder som utförs i förhållande till revisor A respektive B ovan kan också skilja sig åt.

A 35. Koncernrevisionsteamet kan skaffa sig kunskap om revisorn för en enhet på flera olika sätt. Under det första året som en revisor för en enhet medverkar kan koncernrevisionsteamet t.ex.:

- Utvärdera resultaten av systemet för övervakning av kvalitetskontroll om koncernrevisionsteamet och revisorn kommer från ett revisionsföretag eller nätverksföretag som använder gemensamma riktlinjer och rutiner för övervakning.¹⁹
- Besöka revisorn för att diskutera frågorna i punkt 19 a–c.
- Begära att revisorn bekräftar frågorna som punkt 19 a–c hänvisar till skriftligen. Bilaga 4 innehåller ett exempel på skriftliga bekräftelser från en revisor för en enhet.
- Begära att revisorn fyller i formulär om frågorna i punkt 19 a–c.
- Diskutera revisorn med kollegorna i den ansvariga koncernrevisorns företag eller med en namnkunnig extern part som har kunskap om revisorn i fråga.
- Inhämta bekräftelser från den eller de yrkesorganisationer som revisorn tillhör, de myndigheter genom vilka revisorn är licensierad eller andra externa parter.

Under de efterföljande åren kan kunskap om revisorn för enheten bygga på koncernrevisionsteamets tidigare erfarenheter av revisorn. Koncernrevisionsteamet kan begära att revisorn bekräftar om något som rör frågorna i punkt 19 a–c har ändrats sedan föregående år.

A 36. Om det finns oberoende organ som har tillsatts för att utöva tillsyn över revisionsyrket och övervaka revisionernas kvalitet kan kännedom om tillsynen hjälpa koncernrevisionsteamet att utvärdera oberoendet och kompetensen hos en enhets revisor. Information om tillsynen kan inhämtas från revisorn eller från de oberoende tillsynsorganen.

¹⁹ Enligt kraven i ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgiggande tjänster*, punkt 54, eller nationella krav som är minst lika höga.

Yrkesetiska krav som är relevanta för koncernrevisionen (se punkt 19 a)

A 37. Om revisorn för en enhet granskar enhetens finansiella information för en koncernrevision omfattas han eller hon av de yrkesetiska krav som gäller för koncernrevisionen. Sådana krav kan skilja sig från eller komplettera de krav som gäller när revisorn för enheten utför en lagstadgad revision i sin egen jurisdiktion. Koncernrevisionsteamet ska därför skaffa sig en förståelse av huruvida revisorn för enheten förstår och kommer att följa de yrkesetiska krav som gäller för koncernrevisionen för att i tillräcklig mån uppfylla sitt ansvar i koncernrevisionen.

Den professionella kompetensen hos revisorn för enheten (se punkt 19 b)

A 38. Koncernrevisionsteamets förståelse av den professionella kompetens som revisorn för en enhet besitter kan bland annat innefatta huruvida

- revisorn har en tillräcklig förståelse av revisionsstandarder och andra standarder som gäller för koncernrevisionen för att kunna fullgöra sitt ansvar i koncernrevisionen,
- revisorn har de särskilda färdigheter (t.ex. branschspecifika kunskaper) som behövs för att granska den särskilda enhetens finansiella information, och
- revisorn, i förekommande fall, har en tillräcklig förståelse av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering för att fullgöra sitt ansvar i koncernrevisionen (i instruktioner utfärdade av koncernledningen till enheterna beskrivs ofta egenskaper-na för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering).

ISA
ISQC
m.m.

Tillämpning av koncernrevisionsteamets kunskap om en enhets revisor (se punkt 20)

A 39. Koncernrevisionsteamet kan inte kompensera det faktum att en enhets revisor inte är oberoende genom att delta i det arbete som revisorn utför eller genom ytterligare riskbedömning eller fortsatt granskning av enhetens finansiella information.

A 40. Dock kan koncernrevisionsteamet sätta sig över mindre allvarliga farhågor rörande den professionella kompetensen hos revisorn för en enhet (t.ex. bristande branschspecifika kunskaper) eller det faktum att revisorn inte verkar i en miljö där revisorer övervakas aktivt, genom att delta i det arbete som revisorn utför eller genom ytterligare riskbedömning eller fortsatta granskningsåtgärder med avseende på enhetens finansiella information.

A 41. Om det finns lagar eller andra författningar som förhindrar tillgång till relevanta delar av revisionsdokumentationen från enhetens revisor kan koncernrevisionsteamet begära att revisorn löser detta genom att sammanställa en promemoria som täcker den aktuella informationen.

Väsentlighet (se punkterna 21–23)

A 42. Revisorn är skyldig att:²⁰

- a. Vid upprättandet av den övergripande revisionsstrategin fastställa
 - i. väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet, och
 - ii. den väsentlighetsnivå eller de väsentlighetsnivåer som ska tillämpas på särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar, om det finns särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar för koncernen i fråga där belopp, som ligger under väsentligheten för koncernredovisningen som helhet, rimligtvis kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användarna fattar med grund i de finansiella rapporterna.
- b. Fastställa arbetsväsentlighet.

²⁰ ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkterna 10–11.

I samband med en koncernrevision fastställs väsentlighet både för koncernredovisningen som helhet och för enheternas finansiella information. Väsentligheten för koncernredovisningen som helhet används vid upprättandet av den övergripande koncernrevisionsstrategin.

A 43. För att minska risken till en lämpligt låg nivå för att de orättade och oupptäckta felaktigheterna i koncernredovisningen sammantaget överstiger väsentlighet för koncernredovisningen som helhet anges väsentligheten för en enhet lägre än väsentligheten för koncernredovisningen som helhet. Olika väsentlighet kan fastställas för olika enheter. Väsentligheten behöver inte vara en aritmetisk andel av väsentligheten för koncernredovisningen i sin helhet och följaktligen kan den sammanlagda väsentligheten för olika enheter överstiga väsentligheten för koncernredovisningen i sin helhet. Enhetens väsentlighet används för att fastställa den övergripande revisionsstrategin för en enhet.

A 44. Väsentlighet fastställs för de enheter vars finansiella information kommer att revideras eller översiktligt granskas som en del av koncernrevisionen enligt punkterna 26, 27 a och 29. Enhetens väsentlighet används av enhetens revisor för att utvärdera om upptäckta felaktigheter som inte har rättats är väsentliga, enskilt eller sammantagna.

A 45. Ett gränsvärde för felaktigheter fastställs i tillägg till väsentligheten för enheterna. Felaktigheter som identifieras i enhetens finansiella information som ligger över detta gränsvärde kommuniceras med koncernrevisionsteamet.

A 46. Om det rör sig om revision av en enhets finansiella information fastställer revisorn för enheten (eller koncernrevisionsteamet) arbetsväsentligheten på enhetsnivå. Detta är nödvändigt för att till en lämpligt låg nivå minska sannolikheten för att orättade och oupptäckta felaktigheter i enhetens finansiella information sammantaget överstiger enhetens väsentlighetsnivå. I praktiken kan koncernrevisionsteamet bestämma enhetens väsentlighet till denna lägre nivå. Om så är fallet använder enhetens revisor enhetens väsentlighet i syfte att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i enhetens finansiella information och utforma fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna samt för att utvärdera om de upptäckta felaktigheterna är väsentliga, enskilt eller sammantagna.

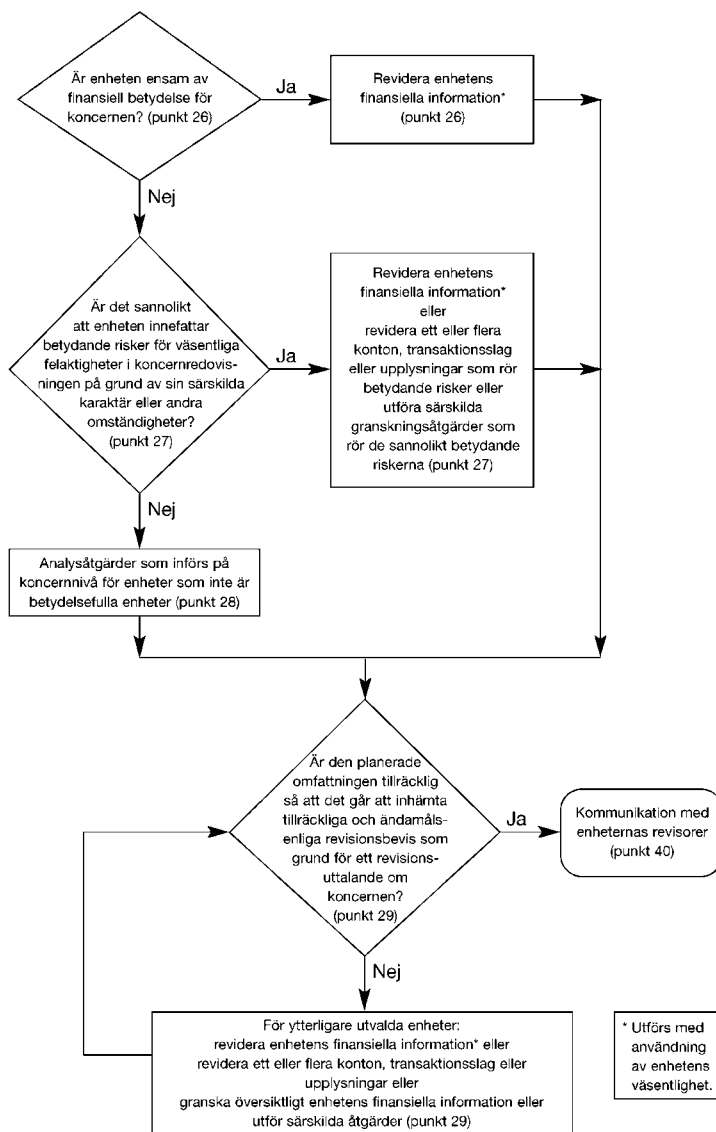
Hantera bedömda risker

Fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som ska utföras (se punkterna 26–27)

A 47. Koncernrevisionsteamets fastställande av hur enhetens finansiella information ska granskas och teamets medverkan i det arbete som enhetens revisor ska utföra påverkas av

- a. enhetens betydelse,
- b. de identifierade betydande riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen,
- c. koncernrevisionsteamets utvärdering av utformningen av koncerngemensamma kontroller och bedömning av om de har införts, och
- d. koncernrevisionsteamets kunskap om enhetens revisor.

Diagrammet visar hur enhetens betydelse påverkar koncernrevisionsteamets fastställande av den granskning av enhetens finansiella information som ska utföras.



Betydande enheter (se punkt 27 b–c)

A 48. Koncernrevisionsteamet kan identifiera en enhet som en betydande enhet därför att den enheten sannolikt innefattar betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på grund av sin karaktär eller särskilda omständigheter. I så fall kan det hända att koncernrevisionsteamet kan identifiera konton, transaktionslag eller upplysningar som påverkas av de sannolikt betydande riskerna. Om så är fallet kan koncernrevisionsteamet besluta att utföra, eller begära att en revisor för en enhet ska utföra, en granskning av endast dessa konton, transaktionslag eller upplysningar. Exempel: I en

sådan situation som beskrivs i punkt A 6 kan granskningen av en enhets finansiella information begränsas till en granskning av konton, transaktionsslag och upplysningar som påverkas av den enhetens handel i utländsk valuta. Om koncernrevisionsteamet begär att en enhets revisor ska utföra en granskning av ett eller flera konton, transaktionsslag eller upplysningar beaktas i koncernrevisionsteamets kommunikation (se punkt 40) det faktum att många poster i de finansiella rapporterna har ett inbördes samband.

A 49. Koncernrevisionsteamet kan utforma granskningsåtgärder i syfte att hantera en sannolikt betydande risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Exempel: Om det föreligger en sannolikt betydande risk för lagerinkurans kan koncernrevisionsteamet utföra, eller begära att enhetens revisor utför, särskilda granskningsåtgärder rörande lagervärderingen vid en enhet som har en stor potentiellt inkurant lagervolym, men som inte på annat sätt är betydande.

Enheter som inte är betydande enheter (se punkterna 28–29)

A 50. Beroende på uppdragets omständigheter kan enheternas finansiella information slås ihop på olika nivåer för analytisk granskning. Resultaten av den analytiska granskningen styrker koncernrevisionsteamets slutsatser om att det inte finns några betydande risker för väsentliga felaktigheter i den summerade finansiella informationen för enheter som inte är betydande enheter.

A 51. Koncernrevisionsteamets beslut avseende hur många enheter som ska väljas ut enligt punkt 29, vilka enheter som ska väljas ut och vilken typ av granskning som ska utföras av de enskilda enheternas finansiella information kan påverkas av t.ex.

- omfattningen av de revisionsbevis som förväntas bli inhämtade om de betydande enheternas finansiella information,
- om enheterna är nybildade eller förvärvade,
- om betydande förändringar ägt rum i en enhet,
- om internrevisionsfunktionen har granskat en enhet och granskningens eventuella konsekvenser för koncernrevisionen,
- om enheterna använder gemensamma system och processer,
- funktionen hos koncerngemensamma kontroller,
- onormala fluktuationer som har identifierats genom analytisk granskning på koncernnivå,
- en enhets enskilda finansiella betydelse eller risk jämfört med andra enheter inom samma kategori, och
- om en enhet måste revideras enligt lag eller annan författning, eller på grund av andra orsaker.

A 52. En översiktlig granskning av en enhets finansiella information kan utföras enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400²¹ eller ISRE 2410²², anpassad efter vad omständigheterna kräver. Koncernrevisionsteamet kan också precisera ytterligare åtgärder för att komplettera arbetet.

A 53. Enligt vad som förklaras i punkt A 13 kan en koncern bestå enbart av enheter som inte är betydande enheter. I dessa fall kan koncernrevisionsteamet inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för revisionsuttalandet om koncernen genom att fastställa vilken granskning av enheternas finansiella information som ska göras enligt punkt 29. Det är osannolikt att koncernrevisionsteamet kommer att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande om koncernen om koncernrevisionsteamet eller revisorn för en enhet bara granskar de koncerngemensamma kontrollerna och utför analytisk granskning av enheternas finansiella information.

²¹ ISRE 2400 *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*.

²² ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*.

Medverkan i det arbete som enheternas revisorer utför (se punkterna 30–31)

A 54. Exempel på faktorer som kan påverka koncernrevisionsteamets medverkan i den granskning som en enhets revisor utför:

- Enhetsens betydelse.
- De identifierade betydande riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen.
- Koncernrevisionsteamets kunskap om enhetens revisor.

Om det rör sig om en betydande enhet eller identifierade betydande risker utför koncernrevisionsteamet de åtgärder som beskrivs i punkterna 30–31. Om det rör sig om en enhet som inte är en betydande enhet varierar karaktären på tidpunkten för och omfattningen av koncernrevisionsteamets medverkan i det arbete som enhetens revisor utför med grund i koncernrevisionsteamets kunskap om den revisorn. Det faktum att enheten inte är en betydande enhet blir sekundärt. Exempel: Även om en enhet inte bedöms vara en betydande enhet kan koncernrevisionsteamet besluta att delta i den riskbedömning som enhetens revisor gör, på grund av att koncernrevisionsteamet känner mindre allvarliga farhågor beträffande den professionella kompetensen hos enhetens revisor (t.ex. bristande branschspecifika kunskaper) eller därför att enhetens revisor verkar i en miljö där revisorer inte övervakas aktivt.

ISA
ISQC
m.m.

A 55. Exempel på olika former av medverkan i det arbete som en enhets revisor utför, utöver vad som beskrivs i punkterna 30–31 och 42, med grund i koncernrevisionsteamets kunskap om den revisorn:

- Träffa enhetsledningen eller enhetens revisorer för att skaffa sig en förståelse av enheten och dess miljö.
- Gå igenom den övergripande revisionsstrategin och revisionsplanen som enhetens revisorer har upprättat.
- Utföra riskbedömning för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på enhetsnivå. Dessa kan utföras tillsammans med enhetens revisorer eller av koncernrevisionsteamet.
- Utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder. Dessa kan utformas och utföras tillsammans med enhetens revisorer eller av koncernrevisionsteamet.
- Delta i avslutsmöten eller andra viktiga möten mellan enhetens revisorer och ledning.
- Gå igenom andra viktiga delar av den revisionsdokumentation som enhetens revisorer har upprättat.

Konsolideringsprocess

Koncernjusteringar och omklassificeringar (se punkt 34)

A 56. Konsolideringsprocessen kan kräva justeringar av belopp som redovisas i koncernredovisningen, som inte går genom de vanliga systemen för transaktionsbearbetning och som kanske inte omfattas av samma interna kontroll som annan finansiell information. Koncernrevisionsteamets utvärdering av justeringarnas ändamålsenlighet, fullständighet och riktighet kan innefatta

- en utvärdering av om betydelsefulla justeringar korrekt avspeglar de underliggande händelserna och transaktionerna,
- ett fastställande av om betydelsefulla justeringar är korrekt beräknade, bearbetade och godkända av koncernledningen och, i tillämpliga fall, av enhetsledningen,
- ett fastställande av om betydelsefulla justeringar är korrekt underbyggda och tillräckligt dokumenterade, och
- att kontrollera avstämningen och elimineringen av koncerninterna transaktioner och orealiserade vinster samt koncerninterna konton.

Kommunikation med revisorn för en enhet (se punkterna 40–41)

A 57. Om det inte finns en effektiv tvåvägskommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enheternas revisorer finns det risk för att koncernrevisionsteamet inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande.

de om koncernen. Tydlig kommunikation i rätt tid av koncernrevisionsteamets krav utgör grunden för en effektiv tvåvägskommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enhets revisor.

A 58. Koncernrevisionsteamets krav förmedlas ofta i ett instruktionsbrev. I bilaga 5 finns vägledning om obligatoriska frågor och andra frågor som kan ingå i ett sådant instruktionsbrev. Kommunikationen mellan en enhets revisor och koncernrevisionsteamet har ofta formen av en promemoria eller en rapport över utfört arbete. Kommunikationen mellan koncernrevisionsteamet och en enhets revisor behöver dock inte alltid vara skriftlig. Exempel: Koncernrevisionsteamet kanske besöker en enhets revisor för att diskutera identifierade betydande risker eller gå igenom relevanta delar av den revisionsdokumentation som enhetsens revisor har upprättat. Dock gäller fortfarande dokumentationskraven i denna och andra ISA.

A 59. En enhets revisor kan i sitt samarbete med koncernrevisionsteamet t.ex. ge teamet tillgång till relevant revisionsdokumentation om detta inte är förbjudet enligt lagar eller andra författningar.

A 60. Om en medlem i koncernrevisionsteamet även är revisor för en enhet kan koncernrevisionsteamets mål att ha tydlig kommunikation med enheternas revisorer ofta uppnås på annat sätt än genom särskild skriftlig kommunikation. Exempel:

- Det kan räcka att enhetens revisor har tillgång till den övergripande revisionsstrategin och revisionsplanen för att kravet i punkt 40 ska vara uppfyllt.
- Det kan räcka att koncernrevisionsteamet går igenom den revisionsdokumentation som enhetens revisor har upprättat för att kommunicera frågor som är relevanta för koncernrevisionsteamets slutsatser enligt punkt 41.

Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet

Gå igenom den revisionsdokumentation som en enhets revisor har upprättat (se punkt 42 b)

A 61. Vilka delar av den revisionsdokumentation som en enhets revisor har upprättat som är av betydelse för koncernrevisionen varierar med omständigheterna. Ofta är det dock revisionsdokumentation som är relevant för de betydande riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Omfattningen av genomgången påverkas om den revisionsdokumentation som enhetens revisor har upprättat redan har granskats av det revisionsföretag som enhetens revisor tillhör.

Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (se punkterna 44–45)

A 62. Om koncernrevisionsteamet drar slutsatsen att det inte har inhämtats tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för revisionsuttalandet om koncernen kan koncernrevisionsteamet begära att enhetens revisor ska utföra ytterligare åtgärder. Om detta inte är genomförbart kan koncernrevisionsteamet vidta egna åtgärder beträffande enhetens finansiella information.

A 63. Den ansvariga koncernrevisorns utvärdering av den sammanlagda effekten av eventuella felaktigheter (som antingen har identifierats av koncernrevisionsteamet eller har kommunicerats av enheternas revisorer) gör det möjligt för den ansvariga koncernrevisorn att fastställa om koncernredovisningen i sin helhet innehåller väsentliga felaktigheter.

Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen)

Kommunikation med koncernledningen (se punkterna 46–48)

A 64. ISA 240 innehåller krav och vägledning om kommunikation av oegentligheter till ledningen och, i de fall då ledningen är inblandad i oegentligheterna, till styrelsen.²³

²³ ISA 240, punkterna 41–43.

A 65. Koncernledningen kanske har behov av att viss väsentlig känslig information förblir konfidentiell. Exempel på frågor som kan vara betydelsefulla för en enhets finansiella rapporter och som enhetsledningen kanske inte känner till är bland annat

- eventuella rättsprocesser,
- planer på att avhända sig väsentliga rörelsetillgångar,
- efterföljande händelser, och
- betydelsefulla juridiska överenskommelser.

Kommunikation med koncernstyrelsen (se punkt 49)

A 66. De frågor som koncernrevisionsteamet kommunicerar med koncernstyrelsen kan innefatta frågor som enheternas revisorer fört till koncernrevisionsteamets kännedom och som koncernrevisionsteamet bedömer vara betydelsefulla för koncernstyrelsens svar. Kommunikation med koncernstyrelsen sker vid olika tidpunkter under koncernrevisionen. Exempel: De frågor som punkt 49 a–b hänvisar till kan kommuniceras efter det att koncernrevisionsteamet har fastställt vilken granskning av enheternas finansiella information som ska utföras. Å andra sidan kan de frågor som nämns i punkt 49 c kommuniceras i slutet av revisionen och de frågor som nämns i punkt 49 d–e kan kommuniceras när de uppkommer.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 1 Exempel på ett uttalande med reservation som beror på att koncernrevisionsteamet inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande om koncernredovisningen (se punkt A 19)

Kommentar: I dessa exempel på revisors rapporter har avsnittet Uttalande placerats först i enlighet med ISA 700 (omarbetad) och avsnittet Grund för uttalande är placerat direkt efter avsnittet Uttalande. Även den första och sista meningen som var inkluderat i det kvarvarande avsnittet Revisorns ansvar är nu inordnat som en del av det nya avsnittet Grund för uttalande.

Exempel på ett uttalande med reservation som beror på att koncernrevisionsteamet inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande om koncernredovisningen

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en fullständig koncernredovisning för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är en koncernrevision av ett företag med dotterföretag (dvs. ISA 600 är tillämplig).
- Koncernredovisningen är upprättad av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Koncernrevisionsteamet kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande en betydande enhet som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (redovisad till 15 miljoner dollar i rapporten över finansiell ställning, i vilken totala tillgångar uppgår till 60 miljoner dollar) eftersom koncernrevisionsteamet inte har tillgång till enhetens räkenskapsmaterial, ledning eller revisor.
- Koncernrevisionsteamet har läst enhetens reviderade finansiella rapporter per den 31 december 20X1, med tillhörande revisors rapport, och har tagit hänsyn till den finansiella information som koncernledningen har rörande enheten.
- Enligt den ansvariga koncernrevisorns bedömning är effekterna på koncernredovisningen av denna bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis väsentlig men inte av avgörande betydelse.²⁴

²⁴ Om effekterna, enligt den ansvariga koncernrevisorns förmenande, på koncernredovisningen av den bristande möjligheten att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis är väsentliga och av avgörande betydelse avstår den ansvariga koncernrevisorn från att lämna ett uttalande enligt ISA 705 (omarbetad).

- International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (*Etikkoden*) innehåller alla relevanta yrkesetiska krav som gäller under revisionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).²⁵
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och han eller hon har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.²⁶
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och uttalandet med reservation om koncernredovisningen påverkar också den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över koncernredovisningen är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av koncernredovisningen.
- Utöver revisionen av koncernredovisningen har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen²⁷

Uttalande med reservation

Vi har reviderat koncernredovisningen för ABC-företaget och dess dotterföretag (koncernen), vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, koncernens rapport över förändringar i eget kapital och koncernens kassaflödesanalys för året samt noterna till koncernredovisningen, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger den bifogade koncernredovisningen, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller "en sann och rättvisande bild") av koncernens finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med reservation

ABC-företagets innehav i XYZ-företaget, ett utländskt intresseföretag som har förvärvats under året och som har redovisats enligt kapitalandelsmetoden, redovisas till 15 miljoner dollar i koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, och ABC-företagets andel av XYZs nettoresultat på 1 miljon dollar ingår i koncernens rapport över totalresultat för året. Vi har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande det redovisade värdet av ABC-företagets innehav i XYZ per den 31 december 20X1 och koncernens andel av XYZs nettoresultat för året, eftersom vi har nekats tillgång till XYZs finansiella information, företagsledning och revisorer. Följaktligen har vi inte kunnat fastställa om några justeringar av dessa belopp är nödvändiga.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till koncernen enligt International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (*Etikkoden*), och

²⁵ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

²⁶ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

²⁷ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

vi har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt Etikoden. Vi anser att de revisionsbevis vi inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad)²⁸ – se Exempel 6 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad). Den sista punkten i avsnittet med övriga upplysningar i Exempel 6 anpassas för att beskriva den särskilda fråga som ger upphov till uttalandet med reservation och som också påverkar den andra informationen.]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för koncernredovisningen²⁹

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad)³⁰ – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

ISA
ISQC
m.m.

Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).] De sista två punkterna som är tillämpliga på revisioner av noterade företag inkluderas inte.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Bilaga 2 Exempel på frågor som koncernrevisionsteamet ska skaffa sig en förståelse av (se punkt A 23)

Exemplen nedan omfattar många olika frågor. Alla dessa omständigheter och händelser är dock inte relevanta för varje revisionsuppdrag och förteckningen över exempel är inte nödvändigtvis uttömmande.

Koncerngemensamma kontroller

1. Koncerngemensamma kontroller kan bestå av en kombination av följande:

- Regelbundna möten mellan koncern- och enhetsledningen för att diskutera verksamhetsutvecklingen och granska resultaten.
- Övervakning av enheternas verksamheter och deras finansiella resultat, däribland regelbundna rapporteringsrutiner, som möjliggör för koncernledningen att övervaka enheternas resultat gentemot budget och vidta lämpliga åtgärder.
- Koncernledningens riskbedömningsprocesser, dvs. den process som används för att identifiera, analysera och hantera affärsrisker, däribland risken för oegentligheter, som kan resultera i väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen.
- Övervakning, kontroll, avstämning och eliminering av koncerninterna transaktioner och orealiserade vinster samt koncerninterna saldon på koncernnivå.
- En process för övervakning av den finansiella informationen från enheterna och för bedömning av riktigheten och fullständigheten i den.
- Ett centralt IT-system som kontrolleras av samma allmänna IT-kontroller för hela eller en del av koncernen.
- Kontroller inom alla IT-system som är gemensamma för alla eller vissa enheter.
- Kontroller inom koncernens process för att övervaka systemet för intern kontroll, däribland internrevisionsfunktionens aktiviteter och självutvärderingsprogram.

²⁸ ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information (omarbetad).

²⁹ I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledningen" och "styrelsen" behöva ersättas av en annan term som är lämplig inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

³⁰ ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad).

- Konsekventa riktlinjer och rutiner, däribland en handbok för koncernens process för finansiell rapportering.
- Koncerngemensamma program, t.ex. uppförandekoder och program för att förhindra bedrägerier.
- Hur befogenhet och ansvar delegeras till enhetsledningar.

2. Internrevisionsfunktionen kan betraktas som en del av koncerngemensamma kontroller, t.ex. om funktionen är centraliserad. ISA 610³¹ behandlar koncernrevisionsteamets utvärdering av om internrevisionsfunktionens ställning i organisationen samt relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet, internrevisionsfunktionens kompetensnivå och om funktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt i de fall där koncernrevisionsteamet räknar med att använda funktionens arbete.

Konsolideringsprocess

3. Koncernrevisionsteamets förståelse av konsolideringsprocessen kan innefatta följande:

Frågor som rör det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering:

- Enhetsledningens förståelse av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Processen för att identifiera och redovisa enheter enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Processen för att identifiera segment för vilka information ska lämnas enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Processen för att identifiera relationer med närstående och transaktioner med närstående för rapportering enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Redovisningsprinciper som används i koncernredovisningen, byten av redovisningsprinciper från föregående räkenskapsår och byten till följd av nya eller omarbetade standarder enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Åtgärder för att hantera enheter som inte har samma räkenskapsår som koncernen.

Frågor som rör konsolideringsprocessen:

- Koncernledningens process för att skaffa sig en förståelse av de redovisningsprinciper som enheterna använder och, i tillämpliga fall, säkerställa att enhetliga redovisningsprinciper används för att upprätta enheternas finansiella information för koncernredovisningen, och att skillnader i redovisningsprinciper identifieras och justeras där så behövs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Enhetliga redovisningsprinciper är de särskilda principer, grunder, konventioner, regler och praxis som har antagits av koncernen, med grund i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, som enheterna använder för att redovisa likartade transaktioner på ett konsekvent sätt. Dessa principer beskrivs normalt i den handbok för finansiell rapportering och det rapportpaket som utfärdas av koncernledningen.
- Koncernledningens process för att säkerställa en fullständig och korrekt finansiell rapportering av enheterna i rätt tid för konsolideringen.
- Processen för att omräkna den finansiella informationen från utländska enheter till koncernredovisningens valuta.
- Hur IT-processer är organiserade med avseende på konsolideringen, däribland manuella och automatiserade stadier i processen, och manuella och programmerade kontroller i olika skeden i konsolideringsprocessen.
- Koncernledningens process för att inhämta information om efterföljande händelser.

Frågor som rör koncernjusteringar:

- Processen för att registrera koncernjusteringar, däribland upprättande, godkännande och bearbetning av tillhörande bokföringsposter, och de erfarenheter som personalen som ansvarar för konsolideringen har.
- De koncernjusteringar som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

³¹ ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen*, punkt 15.

- Affärsmässiga grunder för händelser och transaktioner som har gett upphov till koncernjusteringarna.
- Frekvens, karaktär och storlek på transaktioner mellan enheterna.
- Rutiner för att övervaka, kontrollera, stämma av och eliminera koncerninterna transaktioner och realiserade vinster samt koncerninterna konton.
- Åtgärder som har vidtagits för att komma fram till det verkliga värdet för förvärvade tillgångar och skulder, rutiner för avskrivning på goodwill (där så är tillämpligt) och prövning av nedskrivning av goodwill enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Överenskommelser med majoritetsägare eller minoritetsägare rörande förluster för en enhet (t.ex. minoritetsägarers förpliktelse att gottgöra en sådan förlust).

Bilaga 3 Exempel på omständigheter eller händelser som kan tyda på risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen (se punkt A 30)

Exemplen nedan omfattar många omständigheter och händelser. Alla dessa omständigheter och händelser är dock inte relevanta för varje revisionsuppdrag och förteckningen över exempel är inte nödvändigtvis uttömmande.

- En komplex koncernstruktur, i synnerhet med många förvärv, avyttringar eller omorganiseringar.
- Dåliga styrstrukturer, vilket innefattar beslutsprocesser, som inte är transparenta.
- Obefintliga eller ineffektiva koncerngemensamma kontroller, däribland otillräcklig information till koncernledningen om övervakningen av enheternas verksamhet och deras resultat.
- Enheter som bedriver verksamhet i utländska jurisdiktioner, som kan vara exponerade för olika faktorer, t.ex. ovanlig inblandning från regeringen inom områden som handels- och skattepolitik, restriktioner för valuta- och utdelningstransaktioner samt valutakursfluktuationer.
- Verksamheter i enheter som innefattar hög risk, t.ex. långfristiga kontrakt eller handel i innovativa eller komplexa finansiella instrument.
- Osäkerheter rörande vilka enheters finansiella information som måste tas med i koncernredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, t.ex. om det finns företag för särskilda ändamål eller företag som inte bedriver handel och om sådana måste tas med i koncernredovisningen.
- Ovanliga närstående relationer och närståendetransaktioner.
- Koncerninterna konton som inte stämde överens eller inte har kunnat stämmas av vid konsolideringen.
- Förekomsten av komplicerade transaktioner som redovisas i mer än en enhet.
- Att enheter tillämpar andra redovisningsprinciper än dem som tillämpas i koncernredovisningen.
- Enheter med olika räkenskapsår, vilket kan användas för att manipulera tidpunkterna för transaktioner.
- Tidigare fall av koncernjusteringar som inte har godkänts eller som är ofullständiga.
- Aggressiv skatteplanering inom koncernen eller stora transaktioner med likvida medel med enheter i lågskatteländer.
- Frekventa byten av revisorer som har anlitats för att revidera enheternas finansiella rapporter.

Bilaga 4 Exempel på bekräftelser från revisorn för en enhet (se punkt 35)

Följande brev är inte avsett som en mall för ett standardbrev. Bekräftelserna kan variera från en revisor till en annan och från en räkenskapsperiod till en annan.

Bekräftelser inhämtas ofta innan granskningen av enheternas finansiella information påbörjas.

[Enhetsrevisorns brevhuvud]

[Datum]

[Till ansvarig koncernrevisor]

Det här brevet tillhandahålls i samband med revisionen av koncernredovisningen för [namn på moderföretag] för räkenskapsåret [datum] i syfte att lämna ett uttalande om huruvida koncernredovisningen ger en i alla väsentliga hänseenden rättvisande bild av

ISA
ISQC
m.m.

(eller ger en i alla väsentliga hänseenden sann och rättvisande bild av) den finansiella ställningen för koncernen per [datum] och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt [ange det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering].

Vi bekräftar att vi har tagit emot era instruktioner av den [datum] där vi ombeds att utföra den angivna granskningen av den finansiella informationen för [namn på enhet] för räkenskapsåret [datum].

Vi bekräftar att

1. vi kommer att följa instruktionerna/vi kommer inte att kunna iaktta följande instruktioner [ange instruktioner] av dessa skäl [ange skäl],
2. instruktionerna är tydliga och vi förstår dem/vi skulle uppskatta om ni kunde klargöra följande instruktioner [ange instruktioner], och
3. vi kommer att samarbeta med er och ge er tillgång till relevant revisionsdokumentation.

Vi är införstådda med att

1. den finansiella informationen för [enhetens namn] kommer att ingå i koncernredovisningen för [moderföretagets namn],
2. ni kan anse det nödvändigt att medverka i det arbete ni har bitt oss utföra på [enhetens namn] finansiella information för räkenskapsåret [datum], och
3. ni avser att utvärdera och, om det bedöms som lämpligt, använda vår granskning vid revisionen av koncernredovisningen för [moderföretagets namn].

I samband med det arbete vi kommer att utföra på den finansiella informationen för [enhetens namn], ett [beskriv enheten, t.ex. ett helägt dotterföretag, dotterföretag, samriskföretag, investering som redovisas med kapitalandelsmetoden eller anskaffningsvärde-metoden] till [moderföretagets namn], bekräftar vi följande:

1. Vi har en tillräcklig förståelse av [ange relevanta yrkesetiska krav] för att uppfylla vårt ansvar för revisionen av koncernredovisningen och kommer att följa dem. Vi är oberoende i betydelsen av [ange relevanta yrkesetiska krav], i synnerhet när det gäller [moderföretagets namn] och de andra enheterna i koncernen, och följer de gällande kraven i [ange regler] som har utfärdats av [namn på tillsynsorgan].
2. Vi har en tillräcklig förståelse av International Standards on Auditing (ISA) och [ange andra nationella standarder som gäller för revisionen av koncernredovisningen] för att uppfylla vårt ansvar för revisionen av koncernredovisningen och kommer att utföra vårt arbete på den finansiella informationen för [enhetens namn] för räkenskapsåret [datum] enligt dessa standarder.
3. Vi har de särskilda färdigheter (t.ex. branschspecifika kunskaper) som behövs för att granska enhetens finansiella information.
4. Vi har en tillräcklig förståelse av [ange det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller handboken för koncernredovisningen] för att fullgöra vårt ansvar med avseende på revisionen för koncernredovisningen.

Vi kommer att informera er om eventuella förändringar i ovanstående uttalanden under vår granskning av den finansiella informationen för [enhetens namn].

[Revisorns underskrift]

[Datum]

[Revisorns adress]

Bilaga 5 Obligatoriska och ytterligare frågor som ingår i instruktionsbrevet till koncernrevisionsteamet (se punkt A 58)

Frågor som enligt denna ISA måste kommuniceras i kommunikationen med revisorn för en enhet anges i kursiv stil.

Frågor som är relevanta för planeringen av det arbete som revisorn för enheten ska utföra:

- *En begäran om att revisorn för enheten, efter att ha tagit del av i vilket sammanhang koncernrevisionsteamet kommer att använda det arbete som revisorn för enheten utför, bekräftar att han eller hon kommer att samarbeta med koncernrevisionsteamet.*
- Tidtabell för revisionens slutförande.

- Datum för planerade besök av koncernledningen och koncernrevisionsteamet och datumen för planerade möten med enhetsledningen och revisorn för enheten.
- En lista över kontaktpersoner.
- *Det arbete som ska utföras av revisorn för enheten, användningen av det arbetet och arrangemangen för samordning av arbetet i början av och under arbetet, däribland koncernrevisionsteamets planerade medverkan i det arbete som revisorn ska utföra.*
- *De yrkesetiska krav som är relevanta för koncernrevisionen och, i synnerhet, kraven på oberoende, t.ex. när koncernrevisor enligt lag eller annan författning förhindras att använda interntrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp, är det relevant för koncernrevisor att överväga om detta förbud även omfattar enhetsrevisorer och, om så är fallet, att kommunicera detta i kommunikationen med enhetsrevisorer.³²*
- *Vilken väsentlighet som gäller för enheten (och i tillämpliga fall väsentlighetsnivåer eller -nivåerna för vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar) och det gränsvärde över vilket felaktigheter inte kan betraktas som uppenbart betydelselösa för koncernredovisningen, om det rör sig om en revision eller översiktlig granskning av enhetens finansiella information.*
- *En lista över närstående som har upprättats av koncernledningen, och andra närstående som koncernrevisionsteamet har kännedom om, och en begäran om att revisorn för enheten utan onödigt dröjsmål ska informera koncernrevisionsteamet om närstående som inte tidigare har identifierats av koncernledningen eller av koncernrevisionsteamet.*
- Vilken granskning som ska göras av koncerninterna transaktioner och realiserade vinster och koncerninterna konton.
- Vägledning rörande annat lagstadgat rapporteringsansvar, t.ex. rapportering om koncernledningens påståenden rörande den interna kontrollens effektivitet.
- Särskilda instruktioner rörande granskningar av efterföljande händelser om det är sannolikt att det kommer att vara en tidsfördröjning mellan slutförandet av granskningen av enheternas finansiella information och koncernrevisionsteamets slutsatser rörande koncernredovisningen.

Frågor som är relevanta för utförandet av det arbete som revisorn för enheten ska utföra:

- lakttagelser till följd av koncernrevisionsteamets prövning av de kontroller i ett bearbetningssystem som är gemensamma för alla eller vissa enheter och vilken granskning av kontroller som ska utföras av revisorn för enheten.
- *Identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som beror på oegentligheter eller misstag och som är relevanta för det arbete som revisorn för enheten ska utföra och en begäran om att han eller hon utan dröjsmål ska kommunicera eventuella andra betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som beror på oegentligheter eller misstag som identifieras i enheten och hur dessa risker har hanterats av revisorn.*
- lakttagelserna från internrevisionsfunktionen, med grund i den granskning som har gjorts av kontroller på eller som är av betydelse för enheterna.
- En begäran om kommunikation utan onödigt dröjsmål av revisionsbevis som har inhämtats genom granskningen av enheternas finansiella information som motsäger de revisionsbevis som koncernrevisionsteamet ursprungligen använde som grund för riskbedömningen på koncernnivå.
- En begäran om ett skriftligt uttalande om att enhetsledningen följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller ett uttalande som anger skillnaden mellan de redovisningsprinciper som tillämpas på enhetens finansiella information och de principer som tillämpas på koncernredovisningen.
- Frågor som måste dokumenteras av revisorn för enheten.

Övrig information:

- En begäran om att följande frågor ska rapporteras till koncernrevisionsteamet utan onödigt dröjsmål:

ISA
ISQC
m.m.

³² ISA 610 Använda arbete som har utförts av interntrevisionen, punkt A 31.

- Betydande frågor rörande redovisning, finansiella rapporter och revision, däribland uppskattningar i redovisningen och bedömningar som sammanhänger med dem.
- Frågor som rör företagets status när det gäller fortsatt drift.
- Frågor som rör rättstvister och krav.
- Betydande brister i den interna kontrollen som enhetens revisor har identifierat under granskningen av enhetens finansiella information och information som tyder på att det förekommer oegentligheter.
- En begäran om att koncernrevisionsteamet ska aviseras om eventuella betydande eller ovanliga händelser så snart som möjligt.
- *En begäran om att frågorna i punkt 41 kommuniceras med koncernrevisionsteamet när granskningen av enhetens finansiella information är klar.*

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 610 Använda arbete som har utförts av internrevisionen

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2014 eller senare)

Inledning	575
Denna standards tillämpningsområde	575
Förhållandet mellan ISA 315 (omarbetad 2019) och ISA 610 (omarbetad 2013)	576
Den externa revisorns ansvar för revisionen	577
Ikraftträdande	577
Mål	577
Definitioner	577
Krav	578
Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas	578
Fastställa karaktären på och omfattningen av den del av internrevisionsfunktionens arbete som kan användas	578
Använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen	579
Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisorer kan användas för att tillhandahålla direkt hjälp	579
Använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp	581
Dokumentation	581
Tillämpning och andra förtydliganden	582
Definition av internrevisionsfunktionen (se punkterna 2, 14 a)	582
Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas	583
Använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen	587
Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisorer kan användas för att tillhandahålla direkt hjälp	589
Använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp (se punkt 34)	590

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen*, ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar den externa revisorns ansvar om han eller hon använder internrevisorer arbete. Detta innefattar att
 - a. använda internrevisionsfunktionens arbete vid inhämtande av revisionsbevis, och
 - b. använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp under ledning, övervakning och genomgång av den externa revisorn.
2. Denna ISA gäller inte om företaget inte har någon internrevisionsfunktion. (Se punkt A 2.)
3. Om företaget har en internrevisionsfunktion gäller inte de krav i denna ISA som rör användningen av den funktionens arbete om
 - a. funktionens ansvar och aktiviteter inte är relevanta för revisionen, eller
 - b. utifrån revisorns preliminära förståelse av funktionen, till följd av utförda åtgärder enligt ISA 315¹, den externa revisorn inte väntar sig att använda funktionens arbete vid inhämtande av revisionsbevis.

¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

Inget i denna ISA kräver att den externa revisorn ska använda internrevisionsfunktionens arbete för att ändra karaktären på eller tidpunkten för, eller minska omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras direkt av revisorn; det är ett beslut som ska fattas av revisorn när den övergripande revisionsstrategin upprättas.

4. Dessutom gäller inte de krav i denna ISA som rör direkt hjälp om den externa revisorn inte planerar att använda sig av internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp.

5. I vissa jurisdiktioner kan den externa revisorn av lagar eller andra författningar vara förhindrad, eller förhindrad i viss mån, från att använda arbete som internrevisionsfunktionen har utfört eller internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp. ISA åsidosätter inte lagar eller andra författningar som styr en revision av finansiella rapporter.² Sådana förbud eller inskränkningar förhindrar därför inte den externa revisorn från att följa ISA. (Se punkt A 31.)

Förhållandet mellan ISA 315 (omarbetad 2019) och ISA 610 (omarbetad 2013)

6. Många företag inrättar en internrevisionsfunktion som del av strukturerna för intern kontroll och styrning. Internrevisionsfunktionens mål och omfattning, karaktären på dess ansvar och dess ställning inom organisationen, däribland funktionens befogenheter och redovisningsskyldighet, varierar kraftigt och beror på företagets storlek och struktur samt behoven hos företagsledningen och, i tillämpliga fall, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen).

7. ISA 315 (omarbetad 2019) behandlar hur kunskapen och erfarenheten hos internrevisionsfunktionen kan bidra till den externa revisorns förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll samt identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter. ISA 315 (omarbetad 2019)³ förklarar också hur en effektiv kommunikation mellan interna och externa revisorer skapar en miljö där revisorn kan hållas informerad om betydelsefulla förhållanden som kan påverka hans eller hennes arbete.

8. Beroende på om internrevisionsfunktionens ställning i organisationen samt relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisionens objektivitet, internrevisionsfunktionens kompetensnivå och om funktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt har också den externa revisorn möjlighet att använda internrevisionsfunktionens arbete på ett konstruktivt och kompletterande sätt. Denna ISA behandlar den externa revisorns ansvar när, utifrån revisorns preliminära förståelse av internrevisionsfunktionen, till följd av utförda åtgärder enligt ISA 315, han eller hon räknar med att använda internrevisionsfunktionens arbete som del av de inhämtade revisionsbevisen.⁴ En sådan användning av arbetet ändrar karaktären på eller tidpunkten för, eller minskar omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras direkt av den externa revisorn.

9. Dessutom behandlar denna ISA även den externa revisorns ansvar om han eller hon överväger att använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp under revisorns ledning, övervakning och genomgång.

10. Det kan finnas medarbetare på ett företag som utför åtgärder som liknar dem som utförs av en internrevisionsfunktion. Men såvida dessa åtgärder inte utförs av en objektiv och kompetent internrevisionsfunktion som använder ett systematiskt och disciplinerat

² ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt A 57.

³ ISA 315 (omarbetad 2019), bilaga 4 punkt 11.

⁴ Se punkterna 15–25.

arbetssätt, vilket innefattar kvalitetskontroll, ska dessa åtgärder betraktas som interna kontroller, och inhämtande av bevis avseende ändamålsenligheten i dessa kontroller ska vara en del av revisorns hantering av bedömda risker enligt ISA 330⁵.

Den externa revisorns ansvar för revisionen

11. Den externa revisorn har ensam ansvaret för de uttalanden som lämnas, och detta ansvar minskar inte om han eller hon använder sig av internrevisionsfunktionens arbete eller internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp i uppdraget. Även om de kan utföra granskningsåtgärder som liknar dem som utförs av den externa revisorn är vare sig internrevisionsfunktionen eller internrevisorerna oberoende av företaget vilket enligt ISA 200⁶ krävs av den externa revisorn vid en revision av finansiella rapporter. Denna ISA definierar därför de villkor som måste uppfyllas för att den externa revisorn ska kunna använda arbete som har utförts av internrevisionen. Den definierar också den arbetsinsats som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att internrevisionsfunktionens arbete eller internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp är lämpligt för revisionens syften. Kraven är avsedda att bilda ett ramverk för den externa revisorns bedömningar i fråga om användningen av internrevisors arbete, för att förhindra en överanvändning eller felaktig användning av detta arbete.

ISA
ISQC
m.m.

Ikraftträdande

12. Denna standard gäller vid revisioner av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2014 eller senare.

Mål

13. Den externa revisorns mål, i det fall företaget har en internrevisionsfunktion och den externa revisorn räknar med att använda internrevisionsfunktionens arbete för att ändra karaktären på eller tidpunkten för, eller minska omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras av revisorn, eller använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp, är

- a. att fastställa om arbete som är utfört av internrevisionsfunktionen eller arbete som är utfört av internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp kan användas och i så fall inom vilka områden och i vilken omfattning, och, när detta har fastställts,
- b. om internrevisionsfunktionens arbete används, fastställa om det arbetet tillgodoser revisionens syften, och
- c. om internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp används, att på tillämpligt sätt leda, övervaka och gå igenom deras arbete.

Definitioner

14. I ISA har nedanstående termer följande betydelse:

- a. *Internrevisionsfunktion* – En funktion i ett företag, som utför bestyrkande- och konsultverksamhet i syfte att utvärdera och förbättra ändamålsenligheten i ett företags processer för bolagsstyrning, riskhantering och intern kontroll. (Se punkterna A 1–A 4.)
- b. *Direkt hjälp* – Användning av internrevisorer som utför granskningsåtgärder under den externa revisorns ledning, övervakning och genomgång.

⁵ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

⁶ ISA 200, punkt 14.

Krav

Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas

Utvärdera internrevisionsfunktionen

15. Den externa revisorn ska fastställa om internrevisionsfunktionens arbete kan användas för revisionens syften genom att utvärdera följande:

- a. I vilken omfattning internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet. (Se punkterna A 5–A 9.)
- b. Internrevisionsfunktionens kompetensnivå. (Se punkterna A 5–A 9.)
- c. Om internrevisionsfunktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt, vilket innefattar intern kontroll. (Se punkterna A 10–A 11.)

16. Den externa revisorn ska inte använda internrevisionsfunktionens arbete om den externa revisorn fastställer att

- a. funktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner inte i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet,
- b. funktionen saknar tillräcklig kompetens, eller
- c. funktionen inte använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt, vilket innefattar kvalitetskontroll. (Se punkterna A 12–A 14.)

Fastställa karaktären på och omfattningen av den del av internrevisionsfunktionens arbete som kan användas

17. Som grund för fastställande av de områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas ska den externa revisorn beakta karaktären på och omfattningen av det arbete som har utförts, eller är planerat att utföras, av internrevisionsfunktionen och arbetets relevans för den externa revisorns övergripande revisionsstrategi och granskningsplan. (Se punkterna A 15–A 17.)

18. Den externa revisorn ska göra alla betydelsefulla bedömningar i revisionsuppdraget och ska, i syfte att förhindra felaktig användning av internrevisionsfunktionens arbete, planera att använda mindre av funktionens arbete och utföra mer av arbetet direkt (se punkterna A 15–A 17)

- a. ju mer bedömning som krävs vid
 - i. planering och utförande av relevanta granskningsåtgärder, och
 - ii. utvärdering av de inhämtade bevisen, (se punkterna A 18–A 19)
- b. ju högre den bedömda risken är för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, med särskilt beaktande av de risker som har identifierats som betydande, (se punkterna A 20–A 22)
- c. ju mindre internrevisionsfunktionens ställning är i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisionens objektivitet, och
- d. ju lägre kompetensnivån är hos internrevisionsfunktionen.

19. Den externa revisorn ska också utvärdera om, sammantaget, användningen av internrevisionsfunktionens arbete i den utsträckning som har planerats skulle leda till att den externa revisorn ändå är tillräckligt engagerad i revisionen, givet att revisorn är ensam ansvarig för de uttalanden som lämnas. (Se punkterna A 15–A 22.)

20. Den externa revisorn ska, när han eller hon informerar styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt enligt ISA 260 (omarbetad)⁷, informera om hur han eller hon har planerat att använda internrevisionsfunktionens arbete. (Se punkt A 23.)

⁷ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 15.

Använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen

21. Om den externa revisorn planerar att använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen ska han eller hon diskutera den planerade användningen av arbetet med funktionen som grund för en samordning av deras respektive aktiviteter. (Se punkterna A 24–A 26.)

22. Den externa revisorn ska läsa de rapporter från internrevisionsfunktionen som avser det av funktionens arbete som revisorn planerar att använda, för att skaffa sig en förståelse av karaktären på och omfattningen av granskningsåtgärder den har utfört och de iakttagelser som blev följden.

23. Den externa revisorn ska utföra tillräckliga granskningsåtgärder på internrevisionsfunktionens utförda arbete som revisorn planerar att använda för att kunna fastställa dess lämplighet för revisionens syften, vilket innefattar att utvärdera om

- a. funktionens arbete har planerats, utförts, letts, gåtts igenom och dokumenterats på lämpligt sätt,
- b. tillräckliga revisionsbevis har inhämtats för att funktionen ska kunna dra rimliga slutsatser, och
- c. de slutsatser som har dragits är rimliga med hänsyn till omständigheterna och att rapporterna som har upprättats av funktionen stämmer överens med resultatet av det arbete som har utförts. (Se punkterna A 27–A 30.)

24. Karaktären på och omfattningen av den externa revisorns granskningsåtgärder ska svara mot den externa revisorns utvärdering av

- a. hur mycket bedömning som krävs,
- b. den bedömda risken för väsentliga felaktigheter,
- c. i vilken omfattning internrevisionsfunktionens status i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet, och
- d. funktionens kompetensnivå,⁸ (se punkterna A 27–A 29)

och ska innefatta upprepning av delar av arbetet. (Se punkt A 30.)

25. Den externa revisorn ska också utvärdera om revisorns slutsatser är fortsatt tillämpliga med avseende på internrevisionsfunktionen i punkt 15 i denna ISA och fastställandet av karaktären på och omfattningen av användningen av funktionens arbete för revisionens syften i punkterna 18–19 i denna ISA.

Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisorer kan användas för att tillhandahålla direkt hjälp

Fastställa om internrevisorer kan användas för att tillhandahålla direkt hjälp för revisionens syften

26. Den externa revisorn kan vara förhindrad av lagar eller andra författningar från att få direkt hjälp av internrevisorer. Om detta är fallet gäller inte punkterna 27–35 eller punkt 37. (Se punkt A 31.)

27. Om lagar eller andra författningar inte förhindrar att internrevisorer tillhandahåller direkt hjälp, och den externa revisorn planerar att använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp under revisionen, ska revisorn utvärdera förekomsten och betydelsen av hot mot objektiviteten och kompetensnivån hos de internrevisorer som ska tillhandahålla sådan hjälp. Den externa revisorns utvärdering av förekomsten och betydelsen av hot mot internrevisorernas objektivitet ska innefatta förfrågningar till internrevisorerna om intressen och relationer som kan ge upphov till ett hot mot deras objektivitet. (Se punkterna A 32–A 34.)

ISA
ISQC
m.m.

⁸ Se punkt 18.

28. Den externa revisorn ska inte använda en internrevisor som tillhandahåller direkt hjälp om

- a. det finns betydande hot mot internrevisorns objektivitet, eller
- b. internrevisorn saknar tillräcklig kompetens för att utföra det föreslagna arbetet. (Se punkterna A 32–A 34.)

Fastställa karaktären på och omfattningen av det arbete som kan utföras av internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp

29. När den externa revisorn avgör karaktären på och omfattningen av det arbete som kan utföras av internrevisorer och karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av ledning, övervakning och genomgång som är tillämplig med hänsyn till omständigheterna, ska han eller hon beakta

- a. hur mycket bedömning som krävs vid
 - i. planering och utförande av relevanta granskningsåtgärder, och
 - ii. utvärdering av de inhämtade bevisen,
- b. den bedömda risken för väsentliga felaktigheter, och
- c. den externa revisorns utvärdering av förekomsten och betydelsen av hot mot objektiviteten och kompetensnivån hos de internrevisorer som ska tillhandahålla direkt hjälp. (Se punkterna A 35–A 39.)

30. Den externa revisorn ska inte använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp för utförandet av åtgärder som

- a. innebär att göra betydande bedömningar i revisionen, (se punkt A 19)
- b. avser högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter i de fall den bedömning som krävs vid utförandet av relevanta granskningsåtgärder eller utvärdering av insamlade revisionsbevis är mer än begränsad, (se punkt A 38)
- c. avser arbete i vilket internrevisorerna har varit engagerade och som redan har, eller kommer att, rapporteras till företagsledningen eller styrelsen av internrevisionsfunktionen, eller
- d. avser beslut den externa revisorn fattar enligt denna standard avseende internrevisionsfunktionen och användningen av dess arbete eller direkta hjälp. (Se punkterna A 35–A 39.)

31. När den externa revisorn har utvärderat om, och i så fall, i vilken omfattning internrevisorererna kan användas för att tillhandahålla direkt hjälp under revisionen, ska den externa revisorn, när han eller hon informerar styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt enligt ISA 260⁹, informera om hur han eller hon har planerat att använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp för att komma fram till en ömsesidig förståelse att sådan användning inte är överdriven med hänsyn till omständigheterna för uppdraget. (Se punkt A 39.)

32. Den externa revisorn ska utvärdera om, sammantaget, användningen av internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp i den utsträckning som har planerats, tillsammans med den planerade användningen av internrevisionsfunktionen, skulle leda till att han eller hon ändå är tillräckligt engagerad i revisionen, givet att revisorn är ensam ansvarig för de uttalanden som lämnas.

⁹ ISA 260 (omarbetad), punkt 15.

Använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp

33. Innan den externa revisorn använder internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp för revisionens syften, ska han eller hon

- a. inhämta skriftlig bekräftelse från en behörig representant för företaget att internrevisorerna har tillåtelse att följa den externa revisorns instruktioner, och att företaget inte kommer att ingripa i det arbete som internrevisorn utför åt den externa revisorn, och
- b. inhämta skriftlig bekräftelse från internrevisorerna att de kommer att iaktta sekretess i fråga om särskilda förhållanden enligt instruktioner av den externa revisorn och informera den externa revisorn om eventuella hot mot deras objektivitet.

34. Den externa revisorn ska leda, övervaka och gå igenom det arbete som utförs av internrevisorer under uppdraget enligt ISA 220¹⁰. När han eller hon gör detta

- a. ska karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av ledningen, övervakningen och genomgången bekräfta att internrevisorerna inte är oberoende av företaget och svara mot utfallet av utvärderingen av faktorerna i punkt 29 i denna standard, och
- b. ska rutinerna för genomgång innefatta att den externa revisorn kontrollerar underliggande revisionsbevis för en del av det arbete som utförs av internrevisorerna.

Den externa revisorns ledning, övervakning och genomgång av det arbete som utförs av internrevisorerna ska vara tillräcklig för att han eller hon ska kunna förvissa sig om att internrevisorerna har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis till stöd för slutsatserna som dragits med grund i detta arbete. (Se punkterna A 40–A 41.)

35. När den externa revisorn leder, övervakar och går igenom det arbete som utförs av internrevisorer ska han eller hon vara uppmärksam på tecken på att revisorns utvärdering enligt punkt 27 inte längre är tillämplig.

Dokumentation

36. Om den externa revisorn använder internrevisionsfunktionens arbete ska han eller hon i revisionsdokumentationen ta med

- a. utvärderingen av
 - i. om funktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorens objektivitet,
 - ii. funktionens kompetensnivå, och
 - iii. huruvida funktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt, vilket innefattar kvalitetskontroll,
- b. karaktären på och omfattningen av det arbete som används och en grund för beslutet, och
- c. de granskningsåtgärder som har utförts av den externa revisorn i syfte att utvärdera tillräckligheten i det arbete som används.

37. Om den externa revisorn använder internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp under revisionen, ska han eller hon i dokumentationen av revisionen ta med

- a. utvärderingen av förekomsten och betydelsen av hot mot internrevisorens objektivitet och kompetensnivån hos de internrevisorer som använts för att tillhandahålla direkt hjälp,
- b. grunden för beslutet avseende karaktären på och omfattningen av det arbete som utförs av internrevisorerna,
- c. vem som har gått igenom det utförda arbetet samt datum för och omfattning av genomgången enligt ISA 230¹¹,
- d. de skriftliga bekräftelser som inhämtats från behörig representant för företaget och internrevisorerna enligt punkt 33 i denna standard, och
- e. de arbetspapper som upprättats av de internrevisorer som tillhandahållit direkt hjälp under revisionsuppdraget.

¹⁰ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter.*

¹¹ ISA 230 *Dokumentation av revisionen.*

Tillämpning och andra förtydliganden

Definition av internrevisionsfunktionen (se punkterna 2, 14 a)

A 1. Målen samt omfattningen och inriktningen hos internrevisionsfunktioner innefattar normalt bestyrkande- och konsultaktiviteter avsedda att utvärdera och förbättra ändamålsenligheten i ett företags processer för bolagsstyrning, riskhantering och intern kontroll, som t.ex. följande:

Aktiviteter som avser bolagsstyrning

- Internrevisionsfunktionen kan bedöma hur bolagsstyrningen uppfyller etiska och värderelaterade mål, mål för resultatstyrning och skyldigheter, kommunikation av risk- och kontrollinformation till lämpliga delar av organisationen samt att kommunikationen mellan styrelse, externa och interna revisorer samt företagsledning fungerar.

Aktiviteter som avser riskhantering

- Internrevisionsfunktionen kan hjälpa företaget genom att identifiera och bedöma betydande riskexponering och bidra till att förbättra riskhantering och intern kontroll (inklusive ändamålsenligheten i processen för finansiell rapportering).
- Internrevisionsfunktionen kan utföra åtgärder för att hjälpa företaget att upptäcka oegentligheter.

Aktiviteter som avser intern kontroll

- Utvärdering av intern kontroll. Internrevisionsfunktionen kan ges särskilt ansvar för att gå igenom kontroller, utvärdera hur de fungerar och lämna förslag på förbättringar. När internrevisionsfunktionen gör detta ger den säkerhet om kontrollen. Exempel: Internrevisionsfunktionen kan planera och utföra granskningar eller andra åtgärder för att ge företagsledningen och styrelsen säkerhet om den interna kontrollens utformning, införande och funktion, vilket innefattar kontroller som är relevanta för revisionen.
- Granskning av ekonomisk och operativ information. Internrevisionsfunktionen kan få i uppdrag att gå igenom metoder för hur ekonomisk och operativ information identifieras, redovisas, mäts, klassificeras och rapporteras samt att särskilt utreda enskilda poster inklusive detaljtester av transaktioner, saldon och rutiner.
- Genomgång av den löpande verksamheten. Internrevisionsfunktionen kan få i uppdrag att gå igenom den löpande verksamhetens ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet innefattande även annat än företagets ekonomiska aktiviteter.
- Genomgång av att lagar och andra författningar följs. Internrevisionsfunktionen kan få i uppdrag att gå igenom att lagar och andra författningar och andra externa krav följs samt att företagsledningens riktlinjer, direktiv och andra interna krav följs.

A 2. Aktiviteter som liknar dem som utförs av en internrevisionsfunktion kan utföras av funktioner med andra benämningar i ett företag. En del eller alla av de aktiviteter som en internrevisionsfunktion utför kan också läggas ut på en extern tjänsteleverantör. Vare sig benämning eller funktion, och inte heller om den utförs av företaget eller en extern tjänsteleverantör, bestämmer ensam om den externa revisorn kan använda funktionens arbete eller inte. I stället är det aktiviteternas karaktär, i vilken omfattning internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet, kompetens, och ett systematiskt och disciplinerat arbetsätt hos funktionen, som är relevant. Hänvisningar i denna ISA till internrevisionsfunktionens arbete innefattar relevanta aktiviteter som utförs av andra funktioner eller externa leverantörer som har de här egenskaperna.

A 3. Normalt skulle dessutom objektiviteten vara hotad hos de på företaget med operativa och ledningsmässiga plikter och ansvar utanför internrevisionsfunktionen, vilket utesluter att de kan behandlas som del av en internrevisionsfunktion för denna ISAs syf-

te, även om de kan utföra kontroller som kan granskas enligt ISA 330.¹² Av det skälet ska inte övervakningskontroller som utförs av en ägare-företagsledare betraktas som att de motsvarar en internrevisionsfunktion.

A 4. Även om målen för ett företags internrevisionsfunktion och för den externa revisionen kan skilja sig åt, kan funktionen utföra granskningsåtgärder som liknar dem som den externa revisionen utför vid en revision av finansiella rapporter. Om så är fallet kan den externa revisionen använda funktionen för revisionens syften på ett eller flera av följande sätt:

- Inhämta information som är relevant för den externa revisorns bedömningar av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på misstag eller oegentligheter. I detta avseende kräver ISA 315¹³ att den externa revisorn ska skaffa sig en förståelse av karaktären på internrevisionsfunktionens ansvar, dess ställning i organisationen och de aktiviteter som har utförts eller ska utföras, och ställa frågor till lämpliga medarbetare inom internrevisionsfunktionen (om företaget har en sådan funktion).
- Såvida det inte är förbjudet, eller begränsas i någon mån, av lag eller annan författning, kan den externa revisorn efter lämplig utvärdering besluta att använda internrevisionsfunktionens arbete under perioden för att delvis ersätta revisionsbevis som ska inhämtas direkt av den externa revisorn.¹⁴

Dessutom kan den externa revisorn, såvida det inte är förbjudet, eller begränsas i någon mån, av lag eller annan författning, använda internrevisorer som utför granskningsåtgärder under ledning, övervakning och genomgång av den externa revisorn (kallas "direkt hjälp" i denna standard).¹⁵

Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas

Utvärdera internrevisionsfunktionen

Objektivitet och kompetens (se punkt 15 a–b)

A 5. Den externa revisorn använder sitt professionella omdöme när han eller hon fastställer om internrevisionsfunktionens arbete kan användas för revisionens syften samt karaktären på och omfattningen av det arbete som kan användas beroende på omständigheterna.

A 6. Den omfattning i vilken internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet och funktionens kompetensnivå är särskilt viktig vid fastställande av om funktionens arbete ska användas och, om så är fallet, karaktären på och omfattningen av användningen av funktionens arbete som är lämplig utifrån omständigheterna.

A 7. Objektivitet avser förmågan att utföra dessa uppgifter utan förutfattade meningar, intressekonflikt eller otillbörligt inflytande från andra att åsidosätta professionella bedömningar. Nedan följer några faktorer som kan påverka den externa revisorns utvärdering:

- Huruvida internrevisionsfunktionens ställning i organisationen, inklusive funktionens befogenhet och ansvar, ger stöd åt funktionens förmåga att inte ha förutfattade meningar eller intressekonflikter eller att inte påverkas otillbörligt att åsidosätta professionella bedömningar. T.ex. om internrevisionsfunktionen rapporterar till styrelsen eller annan lämplig befattningshavare eller i de fall funktionen rapporterar till företagsledningen, om den har direkt kontakt med styrelsen.
- Huruvida internrevisionsfunktionen inte har några motstridiga ansvarsområden, t.ex. plikter eller ansvar som avser ledning eller operativ verksamhet som ligger utanför området för internrevision.

¹² Se punkt 10.

¹³ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 14 a.

¹⁴ Se punkterna 15–25.

¹⁵ Se punkterna 26–35.

- Huruvida styrelsen har tillsyn över anställningsfrågor som rör internrevisionsfunktionen, t.ex. att bestämma lämpliga riktlinjer för ersättning.
- Huruvida företagsledningen eller styrelsen har lagt inskränkningar eller restriktioner på internrevisionsfunktionen, t.ex. vad gäller att informera den externa revisorn om sina iakttagelser.
- Huruvida internrevisorerna är medlemmar i relevanta yrkesorganisationer och att deras medlemskap förpliktigar dem att följa relevanta standarder för yrkesutövningen avseende objektivitet, eller om deras interna riktlinjer uppnår samma mål.

A 8. Kompetens hos internrevisionsfunktionen avser inhämtande och upprätthållande av kunskap och färdigheter hos funktionen som helhet på den nivå som krävs för att tilldelade uppgifter ska kunna utföras med omsorg och enligt tillämpliga standarder för yrkesutövningen. Nedan följer några faktorer som kan påverka den externa revisorns bedömning:

- Huruvida internrevisionsfunktionen har tillräckliga och lämpliga resurser i förhållande till företagets storlek och verksamhetens karaktär.
- Huruvida det finns fastställda principer för anställning, utbildning och fördelning av internrevisorerna på internrevisionsuppdrag.
- Huruvida internrevisorerna har lämplig yrkesutbildning och kompetens inom revision. Relevanta kriterier som kan beaktas av den externa revisorn när han eller hon gör bedömningen kan t.ex. innefatta om internrevisorerna har relevant examen och erfarenhet.
- Huruvida internrevisorerna har den nödvändiga kunskapen om företagets finansiella rapportering och det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och huruvida internrevisionsfunktionen har de nödvändiga kunskaperna (t.ex. branschspecifik kunskap) för att utföra arbete som avser företagets finansiella rapporter.
- Huruvida internrevisorerna är medlemmar i relevanta yrkesorgan som förpliktigar dem att följa relevanta standarder för yrkesutövningen, däribland krav på löpande yrkesutveckling.

A 9. Objektivitet och kompetens kan betraktas som en sammanhängande helhet. Ju mer internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet och ju högre funktionens kompetensnivå är, desto mer troligt är det att den externa revisorn kan använda funktionens arbete samt göra det inom fler områden. Men en ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner som ger ett starkt stöd för internrevisorernas objektivitet kan inte uppväga brist på tillräcklig kompetens hos internrevisionsfunktionen. På motsvarande sätt kan inte en hög kompetensnivå hos internrevisionsfunktionen uppväga en ställning i organisationen och riktlinjer och rutiner som inte i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet.

Användning av ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt (se punkt 15 c)

A 10. Användning av ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt vid planering, utförande, tillsyn, genomgång och dokumentation av aktiviteterna skiljer internrevisionsfunktionens aktiviteter från andra övervakningskontroller som kan utföras på företaget.

A 11. Nedan följer några faktorer som kan påverka den externa revisorns fastställande av om huruvida internrevisionsfunktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt:

- Förekomsten och användningen av samt tillräckligheten i dokumenterade rutiner eller vägledning för internrevision, som täcker områden som riskbedömning, arbetsprogram, dokumentation och rapportering, vars karaktär och omfattning stämmer överens med ett företags storlek och omständigheter.
- Huruvida internrevisionsfunktionen har lämpliga riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, t.ex. motsvarande riktlinjerna och rutinerna i ISQC 1¹⁶ som kan tillämpas på en internrevision (t.ex. de som avser ledarskap, personalfrågor och uppdragets utförande) eller kvalitetskontrollkrav i standarder som har fastställts av relevanta yrkesorgan för internrevisorer. Sådana organ kan också införa andra lämpliga krav, t.ex. att utföra återkommande externa kvalitetsbedömningar.

ISA
ISQC
m.m.

Omständigheter när arbete som internrevisionsfunktionen har utfört inte kan användas (se punkt 16)

A 12. Den externa revisorns utvärdering av huruvida internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet, internrevisionsfunktionens kompetensnivå och huruvida den använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt kan tyda på att riskerna för kvaliteten på funktionens arbete är för betydande och att det därför inte är lämpligt att använda någon del av funktionens arbete som revisionsbevis.

A 13. Det är viktigt att beakta faktorerna i punkterna A 7, A 8 och A 11 i denna ISA både enskilt och tillsammans eftersom en enskild faktor ofta inte räcker för att dra slutsatsen att internrevisionsfunktionens arbete inte kan användas för revisionens syften. T.ex. är internrevisionsfunktionens ställning i organisationen särskilt viktig vid utvärdering av hot mot internrevisorernas objektivitet. Om internrevisionsfunktionen rapporterar till företagsledningen ska detta betraktas som ett betydande hot mot funktionens objektivitet såvida inte andra faktorer, t.ex. de som beskrivs i punkt A 7 i denna ISA, tillsammans ger tillräckliga motåtgärder för att minska hotet till en godtagbar nivå.

A 14. Dessutom anges i IESBAs *Etikkod*¹⁷ att ett självgranskningshot uppstår när den externa revisorn accepterar ett uppdrag att tillhandahålla internrevisionstjänster till en revisionskund och resultaten av dessa tjänster används vid utförandet av revisionen. Det beror på att uppdragsteamet kan komma att använda resultaten av internrevisionstjänsten utan att korrekt utvärdera dessa resultat eller utan att utöva samma nivå av professionellt skeptisk inställning som skulle utövas när internrevisionsarbetet utförs av personer som inte arbetar på revisionsföretaget. IESBAs *Etikkod*¹⁸ diskuterar de förbud som gäller i vissa situationer och de hot och motåtgärder som kan användas för att minska hoten till en godtagbar nivå i andra situationer.

¹⁶ International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.*

¹⁷ International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), punkterna 605.4 A2–605.4 A3.

¹⁸ IESBAs *Etikkod*, punkterna 605.1–R605.5.

Fastställa karaktären på och omfattningen av det av internrevisionsfunktionens arbete som kan användas

Faktorer som påverkar fastställandet av karaktären på och omfattningen av det av internrevisionsfunktionens arbete som kan användas (se punkterna 17–19)

A 15. När den externa revisorn har fastställt att internrevisionsfunktionens arbete kan användas för revisionens syften, gäller ett första beaktande huruvida planerad karaktär och omfattning av det arbete som internrevisionsfunktionen har utfört, eller planerar att utföra, är relevant för den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen som den externa revisorn har upprättat enligt ISA 300¹⁹.

A 16. Nedan följer exempel på internrevisionsfunktionens arbete som kan användas av den externa revisorn:

- Granskning av kontrollers funktion.
- Substansgranskning innefattande begränsat inslag av bedömning.
- Observation av lagerinventeringar.
- Spårning av transaktioner genom det informationssystem som är relevant för den finansiella rapporteringen.
- Granskning av att tillämpliga krav i lagar och andra författningar har följts.
- Under vissa omständigheter revisioner eller granskningar av finansiell information för dotterföretag som inte är betydande enheter i koncernen (där det inte strider mot kraven i ISA 600²⁰).

A 17. Den externa revisorns fastställande av den planerade karaktären på och omfattningen av användningen av internrevisionsfunktionens arbete påverkas av revisorns utvärdering av i vilken omfattning internrevisionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet och internrevisionsfunktionens kompetensnivå enligt punkt 18 i denna ISA. Dessutom ska revisorn överväga hur mycket bedömning som krävs vid planering, utförande och utvärdering av sådant arbete och den bedömda risken för väsentliga felaktigheter på påståendennivån vid sitt fastställande. Det finns även omständigheter där den externa revisorn inte kan använda internrevisionsfunktionens arbete för revisionens syfte enligt beskrivning i punkt 16 i denna ISA.

Bedömningar vid planering och utförande av granskningsåtgärder och utvärdering av resultat (se punkterna 18 a, 30 a)

A 18. Ju mer bedömningar som krävs vid planering och utförande av granskningsåtgärder och utvärdering av revisionsbevis, desto fler åtgärder kommer den externa revisorn att behöva utföra direkt enligt punkt 18 i denna ISA, eftersom användningen av internrevisionsfunktionens arbete inte kommer att ge den externa revisorn tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

A 19. Eftersom den externa revisorn ensam har ansvaret för det uttalande som lämnas behöver han eller hon göra de betydelsefulla bedömningarna i revisionsuppdraget enligt punkt 18. Betydelsefulla bedömningar innefattar följande:

- Bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.
- Utvärdera tillräckligheten i utförda granskningar.
- Utvärdera om företagsledningens tillämpning av antagandet om fortsatt drift är korrekt.
- Utvärdera betydelsefulla uppskattningar i redovisningen.
- Utvärdera tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna och andra förhållanden som påverkar revisors rapport.

¹⁹ ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter.

²⁰ ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

Bedömd risk för väsentliga felaktigheter (se punkt 18 b)

A 20. Ju högre en bedömd risk för väsentliga felaktigheter är på påståendenivån för ett visst konto, ett visst transaktionsslag eller en viss upplysning, desto mer bedömning krävs normalt vid planering och utförande av granskningsåtgärder och utvärdering av resultatet av dem. I de fallen behöver den externa revisorn utföra fler åtgärder direkt enligt punkt 18 i denna ISA och därmed använda mindre av internrevisionsfunktionens arbete när han eller hon inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Dessutom, vilket förklaras i ISA 200²¹, gäller att ju högre de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter är, desto mer övertygande måste de bevis som krävs av den externa revisorn vara och därför måste den externa revisorn utföra mer arbete direkt.

A 21. Enligt förklaring i ISA 315 (omarbetad 2019)²² är betydande risker sådana risker som bedöms nära den övre delen av spektrumet för inneboende risker och därför begränsas den externa revisorns möjlighet att använda internrevisionsfunktionens arbete vad gäller betydande risker till åtgärder som innefattar begränsat inslag av bedömning. Dessutom, i de fall där risken för väsentliga felaktigheter inte är låg, minskar användning av internrevisionsfunktionens arbete sannolikt inte revisionsrisken till en godtagbart låg nivå eller eliminerar den externa revisorns behov av att utföra vissa granskningar direkt.

A 22. När den externa revisorn utför granskningsåtgärder enligt denna ISA kan han eller hon komma att omvärdera sin bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Följden är att detta kan påverka den externa revisorns fastställande av om han eller hon ska använda internrevisionsfunktionens arbete och om ytterligare tillämpning av denna ISA krävs.

Kommunikation med styrelsen (se punkt 20)

A 23. Enligt ISA 260 (omarbetad)²³ måste den externa revisorn informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade inriktning och omfattning samt tidpunkt. Den planerade användningen av internrevisionsfunktionens arbete är en viktig del av den externa revisorns övergripande revisionsstrategi och är därför relevant för styrelsen för dess förståelse av den föreslagna ansatsen för revisionen.

*Använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen**Diskussion och samordning med internrevisionsfunktionen (se punkt 21)*

A 24. Vid diskussion om den planerade användningen av internrevisionsfunktionens arbete kan det vara användbart att ta upp följande punkter som grund för samordning av de respektive aktiviteterna:

- Tidpunkten för arbetet.
- Det utförda arbetets karaktär.
- Vad revisionen ska täcka.
- Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, i tillämpliga fall, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) och arbetsväsentlighet.
- Föreslagna metoder för stickprov och urvalsstorlek.
- Dokumentation av det utförda arbetet.
- Rutiner för genomgång och rapportering.

A 25. Samordning mellan den externa revisorn och internrevisionsfunktionen är ändamålsenlig när t.ex.:

- Diskussioner äger rum med lämpliga tidsintervall under perioden.

ISA
ISQC
m.m.

²¹ Se ISA 200, punkt A 31.

²² Se ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 124 I.

²³ Se ISA 260 (omarbetad), punkt 15.

- Den externa revisorn informerar internrevisionsfunktionen om betydelsefulla frågor som kan påverka internrevisionsfunktionen.
- Den externa revisorn blir underrättad om och har tillgång till relevanta rapporter från internrevisionsfunktionen samt får information om alla betydelsefulla frågor som kommer till funktionens kännedom och som kan påverka den externa revisorns arbete, så att revisorn kan överväga effekterna av sådana frågor för revisionsuppdraget.

A 26. ISA 200²⁴ diskuterar vikten av att revisorn planerar och utför revisionen med en professionellt skeptisk inställning, vilket innefattar att vara uppmärksam på information som ifrågasätter dokumentets tillförlitlighet och svar på frågor som ska användas som revisionsbevis. Därför kan kommunikation med internrevisionsfunktionen under hela uppdraget ge internrevisorer möjlighet att uppmärksamma den externa revisorn på frågor som kan påverka hans eller hennes arbete.²⁵ Den externa revisorn kan då ta hänsyn till den informationen i sin identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Dessutom, om den informationen tyder på en ökad risk för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna eller rör eventuella faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter beaktar revisorn detta i sin identifiering av risken för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter enligt ISA 240.²⁶

Rutiner för att fastställa tillräckligheten i arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen (se punkterna 23–24)

A 27. Den externa revisorns granskningsåtgärder med avseende på internrevisionsfunktionens utförda arbete som revisorn planerar att använda, utgör en grund för utvärdering av den övergripande kvaliteten i funktionens arbete och hur objektivt det har utförts.

A 28. De åtgärder som den externa revisorn kan utföra för att utvärdera kvaliteten på det utförda arbetet och de slutsatser som internrevisionsfunktionen har dragit, utöver upprepning av aktiviteter enligt punkt 24, innefattar följande:

- Ställa frågor till lämpliga medarbetare på internrevisionsfunktionen.
- Observera åtgärder som utförs av internrevisionsfunktionen.
- Gå igenom internrevisionsfunktionens arbetsprogram och arbetspapper.

A 29. Ju mer bedömning som krävs, ju högre den bedömda risken för väsentliga felaktigheter är, ju mindre internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorens objektivitet och ju lägre internrevisionsfunktionens kompetensnivå är, desto fler granskningsåtgärder behöver utföras av den externa revisorn på funktionens utförda arbete som stöd för beslutet att använda funktionens arbete vid inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på vilka revisionsuttalandet grundas.

Upprepning av aktiviteter (se punkt 24)

A 30. I denna ISA innefattar upprepning av aktiviteter den externa revisorns oberoende utförande av åtgärder för att bekräfta internrevisionsfunktionens slutsatser. Detta mål kan uppnås genom att undersöka poster som redan har undersökts av internrevisionsfunktionen, eller i de fall det inte är möjligt att göra detta, kan samma mål även uppnås genom att undersöka tillräckligt många andra liknande poster som inte faktiskt har undersökts av internrevisionsfunktionen. Upprepning av aktiviteter ger mer övertygande bevis avseende tillräckligheten i internrevisionsfunktionens arbete jämfört med andra åtgärder som den externa revisorn kan utföra enligt punkt A 28. Även om det inte är nödvändigt för den externa revisorn att upprepa aktiviteter inom varje del av internrevisions-

²⁴ Se ISA 200, punkterna 15 och A 20.

²⁵ Se ISA 315 (omarbetad 2019), bilaga 4 punkt 11.

²⁶ Se ISA 315 (omarbetad 2019), bilaga 4 punkt 5 i förhållande till ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

funktionens arbete som används, krävs viss upprepning av aktiviteter på internrevisionsfunktionens utförda arbete som den externa revisorn planerar att använda enligt punkt 24. Den externa revisorn kommer sannolikt att inrikta sig på upprepning av aktiviteter inom de områden där mer bedömning använts av internrevisionsfunktionen vid planering, utförande och utvärdering av resultaten av granskningsåtgärderna och inom områden med högre risk för väsentliga felaktigheter.

Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisorer kan användas för att tillhandahålla direkt hjälp

Fastställa om internrevisorer kan användas för att tillhandahålla direkt hjälp för revisionens syften (se punkterna 5, 26–28)

A 31. I jurisdiktioner där den externa revisorn av lag eller annan författning förhindras att använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp, är det relevant för koncernrevisorer att överväga om förbudet även gäller enhetsrevisorer och, om så är fallet, att ta upp detta i kommunikationen med enhetsrevisorerna.²⁷

ISA
ISQC
m.m.

A 32. Enligt vad som anges i punkt A 7 i denna standard avser objektivitet förmågan att utföra det föreslagna arbetet utan förutfattade meningar, intressekonflikt eller otillbörligt inflytande från andra att åsidosätta professionella bedömningar. Vid utvärderingen av förekomsten och betydelsen av hot mot en internrevisors objektivitet kan följande faktorer vara relevanta:

- I vilken omfattning internrevisionsfunktionens status i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet.²⁸
- Familjerelationer och personliga relationer med en person som arbetar med, eller ansvarar för, den aspekt av företaget som arbetet avser.
- Koppling till den division eller avdelning i företaget som arbetet avser.
- Betydande ekonomiska intressen i företaget förutom ersättning på villkor som är förenliga med dem som gäller andra anställda med liknande rang.

Material som har utfärdats av relevanta yrkesorgan för internrevisorer kan ge ytterligare användbar vägledning.

A 33. Det kan också finnas omständigheter i vilka betydelsen av hoten mot objektiviteten hos en internrevisor är sådan att det inte finns några motåtgärder som skulle kunna minska dem till en godtagbar nivå. Exempel: Eftersom tillräckligheten hos motåtgärder påverkas av betydelsen hos arbetet inom ramen för revisionen, är det enligt punkt 30 a och b förbjudet att använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp avseende att utföra åtgärder som inbegriper att göra betydande bedömningar under revisionen eller som avser högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter där den bedömning som krävs vid utförandet av de relevanta granskningsåtgärderna eller utvärderingen av insamlade revisionsbevis är mer än begränsad. Detta skulle också vara fallet när det arbete som berörs ger upphov till ett självgranskningshot, vilket är skälet till att internrevisorer är förhindrade att utföra åtgärder under de omständigheter som beskrivs i punkt 30 c och d.

A 34. Vid utvärdering av kompetensnivån hos en internrevisor kan många av faktorerna i punkt A 8 i denna standard också vara relevanta, när de tillämpas i sammanhanget enskilda internrevisorer och det arbete som de har blivit tilldelade.

Fastställa karaktären på och omfattningen av det arbete som kan tilldelas internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp (se punkterna 29–31)

A 35. Punkterna A 15–A 22 i denna standard innehåller relevant vägledning vid fastställande av karaktären på och omfattningen av det arbete som kan tilldelas internrevisorer.

²⁷ ISA 600, punkt 40 b.

²⁸ Se punkt A 7.

A 36. Vid fastställande av karaktären på det arbete som kan tilldelas internrevisorer är den externa revisorn noga med att begränsa sådant arbete till de områden som skulle vara lämpliga att tilldela. Exempel på aktiviteter och uppgifter där det inte skulle vara lämpligt att använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp innefattar följande:

- Diskussion om risker för oegentligheter. Men de externa revisorerna kan ställa frågor till internrevisorer om risker för oegentligheter i organisationen enligt ISA 315²⁹.
- Fastställande av granskningsåtgärder utan föregående avisering enligt vad som tas upp i ISA 240.

A 37. Det skulle därför inte heller vara lämpligt att ge internrevisorer detta ansvar, eftersom den externa revisorn enligt ISA 505³⁰ måste ha kontrollen över en extern begäran om bekräftelse och utvärdera resultaten av åtgärder för externa bekräftelser. Men internrevisorer kan hjälpa till att ta fram information som krävs för att den externa revisorn ska kunna hantera avvikelser i svar på en begäran om bekräftelse.

A 38. Hur mycket bedömning som krävs och risken för väsentliga felaktigheter är också relevant i fastställandet av det arbete som kan komma att tilldelas internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp. Exempel: Under omständigheter där värderingen av kundreskontra bedöms vara ett område med högre risk kan den externa revisorn tilldela en internrevisor som tillhandahåller direkt hjälp uppgiften att kontrollera åldersanalysens riktighet. Men eftersom bedömningen av riktigheten i avsättningen som baseras på åldersanalysen skulle inbegripa mer än begränsad bedömning, skulle det inte vara lämpligt att låta en internrevisor som tillhandahåller direkt hjälp utföra den senare åtgärden.

A 39. Oaktat den externa revisorns ledning, övervakning och genomgång kan omfattande användning av internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp påverka uppfattningar om oberoendet i det externa revisionsuppdraget.

Använda internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp (se punkt 34)

A 40. Eftersom medarbetare på internrevisionsfunktionen inte är oberoende av företaget vilket krävs av den externa revisorn när han eller hon uttalar sig om de finansiella rapporterna, kommer den externa revisorns ledning, övervakning och genomgång av det arbete som utförs av internrevisorer som tillhandahåller direkt hjälp normalt att ha en annan karaktär och vara mer omfattande än om medlemmar i uppdragsteamet utför arbetet.

A 41. När den externa revisorn leder internrevisorerna kan han eller hon t.ex. påminna internrevisorerna om att de ska ta upp redovisnings- och revisionsfrågor som identifierats under revisionen. När den externa revisorn går igenom det arbete som har utförts av internrevisorerna, inbegriper hans eller hennes överväganden om huruvida de inhämtade bevisen är tillräckliga och ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna och att de stöder de slutsatser som har dragits.

[Bilagan med ändringar i andra ISA återges ej här, då ändringarna har arbetats in i respektive ISA; red.anm.]

²⁹ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 14 a.

³⁰ ISA 505 *Externa bekräftelser*, punkterna 7 och 16.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 620 Användning av en specialist i revisionsarbetet

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	591
Denna standards tillämpningsområde	591
Revisorns ansvar för revisionsuttalandet	592
Ikraftträdande	592
Mål	592
Definitioner	592
Krav	592
Fastställa behovet av en specialist i revisionsarbetet	592
Granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning	592
Specialistens kompetens, förmåga och objektivitet	593
Skaffa sig förståelse av specialistens specialområde	593
Avtal med specialisten	593
Utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften	593
Hänvisning till specialisten i revisors rapport (revisionsberättelsen)	593
Tillämpning och andra förtydliganden	594
Definition av en specialist i revisionsarbetet (se punkt 6 a)	594
Fastställa behovet av en specialist i revisionsarbetet (se punkt 7)	594
Granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning (se punkt 8)	596
Specialistens kompetens, förmåga och objektivitet (se punkt 9)	597
Skaffa sig förståelse av specialistens specialområde (se punkt 10)	598
Avtal med specialisten (se punkt 11)	599
Hänvisning till specialisten i revisors rapport (revisionsberättelsen) (se punkterna 14–15)	602
Bilaga Överväganden vid avtal mellan revisorn och en extern specialist (se punkt A 25)	602

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 620 *Användning av en specialist i revisionsarbetet* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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. Denna ISA behandlar inte

- a. situationer där uppdragsteamet har en medlem, eller där teamet konsulterar en person eller en organisation, med sakkunskap inom ett särskilt område inom redovisning eller revision, vilket behandlas i ISA 220¹, och
- b. revisorns användning av arbete som har utförts av en person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning eller revision och vars arbete inom det området används av företaget för att bistå vid upprättandet av de finansiella rapporterna (specialist anlitad av företagsledningen), vilket behandlas i ISA 500.²

¹ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revisioner av finansiella rapporter*, punkterna A 11 och A 21–A 23.

² ISA 500 *Revisionsbevis*, punkterna A 35–A 49.

Revisorns ansvar för revisionsuttalandet

3. Revisorn har ensam ansvaret för revisionsuttalandet, och det ansvaret minskas inte för att revisorn använder en specialist i revisionsarbetet. Trots det kan en revisor som använder en specialist i revisionsarbetet, enligt denna ISA, och drar slutsatsen att specialistens arbete tillgodoser revisorns syften, godta specialistens iakttagelser eller slutsatser inom specialområdet som ändamålsenliga revisionsbevis.

Ikraftträdande

4. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

Mål

5. Revisorns mål är att

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

Definitioner

6. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Specialist i revisionsarbetet* – en person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision och vars arbete inom det området används i syfte att underlätta för revisorn att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. En specialist i revisionsarbetet kan vara en intern specialist (en delägare³ eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i revisorns företag eller ett nätverksföretag) eller en extern specialist. (Se punkterna A 1–A 3.)
- b. *Sakkunskap* – skicklighet, kunskaper och erfarenheter inom ett särskilt område.
- c. *Specialist anlitad av företagsledningen* – en enskild person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision, vars arbete inom det området används i syfte att bistå företagsledningen i arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna.

Krav

Fastställa behovet av en specialist i revisionsarbetet

7. Om det behövs sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska revisorn fastställa om han eller hon ska använda en specialist i revisionsarbetet. (Se punkterna A 4–A 9.)

Granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning

8. Granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning med avseende på kraven i punkterna 9–13 i denna ISA varierar beroende på omständigheterna. När revisorn fastställer dessa granskningsåtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning, ska han eller hon överväga följande: (Se punkt A 10.)

- a. Karaktären på den fråga som specialistens arbete avser.
- b. Riskerna för väsentliga felaktigheter förenade med den fråga som specialistens arbete avser.
- c. Vilken betydelse specialistens arbete har för revisionen.
- d. Revisorns kunskaper om och erfarenheter av arbete som specialisten har utfört tidigare.
- e. Om specialisten omfattas av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll. (Se punkterna A 11–A 13.)

³ "Delägare" och "revisionsföretag" ska i förekommande fall läsas som deras motsvarigheter i den offentliga sektorn.

Specialistens kompetens, förmåga och objektivitet

9. Revisorn ska utvärdera om specialisten har den kompetens, förmåga och objektivitet som krävs för revisorns syften. När det gäller en extern specialist ska utvärderingen av objektivitet innefatta förfrågan om intressen och relationer som kan utgöra ett hot mot specialistens objektivitet. (Se punkterna A 14–A 20.)

Skaffa sig förståelse av specialistens specialområde

10. Revisorn ska inhämta tillräcklig förståelse av specialistens specialområde för att kunna (se punkterna A 21–A 22)

- a. fastställa karaktären på, omfattningen av och målen med det arbete som specialisten ska utföra för revisorns syften, och
- b. utvärdera om arbetet tillgodoser revisorns syften.

Avtal med specialisten

11. Revisorn ska, skriftligt om så behövs, träffa avtal om följande frågor med specialisten: (Se punkterna A 23–A 26.)

- a. Karaktären på, omfattningen av och målen med specialistens arbete. (Se punkt A 27.)
- b. Revisorns respektive specialistens roller och ansvar. (Se punkterna A 28–A 29.)
- c. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av kommunikation mellan revisorn och specialisten, däribland formen för eventuella rapporter som specialisten ska lämna. (Se punkt A 30.)
- d. Tystnadsplikt som specialisten måste iaktta. (Se punkt A 31.)

Utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften

12. Revisorn ska utvärdera om det arbete som specialisten utför tillgodoser revisorns syften, däribland följande: (Se punkt A 32.)

- a. Relevansen och rimligheten i specialistens iakttagelser och slutsatser samt deras förenlighet med övriga revisionsbevis (Se punkterna A 33–A 34.)
- b. Relevansen och rimligheten med hänsyn till omständigheterna i antaganden och metoder, om specialistens arbete innefattar användning av betydelsefulla antaganden och metoder (Se punkterna A 35–A 37.)
- c. Relevansen, fullständigheten och riktigheten i källdata, om specialistens arbete innefattar användning av källdata som är betydelsefulla för arbetet (Se punkterna A 38–A 39.)

13. Om revisorn fastställer att specialistens arbete inte tillgodoser revisorns syften, ska revisorn, (Se punkt A 40.)

- a. komma överens med specialisten om karaktären på och omfattningen av det ytterligare arbete som denna specialist ska utföra, eller
- b. utföra ytterligare granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna.

Hänvisning till specialisten i revisors rapport (revisionsberättelsen)

14. I en omodifierad revisors rapport ska revisorn inte hänvisa till det arbete som har utförts av en specialist, såvida detta inte krävs enligt lagar och andra författningar. Om en lag eller annan författning skulle kräva en sådan hänvisning, ska revisorn ange i revisors rapport att hänvisningen inte minskar hans eller hennes ansvar för revisionsuttalandet. (Se punkt A 41.)

15. Om revisorn i revisors rapport hänvisar till det arbete som har utförts av en specialist därför att en sådan hänvisning är relevant för förståelsen av en modifiering av revisionsuttalandet, ska revisorn ange i revisors rapport att en sådan hänvisning inte minskar hans eller hennes ansvar för uttalandet. (Se punkt A 42.)

ISA
ISQC
m.m.

Tillämpning och andra förtydliganden

Definition av en specialist i revisionsarbetet (se punkt 6 a)

A 1. Sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision kan bland annat innefatta sakkunskap om

- värdering av komplexa finansiella instrument, fastigheter, maskiner och andra tekniska anläggningar, smycken, konst, antikviteter, immateriella tillgångar, tillgångar som har förvärvat och skulder som har övertagits genom rörelseförvärv samt tillgångar för vilka det kan finnas ett nedskrivningsbehov,
- aktuariella beräkningar av skulder som är förknippade med försäkringsavtal eller anställdas förmånsplaner,
- uppskattning av olje- och gasreserver,
- värdering av miljöförpliktelser och saneringskostnader,
- tolkning av kontrakt, lagar och andra författningar, och
- analys av komplexa eller ovanliga frågor rörande efterlevnad av skatteregler.

A 2. I många fall är det enkelt att skilja mellan sakkunskap inom redovisning eller revision och sakkunskap inom ett annat område, även om detta innefattar ett särskilt redovisnings- eller revisionsområde. Exempel: En person med sakkunskap inom tillämpning av redovisningsmetoder för uppskjuten skatt är ofta lätt att skilja från en specialist på skattelagstiftning. Den förstnämnda är inte specialist i den mening som avses i denna ISA, eftersom sakkunskapen gäller redovisning, medan den sistnämnda är specialist i den mening som avses i denna ISA, eftersom sakkunskapen utgör juridisk sakkunskap. Det går att göra liknande distinktioner inom andra områden, t.ex. mellan sakkunskap om redovisningsmetoder för finansiella instrument och sakkunskap om komplexa modeller för värdering av finansiella instrument. I vissa fall, i synnerhet sådana som innefattar sakkunskap inom ett nytt specialområde inom redovisning eller revision, krävs professionell bedömning för att skilja mellan specialiserade områden inom redovisning och revision och sakkunskap inom andra områden. Tillämpliga yrkesregler och yrkesstandarder rörande utbildnings- och kompetenskrav för redovisningsekonomer och revisorer kan underlätta för revisorn att göra den bedömningen.⁴

A 3. Revisorn måste använda sitt omdöme när han eller hon överväger hur kraven i denna ISA påverkas av att en anlitad specialist kan vara antingen en enskild person eller en organisation. Exempel: Revisorn ska utvärdera en specialists kompetens, förmåga och objektivitet och specialisten är en organisation som han eller hon har anlitat tidigare, men revisorn har ingen tidigare erfarenhet av just den specialist som organisationen utsett för uppdraget i fråga. Förhållandet kan också vara det motsatta, att revisorn är insatt i en enskild specialists arbete, men inte den organisation som specialisten arbetar för. I bägge fallen kan dock både personens egenskaper och hur organisationen styrs (t.ex. vilka kvalitetskontrollsystem som organisationen har) vara relevanta för revisorns utvärdering.

Fastställa behovet av en specialist i revisionsarbetet (se punkt 7)

A 4. Revisorn kan behöva en specialist som bistår honom eller henne i en eller flera av följande delar av revisionsarbetet:

- Skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll.
- Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.
- Fastställa och genomföra övergripande åtgärder för att hantera bedömda risker på rapportnivån.
- Utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för att hantera bedömda risker på påståendenivån, däribland granskning av kontroller eller substansgranskning.
- Utvärdera om inhämtade revisionsbevis är tillräckliga och ändamålsenliga när revisorn bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna.

⁴ International Education Standard (IES) 8 *Competence Requirements for Audit Professionals*, kan t.ex. vara till hjälp.

A 5. Riskerna för väsentliga felaktigheter kan öka om t.ex. företagsledningen behöver sakkunskap inom ett annat område än redovisning för att kunna upprätta de finansiella rapporterna, därför att detta kan tyda på en viss komplexitet eller att ledningen inte har tillräckliga kunskaper inom specialområdet. Om företagsledningen vid upprättandet av de finansiella rapporterna inte har nödvändig sakkunskap, kan en specialist anlitad av företagsledningen användas för att hantera dessa risker. Relevanta kontroller, däribland kontroller som rör det arbete som eventuellt har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen, kan också minska riskerna för väsentliga felaktigheter.

A 6. Om upprättandet av de finansiella rapporterna innefattar användning av sakkunskap inom ett annat område än redovisning, har kanske revisorn, som är utbildad inom redovisning och revision, inte den nödvändiga sakkunskapen för att granska de finansiella rapporterna. Den ansvariga revisorn måste förvissa sig om att uppdragsteamet, samt eventuella specialister som inte ingår i uppdragsteamet, tillsammans har tillräcklig och ändamålsenlig kompetens och förmåga för att utföra revisionsuppdraget.⁵ Dessutom måste revisorn förvissa sig om karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de resurser som behövs för att utföra uppdraget.⁶ Revisorns beslut om huruvida han eller hon ska använda en specialist i revisionsarbetet, och i så fall när och i vilken omfattning, hjälper revisorn att uppfylla dessa krav. Efter hand som revisionen fortskrider, eller om omständigheterna förändras, kan revisorn behöva ändra tidigare beslut om att använda en specialist i revisionsarbetet.

A 7. En revisor som saknar sakkunskap inom ett annat relevant område än redovisning eller revision kan kanske ändå inhämta en tillräcklig förståelse av det området för att kunna utföra revisionen utan att anlita en specialist. Denna förståelse kan inhämtas genom t.ex.:

- Erfarenheter från revision av företag som kräver sådan sakkunskap vid upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utbildning eller yrkesmässig utveckling inom området i fråga. Detta kan innefatta formella kurser eller diskussioner med personer som har sakkunskap inom det relevanta området i syfte att öka revisorns egen förmåga att hantera frågor inom området. Sådana diskussioner skiljer sig från konsultation av en specialist i revisionsarbetet rörande särskilda omständigheter som revisorn påträffar under uppdraget, där specialisten får alla relevanta fakta för att kunna ge välinformerade råd i den särskilda frågan.⁷
- Diskussioner med revisorer som har utfört liknande uppdrag.

A 8. Men i andra fall kan revisorn besluta sig för att det är nödvändigt att, eller välja att, använda en specialist i revisionsarbetet för att få hjälp med att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Nedan följer några exempel på överväganden i samband med beslut om att använda en specialist i revisionsarbetet:

- Om företagsledningen har använt en specialist anlitad av företagsledningen vid upprättandet av de finansiella rapporterna (se punkt A 9).
- Frågans karaktär och betydelse, däribland dess komplexitet.
- Riskerna för väsentliga felaktigheter i den fråga som specialisten skulle användas för.
- Den karaktär som åtgärderna för att hantera identifierade risker väntas få, däribland revisorns kunskap om och erfarenheter av specialisters arbete i förhållande till sådana frågor, samt tillgången till alternativa källor för revisionsbevis.

⁵ ISA 220, punkt 14.

⁶ ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*, punkt 8 e.

⁷ ISA 220, punkt A 22.

A 9. Om företagsledningen har använt en specialist anlitad av företagsledningen vid upprättandet av de finansiella rapporterna, kan revisorns beslut om huruvida en specialist ska användas i revisionsarbetet också påverkas av följande faktorer:

- Karaktären på, omfattningen av och målen med det arbete som har utförts av den specialist som har anlitats av företagsledningen.
- Om den specialist som företagsledningen har anlitat är anställd av företaget, eller en uppdragstagare som företaget har anlitat för att leverera relevanta tjänster.
- I vilken utsträckning företagsledningen kan utöva kontroll eller inflytande över det arbete som den av företagsledningen anlitade specialisten har utfört.
- Kompetensen och förmågan hos den specialist som har anlitats av företagsledningen.
- Om specialisten som har anlitats av företagsledningen omfattas av standarder för hur arbetet tekniskt ska utföras eller andra yrkesmässiga krav eller branschkrav.
- Eventuella kontroller inom företaget över det arbete som den av företagsledningen anlitade specialisten har utfört.

ISA 500⁸ innehåller krav och vägledning rörande hur tillförlitligheten hos revisionsbevis påverkas av kompetensen, förmågan och objektiviteten hos specialister anlitade av företagsledningen.

Granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning (se punkt 8)

A 10. Granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning med hänsyn till kraven i punkterna 9–13 i denna ISA varierar beroende på omständigheterna. Följande faktorer kan t.ex. tyda på att det finns behov av andra eller mer omfattande åtgärder än vad som annars skulle vara fallet:

- Det arbete som specialisten i revisionsarbetet utför rör en betydelsefull fråga som innefattar subjektiva och komplexa bedömningar.
- Revisorn har inte tidigare använt arbete som specialisten har utfört och har inte någon kännedom sedan tidigare om specialistens kompetens, förmåga och objektivitet.
- Specialist utför åtgärder som rör revisionen snarare än att anlitas som konsult för att ge råd i en enskild fråga.
- Specialist är en extern specialist anlitad av revisorn och omfattas därför inte av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.

Riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll i revisorns företag (se punkt 8 e)

A 11. En intern specialist i revisionsarbetet kan vara en delägare eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i revisorns företag och därför omfattas av det företags riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll enligt ISQC 1⁹ eller minst lika höga¹⁰ nationella krav. En intern specialist kan också vara en delägare eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i ett nätverksföretag som kan ha samma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll som revisorns företag.

A 12. En extern specialist i revisionsarbetet ingår inte i uppdragsteamet och omfattas inte av riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll enligt ISQC 1.¹¹ I vissa jurisdiktioner kan det dock finnas krav enligt lag eller annan författning på att en extern specialist ska behandlas som en medlem i uppdragsteamet, och specialisten kan därför omfattas av relevanta yrkesetiska krav, däribland krav rörande oberoende, och andra yrkesmässiga krav enligt den lagen eller författningen.

⁸ ISA 500, punkt 8.

⁹ ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster*, punkt 12 f.

¹⁰ ISA 220, punkt 2.

¹¹ ISQC 1, punkt 12 f.

A 13. Uppdragsteamet har rätt att förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, såvida inte information som företaget eller andra parter lämnar tyder på något annat.¹² I vilken omfattning uppdragsteamet kan förlita sig på kvalitetskontrollsystemet beror på omständigheterna och kan påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns åtgärder avseende t.ex.:

- Kompetens och förmåga, genom rekrytering och utbildningsprogram.
- Objektivitet. Interna specialister i revisionsarbetet omfattas av relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som gäller oberoende.
- Revisorns utvärdering av om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften. Exempel: Revisionsföretagets utbildningsprogram kan ge de interna specialisterna en ändamålsenlig förståelse av det inbördes sambandet mellan deras sakkunskap och revisionsprocessen. Att förlita sig på sådan utbildning och annan praxis i företaget, t.ex. interna regler som anger omfattningen av det arbete som utförs av interna specialister i revisionsarbetet, kan påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns åtgärder när det gäller att utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften.
- Att krav i lagar och andra författningar följs, genom övervakningsprocesser.
- Avtal med specialisten.

Förlitan på kvalitetskontrollsystemet minskar inte revisorns ansvar för att uppfylla kraven i denna ISA.

Specialistens kompetens, förmåga och objektivitet (se punkt 9)

A 14. En specialists kompetens, förmåga och objektivitet är faktorer som markant påverkar om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften. Kompetens avser karaktären på och nivån på specialistens sakkunskap. Förmåga avser hur specialisten utnyttjar den kompetensen med hänsyn till uppdragets omständigheter. Faktorer som påverkar förmågan kan t.ex. innefatta geografisk placering och tillgången på tid och resurser. Objektivitet avser de möjliga effekter som bristande objektivitet, intressekonflikter eller andras inflytande kan ha på specialistens professionella eller affärsmässiga bedömning.

A 15. Information rörande en specialists kompetens, förmåga och objektivitet kan komma från olika källor, t.ex.

- personlig erfarenhet av arbete som specialisten har utfört tidigare,
- diskussioner med specialisten i fråga,
- diskussioner med andra revisorer eller andra som är insatta i specialistens arbete,
- kunskaper om specialistens kvalifikationer, medlemskap i en yrkesorganisation eller branschorgan, auktorisation eller andra former av externt erkännande,
- publicerade artiklar eller böcker som specialisten har skrivit, och
- riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll i revisorns företag (se punkterna A 11–A 13).

A 16. Frågor som rör utvärdering av specialistens kompetens, förmåga och objektivitet innefattar om specialistens arbete omfattas av standarder för hur arbetet tekniskt ska utföras eller andra yrkesmässiga krav eller branschkrav, t.ex. yrkesetiska standarder eller andra krav för medlemskap i en yrkesorganisation eller branschsammanlutning, auktorisationsstandarder från ett auktorisationsorgan eller krav som fastställs i lag eller annan författning.

A 17. Exempel på andra frågor som kan vara relevanta:

- Vilken relevans specialistens kompetens har för den fråga som hans eller hennes arbete kommer att användas för, däribland eventuella specialiteter inom specialistens område. Exempel: En viss aktuarie kan vara specialiserad inom egendoms- och olycksfallsförsäkring men ha begränsad sakkunskap när det gäller pensionsberäkningar.

¹² ISA 220, punkt 4.

- Specialistens kompetens i förhållande till relevanta redovisnings- och revisionskrav, t.ex. kunskap om antaganden och metoder, vilket i tillämpliga fall innefattar modeller, som är förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Om oväntade händelser, ändrade förhållanden eller revisionsbevis som har inhämtats som resultat av granskningsåtgärder tyder på att det kan bli nödvändigt att ompröva den ursprungliga utvärderingen av specialistens kompetens, förmåga och objektivitet efter hand som revisionen fortskrider.

A 18. Många olika omständigheter kan hota objektiviteten, t.ex. egenintressehot, partsställningshot, vänskapshot, självgranskningshot och skrämselhot. Sådana hot kan hanteras genom att eliminera de omständigheter som skapar hoten, eller genom att vidta motåtgärder för att minska hoten till en godtagbar nivå. Det kan också finnas särskilda motåtgärder för revisionsuppdraget.

A 19. Utvärderingen av huruvida ett hot mot objektiviteten är på en godtagbar nivå kan bero på specialistens roll och vilken betydelse hans eller hennes arbete har för revisionen. I vissa fall kanske det inte är möjligt att eliminera omständigheterna som skapar hoten eller tillämpa motåtgärder för att minska hoten till en godtagbar nivå, t.ex. om en föreslagen specialist är en person som spelat en betydande roll vid upprättandet av den information som granskas, dvs. om den specialist som revisorn överväger att använda i revisionsarbetet är en specialist som företagsledningen har anlitat.

- A 20.** Vid utvärderingen av en extern specialists objektivitet kan det vara relevant att
- a. fråga företaget om kända intressen eller relationer som företaget har med den externa specialisten som kan påverka hans eller hennes objektivitet, och
 - b. diskutera eventuella lämpliga motåtgärder med specialisten, däribland yrkesmässiga krav som gäller för honom eller henne, och utvärdera om motåtgärderna är tillräckliga för att minska hoten till en godtagbar nivå. Intressen och relationer som det kan vara relevant att diskutera med specialisten är bland andra
 - ekonomiska intressen,
 - affärsmässiga och personliga relationer, och
 - att specialisten, eller organisationen i det fall en extern specialist är en organisation, tillhandahåller andra tjänster.

I vissa fall kan det också vara ändamålsenligt för revisorn att inhämta ett skriftligt uttalande från den externa specialisten om eventuella intressen i eller relationer med företaget som specialisten känner till.

Skaffa sig förståelse av specialistens specialområde (se punkt 10)

A 21. Revisorn kan inhämta förståelse av specialistens specialområde på de sätt som beskrivs i punkt A 7 eller genom diskussioner med specialisten.

A 22. Nedan följer några exempel på aspekter av specialistens område som kan vara relevanta för revisorns förståelse:

- Om specialistens område rymmer specialiteter som är relevanta för revisionen (se punkt A 17).
- Om några yrkesmässiga eller andra standarder och krav i lagar eller andra författningar är tillämpliga.
- Vilka antaganden och metoder, vilket i tillämpliga fall innefattar modeller, som används av specialisten och om de är allmänt vedertagna inom specialistens område och lämpliga för syftena med finansiell rapportering.
- Karaktären på de interna eller externa uppgifter eller den information som specialisten använder.

Avtal med specialisten (se punkt 11)

A 23. Karaktären på, omfattningen av och målen med specialistens arbete kan variera avsevärt beroende på omständigheterna, liksom revisorns och specialistens respektive roller och ansvar samt karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av kommunikation mellan revisorn och specialisten. Det krävs därför att revisorn och specialisten kommer överens om dessa frågor, vare sig specialisten är en extern eller intern specialist.

A 24. De frågor som räknas upp i punkt 8 kan påverka detaljnivån i avtalet mellan revisorn och specialisten och hur formellt avtalet bör vara, innefattande om det är lämpligt att avtalet är skriftligt. Nedan följer några faktorer som kan tyda på att det behövs ett mer detaljerat avtal än vad som annars skulle vara fallet eller att avtalet bör vara skriftligt:

- Specialistens kommer att ha tillgång till känslig eller konfidentiell företagsinformation.
- Revisorns och specialistens respektive roller och ansvar skiljer sig från vad man normalt förväntar sig.
- Flera jurisdiktioners lagar eller andra författningar är tillämpliga.
- Den fråga som specialistens arbete avser är ytterst komplex.
- Revisorn har inte tidigare använt arbete som har utförts av specialisten.
- Ju mer omfattande specialistens arbete är och vilken betydelse det har för revisionen.

A 25. Avtalet mellan revisorn och en extern specialist har ofta formen av ett uppdragsbrev. I bilagan finns en lista över frågor som revisorn kan överväga att ta med i ett sådant uppdragsbrev eller i någon annan form av avtal med en extern specialist.

A 26. Om det inte finns något skriftligt avtal mellan revisorn och specialisten, kan bevis på avtalet ingå i t.ex.:

- Planeringsdokumentation eller tillhörande arbetspapper, t.ex. granskningsprogrammet.
- Riktlinjer och rutiner för revisionsföretaget. Om det rör sig om en intern specialist, kan de etablerade riktlinjer och rutiner som specialisten omfattas av innefatta särskilda riktlinjer och rutiner för specialistens arbete. Omfattningen av dokumentation i revisorns arbetspapper beror på sådana riktlinjers och rutiners karaktär. Det behövs kanske inte någon dokumentation i revisorns arbetspapper om revisionsföretaget har detaljerade interna regler som täcker under vilka omständigheter som en sådan specialists arbete används.

Arbetets karaktär, omfattning och mål (se punkt 11 a)

A 27. Det kan ofta vara relevant när man träffar avtal om karaktären på, omfattningen av och målen med specialistens arbete att även ta med en diskussion om eventuella standarder rörande hur arbetet ska utföras som kan vara relevanta eller andra yrkesmässiga krav eller branschkrav som specialisten ska följa.

Respektive roller och ansvar (se punkt 11 b)

A 28. Avtalet om revisorns och specialistens respektive roller och ansvar kan innefatta

- om revisorn eller specialisten ska utföra detaljtester på källdata,
- medgivande för revisorn att diskutera specialistens iakttagelser eller slutsatser med företaget och andra och att ta med detaljer i specialistens iakttagelser eller slutsatser i grunden för en revisors rapport med ett modifierat uttalande, om så behövs, (se punkt A 42) och
- en eventuell överenskommelse om att informera specialisten om revisorns slutsatser rörande specialistens arbete.

Arbetspapper

A 29. Ett avtal om revisorns och specialistens respektive roller och ansvar kan också innefatta en överenskommelse om tillgång till och arkivering av varandras arbetspapper. Om specialisten är medlem av uppdragsteamet, ingår hans eller hennes arbetspapper i

ISA
ISQC
m.m.

revisionsdokumentationen. Om det inte finns någon överenskommelse om motsatsen, är externa specialisters arbetspapper deras egna, och de ingår då inte i dokumentationen av revisionen.

Kommunikation (se punkt 11 c)

A 30. Effektiv tvåvägskommunikation gör det lättare att på lämpligt sätt integrera karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av specialistens åtgärder med det övriga revisionsarbetet och att anpassa specialistens mål på ett ändamålsenligt sätt under revisionens gång. Exempel: Om specialistens arbete har samband med revisorns slutsatser rörande en betydande risk, kan det vara lämpligt med både en formell skriftlig rapport när specialistens arbete är slutfört och muntliga rapporter under arbetets gång. Identifiering av särskilda delägare eller särskild personal som ska hålla kontakt med specialisten, och rutiner för kommunikation mellan specialisten och företaget, underlättar effektiv kommunikation utan onödigt dröjsmål, i synnerhet vid större uppdrag.

Tystnadsplikt (se punkt 11 d)

A 31. De bestämmelser rörande tystnadsplikt i relevanta yrkesetiska krav som gäller för revisorn måste även gälla för specialisten. Ytterligare krav kan finnas i lagar eller andra författningar. Företaget kan också ha begärt att revisorn träffar avtal om särskilda bestämmelser rörande tystnadsplikt med externa specialister.

Utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften (se punkt 12)

A 32. Revisorns utvärdering av specialistens kompetens, förmåga och objektivitet, revisorns kännedom om specialistens specialområde samt karaktären på det arbete som utförs av specialisten påverkar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärder för att utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften.

Specialistens iakttagelser och slutsatser (se punkt 12 a)

A 33. Särskilda åtgärder för att utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften kan innefatta

- förfrågningar till specialisten,
- genomgång av specialistens arbetspapper och rapporter,
- bestyrkande åtgärder, t.ex.
 - observera specialistens arbete,
 - undersöka publicerade uppgifter, t.ex. statistiska rapporter från ansedda och auktoritativa källor,
 - bekräfta relevanta förhållanden med externa parter,
 - utföra detaljerad analytisk granskning, och
 - upprepa beräkningar,
- diskussioner med en annan specialist med relevant sakkunskap, t.ex. när specialistens iakttagelser eller slutsatser inte är förenliga med andra revisionsbevis, och
- diskussioner om specialistens rapport med företagsledningen.

A 34. Relevanta faktorer vid en utvärdering av relevansen och rimligheten i specialistens iakttagelser eller slutsatser, i rapportform eller annan form, kan bland annat innefatta om de

- presenterats på ett sätt som är förenligt med eventuella standarder som gäller för specialistens yrke eller bransch,
- uttryckts tydligt och med hänvisning till de mål som har överenskommit med revisorn, omfattningen av det utförda arbetet och tillämpade standarder,
- bygger på rätt räkenskapsperiod och tar hänsyn till efterföljande händelser, i tillämpliga fall,
- omfattas av någon reservation, begränsning eller restriktion när det gäller användningen och, i så fall, vad detta innebär för revisorn, och
- bygger på tillbörlig hänsyn till fel eller avvikelser som specialisten påträffat.

Antaganden, metoder och källdata

Antaganden och metoder (se punkt 12 b)

A 35. Om specialistens arbete är att utvärdera underliggande antaganden och metoder, vilket i tillämpliga fall innefattar modeller, som har använts av företagsledningen för att utarbeta en uppskattning i redovisningen, inriktas revisorns åtgärder sannolikt i första hand på att utvärdera om specialisten har granskat antagandena och metoderna på ett tillfredsställande sätt. Om specialistens arbete är att utarbeta revisorns punktskattning eller revisorns intervall för jämförelse med företagsledningens punktskattning, kan revisorns åtgärder i första hand inriktas på att utvärdera de antaganden och metoder, vilket i tillämpliga fall innefattar modeller, som specialisten har använt.

A 36. ISA 540¹³ diskuterar de antaganden och metoder som används av företagsledningen för att göra uppskattningar i redovisningen, däribland användningen i vissa fall av ytterst specialiserade modeller som har utvecklats av företaget. Även om den diskussionen avser revisorns inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande företagsledningens antaganden och metoder, kan den också användas av revisorn för att utvärdera specialistens antaganden och metoder.

A 37. Om specialistens arbete innefattar användning av betydelsefulla antaganden och metoder, kan följande faktorer vara relevanta för revisorns utvärdering av dessa antaganden och metoder:

- Om de är allmänt vedertagna inom specialistens område.
- Om de följer kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Om de är beroende av att specialiserade modeller används.
- Om de överensstämmer med dem som har använts av företagsledningen och, om de inte gör det, varför och effekterna av avvikelserna.

Källdata som specialisten använder (se punkt 12 c)

A 38. Om det arbete som utförs av en specialist innefattar användning av källdata som har betydelse för hans eller hennes arbete, kan åtgärder av följande typ användas för att granska dessa data:

- Verifiera dessa datas ursprung, vari ingår att skaffa sig en förståelse av, och i tillämpliga fall granska, intern kontroll över dessa data och, där så är relevant, överföringen till specialisten.
- Granska att dessa data är kompletta och inbördes förenliga.

A 39. I många fall kan revisorn granska källdata. Men i andra fall, när de källdata som används av en specialist är ytterst tekniska med hänsyn till specialistens område, kan specialisten granska källdata. Om specialisten har granskat källdata, kan det vara lämpligt att revisorn gör förfrågan hos specialisten, eller övervakar eller går igenom specialistens granskning, för att utvärdera dessa datas relevans, fullständighet och riktighet.

Arbete som inte tillgodoser revisorns syften (se punkt 13)

A 40. Om revisorn drar slutsatsen att specialistens arbete inte tillgodoser revisorns syften och revisorn inte kan lösa frågan genom de ytterligare granskningsåtgärder som krävs enligt punkt 13, vilka kan innefatta att både specialisten och revisorn utför ytterligare arbete eller att en annan specialist anställs eller anlitas, kan det bli nödvändigt att lämna ett modifierat uttalande i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad), eftersom revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.¹⁴

ISA
ISQC
m.m.

¹³ ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar, punkterna 8, 13 och 15.*

¹⁴ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor (omarbetad), punkt 6 b.*

Hänvisning till specialisten i revisors rapport (revisionsberättelsen) (se punkterna 14–15)

A 41. I vissa fall kan en lag eller annan författning kräva en hänvisning till det arbete som har utförts av en specialist, t.ex. inom den offentliga sektorn för transparensens skull.

A 42. Under vissa omständigheter kan det vara lämpligt att hänvisa till specialisten i en revisors rapport som innehåller ett modifierat uttalande för att förklara modifieringens karaktär. I sådana fall kan revisorn behöva specialistens tillåtelse innan han eller hon gör en sådan hänvisning.

Bilaga Överväganden vid avtal mellan revisorn och en extern specialist (se punkt A 25)

I denna bilaga finns en förteckning över frågor som revisorn kan överväga att ta med i ett avtal med en extern specialist. Förteckningen är ett exempel och inte uttömmande samt är endast avsedd att fungera som vägledning i samband med de överväganden som beskrivs i denna ISA. Om särskilda frågor ska tas med i avtalet beror på omständigheterna för uppdraget. Listan kan också vara till hjälp när det gäller att överväga vilka frågor som ska tas med i ett avtal med en intern specialist.

Karaktären på, omfattningen av och målen med den externa specialistens arbete

- Karaktären på och omfattningen av de åtgärder som ska utföras av den externa specialisten.
- Målen med det arbete som den externa specialisten ska utföra mot bakgrund av överväganden om väsentlighet och risk när det gäller det förhållande som den externa specialistens arbete avser och, om så är relevant, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Eventuella standarder för hur arbetet tekniskt ska utföras som kan vara relevanta eller andra yrkesmässiga krav eller branschkrav som den externa specialisten ska följa.
- De antaganden och metoder, vilket i tillämpliga fall innefattar modeller, som den externa specialisten ska använda och deras auktoritet.
- Giltighetsdatumet för, eller i tillämpliga fall granskningsperioden för, det sakförhållande som den externa specialistens arbete avser och krav rörande efterföljande händelser.

Revisorns och specialistens respektive roller och ansvar

- Relevanta revisions- och redovisningsstandarder samt relevanta krav i lagar eller andra författningar.
- Den externa specialistens medgivande till revisorns planerade användning av specialistens rapport, däribland eventuella hänvisningar till den eller upplysningar om den, i kommunikation med andra, t.ex. hänvisningar till den i en revisors rapport i grunden för ett modifierat uttalande, om så behövs, eller upplysningar om den till företagsledningen eller ett revisionsutskott.
- Karaktären på och omfattningen av revisorns genomgång av den externa specialistens arbete.
- Om revisorn eller den externa specialisten ska granska källdata.
- Den externa specialistens tillgång till företagets handlingar, filer, personal och specialister anlitade av företaget.
- Rutiner för kommunikationen mellan den externa specialisten och företaget.
- Revisorns och den externa specialisten tillgång till varandras arbetspapper.
- Ägande och kontroll när det gäller arbetspapper under och efter uppdraget, däribland eventuella krav på arkivering.
- Den externa specialistens ansvar för att utföra arbete med vederbörlig skicklighet och noggrannhet.
- Den externa specialistens kompetens och förmåga att utföra arbetet.
- Förväntningen att den externa specialisten ska använda all kunskap som är av betydelse för revisionen och, i annat fall, informera revisorn.

- Eventuell begränsning i fråga om specialistens anknytning till revisors rapport.
- Eventuell överenskommelse om att revisorn ska informera specialisten om sina slutsatser rörande specialistens arbete.

Kommunikation och rapportering

- Metoder för och frekvens av kommunikation, däribland
 - hur den externa specialistens iakttagelser eller slutsatser ska rapporteras (t.ex. skriftlig rapport, muntlig rapport, fortlöpande information till uppdragsteamet), och
 - identifiering av särskilda personer inom uppdragsteamet som ska hålla kontakt med den externa specialisten.
- När den externa specialisten ska slutföra arbetet och rapportera iakttagelser eller slutsatser till revisorn.
- Den externa specialistens ansvar för att genast meddela eventuella förseningar i slutförandet av arbetet och eventuella reservationer kring eller begränsningar i specialistens iakttagelser eller slutsatser.
- Den externa specialistens ansvar för att genast informera om exempel på att företaget begränsar specialistens tillgång till handlingar, filer, personal eller specialister anlitade av företaget.
- Den externa specialistens ansvar för att informera revisorn om allt som specialisten tror kan vara relevant för revisionen, däribland eventuella förändringar i omständigheter som tidigare kommunicerats.
- Den externa specialistens ansvar för att informera om omständigheter som kan utgöra hot mot specialistens objektivitet samt eventuella motåtgärder som kan eliminera eller minska sådana hot till en godtagbar nivå.

ISA
ISQC
m.m.

Tystnadsplikt

- Behovet av att specialisten iakttar krav på tystnadsplikt, däribland
 - bestämmelserna om tystnadsplikt i relevanta yrkesetiska krav som gäller för revisorn,
 - eventuella ytterligare krav som kan finnas i lagar eller andra författningar, och
 - eventuella särskilda bestämmelser om tystnadsplikt från företaget sida.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	604
Denna standards tillämpningsområde	604
Ikraftträdande	605
Mål	605
Definitioner	605
Krav	606
Bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna	606
Typ av uttalande	607
Revisors rapport	608
Kompletterande information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna (se punkterna A 78–A 84)	614
Tillämpning och andra förtydliganden	614
Kvalitativa aspekter på företagets redovisningssätt (se punkt 12)	614
Korrekta upplysningar om redovisningsprinciper i de finansiella rapporterna (se punkt 13 a)	615
Information som presenteras i de finansiella rapporterna är relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig (se punkt 13 d)	615
Upplysningar om vilken effekt väsentliga transaktioner och händelser fått på den information som förmedlas i de finansiella rapporterna (se punkt 13 e)	615
Utvärdera huruvida de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild (se punkt 14)	616
Beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (se punkt 15)	616
Uttalandets form	617
Revisors rapport (se punkt 20)	617
Kompletterande information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna (se punkterna 53–54)	628
Bilaga Exempel på oberoende revisors rapport avseende finansiella rapporter (se punkt A 19)	628

International Standard on Auditing (ISA) 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna. Den behandlar också formen för och innehållet i den revisors rapport som lämnas till följd av en revision av finansiella rapporter.

2. ISA 701¹ behandlar revisorns ansvar för kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport. ISA 705 (omarbetad)² och ISA 706 (omarbetad)³ behandlar hur formen för och innehållet i revisors rapport påverkas när revisorn lämnar ett modifierat uttalande eller tar med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport. Andra ISA innehåller också rapporteringskrav som är tillämpliga när en revisors rapport lämnas.

3. Denna ISA gäller för en revision av fullständiga generella finansiella rapporter och är skriven mot denna bakgrund. ISA 800 (omarbetad)⁴ behandlar särskilda överväganden när finansiella rapporter upprättas enligt ett ramverk för särskilt syfte. ISA 805 (omarbetad)⁵ behandlar särskilda överväganden som är relevanta för en revision av en enskild finansiell rapport eller av en särskild del, ett särskilt konto eller en särskild post i en finansiell rapport. Denna ISA gäller också revisioner där ISA 800 (omarbetad) eller ISA 805 (omarbetad) är tillämpliga.

ISA
ISQC
m.m.

4. Kraven i denna ISA har som syfte att hantera en lämplig balans mellan behovet av konsekvens och jämförbarhet i revisors rapporter globalt och behovet av att öka värdet i revisors rapporter genom att göra den information som lämnas i revisors rapport mer relevant för användare. Denna ISA främjar konsekvens i revisors rapport men bekräftar behovet av flexibilitet för att inrymma vissa särskilda omständigheter i enskilda jurisdiktioner. När revisionen har utförts enligt ISA, gynnas trovärdigheten på den globala marknaden av enhetlighet i revisors rapport genom att det blir enklare att identifiera revisioner som har utförts enligt globalt erkända standarder. Det bidrar också till att främja användarens förståelse och till att identifiera ovanliga omständigheter när sådana förekommer.

Ikraftträdande

5. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

6. Revisorns mål är att
- bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna grundad på en utvärdering av de slutsatser som har dragits av de inhämtade revisionsbevisen, och
 - tydligt uttrycka denna uppfattning i en skriftlig rapport.

Definitioner

7. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:
- Generella finansiella rapporter* – finansiella rapporter upprättade enligt ett generellt ramverk.
 - Generellt ramverk* – ett ramverk för finansiell rapportering avsett att tillgodose de gemensamma behoven av finansiell information hos många olika användare. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrt ramverk.

Termen "ramverk avsett att ge en rättvisande bild" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs och som

¹ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor.*

² ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

³ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁴ ISA 800 *Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte* (omarbetad).

⁵ ISA 805 *Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport* (omarbetad).

ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter

- i. uttryckligen eller underförstått bekräftar att företagsledningen, för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna, kan behöva lämna upplysningar utöver dem som särskilt krävs i ramverket, eller
- ii. uttryckligen bekräftar att företagsledningen kan behöva avvika från ett krav i ramverket för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. Sådana avvikelser väntas bara vara nödvändiga i ytterst sällsynta fall.

Termen "regelstyrt ramverk" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs men inte innehåller punkterna i och ii ovan.⁶

- c. *Omodifierat uttalande* – revisorns uttalande när han eller hon drar slutsatsen att de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.⁷

8. Med "finansiella rapporter" avses i denna ISA "fullständiga, generella finansiella rapporter".⁸ Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer de finansiella rapporternas utformning, struktur och innehåll samt vad som utgör fullständiga finansiella rapporter.

9. Med "International Financial Reporting Standards" avses i denna ISA International Financial Reporting Standards (IFRS) utfärdade av International Accounting Standards Board och med "International Public Sector Accounting Standards" avses International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) utfärdade av International Public Sector Accounting Standards Board.

Krav

Bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna

10. Revisorn ska bilda sig en uppfattning om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.^{9 10}

11. För att bilda sig denna uppfattning ska revisorn komma fram till en slutsats om huruvida han eller hon har uppnått rimlig säkerhet i frågan om huruvida de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Denna slutsats ska beakta

- a. revisorns slutsats, enligt ISA 330, om huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats,¹¹
- b. revisorns slutsats, enligt ISA 450, om huruvida icke rättade felaktigheter är väsentliga, var för sig eller tillsammans,¹² och
- c. de utvärderingar som krävs enligt punkterna 12–15.

12. Revisorn ska utvärdera om de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna utvärdering ska innefatta övervägande av de kvalitativa aspekterna på företagets redovisningssätt, däribland tecken på bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar. (Se punkterna A 1–A 3.)

⁶ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 13 a.

⁷ Punkterna 25–26 behandlar de formuleringar som används för att lämna uttalandet när det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild respektive ett regelstyrt ramverk.

⁸ ISA 200, punkt 13 (f), anger innehållet i finansiella rapporter.

⁹ ISA 200, punkt 11.

¹⁰ Punkterna 25–26 behandlar de formuleringar som används för att lämna uttalandet när det gäller ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild respektive ett regelstyrt ramverk.

¹¹ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*, punkt 26.

¹² ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*, punkt 11.

13. I synnerhet ska revisorn, med hänsyn till kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, utvärdera om

- a. de finansiella rapporterna på ett riktigt sätt upplyser om de betydelsefulla redovisningsprinciper som valts och tillämpats. När revisorn gör denna utvärdering ska han eller hon överväga redovisningsprincipernas relevans för företaget och huruvida de har presenterats på ett begripligt sätt, (se punkt A 4)
- b. de valda och tillämpade redovisningsprinciperna är förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt om de är ändamålsenliga,
- c. företagsledningens uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga,
- d. den information som presenteras i de finansiella rapporterna är relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig. När revisorn gör denna utvärdering ska han eller hon överväga huruvida:
 - Den information ska tas med har tagits med, och huruvida denna information är rätt klassificerad, sammanslagen eller uppdelad samt rubricerad.
 - Den övergripande presentationen av de finansiella rapporterna har underminrats av inkludering av information som inte är relevant eller som förhindrar en riktig förståelse av de frågor om vilka upplysning lämnas. (Se punkt A 5.)
- e. de finansiella rapporterna ger tillräckliga upplysningar för att göra det möjligt för de avsedda användarna att förstå vilka effekter väsentliga transaktioner och händelser fått på den information som förmedlas i de finansiella rapporterna, och (se punkt A 6)
- f. lämplig terminologi används i de finansiella rapporterna, vilket inbegriper titeln på varje finansiell rapport.

14. När de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, ska den utvärdering som krävs enligt punkterna 12–13 också innefatta huruvida de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild. Revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild ska innefatta övervägande av (se punkterna A 7–A 9)

- a. de finansiella rapporternas övergripande presentation, struktur och innehåll, och
- b. om de finansiella rapporterna återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som gör att en rättvisande bild erhålls.

15. Revisorn ska utvärdera om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt hänvisar till eller beskriver det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (Se punkterna A 10–A 15.)

Typ av uttalande

16. Revisorn ska lämna ett omodifierat uttalande när han eller hon drar slutsatsen att de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

17. Om revisorn

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

ska revisorn modifiera sitt uttalande i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad).

18. Om finansiella rapporter som har upprättats enligt kraven i ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild inte ger en rättvisande bild, ska revisorn diskutera frågan med företagsledningen och, beroende på kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur frågan löses, avgöra om det är nödvändigt att modifiera uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705 (omarbetad). (Se punkt A 16.)

19. När de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk, behöver revisorn inte utvärdera om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild. Men om revisorn, i ytterst sällsynta fall, drar slutsatsen att sådana finansiella rapporter är vilseledande, ska han eller hon diskutera frågan med företagsledningen och, beroende på hur den löses, avgöra om och hur den ska kommuniceras i revisors rapport. (Se punkt A 17.)

Revisors rapport

20. Revisors rapport ska vara skriftlig. (Se punkterna A 18–A 19.)

Revisors rapport för revisioner som utförs enligt International Standards on Auditing

Titel

21. Revisors rapport ska ha en titel som tydligt visar att den lämnas av en oberoende revisor. (Se punkt A 20.)

Mottagare

22. Revisors rapport ska ställas till de mottagare som framgår av omständigheterna i uppdragsförhållandet. (Se punkt A 21.)

Revisorns uttalande

23. Det första avsnittet i revisors rapport ska innehålla revisors uttalande och ska ha rubriken "Uttalande".

24. Avsnittet "Uttalande" i revisors rapport ska också

- identifiera det företag vars finansiella rapporter har reviderats,
- ange att de finansiella rapporterna har reviderats,
- identifiera titeln på varje rapport som tillsammans utgör de finansiella rapporterna,
- hänvisa till noterna, däribland sammanfattningen av betydelsefulla redovisningsprinciper, och
- precisera det datum för eller den period som täcks av varje finansiell rapport som ingår i de finansiella rapporterna. (Se punkterna A 22–A 23.)

25. När revisorn lämnar ett omodifierat uttalande om finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, ska han eller hon, såvida inte annat krävs enligt lag eller annan författning, i uttalandet använda en av följande formuleringar, som betraktas som likvärdiga:

- Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av [...] enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering], eller
- Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en sann och rättvisande bild av [...] enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]. (Se punkterna A 24–A 31.)

26. När revisorn lämnar ett omodifierat om finansiella rapporter som har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk, ska uttalandet vara att de bifogade finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]. (Se punkterna A 26–A 31.)

27. Om hänvisningen till det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i revisorns uttalande inte är till IFRS utfärdade av International Accounting Standards Board eller IPSAS utfärdade av International Public Sector Accounting Standards Board, ska uttalandet ange ramverkets ursprungsjurisdiktion.

Grund för uttalande

28. Revisors rapport ska innehålla ett avsnitt direkt efter avsnittet "Uttalande" med rubriken "Grund för uttalande", som (se punkt A 32)

- a. anger att revisionen utfördes enligt International Standards on Auditing, (se punkt A 33)
- b. hänvisar till avsnittet i revisors rapport som beskriver revisorns ansvar enligt ISA,
- c. innehåller en utsaga att revisorn är oberoende i förhållande till företaget enligt de relevanta yrkesetiska krav som avser revisionen och i övrigt har fullgjort sitt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Utsagan ska identifiera ursprungsjurisdiktion för de relevanta yrkesetiska kraven eller hänvisa till International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), och (se punkterna A 34–A 39)
- d. anger om revisorn anser att de revisionsbevis som han eller hon har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för revisorns uttalande.

ISA
ISQC
m.m.

Fortsatt drift

29. I tillämpliga fall ska revisorn rapportera enligt ISA 570 (omarbetad).¹³

Särskilt betydelsefulla områden

30. För revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för börsnoterade företag ska revisorn kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport enligt ISA 701.

31. När det annars finns krav i lagar eller andra författningar på att revisorn ska, eller revisorn beslutar att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden ska revisorn göra det enligt ISA 701. (Se punkterna A 40–A 42.)

Annan information

32. I tillämpliga fall ska revisorn rapportera enligt ISA 720 (omarbetad).¹⁴

Ansvar för de finansiella rapporterna

33. Revisors rapport ska innehålla ett avsnitt med rubriken "Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna". Revisors rapport ska använda den term som är tillämplig med hänsyn till det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga och behöver inte särskilt ange "företagsledningen". I vissa jurisdiktioner kan den tillämpliga hänvisningen vara till dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen). (Se punkt A 44.)

34. Detta avsnitt i revisors rapport ska beskriva företagsledningens ansvar för att: (Se punkterna A 45–A 48.)

- a. Upprätta de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer som nödvändig för att det ska gå att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.
- b. Bedöma företagets förmåga att fortsätta att bedriva verksamheten¹⁵ och om användningen av antagandet om fortsatt drift är lämpligt samt lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör den fortsatta driften. Beskrivningen av företagsledningens ansvar för denna bedömning ska innehålla information om när användningen av antagandet om fortsatt drift är tillämpligt. (Se punkt A 48.)

¹³ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad), punkterna 21–23.

¹⁴ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

¹⁵ ISA 570 (omarbetad), punkt 2.

35. Detta avsnitt i revisors rapport ska även identifiera dem som har ansvar för tillsynen över processen för finansiell rapportering, när de som är ansvariga för denna tillsyn inte är samma som de som har det ansvar som beskrivs i punkt 34 ovan. I det fallet ska rubriken i detta avsnitt också hänvisa till "De som har ansvar för företagets styrning" eller en term som är lämplig inom ramen för det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga. (Se punkt A 49.)

36. När de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, ska beskrivningen av ansvaret för de finansiella rapporterna i revisors rapport innehålla formuleringen "upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild" eller "upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild", enligt vad som är tillämpligt med hänsyn till omständigheterna.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

37. Revisors rapport ska innehålla ett avsnitt med rubriken "Revisors ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna".

38. Detta avsnitt i revisors rapport ska (se punkt A 50)

- a. ange att revisorns mål är att
 - i. uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
 - ii. lämna en revisors rapport som innehåller revisors uttalande. (Se punkt A 51.)
- b. ange att rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när en sådan finns, och
- c. ange att felaktigheter kan bero på oegentligheter eller misstag, och antingen
 - i. beskriva att de anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i dessa finansiella rapporter,¹⁶ eller
 - ii. innehålla en definition eller beskrivning enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (Se punkt A 53.)

39. Avsnittet "Revisors ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i revisors rapport ska också (se punkt A 50)

- a. ange att, som del av en revision enligt ISA, revisorn använder professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen, och
- b. beskriva en revision genom att ange att revisors ansvar är
 - i. att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag, att utforma och utföra granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämta revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för revisors uttalande. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
 - ii. att skaffa en förståelse av den del av företagets interna kontroll som har betydelse för revisionen för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. I de fall då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna ska han eller hon inte ta med formuleringen om att revisorn inte beaktar intern kontroll i syfte att lämna ett uttalande om den interna kontrollens effektivitet i företaget.

¹⁶ ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkt 2.

- iii. att utvärdera lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- iv. att dra en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om hurvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste han eller hon i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Revisorns slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett företag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- v. när de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, att utvärdera den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i de finansiella rapporterna, däribland upplysningar, och om de finansiella rapporterna återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- c. När ISA 600¹⁷ är tillämplig, ytterligare beskriva revisorns ansvar i ett koncernrevisionsuppdrag genom att ange att
 - i. revisorns ansvar är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att lämna ett uttalande avseende koncernredovisningen,
 - ii. revisorn är ansvarig för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen, och
 - iii. revisorn är ensamt ansvarig för sitt uttalande.

ISA
ISQC
m.m.

40. Avsnittet "Revisors ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i revisors rapport ska också (se punkt A 50)

- a. ange att revisorn kommunicerar med dem som har ansvar för företagets styrning avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt, och betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som revisorn identifierar under revisionen,
- b. för revisioner av finansiella rapporter för noterade företag, ange att revisorn gör en utsaga till styrelsen om att han eller hon har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende och med dem kommunicerar alla relationer och andra frågor som rimligen kan tänkas påverka revisorns oberoende samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits, och
- c. för revisioner av finansiella rapporter för noterade företag och andra företag för vilka särskilt betydelsefulla områden kommuniceras enligt ISA 701, ange att, utifrån de frågor som kommunicerats med styrelsen, revisorn fastställer de frågor som var av störst betydelse vid revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden och därför är särskilt betydelsefulla områden. Revisorn beskriver dessa frågor i revisors rapport såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar offentlig upplysning om frågan eller när, i ytterst sällsynta fall, revisorn bedömer att en fråga inte ska kommuniceras i revisors rapport på grund av att de negativa konsekvenserna av att göra det rimligen skulle väntas bli större än fördelarna för allmänintresset av denna kommunikation. (Se punkt A 53.)

Placering av beskrivning av revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

41. Beskrivningen av revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna som krävs enligt punkterna 39–40 ska ingå (se punkt A 54)

- a. i texten i revisors rapport,

¹⁷ ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

- b. i en bilaga till revisors rapport, i vilket fall rapporten ska innehålla en hänvisning till bilagans placering, eller (se punkterna A 55–A 57)
- c. genom en särskild hänvisning i revisors rapport till en sådan beskrivning på en webbplats för en tillämplig myndighet, där lagar, andra författningar eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter att revisorn gör detta. (Se punkterna A 54, A 56–A 57.)

42. När revisorn hänvisar till en beskrivning av revisorns ansvar på en webbplats för en tillämplig myndighet ska revisorn fastställa att denna beskrivning behandlar, och inte är oförenlig med, kraven i punkterna 39–40 i denna ISA. (Se punkt A 56.)

Annat rapporteringsansvar

43. Om revisorn kommunicerar annat rapporteringsansvar i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna, som går utöver revisorns ansvar enligt ISA, ska detta andra rapporteringsansvar behandlas i ett separat avsnitt i revisors rapport. Detta avsnitt ska ha underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" eller annan underrubrik som är lämplig med hänsyn till avsnittets innehåll, såvida inte de andra rapporteringsansvaren kommunicerar samma ämnen som dem som redovisas under de rapporteringsansvar som krävs enligt ISA, i vilket fall de andra rapporteringsansvaren kan presenteras i samma avsnitt som de rapportkomponenter som krävs enligt ISA. (Se punkterna A 58–A 60.)

44. Om annat rapporteringsansvar presenteras i samma avsnitt som de tillhörande rapportkomponenterna som krävs enligt ISA, ska revisors rapport tydligt skilja detta andra rapporteringsansvar från den rapportering som krävs enligt ISA. (Se punkt A 60.)

45. Om revisors rapport innehåller ett separat avsnitt som behandlar annat rapporteringsansvar ska kraven i punkterna 21–40 i denna ISA inkluderas i ett avsnitt med rubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna". "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" ska placeras efter "Rapport om revisionen av de finansiella rapporterna". (Se punkt A 60.)

Namn på ansvarig revisor

46. Namnet på ansvarig revisor ska finnas med i revisors rapport om finansiella rapporter för noterade företag, såvida inte, i sällsynta fall, dessa upplysningar rimligen väntas leda till ett betydande hot mot den personliga säkerheten. I de sällsynta fall där revisor avser att inte informera om namnet på ansvarig revisor i sin rapport ska han eller hon diskutera denna avsikt med styrelsen för att informera om bedömningen av sannolikheten för och allvaret i ett betydande hot mot den personliga säkerheten. (Se punkterna A 61–A 63.)

Revisorns underskrift

47. Revisors rapport ska undertecknas. (Se punkterna A 64–A 65.)

Revisorns adress

48. Revisors rapport ska namnge den plats i jurisdiktionen där revisorn bedriver sin verksamhet.

Datum för revisors rapport

49. Revisors rapport ska dateras tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna, däribland bevis för att (se punkterna A 66–A 69)

- a. alla delar och upplysningar som utgör de finansiella rapporterna har upprättats, och
- b. de med vederbörlig befogenhet att göra det har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.

Revisors rapport föreskriven i lag eller annan författning

50. Om revisorn enligt krav i lag eller annan författning i en särskild jurisdiktion ska använda en särskild uppställningsform för eller ordalydelse i revisors rapport, ska denna hänvisa till International Standards on Auditing endast om den, som minimikrav, innehåller var och en av följande delar: (Se punkterna A 70–A 71.)

- a. En titel.
- b. En mottagare, enligt vad uppdragsförhållandena kräver.
- c. Ett avsnitt med ett uttalande om de finansiella rapporterna och en hänvisning till det tillämpliga ramverk för finansiell rapportering som har använts för upprättandet av de finansiella rapporterna (däribland identifiering av ursprungsjurisdiktionen för ett ramverk för finansiell rapportering som inte är International Financial Reporting Standards eller International Public Sector Accounting Standards, se punkt 27).
- d. Identifiering av företagets finansiella rapporter som har reviderats.
- e. En utsaga om att revisorn är oberoende i förhållande till företaget enligt de relevanta yrkesetiska krav som avser revisionen och i övrigt har fullgjort sitt ansvar enligt dessa krav. Förklaringen ska identifiera ursprungsjurisdiktionen för de relevanta yrkesetiska kraven eller hänvisa till Etikoden.
- f. I tillämpliga fall ett avsnitt som behandlar, och inte är oförenligt med, rapporteringskraven i punkt 22 i ISA 570 (omarbetad).
- g. I tillämpliga fall en grund för ett uttalande med reservation (eller med avvikande mening) som behandlar, och inte är oförenligt med, rapporteringskraven i punkt 23 i ISA 570 (omarbetad).
- h. I tillämpliga fall ett avsnitt som inkluderar den information som krävs enligt ISA 701, eller ytterligare information om revisionen som föreskrivs av lagar eller andra författningar och som behandlar, och inte är oförenligt med, rapporteringskraven i denna ISA.¹⁸
(Se punkterna A 72–A 75.)
- i. I tillämpliga fall, ett avsnitt som behandlar rapporteringskraven i punkt 24 i ISA 720 (omarbetad).
- j. En beskrivning av företagsledningens ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna och en identifiering av dem som har ansvar för tillsynen över processen för finansiell rapportering som behandlar, och inte är oförenlig med, kraven i punkterna 33–36.
- k. En hänvisning till International Standards on Auditing och lagar eller andra författningar, och en beskrivning av revisorns ansvar för en revision av de finansiella rapporterna som behandlar, och inte är oförenlig med, kraven i punkterna 37–40. (Se punkterna A 50–A 53.)
- l. För revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag, namnet på ansvarig revisor, såvida inte, i sällsynta fall, dessa upplysningar rimligen väntas leda till ett betydande hot mot den personliga säkerheten.
- m. Revisorns underskrift.
- n. Revisorns adress.
- o. Datum för revisors rapport.

ISA
ISQC
m.m.

¹⁸ ISA 701, punkterna 11–16.

Revisors rapport för revisioner som utförs enligt både revisionsstandards i en viss jurisdiktion och International Standards on Auditing

51. Det kan finnas krav på att revisorn ska utföra en revision enligt revisionsstandards i en viss jurisdiktion ("nationella revisionsstandards"), och dessutom följa ISA vid utförandet av revisionen. Om detta är fallet, kan revisorn i sin rapport hänvisa till International Standards on Auditing utöver de nationella revisionsstandards, men revisorn kan göra detta endast om: (Se punkterna A 76–A 77.)

- a. Det inte finns några motsättningar mellan kraven i de nationella revisionsstandards och kraven i ISA som skulle föranleda revisorn att (i) bilda sig en annan uppfattning som grund för sitt uttalande eller (ii) inte ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar som, med hänsyn till de särskilda omständigheterna, krävs enligt ISA, och
- b. revisors rapport innehåller, som minimikrav, var och en av de angivna delarna i punkterna 50 a–o ovan när revisorn använder den uppställningsform eller ordalydelse som anges i de nationella revisionsstandards. Men hänvisning till lag eller annan författning i punkt 50 k ska läsas som hänvisning till de nationella revisionsstandards. Revisors rapport ska därvid identifiera sådana nationella revisionsstandards.

52. När revisors rapport hänvisar till både de nationella revisionsstandards och International Standards on Auditing, ska revisors rapport identifiera ursprungsjurisdiktionen för de nationella revisionsstandards.

Kompletterande information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna (se punkterna A 78–A 84)

53. Om kompletterande information som inte krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering presenteras tillsammans med de reviderade finansiella rapporterna ska revisorn utvärdera om, enligt hans eller hennes professionella bedömning, den kompletterande informationen ändå får anses vara en del av de finansiella rapporterna på grund av dess karaktär och hur den presenteras. När den är en del av de finansiella rapporterna ska den kompletterande informationen omfattas av revisorns uttalande.

54. Om kompletterande information som inte krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte anses vara en del av de reviderade finansiella rapporterna, ska revisorn utvärdera om sådan kompletterande information presenteras på ett sätt som tillräckligt och tydligt skiljer den från de reviderade finansiella rapporterna. Om detta inte är fallet ska revisorn be företagsledningen att ändra hur den oreviderade kompletterande informationen presenteras. Om företagsledningen vägrar att göra detta, ska revisorn identifiera den oreviderade kompletterande informationen och förklara i revisors rapport att denna kompletterande information inte har reviderats.

Tillämpning och andra förtydliganden

Kvalitativa aspekter på företags redovisningssätt (se punkt 12)

A 1. Företagsledningen gör ett antal bedömningar om beloppen och upplysningarna i de finansiella rapporterna.

A 2. ISA 260 (omarbetad) innehåller en diskussion om de kvalitativa aspekterna på redovisningssätt.¹⁹ När revisorn överväger de kvalitativa aspekterna på företags redovisningssätt, kan han eller hon komma att uppmärksamma tecken på bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar. Revisorn kan dra slutsatsen att den ackumulerade effekten av bristande neutralitet, tillsammans med effekten av icke rättade felaktigheter, le-

¹⁹ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företags styrning* (omarbetad), bilaga 2.

der till att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter. Tecken på bristande neutralitet som kan påverka revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter innefattar följande:

- Att felaktigheter som företagsledningen uppmärksammat på under revisionen rättas selektivt (t.ex. att felaktigheter som får till följd att redovisat resultat blir högre rättas men inte sådana som får till följd att redovisat resultat blir lägre).
- Tecken på bristande objektivitet när företagsledningen gör uppskattningar i redovisningen.

A 3. ISA 540 behandlar tecken på bristande objektivitet när företagsledningen gör uppskattningar i redovisningen.²⁰ Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen utgör inte felaktigheter när det gäller att dra slutsatser om rimligheten i enskilda uppskattningar. Men de kan påverka revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

ISA
ISQC
m.m.

Korrekta upplysningar om redovisningsprinciper i de finansiella rapporterna (se punkt 13 a)

A 4. När revisorn utvärderar huruvida de finansiella rapporterna på rätt sätt upplyser om de betydande redovisningsprinciper som valts och tillämpats, innefattar hans eller hennes övervägande frågor som:

- Huruvida alla upplysningar avseende de betydande redovisningsprinciperna som ska vara med enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering finns med.
- Huruvida den information om de betydande redovisningsprinciperna som har lämnats är relevant och därför avspeglar hur redovisnings-, värderings- och utformningskriterier i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering har tillämpats på transaktionsslag, konton och upplysningar i de finansiella rapporterna under de särskilda omständigheter som gäller för företagets verksamhet och miljö.
- Den tydlighet med vilken de betydande redovisningsprinciperna har presenterats.

Information som presenteras i de finansiella rapporterna är relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig (se punkt 13 d)

A 5. Att utvärdera de finansiella rapporternas begriplighet innefattar övervägande av frågor som huruvida:

- Informationen i de finansiella rapporterna har presenterats på ett tydligt och koncist sätt.
- Placeringen av betydelsefulla upplysningar återspeglar deras vikt (t.ex. när företagsspecifik information antas ha ett värde för användare) och huruvida det finns tillräckligt bra hänvisningar till upplysningarna som inte skulle leda till att användare får betydande problem med att identifiera nödvändig information.

Upplysningar om vilken effekt väsentliga transaktioner och händelser fått på den information som förmedlas i de finansiella rapporterna (se punkt 13 e)

A 6. Vanligtvis presenterar finansiella rapporter som har upprättats enligt ett generellt ramverk ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Att utvärdera huruvida, mot bakgrund av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, de finansiella rapporterna ger tillräckliga upplysningar för att de avsedda användarna ska kunna förstå vilken effekt väsentliga transaktioner och händelser fått på företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden innefattar övervägande av frågor som:

- Den omfattning i vilken informationen i de finansiella rapporterna är relevant och specifik för företagets omständigheter.
- Huruvida upplysningarna är tillräckliga för att hjälpa de avsedda användarna att förstå:

²⁰ ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar, punkt 21.

- Karaktären på och omfattningen av företagets potentiella tillgångar och skulder till följd av transaktioner eller händelser som inte uppfyller kriterierna för redovisning (eller kriterierna för borttagning från rapporten över finansiell ställning) som är fastställda i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Karaktären på och omfattningen av riskerna för väsentliga felaktigheter till följd av transaktioner och händelser.
- De metoder som använts samt antaganden och bedömningar, och ändringar i dem, som påverkar belopp som redovisats eller om vilka upplysning lämnats på annat sätt, däribland relevanta känslighetsanalyser.

Utvärdera huruvida de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild (se punkt 14)

A 7. Vissa ramverk för finansiell rapportering bekräftar uttryckligen eller implicit begreppet rättvisande bild.²¹ Enligt vad som anges i punkt 7 b i denna ISA kräver ett ramverk för finansiell rapportering avsett att ge en rättvisande bild²² inte bara att kraven i ramverket följs utan bekräftar också uttryckligen eller implicit att det kan vara nödvändigt för företagsledningen att lämna upplysningar utöver dem som specifikt krävs i ramverket.²³

A 8. Revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild, både med avseende på presentation och upplysningar, är en fråga om professionell bedömning. Denna utvärdering beaktar frågor som de fakta och omständigheter som gäller för företaget, däribland ändringar i dessa, baserat på revisorns förståelse av företaget och de revisionsbevis som inhämtats under revisionen. Utvärderingen innefattar också övervägande av exempelvis de upplysningar som behövs för att ge en rättvisande bild på grund av frågor som skulle kunna vara väsentliga (dvs. allmänt betraktas felaktigheter som väsentliga om de rimligen kan väntas påverka de ekonomiska besluten som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna som helhet), t.ex. effekten av framväxande krav avseende finansiell rapportering eller ändringar i den ekonomiska miljön.

A 9. Att utvärdera huruvida de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild kan t.ex. innefatta diskussioner med företagsledningen och styrelsen om deras synpunkter på varför en viss presentation valdes och alternativ som kan ha övervägts. Dessa diskussioner kan t.ex. innefatta:

- I vilken utsträckning beloppen i de finansiella rapporterna är sammanslagna eller uppdelade samt om presentationen av belopp eller upplysningar döljer användbar information eller ger upphov till vilsedande information.
- Överensstämmelse med lämplig branschpraxis eller om eventuella avvikelser är relevanta för företagets omständigheter och därför motiverade.

Beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (se punkt 15)

A 10. Enligt förklaring i ISA 200 kräver upprättandet av finansiella rapporter av företagsledningen och, i tillämpliga fall, av styrelsen att de finansiella rapporterna innehåller en adekvat beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.²⁴ Denna beskrivning informerar användare av de finansiella rapporterna om det ramverk som de finansiella rapporterna grundas på.

²¹ Exempel: International Financial Reporting Standards (IFRS) påpekar att rättvisande bild kräver en korrekt bild av effekterna av transaktioner, andra händelser och omständigheter enligt definitionerna och redovisningskriterierna för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

²² Se ISA 200, punkt 13 a.

²³ Exempel: IFRS kräver att ett företag tillhandahåller ytterligare upplysningar när det inte räcker att följa de särskilda kraven i IFRS för att ge användare en möjlighet att förstå vilken effekt vissa transaktioner samt andra händelser och omständigheter fått på företagets finansiella ställning och resultat (International Accounting Standard 1) *Utformning av finansiella rapporter*, punkt 17 c.

²⁴ ISA 200, punkterna A 4–A 5.

A 11. En beskrivning som anger att de finansiella rapporterna är upprättade enligt ett visst tillämpligt ramverk för finansiell rapportering är på sin plats endast om de finansiella rapporterna följer alla de krav i det ramverket som är i kraft under den period som de finansiella rapporterna omfattar.

A 12. En beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som innehåller obestämda modifierande eller begränsande uttryck (t.ex. "de finansiella rapporterna följer i betydande utsträckning International Financial Reporting Standards") är inte en lämplig beskrivning av detta ramverk, eftersom det kan vilseleda användare av de finansiella rapporterna.

Hänvisning till mer än ett ramverk för finansiell rapportering

A 13. I vissa fall kan det av de finansiella rapporterna framgå att de är upprättade enligt två ramverk för finansiell rapportering (t.ex. det nationella ramverket och IFRS). Detta kan bero på att företagsledningen måste, eller har valt att, upprätta de finansiella rapporterna enligt båda ramverken, och i så fall är båda tillämpliga ramverk för finansiell rapportering. En sådan beskrivning är bara lämplig om de finansiella rapporterna följer vart och ett av ramverken för sig. Om de finansiella rapporterna ska kunna betraktas som upprättade enligt båda ramverken, måste de finansiella rapporterna följa båda ramverken samtidigt och utan att det behövs avstämningsinformation. I praktiken är det inte troligt att det går att följa två ramverk samtidigt om inte jurisdiktionen har antagit det andra ramverket (t.ex. IFRS) som sitt nationella ramverk eller har eliminerat alla hinder för att följa det.

A 14. Finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk för finansiell rapportering och som innehåller en upplysning eller en kompletterande rapport som stämmer av resultaten mot dem som skulle ha presenterats enligt ett annat ramverk är inte upprättade enligt detta andra ramverk. Detta beror på att de finansiella rapporterna inte innehåller all information på det sätt som krävs enligt detta andra ramverk.

A 15. Men de finansiella rapporterna kan ha upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering och dessutom i noterna till de finansiella rapporterna beskriva i vilken utsträckning de finansiella rapporterna följer ett annat ramverk (t.ex. finansiella rapporter som har upprättats enligt det nationella ramverket och som också beskriver i vilken utsträckning de följer IFRS). Denna beskrivning kan utgöra kompletterande finansiell information enligt vad som diskuteras i punkt 53 och omfattas av revisorns uttalande om den inte tydligt kan skiljas ut från de finansiella rapporterna.

Uttalandets form

A 16. Det kan finnas fall där de finansiella rapporterna inte ger en rättvisande bild, trots att de upprättats enligt kraven i ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. När så är fallet, kan företagsledningen ha möjlighet att ta med ytterligare upplysningar i de finansiella rapporterna förutom dem som särskilt krävs i ramverket eller, i ytterst sällsynta fall, att avvika från ett krav i ramverket för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. (Se punkt 18.)

A 17. Det är utomordentligt ovanligt att revisorn betraktar finansiella rapporter som har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk som vilseledande, om han eller hon enligt ISA 210 fastställt att ramverket är godtagbart.²⁵

(Se punkt 19.)

Revisors rapport (se punkt 20)

A 18. Med skriftlig rapport avses rapporter på papper och rapporter i elektronisk form.

ISA
ISQC
m.m.

²⁵ ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkt 6 a.

A 19. Bilagan till denna ISA innehåller exempel på revisors rapport avseende finansiella rapporter, där delarna enligt punkterna 21–49 ingår. Med undantag för avsnitten "Uttalande" och "Grund för uttalande" fastställer denna ISA inte kraven för ordningen på delarna i revisors rapport. Men denna ISA kräver att särskilda rubriker används, som är avsedda att göra det lättare att känna igen revisors rapporter som hänvisar till revisioner som har utförts enligt ISA, särskilt i situationer där delarna i revisors rapport presenteras i en ordning som skiljer sig från exemplen på rapporter i bilagan.

Revisors rapport för revisioner som utförs enligt International Standards on Auditing

Titel (se punkt 21)

A 20. En titel som anger att rapporten är en rapport från en oberoende revisor, t.ex. "Rapport från oberoende revisor", som skiljer den oberoende revisorns rapport från rapporter som lämnas av andra.

Mottagare (se punkt 22)

A 21. Lag, annan författning eller villkoren för uppdraget kan precisera till vem revisors rapport ska ställas i jurisdiktionen i fråga. Revisors rapport ställs vanligtvis till dem som den är upprättad för, ofta till antingen aktieägarna i eller styrelsen för det företag vars finansiella rapporter revideras.

Revisorns uttalande (se punkterna 24–26)

Hänvisning till de finansiella rapporterna som har reviderats

A 22. Revisors rapport anger t.ex. att revisorn har reviderat de finansiella rapporterna för företaget, som består av [ange titeln på varje finansiell rapport som tillsammans utgör de fullständiga finansiella rapporter som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, med angivande av det datum eller den period som varje finansiell rapport omfattar] samt noter till de finansiella rapporterna, och sammanfattningen av betydelsefulla redovisningsprinciper.

A 23. När revisorn känner till att de reviderade finansiella rapporterna ska innefattas i ett dokument som innehåller annan information, t.ex. en årsrapport, kan revisorn, om presentationsformen medger det, överväga att identifiera de sidor där de reviderade finansiella rapporterna presenteras. Detta underlättar för användare att identifiera de finansiella rapporter som revisors rapport avser.

"Ge en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "ge en sann och rättvisande bild"

A 24. Formuleringarna "ge en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" och "ge en sann och rättvisande bild" anses vara likvärdiga. Huruvida formuleringen "ge en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "ge en sann och rättvisande bild" används i en viss jurisdiktion bestäms av lagar och andra författningar som styr revisionen av finansiella rapporter i den jurisdiktionen eller av allmänt vedertagen praxis i jurisdiktionen i fråga. Om lag eller annan författning kräver att en annan ordalydelse används, påverkar detta inte kravet i punkt 14 i denna ISA på att revisorn ska utvärdera om finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild faktiskt ger en rättvisande bild.

A 25. När revisorn lämnar ett omodifierat uttalande är det inte lämpligt att använda fraser som "med föregående förklaring" eller "beroende på" när det gäller uttalandet, eftersom dessa tyder på ett villkorat uttalande eller ett försvagat eller modifierat uttalande.

Beskrivning av de finansiella rapporterna och vad de omfattar

A 26. Revisors rapport täcker de fullständiga finansiella rapporterna så som de definieras i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Exempel: i många generella ramverk kan de finansiella rapporterna innefatta en rapport över finansiell ställning, en

rapport över totalresultat, en rapport över förändringar i eget kapital, en kassaflödesanalys och tillhörande noter, som normalt består av en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper och andra upplysningar. I vissa jurisdiktioner kan även ytterligare information ses som en del av de finansiella rapporterna.

A 27. När det gäller finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild anger revisors uttalande att de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild, eller ger en sann och rättvisande bild, av den information som de finansiella rapporterna är avsedda att presentera. När det t.ex. gäller finansiella rapporter som upprättas enligt IFRS är det som omfattas *företagets finansiella ställning per slutet av perioden och företagets finansiella resultat och kassaflöden för perioden*. Följden är att [...] i punkt 25 och på annan plats i denna ISA är avsett att ersättas av orden i kursiv text i föregående mening när det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är IFRS eller, när det gäller andra ramverk för finansiell rapportering, ersätts av ord som beskriver det som de finansiella rapporterna är avsedda att presentera.

ISA
ISQC
m.m.

Beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur det kan påverka revisorns uttalande

A 28. Identifieringen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i revisorns uttalande är avsedd att informera användare av revisors rapport om den ram inom vilken revisorn lämnar sitt uttalande, och den är inte avsedd att begränsa den utvärdering som krävs enligt punkt 14. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering identifieras på, t.ex., följande sätt:

- "... enligt International Financial Reporting Standards", eller
- "... enligt god redovisningssed i jurisdiktion X ...".

A 29. När det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering omfattar redovisningsstandarder och krav enligt lag eller annan författning, identifieras ramverket på följande sätt: "...enligt International Financial Reporting Standards och associationsrätten i jurisdiktion X." ISA 210 behandlar omständigheter när det råder motsättningar mellan redovisningsstandarderna och kraven enligt lag eller annan författning.²⁶

A 30. Enligt vad som anges i punkt A 13 kan de finansiella rapporterna upprättas enligt två ramverk för finansiell rapportering, som därför båda är tillämpliga ramverk för finansiell rapportering. Därmed övervägs varje ramverk separat när revisorn bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, och revisorns uttalande enligt punkterna 25–27 hänvisar till båda ramverken på följande sätt:

- a. Om de finansiella rapporterna följer vart och ett av ramverken för sig lämnas två uttalanden, dvs. ett uttalande om att de finansiella rapporterna är upprättade enligt ett av de tillämpliga ramverken för finansiell rapportering (t.ex. det nationella ramverket) och ett uttalande om att de finansiella rapporterna är upprättade enligt det andra tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (t.ex. IFRS). Dessa uttalanden kan lämnas separat eller i en enda mening (t.ex. att de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild enligt god redovisningssed i jurisdiktion X och enligt IFRS).
- b. Om de finansiella rapporterna följer ett av ramverken men inte följer det andra, kan ett modifierat uttalande lämnas om att de finansiella rapporterna är upprättade enligt det ena ramverket (t.ex. det nationella ramverket) och ett modifierat uttalande avseende det andra ramverket (t.ex. IFRS) enligt ISA 705 (omarbetad).

A 31. Som anges i punkt A 15 kan det av de finansiella rapporterna framgå att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering har följts, och de kan dessutom upplysa om i vilken utsträckning det andra ramverket för finansiell rapportering har följts. Sådan

²⁶ ISA 210, punkt 18.

kompletterande information omfattas av revisors uttalande om den inte tydligt kan skiljas från de finansiella rapporterna (se punkterna 53–54 och tillhörande tillämpningsmaterial i punkterna A 78–A 84). Därför gäller följande:

- a. Om upplysningarna rörande hur det andra ramverket följts är vilseledande, lämnas ett modifierat uttalande enligt ISA 705 (omarbetad).
- b. Om upplysningarna inte är vilseledande, men revisorn bedömer att de är så viktiga att de är grundläggande för användarnas förståelse av de finansiella rapporterna, lägger revisorn till ett stycke med upplysningar av särskild betydelse enligt ISA 706 (omarbetad) som fäster uppmärksamheten på upplysningarna.

Grund för uttalande (se punkt 28)

A 32. Avsnittet *Grund för uttalande* är viktigt för förståelsen av revisors uttalande. Därför kräver denna ISA att avsnittet *Grund för uttalande* ska följa direkt efter avsnittet *Uttalande* i revisors rapport.

A 33. Hänvisningen till de standarder som har använts informerar användare av revisors rapport om att revisionen har utförts enligt fastställda standarder.

Relevanta yrkesetiska krav (se punkt 28 c)

A 34. Att identifiera ursprungsjurisdiktion för relevanta yrkesetiska krav ökar transparensen om de krav som avser revisionsuppdraget. ISA 200 förklarar att relevanta yrkesetiska krav normalt består av bestämmelserna i Etikoden avseende en revision av finansiella rapporter tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.²⁷ När de yrkesetiska kraven inbegriper dem i Etikoden, ska utsagan också hänvisa till Etikoden. Om Etikoden utgör samtliga yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen behöver inte utsagan identifiera någon ursprungsjurisdiktion.

A 35. I vissa jurisdiktioner kan det finnas relevanta yrkesetiska krav i flera olika källor, t.ex. yrkesetiska koder och ytterligare regler och krav i lagar och andra författningar. När oberoende och andra relevanta yrkesetiska krav finns i ett begränsat antal källor, kan revisorn välja att nämna de relevanta källorna (t.ex. namnet på den kod, regel eller bestämmelse som gäller i jurisdiktionen), eller kan hänvisa till en term som är allmänt känd och som på ett lämpligt sätt sammanfattar dessa källor (t.ex. oberoendekrav för revisioner av privata företag i jurisdiktion X).

A 36. Lag eller annan författning, nationella revisionsstandarder eller villkoren för ett revisionsuppdrag kan kräva att revisorn i sin rapport lämnar mer exakt information om källorna för de relevanta yrkesetiska kraven, däribland de som rör oberoende, som gällde revisionen av de finansiella rapporterna.

A 37. När revisorn fastställer den mängd information som är lämplig att ta med i revisors rapport när det finns flera källor för relevanta yrkesetiska krav som avser revisionen av de finansiella rapporterna, är ett viktigt övervägande att väga transparens mot risken för att annan användbar information i revisors rapport döjs.

Övervägande som särskilt gäller koncernrevisioner

A 38. I koncernrevisioner där det finns flera källor för relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som rör oberoende, avser hänvisningen i revisors rapport till jurisdiktionen normalt de relevanta yrkesetiska krav som gäller koncernrevisionsteamet. Detta beror på att i en koncernrevision omfattas även revisorerna för enheter av de yrkesetiska krav som är relevanta för koncernrevisionen.²⁸

²⁷ ISA 200, punkt A 16.

²⁸ ISA 600, punkt A 37.

A 39. ISA fastställer inte särskilda oberoendekrav eller yrkesetiska krav för revisorer, däribland enheters revisorer, och utökar således inte, eller på annat sätt åsidosätter, oberoendekraven i Etikoden eller andra yrkesetiska krav som gäller koncernrevisions-teamet, och inte heller kräver ISA att enhetens revisor i samtliga fall omfattas av samma särskilda oberoendekrav som gäller koncernrevisionsteamet. Följden är att relevanta yrkesetiska krav, däribland de som rör oberoende, i en koncernrevision kan vara komplexa. ISA 600²⁹ innehåller vägledning för revisorer när det gäller att arbeta med den finansiella informationen för en enhet i en koncernrevision, däribland de situationer där enhetens revisor inte uppfyller de oberoendekrav som är relevanta för koncernrevisionen.

Särskilt betydelsefulla områden (se punkt 31)

A 40. Lag eller annan författning kan kräva kommunikation om särskilt betydelsefulla områden för revisioner av företag som inte är noterade, t.ex. företag som i sådan lag eller annan författning definieras som företag av allmänt intresse.

A 41. Revisorn kan också besluta att kommunicera särskilt betydelsefulla områden för andra företag, däribland sådana som kan ha ett betydande allmänintresse, t.ex. därför att de har stort antal och många olika typer av intressenter och med tanke på verksamhetens karaktär och storlek. Exempel på sådana företag kan innefatta finansinstitut (t.ex. banker, försäkringsbolag och pensionsfonder) och andra organisationer som välgörenhetsorganisationer.

A 42. ISA 210 kräver att revisorn avtalar villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, enligt vad som är tillämpligt, och förklarar att rollerna för företagsledningen och styrelsen när det handlar om att avtala villkoren för revisionsuppdraget beror på företagets styrstruktur och relevant lag eller annan författning.³⁰ ISA 210 kräver också att uppdragsbrevet eller annan lämplig form av skriftligt avtal innehåller hänvisning till den förutsedda formen för och det förutsedda innehållet i rapporter som ska lämnas av revisorn.³¹ När det inte finns andra krav på att revisorn ska kommunicera särskilt betydelsefulla områden förklarar ISA 210³² att det kan vara till hjälp för revisorn att i villkoren för uppdraget hänvisa till möjligheten att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport och, i vissa jurisdiktioner, kan det vara nödvändigt att revisorn tar med en hänvisning till sådan möjlighet för att kunna ha kvar möjligheten att göra det.

Överväganden som särskilt rör företag inom den offentliga sektorn

A 43. Det är inte vanligt med noterade företag i den offentliga sektorn. Men företag i den offentliga sektorn kan vara betydelsefulla på grund av aspekter som rör storlek, komplexitet eller allmänintresse. I sådana fall kan det finnas krav i lag eller annan författning på att en revisor i ett företag i den offentliga sektorn ska, eller revisorn kan annars besluta att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport.

Ansvar för de finansiella rapporterna (se punkterna 33–34)

A 44. I ISA 200 förklaras den grundläggande förutsättningen, avseende företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar utifrån vilken en revision enligt ISA utförs.³³ Företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen tar på sig ansvaret för att upprätta de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering innefattande, i relevanta fall, ansvaret för att de ger en rättvisande bild. Företagsledning-

²⁹ ISA 600, punkterna 19–20.

³⁰ ISA 210, punkterna 9 och A 22.

³¹ ISA 210, punkt 10.

³² ISA 210, punkt A 25.

³³ ISA 200, punkt 13 j.

en tar också på sig ansvaret för sådan intern kontroll som den bedömer som nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Beskrivningen av företagsledningens ansvar i revisors rapport innefattar hänvisning till båda dessa delar av ansvaret, eftersom detta bidrar till att förklara för användare vad den grundläggande förutsättningen för utförandet av en revision är. I ISA 260 (omarbetad) används termen "de som har ansvar för företagets styrning" för att beskriva den eller de personer eller organisationer som har ansvar för att utöva tillsyn över företaget, och innehåller en diskussion om de olika styrstrukturer som finns i olika jurisdiktioner och företag.

A 45. Det kan finnas omständigheter när det är lämpligt att revisorn gör ett tillägg till beskrivningarna av företagsledningens och styrelsens ansvar i punkterna 34–35 för att avspegla ytterligare ansvar som har betydelse för upprättandet av de finansiella rapporterna med hänsyn till den särskilda jurisdiktionen eller företagets karaktär.

A 46. ISA 210 kräver att revisorn inhämtar bekräftelse om företagsledningens ansvar i ett uppdragsbrev eller någon annan passande form av skriftligt avtal.³⁴ ISA 210 ger viss flexibilitet i detta genom att förklara att om lag eller annan författning fastställer företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar avseende finansiell rapportering, kan revisorn avgöra att lagen eller den andra författningen innefattar ansvar som enligt hans eller hennes bedömning i praktiken motsvarar det som anges i ISA 210. För sådant likvärdigt ansvar kan revisorn använda ordalydelsen i lag eller annan författning för att beskriva det i uppdragsbrevet eller annan passande form av skriftligt avtal. I dessa fall kan ordalydelsen även användas i revisors rapport för att beskriva ansvaret enligt vad som krävs i punkt 34 a i denna ISA. Under andra omständigheter, däribland när revisorn beslutar att inte använda ordalydelsen i lag eller annan författning så som den har tagits in i uppdragsbrevet, används ordalydelsen i punkt 34 a i denna ISA. Utöver att ta med beskrivningen av företagsledningens ansvar i revisors rapport enligt krav i punkt 34 kan revisorn hänvisa till en mer utförlig beskrivning av dessa ansvar genom att ta med en hänvisning till var sådan information finns (t.ex. i företagets årsrapport eller på en webbplats för en tillämplig myndighet).

A 47. I vissa jurisdiktioner kan lag eller annan författning som fastställer företagsledningens ansvar särskilt ange ansvar för att bokföring och räkenskapsmaterial, eller redovisningssystem, är tillräckliga. Eftersom bokföring, räkenskapsmaterial och redovisningssystem är en del av intern kontroll (enligt definition i ISA 315 (omarbetad)³⁵), nämner inte beskrivningarna i ISA 210 och i punkt 34 dessa särskilt.

A 48. Bilagan till denna ISA innehåller exempel på hur kravet i punkt 34 b kan tillämpas när IFRS är det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Om ett annat tillämpligt ramverk för finansiell rapportering än IFRS används kan exemplen på rapporter i bilagan till denna ISA behöva anpassas för att avspegla tillämpningen av de andra ramverken för finansiell rapportering med hänsyn till omständigheterna.

Tillsyn över processen för finansiell rapportering (se punkt 35)

A 49. När vissa men inte alla av dem som är engagerade i tillsynen över processen för finansiell rapportering också är engagerade i att upprätta de finansiella rapporterna, kan den beskrivning som krävs enligt punkt 35 i denna ISA behöva modifieras för att på lämpligt sätt avspegla företagets särskilda omständigheter. När de som har ansvar för tillsynen över processen för finansiell rapportering är samma som de som ansvarar för upprättandet av de finansiella rapporterna krävs ingen hänvisning till tillsynsansvaret.

³⁴ ISA 210, punkt 6 b i–ii.

³⁵ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* (omarbetad), punkt 4 c.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna (se punkterna 37–40)

A 50. Den beskrivning av revisorns ansvar som krävs enligt punkterna 37–40 i denna ISA kan anpassas för att avspegla företagets särskilda karaktär t.ex. när revisors rapport avser koncernredovisningen. I exempel 2 i bilagan till denna ISA finns ett exempel på hur detta kan göras.

Revisorns mål (se punkt 38 a)

A 51. Revisors rapport förklarar att målen för revisorn är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en rapport som innehåller revisorns uttalande. Revisorns mål skiljer sig från företagsledningens ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna.

Beskrivning av väsentlighet (se punkt 38 c)

A 52. Bilagan till denna ISA innehåller exempel på hur kravet i punkt 38 c, att beskriva väsentlighet, kan tillämpas när IFRS är det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Om ett annat tillämpligt ramverk för finansiell rapportering än IFRS används kan exemplen på förklaringar som presenteras i bilagan till denna ISA behöva anpassas för att avspegla tillämpningen av de andra ramverken för finansiell rapportering med hänsyn till omständigheterna.

Revisorns ansvar med avseende på ISA 701 (se punkt 40 c)

A 53. Revisorn kan också bedöma det som lämpligt att lämna ytterligare information i beskrivningen av revisorns ansvar utöver det som krävs enligt punkt 40 c. Revisorn kan t.ex. hänvisa till kravet i punkt 9 i ISA 701, för att fastställa de frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn vid utförandet av revisionen, och beakta områden med högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter eller betydande risker som identifieras enligt ISA 315 (omarbetad); betydelsefulla bedömningar av revisorn avseende områden i de finansiella rapporterna som innefattade betydelsefulla bedömningar av företagsledningen, däribland uppskattningar i redovisningen som har identifierats som att de har en hög osäkerhet i uppskattningen samt effekterna på revisionen av betydelsefulla händelser eller transaktioner som inträffat under perioden.

Placering av beskrivningen av revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna (se punkterna 41, 50 j)

A 54. Att ta med den information som krävs enligt punkterna 39–40 i denna ISA i en bilaga till revisors rapport eller, när lagar, andra författningar eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, hänvisa till en webbplats för en tillämplig myndighet med sådan information kan vara ett bra sätt att göra innehållet i revisors rapport mer lättläst. Men eftersom beskrivningen av revisors ansvar innehåller information som är nödvändig för användares förväntningar på en revision som utförs enligt ISA måste en hänvisning finnas i revisors rapport som anger var sådan information finns.

Placering i bilaga (se punkterna 41 b, 50 j)

A 55. Enligt punkt 41 kan revisorn ta med det som krävs enligt punkterna 39–40 som beskriver revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna i en bilaga till revisors rapport, förutsatt att lämplig hänvisning görs i texten i revisors rapport till var bilagan finns. Nedan följer ett exempel på hur en sådan hänvisning till en bilaga kan göras i revisors rapport:

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller

ISA
ISQC
m.m.

misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i dessa finansiella rapporter.

En ytterligare beskrivning av vårt ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna finns i bilaga X till denna rapport. Denna beskrivning, som finns på [*ange sidnummer eller annan särskild hänvisning till var beskrivningen finns*], är en del av vår rapport.

Hänvisning till en webbplats för en tillämplig myndighet (se punkterna 41 c, 42)

A 56. Punkt 41 förklarar att revisorn kan hänvisa till en beskrivning av revisorns ansvar som finns på en webbplats för en tillämplig myndighet, endast om detta är uttryckligen tillåtet i lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder. Informationen på webbplatsen, som är införlivad i revisors rapport genom särskild hänvisning till var på en webbplats sådan information kan hittas, kan beskriva revisorns arbete, eller revisionen enligt ISA i stora drag, men får inte vara oförenlig med den beskrivning som krävs enligt punkterna 39–40 i denna ISA. Det innebär att formuleringen av beskrivningen av revisorns ansvar på webbplatsen kan vara mer utförlig, eller kommunicera andra frågor som rör en revision av finansiella rapporter, förutsatt att dessa formuleringar avspeglar och inte motsäger de frågor som behandlas i punkterna 39–40.

A 57. En tillämplig myndighet kan vara en nationell normgivare, tillsynsmyndighet eller tillsynsorgan för revision. Sådana organisationer har goda möjligheter att säkerställa riktighet, fullständighet och fortsatt tillgänglighet för den standardiserade informationen. Det vore inte lämpligt för revisorn att driva en sådan webbplats. Nedan följer ett exempel på hur en sådan hänvisning till en webbplats kan göras i revisors rapport:

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Ytterligare beskrivning av vårt ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna finns på [*Organisations*] webbplats på: [*webbadress*]. Denna beskrivning är en del av revisors rapport.

Annat rapporteringsansvar (se punkterna 43–45)

A 58. I vissa jurisdiktioner kan revisorn ha ytterligare ansvar för att rapportera om andra frågor som kompletterar revisorns ansvar enligt ISA. Exempel: Revisorn kan bli ombedd att rapportera om vissa frågor, om revisorn får kännedom om dem under revisionens gång. Alternativt kan revisorn bli ombedd att utföra och rapportera om ytterligare särskilda åtgärder eller att lämna ett uttalande om särskilda frågor, t.ex. om bokföring och räkenskapsmaterial är adekvata, intern kontroll av finansiell rapportering eller annan information. Revisionsstandarder i den särskilda jurisdiktionen ger ofta vägledning om revisorns ansvar med hänsyn till det särskilda ytterligare rapporteringsansvaret i jurisdiktionen i fråga.

A 59. I vissa fall kan relevanta lagar eller andra författningar kräva eller tillåta att revisorn rapporterar om detta andra ansvar som del av revisors rapport avseende de finansiella rapporterna. I andra fall kan revisorn vara skyldig eller ha tillåtelse att rapportera om dem i en separat rapport.

A 60. Punkterna 43–45 i denna ISA tillåter att annat rapporteringsansvar och revisorns ansvar enligt ISA presenteras tillsammans endast när de behandlar samma ämnen och formuleringen i revisors rapport tydligt skiljer det andra rapporteringsansvaret från det enligt ISA. Sådan tydlig åtskillnad kan innebära att det blir nödvändigt att revisors rapport hänvisar till källan för det andra rapporteringsansvaret och anger att sådant ansvar ligger utanför det som krävs enligt ISA. Annars måste annat rapporteringsansvar kommuniceras i ett separat avsnitt i revisors rapport med rubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" eller på annat sätt som är lämpligt för innehållet i avsnittet. I dessa fall kräver punkt 44 att revisorn inkluderar rapporteringsansvar enligt ISA under rubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna".

Namn på ansvarig revisor (se punkt 46)

A 61. ISQC 1³⁶ kräver att revisionsföretaget fastställer riktlinjer och principer för att ge rimlig säkerhet att uppdrag utförs enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Oaktat dessa krav i ISQC 1 är skälet till att upplysa om namnet på ansvarig revisor i revisors rapport att skapa ytterligare transparens för användarna av revisors rapport om finansiella rapporter för ett noterat företag.

A 62. Lagar, andra författningar eller nationella revisionsstandarder kan kräva att revisors rapport innehåller namnet på ansvarig revisor för andra revisioner än dem avseende finansiella rapporter för noterade företag. Det kan också finnas krav i lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder att revisorn ska, eller revisorn kan besluta att, inkludera ytterligare information utöver ansvarig revisors namn i revisors rapport för att ytterligare identifiera ansvarig revisor, t.ex. numret på den ansvarige revisorns auktorisation som är relevant för den jurisdiktion där revisorn är verksam.

A 63. I sällsynta fall kan revisorn komma att identifiera information eller ha erfarenheter som tyder på att det finns ett hot mot den personliga säkerheten som, om namnet på ansvarig revisor blir offentligt, kan leda till fysiska skador på ansvarig revisor, andra medlemmar i uppdragsteamet eller närstående. Men ett sådant hot inkluderar inte t.ex. hot om rättsligt ansvar eller sanktioner enligt lag, annan författning eller yrkesstandarder. Diskussioner med styrelsen om omständigheter som kan leda till fysiska skador kan ge ytterligare information om sannolikheten för eller allvaret i det betydande hotet mot den personliga säkerheten. Lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder kan fastställa ytterligare krav som är relevanta för att avgöra om namnet på ansvarig revisor kan utelämnas.

Revisorns underskrift (se punkt 47)

A 64. Revisorn skriver under revisors rapport med antingen revisionsföretagets namn, revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga. Utöver revisorns underskrift kan det, i vissa jurisdiktioner, krävas att revisorn i revisors rapport uppger sin yrkestitel eller det faktum att revisorn eller revisionsföretaget, efter vad som är tillämpligt, har godkänts av vederbörlig tillståndsgivande myndighet i jurisdiktionen i fråga.

A 65. I vissa fall kan lag eller annan författning tillåta användningen av digitala underskrifter i revisors rapport.

Datum för revisors rapport (se punkt 49)

A 66. Datumet för revisors rapport informerar användaren av revisors rapport om att revisorn har beaktat effekten av händelser och transaktioner som revisorn har fått kännedom om och som har inträffat fram till det datumet. Revisorns ansvar för händelser och transaktioner efter datumet för revisors rapport behandlas i ISA 560.³⁷

³⁶ ISQC 1 Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster, punkt 32.

³⁷ ISA 560 Efterföljande händelser, punkterna 10–17.

A 67. Eftersom revisorns uttalande lämnas om de finansiella rapporterna och de finansiella rapporterna är företagsledningens ansvar, kan revisorn inte dra slutsatsen att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats förrän bevis har inhämtats om att alla de rapporter och upplysningar som utgör de finansiella rapporterna har upprättats och att företagsledningen har tagit ansvar för dem.

A 68. I vissa jurisdiktioner identifierar lagar eller andra författningar de personer eller organ (t.ex. styrelseledamöterna) som ansvarar för att slå fast att alla rapporter och upplysningar som utgör de finansiella rapporterna har upprättats samt preciserar den godkännandeprocess som krävs. I sådana fall inhämtas bevis om detta godkännande innan revisors rapport avseende de finansiella rapporterna dateras. Men i andra jurisdiktioner fastställs inte godkännandeprocessen i lagar eller andra författningar. I dessa fall överväger revisorn vilka rutiner som företaget följer när det upprättar och färdigställer sina finansiella rapporter med hänsyn till sina lednings- och styrstrukturer i syfte att identifiera vilka personer eller vilket organ som har behörighet att slå fast att alla de rapporter som utgör de finansiella rapporterna har upprättats. I vissa fall fastställer lagar eller andra författningar den tidpunkt i processen för finansiell rapportering när revisionen förväntas vara klar.

A 69. I vissa jurisdiktioner är det aktieägarna som slutgiltigt godkänner de finansiella rapporterna innan de offentliggörs. I dessa jurisdiktioner behöver revisorn inte invänta aktieägarnas slutliga godkännande för att kunna dra slutsatsen att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats. Datumet för godkännande av de finansiella rapporterna är i ISA det tidigare datum då de med vederbörlig befogethet slår fast att alla de rapporter och upplysningar som utgör de finansiella rapporterna har upprättats och att de som har identifierats som de med vederbörlig befogethet har uppgett att de har tagit ansvar för dem.

Revisors rapport fastställd i lag eller annan författning (se punkt 50)

A 70. ISA 200 förklarar att revisorn kan vara skyldig att följa krav i lagar eller andra författningar utöver ISA.³⁸ När skillnaderna mellan kraven i lagar eller andra författningar och ISA endast avser uppställningsformen och ordalydelsen i revisors rapport anger kraven i punkt 50 a–o de delar som, som minimikrav, ska ingå i revisors rapport för att hänvisning till International Standards on Auditing ska kunna göras. I sådana fall behöver inte kraven i punkterna 21–49 som inte ingår i punkt 50 a–o tillämpas, däribland t.ex. kravet på ordningen för avsnitten *Uttalande* och *Grund för uttalande*.

A 71. När särskilda krav i en viss jurisdiktion inte strider mot ISA, bidrar den uppställningsform och ordalydelse som krävs enligt punkterna 21–49 i denna ISA till att användare av revisors rapport lättare känner igen revisors rapport som en rapport avseende en revision som har utförts enligt ISA.

Information som krävs enligt ISA 701 (se punkt 50 h)

A 72. Lag eller annan författning kan kräva att revisorn lämnar ytterligare information om den utförda revisionen, vilket kan inkludera information som är i överensstämmelse med målen i ISA 701, eller kan föreskriva karaktären på eller omfattningen av kommunikationen om sådana frågor.

A 73. ISA åsidosätter inte lagar eller andra författningar som styr en revision av finansiella rapporter. När ISA 701 är tillämplig kan hänvisning endast göras till ISA i revisors rapport om, vid tillämpning av lagen eller den andra författningen, det avsnitt som krävs

³⁸ ISA 200, punkt A 57.

enligt punkt 50 h i denna ISA inte är oförenligt med rapporteringskraven i ISA 701. I sådana fall kan revisorn behöva anpassa vissa aspekter av kommunikationen om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport enligt kraven i ISA 701, t.ex. genom att

- ändra rubriken "Särskilt betydelsefulla områden" om lag eller annan författning föreskriver en viss rubrik,
- förklara varför informationen som krävs enligt lag eller annan författning tillhandahålls i revisors rapport, t.ex. genom att hänvisa till relevant lag eller annan författning och beskriva hur informationen har koppling till de särskilt betydelsefulla områdena,
- i de fall lag eller annan författning föreskriver karaktären på och omfattningen av beskrivningen, komplettera den föreskrivna informationen för att uppnå en sådan övergripande beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område som är förenlig med kravet i punkt 13 i ISA 701.

ISA
ISQC
m.m.

A 74. ISA 210 behandlar omständigheter där lag eller annan författning i den relevanta jurisdiktionen föreskriver utformningen av eller ordalydelsen i revisors rapport uttryckt på ett sätt som i betydande utsträckning skiljer sig från kraven i ISA, vilket särskilt inbegriper revisorns uttalande. Om så är fallet kräver ISA 210 att revisorn ska utvärdera

- a. om användare skulle kunna missförstå den säkerhet som revisionen av de finansiella rapporterna ger och, i så fall,
- b. om ytterligare förklaringar i revisors rapport kan motverka möjliga missförstånd.

Om revisorn drar slutsatsen att ytterligare förklaringar i revisors rapport inte kan motverka möjliga missförstånd, kräver ISA 210 att revisorn inte accepterar revisionsuppdraget, såvida detta inte krävs enligt lag eller annan författning. Enligt ISA 210 följer en revision som utförs enligt sådan lag eller annan författning inte ISA. Därför anger revisorn inte i revisors rapport att revisionen har utförts enligt International Standards on Auditing.³⁹

Överväganden som särskilt rör företag inom den offentliga sektorn

A 75. Revisorer för företag i den offentliga sektorn kan också ha möjlighet, enligt lag eller annan författning, att offentligt rapportera om vissa frågor, antingen i revisors rapport eller i en kompletterande rapport, som kan inbegripa information som är förenlig med målen i ISA 701. Under sådana omständigheter kan revisorn behöva anpassa vissa aspekter av kommunikationen om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport enligt krav i ISA 701 eller ta med en hänvisning i revisors rapport till en beskrivning av frågan i den kompletterande rapporten.

Revisors rapport avseende revisioner som utförs enligt både revisionsstandarder i en viss jurisdiktion och International Standards of Auditing (se punkt 51)

A 76. Revisorn kan i revisors rapport ange att revisionen har utförts enligt både International Standards on Auditing och de nationella revisionsstandarderna när revisorn, utöver att följa de relevanta nationella revisionsstandarderna, följer varje ISA som är relevant för revisionen.⁴⁰

A 77. Hänvisning till både International Standards on Auditing och de nationella revisionsstandarderna får inte göras om det finns en motsättning mellan kraven i ISA och kraven i de nationella revisionsstandarderna som skulle föranleda revisorn att lämna ett annat uttalande eller inte ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse som, med hänsyn till de särskilda omständigheterna, krävs enligt ISA. I ett sådant fall hänvisar revisors rapport endast till de revisionsstandarder (antingen International Standards on Auditing eller de nationella revisionsstandarderna) enligt vilka revisors rapport utarbetats.

³⁹ ISA 210, punkt 21.

⁴⁰ ISA 200, punkt A 58.

Kompletterande information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna (se punkterna 53–54)

A 78. Under vissa omständigheter kan företaget ha skyldighet att, enligt krav i lagar eller andra författningar, eller frivilligt välja att tillsammans med de finansiella rapporterna presentera kompletterande information som inte krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Exempel: Kompletterande information skulle kunna presenteras för att förbättra en användares förståelse av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller för att lämna ytterligare förklaringar till särskilda poster i de finansiella rapporterna. Sådan information presenteras normalt antingen i kompletterande tabeller eller förteckningar eller som ytterligare noter.

A 79. Punkt 53 i denna ISA förklarar att revisorns uttalande täcker kompletterande information som är en del av de finansiella rapporterna på grund av sin karaktär eller hur den presenteras. Denna utvärdering är en fråga om professionell bedömning. Detta kan åskådliggöras med följande:

- När noterna till de finansiella rapporterna innefattar en förklaring eller avstämning avseende i vilken utsträckning de finansiella rapporterna följer ett annat ramverk för finansiell rapportering kan revisorn bedöma att detta är kompletterande information som inte tydligt kan skiljas från de finansiella rapporterna. Revisorns uttalande skulle också täcka noter eller kompletterande tabeller eller förteckningar som de finansiella rapporterna hänvisar till.
- När en ytterligare resultaträkning med upplysningar om vissa kostnadsposter finns som separat uppställning i en bilaga till de finansiella rapporterna kan revisorn anse att detta är kompletterande information som tydligt kan skiljas ut från de finansiella rapporterna.

A 80. Revisors rapport behöver inte ange den kompletterande information som täcks av revisorns uttalande när hänvisningen till noterna i beskrivningen av de rapporter som utgör de finansiella rapporterna i revisors rapport är tillräcklig.

A 81. Lag eller annan författning kanske inte kräver att den kompletterande informationen revideras, och företagsledningen kan besluta att be revisorn att inte låta den kompletterande informationen ingå i inriktningen och omfattningen för revisionen av de finansiella rapporterna.

A 82. Revisorns utvärdering av om oreviderad kompletterande information presenteras på ett sätt som skulle kunna tolkas som att den täcks av revisorns uttalande innefattar t.ex. var denna information presenteras i förhållande till de finansiella rapporterna och oreviderad kompletterande information samt om den tydligt är utmärkt som "oreviderad".

A 83. Företagsledningen skulle kunna ändra presentationen av oreviderad kompletterande information som skulle kunna tolkas som att den täcks av revisorns uttalande, t.ex. genom att

- ta bort hänvisningar från de finansiella rapporterna till oreviderade kompletterande tabeller eller förteckningar eller oreviderade noter, så att avgränsningen mellan den reviderade och den oreviderade informationen blir tillräckligt tydlig, och
- placera den oreviderade kompletterande informationen utanför de finansiella rapporterna eller, om det inte är möjligt med hänsyn till omständigheterna, åtminstone placera de oreviderade noterna tillsammans i slutet av de noter som krävs till de finansiella rapporterna och tydligt märka ut dem som oreviderade. Oreviderade noter som blandas med de reviderade noterna kan feltolkas som reviderade.

A 84. Att den kompletterande informationen är oreviderad befriar inte revisorn från ansvaret som beskrivs i ISA 720 (omarbetad).

Bilaga Exempel på oberoende revisors rapport avseende finansiella rapporter (se punkt A 19)

- *Exempel 1:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter för ett noterat företag, upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild

- *Exempel 2:* En revisors rapport avseende koncernredovisningen för ett noterat företag, upprättad enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild
- *Exempel 3:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter för ett företag som inte är ett noterat företag, upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild (där hänvisning görs till material som finns på en webbplats för en tillämplig myndighet)
- *Exempel 4:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat, upprättade enligt ett generellt, regelstyrt ramverk

Exempel 1 – Revisors rapport avseende finansiella rapporter för ett börsnoterat företag upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen består av International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) tillsammans med yrkesetiska krav som avser revisionen i jurisdiktionen, och revisorn hänvisar till båda.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn andra rapporterings-skyldigheter enligt lagen i jurisdiktionen.

ISA
ISQC
m.m.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna⁴¹

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företags finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

⁴¹ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) tillsammans med de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav och Etikkoden. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna⁴²

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt IFRS⁴³ och för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av företagets process för finansiell rapportering.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Punkt 41 b i denna ISA förklarar att den fetstilta texten nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en

⁴² I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledning" och "de som har ansvar för företagets styrning" behöva ersättas av andra termer som är lämpliga inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

⁴³ I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, och för ...".

behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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.⁴⁴
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärdera den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i de finansiella rapporterna, däribland upplysningar, och om de finansiella rapporterna återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

Vi ger också styrelsen en utsaga om att vi har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och kommunicerar alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka vårt oberoende samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de frågor som kommuniceras med styrelsen fastställer vi vilka frågor som hade den största betydelsen i revisionen av de finansiella rapporterna och därför är de särskilt betydelsefulla områdena. Vi beskriver dessa frågor i revisors rapport såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan eller när, i ytterst sällsynta fall, vi bedömer att en fråga inte ska kommuniceras i revisors rapport på grund av att de negativa konsekvenserna av att göra det rimligen skulle väntas vara större än allmänintresset av denna kommunikation.

ISA
ISQC
m.m.

⁴⁴ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, under omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

De frågor som behandlas i lag eller annan författning eller nationella revisionsstandarder (kallas "andra rapporteringsansvar") ska kommuniceras i detta avsnitt såvida inte de andra rapporteringsansvaren kommunicerar samma ämnen som de som redovisas under de rapporteringsansvar som krävs enligt ISA som del av avsnittet "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna." Rapporteringen om andra rapporteringsansvar som behandlar samma ämnen som de som krävs enligt ISA kan kombineras (dvs. tas med i avsnittet "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" under lämpliga underrubriker) förutsatt att formuleringen i revisors rapport gör tydlig åtskillnad mellan de andra rapporteringsansvaren och rapporteringen som krävs enligt ISA, där en sådan skillnad finns. [Detta avsnitts form och innehåll i revisors rapport varierar beroende på karaktären på revisorns övriga rapporteringsansvar som föreskrivs i lokal lag eller annan författning, eller nationella revisionsstandarder.]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 2 – Revisors rapport avseende koncernredovisningen för ett börsnoterat företag upprättad enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en fullständig koncernredovisning för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är en koncernrevision av ett företag med dotterföretag (dvs. ISA 600 är tillämplig).
- Koncernredovisningen är upprättad av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) innehåller alla relevanta yrkesetiska krav som gäller för revisionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över koncernredovisningen är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av koncernredovisningen.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn andra rapporteringskyldigheter enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen⁴⁵*Uttalande*

Vi har reviderat koncernredovisningen för ABC-företaget och dess dotterföretag (koncernen), vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, koncernens rapport över förändringar i eget kapital och koncernens kassaflödesanalys för året samt noterna till koncernredovisningen, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger den bifogade koncernredovisningen en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av koncernens finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till koncernen enligt International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), och vi har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt Etikkoden. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av koncernredovisningen som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för koncernredovisningen⁴⁶

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta en koncernredovisning som ger en rättvisande bild enligt IFRS⁴⁷ och för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta en koncernredovisning utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av koncernredovisningen är företagsledningen ansvarig för att bedöma koncernens förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör koncernens fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera koncernen eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av koncernens process för finansiell rapportering.

⁴⁵ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

⁴⁶ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁴⁷ I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, och för ...".

Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 denna koncernredovisning.

Punkt 41 b i denna ISA förklarar att den fetstilta texten nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandards uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av koncernens 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.⁴⁸
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i koncernredovisningen, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att koncernen inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärdera den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i koncernredovisningen, däribland upplysningar, och om koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- Inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att lämna ett uttalande avseende koncernredovisningen. Vi ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Vi är ensamma ansvariga för vårt revisionsuttalande.

⁴⁸ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, under omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

Vi ger också styrelsen en utsaga om att vi har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och kommunicerar alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka vårt oberoende samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de frågor som kommuniceras med dem som har ansvar för företagets styrning fastställer vi vilka frågor som hade den största betydelsen i revisionen av koncernredovisningen och därför är de särskilt betydelsefulla områdena. Vi beskriver dessa frågor i revisors rapport såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan eller när, i ytterst sällsynta fall, vi bedömer att en fråga inte ska kommuniceras i revisors rapport på grund av att de negativa konsekvenserna av att göra det rimligen skulle väntas vara större än allmänintresset av denna kommunikation.

ISA
ISQC
m.m.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Detta avsnitts form och innehåll i revisors rapport varierar beroende på karaktären på revisorns övriga rapporteringsansvar som föreskrivs i lokal lag eller annan författning, eller nationella revisionsstandarder.] De frågor som behandlas i lag eller annan författning eller nationella revisionsstandarder (kallas "andra rapporteringsansvar") ska kommuniceras i detta avsnitt såvida inte de andra rapporteringsansvaren kommunicerar samma ämnen som de som redovisas under de rapporteringsansvar som krävs enligt ISA som del av avsnittet "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen". Rapporteringen om andra rapporteringsansvar som behandlar samma ämnen som de som krävs enligt ISA kan kombineras (dvs. tas med i avsnittet "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen" under lämpliga underrubriker) förutsatt att formuleringen i revisors rapport gör tydlig åtskillnad mellan de andra rapporteringsansvaren och rapporteringen som krävs enligt ISA, där en sådan skillnad finns.]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 3 – Revisors rapport avseende finansiella rapporter för ett företag som inte är börsnoterat upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är börsnoterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).

- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lokal lag.
- Revisorn väljer att hänvisa till beskrivningen av sitt ansvar på en webbplats för en behörig myndighet.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna⁴⁹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt IFRS⁵⁰ och för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av företagets process för finansiell rapportering.

⁴⁹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁵⁰ I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, och för ...".

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Ytterligare beskrivning av revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna finns på [Organisations] webbplats på: [länk till webbplats]. Denna beskrivning är en del av revisors rapport.

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 4 – Revisors rapport avseende finansiella rapporter för ett företag som inte är börsnoterat upprättade enligt ett generellt, regelstyrt ramverk

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är börsnoterat enligt krav i lag eller annan författning. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt ramverket för finansiell rapportering (XYZ-lagen) i jurisdiktion X (dvs. ett ramverk för finansiell rapportering, omfattande lagar och andra författningar, avsett att tillgodose de gemensamma informationsbehoven hos många olika användare men inte avsett att ge en rättvisande bild).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lokal lag.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av balansräkningen per den 31 december 20X1, resultaträkningen, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning är de bifogade finansiella rapporterna för företaget i allt väsentligt upprättade enligt XYZ-lagen i jurisdiktion X.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna⁵¹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter enligt XYZ-lagen i jurisdiktion X⁵² och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på misstag.

Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av företagets process för finansiell rapportering.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Punkt 41 b i denna ISA förklarar att den fetstilta texten nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

⁵¹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁵² I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, och för ...".

- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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.⁵³
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

⁵³ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, under omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

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

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	640
Denna standards tillämpningsområde	640
Ikraftträdande	641
Mål	641
Definition	641
Krav	641
Fastställa särskilt betydelsefulla områden	641
Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden	642
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) ...	643
Dokumentation	643
Tillämpning och andra förtydliganden	643
Denna standards tillämpningsområde (se punkt 2)	643
Fastställa särskilt betydelsefulla områden (se punkterna 9–10)	645
Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden	650
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt 17)	655
Dokumentation (se punkt 18)	656

International Standard on Auditing (ISA) 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna International Standard on Auditing (ISA) behandlar revisorns ansvar att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport. Den är avsedd att behandla både revisorns bedömning av vad som ska kommuniceras i revisors rapport samt formen för och innehållet i sådan kommunikation.

2. Syftet med att kommunicera särskilt betydelsefulla områden är att förbättra kommunikationsvärdet i revisors rapport genom att öka transparensen om den utförda revisionen. Att kommunicera särskilt betydelsefulla områden ger avsedda användare av de finansiella rapporterna ("avsedda användare") ytterligare information som hjälper dem att förstå de frågor som, enligt revisorns professionella bedömning, var de viktigaste i revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Att kommunicera särskilt betydelsefulla områden kan också hjälpa avsedda användare att förstå företaget och vilka områden som krävt betydelsefulla bedömningar av företagsledningen i de reviderade finansiella rapporterna. (Se punkterna A 1–A 4.)

3. Kommunikationen om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport kan också ge avsedda användare underlag för ytterligare kontakt med företagsledningen och de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) om vissa frågor som rör företag, de reviderade finansiella rapporterna och den utförda revisionen.

4. Att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport sker mot bakgrund av att revisorn har bildat sig en uppfattning om de finansiella rapporterna som helhet. Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport är inte

- a. en ersättning för upplysningar i de finansiella rapporterna som det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver att företagsledningen lämnar, eller som på annat sätt är nödvändiga för att uppnå en rättvisande bild,

- b. en ersättning för att revisorn lämnar ett modifierat uttalande när detta krävs med hänsyn till omständigheterna för ett visst revisionsuppdrag enligt ISA 705 (omarbetad)¹,
- c. en ersättning för rapportering enligt ISA 570 (omarbetad)² när det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om ett företags förmåga att fortsätta verksamheten, eller
- d. ett separat uttalande om enskilda frågor. (Se punkterna A 5–A 8.)

5. Denna ISA gäller för revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag och omständigheter när revisorn annars beslutar att kommunicera särskilt betydelsefulla områden i sin revisors rapport. Denna ISA gäller också när det finns krav i lag eller annan författning på att revisorn ska kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport.³ Men ISA 705 (omarbetad) förbjuder revisorn från att kommunicera särskilt betydelsefulla områden när revisorn avstår från att lämna ett uttalande avseende de finansiella rapporterna, såvida inte sådan rapportering krävs enligt lag eller annan författning.⁴

ISA
ISQC
m.m.

Ikraftträdande

6. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

7. Revisorns mål är att fastställa särskilt betydelsefulla områden och, efter att ha bildat sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, kommunicera dessa frågor genom att beskriva dem i revisors rapport.

Definition

8. I ISA har nedanstående term följande betydelser:

Särskilt betydelsefulla områden – De områden som enligt revisorns professionella bedömning var de mest betydelsefulla i revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Särskilt betydelsefulla områden väljs ut från områden som kommunicerats med styrelsen.

Krav

Fastställa särskilt betydelsefulla områden

9. Revisorn ska utifrån de frågor som kommunicerats med styrelsen fastställa de frågor som kräver betydande uppmärksamhet under utförandet av revisionen. När revisorn fastställer detta ska han eller hon beakta följande: (Se punkterna A 9–A 18.)

- a. Områden med högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter, eller betydande risker som identifierats enligt ISA 315 (omarbetad 2019)⁵. (Se punkterna A 19–A 22.)
- b. Betydelsefulla bedömningar av revisorn avseende områden i de finansiella rapporterna som innefattade betydelsefulla bedömningar av företagsledningen, däribland uppskattningar i redovisningen som omfattas av en hög grad av osäkerhet i uppskattningen. (Se punkterna A 23–A 24.)
- c. Effekten på revisionen av betydelsefulla händelser eller transaktioner som inträffat under perioden. (Se punkterna A 25–A 26.)

¹ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

² ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad), punkterna 22–23.

³ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkterna 30–31.

⁴ ISA 705 (omarbetad), punkt 29.

⁵ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*.

10. Revisorn ska fastställa vilka av de frågor som enligt punkt 9 bestäms vara de mest betydelsefulla under revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden och som därför utgör de särskilt betydelsefulla områdena. (Se punkterna A 9–A 11, A 27–A 30.)

Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden

11. Revisorn ska beskriva varje särskilt betydelsefullt område, med lämplig underrubrik, i ett separat avsnitt i revisors rapport med rubriken *Särskilt betydelsefulla områden*, såvida inte omständigheterna i punkt 14 eller 15 gäller. Den inledande delen i detta avsnitt i revisors rapport ska ange att:

- a. särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt revisorns professionella bedömning var de mest betydelsefulla i revisionen av de finansiella rapporterna [för den aktuella perioden], och
- b. dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när revisorn bildade sig en uppfattning om dem, och revisorn lämnar inte något separat uttalande om dessa områden. (Se punkterna A 31–A 33.)

Särskilt betydelsefulla områden är inte en ersättning för att lämna ett modifierat uttalande

12. Revisorn ska inte kommunicera en fråga i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* i revisors rapport när revisorn är skyldig att modifiera sitt uttalande enligt ISA 705 (omarbetad) till följd av frågan. (Se punkt A 5.)

Beskrivningar av enskilda särskilt betydelsefulla områden

13. Beskrivningen av varje särskilt betydelsefullt område i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* i revisors rapport ska innehålla en hänvisning till eventuella upplysningar om området i de finansiella rapporterna och ska behandla (se punkterna A 34–A 41)

- a. varför frågan ansågs vara särskilt betydelsefull under revisionen och därför fastställdes vara ett särskilt betydelsefullt område, och (se punkterna A 42–A 45)
- b. hur frågan behandlades under revisionen. (Se punkterna A 46–A 51.)

Omständigheter när en fråga som fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område inte kommuniceras i revisors rapport

14. Revisorn ska beskriva varje särskilt betydelsefullt område i revisors rapport såvida inte (se punkterna A 53–A 56)

- a. lag eller annan författning förhindrar offentlig upplysning om frågan, eller (se punkt A 52)
- b. i ytterst sällsynta fall, revisorn fastställer att frågan inte bör kommuniceras i revisors rapport eftersom de negativa konsekvenserna av att göra det rimligen skulle väntas vara större än allmänintresset för denna kommunikation. Detta gäller inte om företaget har lämnat offentliga upplysningar om frågan.

Samspel mellan beskrivningar av särskilt betydelsefulla områden och andra delar som ska finnas med i revisors rapport

15. En fråga som ger upphov till ett modifierat uttalande enligt ISA 705 (omarbetad), eller en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad), är till sin karaktär ett särskilt betydelsefullt område. I dessa situationer ska frågorna inte beskrivas i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* i revisors rapport och kraven i punkterna 13–14 gäller inte. I stället ska revisorn

- a. rapportera om dessa frågor enligt tillämpliga ISA, och
- b. ta med en hänvisning till *Grund för uttalande med reservation (med avvikande mening)* eller avsnittet *Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift* i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden*. (Se punkterna A 6–A 7.)

Form för och innehåll i avsnittet om särskilt betydelsefulla områden vid andra omständigheter

16. Om revisorn fastställer, beroende på fakta och omständigheter för företaget och revisionen, att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden att kommunicera eller att de enda särskilt betydelsefulla områden som har kommunicerats är sådana frågor som hanteras enligt punkt 15, ska revisorn ta med en utsaga om detta i ett separat avsnitt i revisors rapport under rubriken *Särskilt betydelsefulla områden*. (Se punkterna A 57–A 59.)

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

- 17.** Revisorn ska med styrelsen kommunicera
- de frågor som revisorn har fastställt vara de särskilt betydelsefulla områdena, eller
 - i tillämpliga fall, beroende på fakta och omständigheter för företaget och revisionen, att revisorn har fastställt att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden att kommunicera i revisors rapport. (Se punkterna A 60–A 63.)

ISA
ISQC
m.m.

Dokumentation

- 18.** Revisorn ska i revisionsdokumentationen ta med⁶ (se punkt A 64)
- de frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn enligt vad som fastställts enligt punkt 9 och den logiska grunden för att revisorn fastställt om var och en av dessa frågor är ett särskilt betydelsefullt område eller inte, enligt punkt 10,
 - i tillämpliga fall, den logiska grunden för att revisorn har fastställt att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden att kommunicera i revisors rapport eller att de enda särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras är de frågor som hanteras av punkt 15, och
 - i tillämpliga fall, den logiska grunden för att revisorn har fastställt att han eller hon i revisors rapport inte ska kommunicera en fråga som fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område.

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna standards tillämpningsområde (se punkt 2)

A 1. Betydelse kan beskrivas som den relativa vikten för en fråga, sedd i sitt sammanhang. En frågas betydelse bedöms av revisorn i det sammanhang där den övervägs. Betydelse kan övervägas inom ramen för kvantitativa och kvalitativa faktorer, t.ex. relativ storlek samt karaktären på och effekten av förhållandet mellan det som granskas och de uttalade intressena hos de avsedda användarna eller mottagarna. Detta innefattar en objektiv analys av fakta och omständigheter, däribland karaktären på och omfattningen av kommunikationen med styrelsen.

A 2. Användare av finansiella rapporter har uttryckt ett intresse för de frågor om vilka revisorn hade den mest utförliga dialogen med styrelsen, som del av den dialog som krävs enligt ISA 260 (omarbetad)⁷ och har uttryckt önskemål om ytterligare transparens när det gäller denna kommunikation. T.ex. har användare uttryckt särskilt intresse för att förstå betydelsefulla bedömningar som har gjorts av revisorn när han eller hon bildar sig en uppfattning om de finansiella rapporterna som helhet, eftersom dessa ofta avser områden som krävt betydelsefulla bedömningar av företagsledningen vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

A 3. Att kräva att revisorer tar upp särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport kan också förbättra kommunikationen mellan revisorn och styrelsen om dessa frågor och kan öka företagsledningens och styrelsens uppmärksamhet på upplysningarna i de finansiella rapporter som revisors rapport hänvisar till.

⁶ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt A 6.

⁷ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad).

A 4. ISA 320 förklarar att det är rimligt för revisorn att anta att användare av de finansiella rapporterna⁸

- a. har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomisk verksamhet och redovisning och är beredda att studera informationen i de finansiella rapporterna med rimlig noggrannhet,
- b. förstår att de finansiella rapporterna upprättas, presenteras och revideras efter väsentlighetsnivåer,
- c. accepterar den inneboende osäkerheten i storleksbestämningen av belopp som bygger på uppskattningar, bedömningar och beaktandet av framtida händelser, och
- d. fattar rimliga ekonomiska beslut med grund i informationen i de finansiella rapporterna.

Eftersom revisors rapport bifogas de reviderade finansiella rapporterna antas användarna av revisors rapport vara samma som de avsedda användarna av de finansiella rapporterna.

Förhållande mellan särskilt betydelsefulla områden, revisors uttalande och andra delar i revisors rapport (se punkterna 4, 12, 15)

A 5. ISA 700 (omarbetad) behandlar omständigheter i vilka revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet avseende riktigheten eller tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna.⁹ Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden är inte en ersättning för upplysningar i de finansiella rapporterna som det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver att företagsledningen ska ge, eller som på annat sätt är nödvändiga för att uppnå en rättvisande bild. ISA 705 (omarbetad) behandlar omständigheter under vilka revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet avseende riktigheten eller tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna.¹⁰

A 6. När revisorn lämnar ett uttalande med reservation eller avvikande mening enligt ISA 705 (omarbetad), och beskriver ett förhållande som ger upphov till ett modifierat uttalande i avsnittet *Grund för uttalande med reservation (med avvikande mening)* bidrar det till att öka användares förståelse och förmåga att identifiera sådana omständigheter när de inträffar. Skiljs kommunikationen om detta förhållande från andra särskilt betydelsefulla områden i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* ger det rätt tyngd i revisors rapport (se punkt 15). Bilagan i ISA 705 (omarbetad) innehåller exempel på hur den inledande texten i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* påverkas när revisorn lämnar ett uttalande med reservation eller med avvikande mening och andra särskilt betydelsefulla områden kommuniceras i revisors rapport. Punkt A 58 i denna ISA visar hur avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* presenteras när revisorn har fastställt att det inte finns några andra särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras i revisors rapport utöver de frågor som behandlas i avsnittet *Grund för uttalande med reservation (med avvikande mening)* eller avsnittet *Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift* i revisors rapport.

A 7. När revisorn lämnar ett uttalande med reservation eller med avvikande mening är det ändå relevant att öka avsedda användares förståelse av revisionen och därför gäller kraven att fastställa särskilt betydelsefulla områden. Men eftersom revisorn lämnar ett

⁸ ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkt 4.

⁹ ISA 700 (omarbetad), punkterna 10–15 och A 1–A 15.

¹⁰ Se punkt A 7 i ISA 705 (omarbetad).

uttalande med avvikande mening när han eller hon har dragit slutsatsen att felaktigheter, enskilt eller sammantaget, både är väsentliga och avgörande för de finansiella rapporterna.¹¹

- a. Kan revisorn, beroende på betydelsen hos den eller de frågor som ger upphov till ett uttalande med avvikande mening, fastställa att inga frågor är särskilt betydelsefulla områden. I dessa omständigheter gäller kravet i punkt 15. (Se punkt A 58.)
- b. Om en eller flera frågor utöver den eller de som ger upphov till ett uttalande med avvikande mening fastställs vara särskilt betydelsefulla områden, är det särskilt viktigt att beskrivningarna av dessa andra särskilt betydelsefulla områden inte tyder på att de finansiella rapporterna som helhet är mer trovärdiga med avseende på dessa frågor än vad som skulle vara lämpligt med hänsyn till omständigheterna, mot bakgrund av uttalandet med avvikande mening. (Se punkt A 47.)

A 8. ISA 706 (omarbetad)¹² fastställer mekanismer för revisorer av finansiella rapporter för alla företag att ta med ytterligare kommunikation i revisors rapport genom användning av ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar när revisorn anser det nödvändigt att göra detta. I sådana fall presenteras dessa stycken skilt från avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* i revisors rapport. När en fråga har fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område är användningen av sådana stycken inte en ersättning för beskrivningen av det enskilda särskilt betydelsefulla området enligt punkt 13.¹³ ISA 706 (omarbetad) innehåller vidare vägledning om förhållandet mellan särskilt betydelsefulla områden och stycken med upplysningar av särskild betydelse enligt denna ISA.¹⁴

Fastställa särskilt betydelsefulla områden (se punkterna 9–10)

A 9. Revisorns process för beslutsfattande när han eller hon fastställer särskilt betydelsefulla områden har som mål att välja ut ett mindre antal frågor av de som kommunicerats med styrelsen, baserat på revisorns bedömning av vilka frågor som har den största betydelsen i revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.

A 10. När revisorn fastställer särskilt betydelsefulla områden är detta begränsat till de frågor som var viktigast i revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden, även när jämförande finansiella rapporter presenteras (dvs. även när revisorns uttalande avser varje period för vilken finansiella rapporter presenteras).¹⁵

A 11. Trots att revisorns fastställande av särskilt betydelsefulla områden gäller revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden och denna ISA inte kräver att revisorn ska uppdatera särskilt betydelsefulla områden som ingår i den föregående periodens revisors rapport, kan det ändå vara av värde för revisorn att överväga om en fråga som var ett särskilt betydelsefullt område vid revisionen av de finansiella rapporterna för den föregående perioden fortsätter vara ett särskilt betydelsefullt område vid revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.

Frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn (se punkt 9)

A 12. Begreppet betydande uppmärksamhet av revisorn tar hänsyn till att en revision är riskbaserad och inriktad på att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, att utforma och utföra granskningsåtgärder som hanterar dessa risker samt inhämta revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för revisorns uttalande. Ju högre en bedömd risk för väsentliga felak-

ISA
ISQC
m.m.

¹¹ ISA 705 (omarbetad), punkt 8.

¹² ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

¹³ Se punkterna 8 b och 10 b i ISA 706 (omarbetad).

¹⁴ ISA 706 (omarbetad), punkterna A 1–A 3.

¹⁵ Se ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter*.

tigheter är på påståendenivån för ett visst konto, ett visst transaktionsslag eller en viss upplysning desto mer bedömning krävs normalt vid planering och utförande av granskningsåtgärder och utvärdering av resultatet av dem. När revisorn utformar fortsatta granskningsåtgärder ställs krav på att han eller hon inhämtar mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara.¹⁶ När revisorn behöver inhämta mer övertygande revisionsbevis på grund av en bedömning att risken är högre, kan han eller hon öka kvantiteten av inhämtade bevis eller inhämta bevis som är mer relevanta eller tillförlitliga, t.ex. genom att lägga större vikt vid att inhämta bevis från externa parter eller genom att inhämta styrkande bevis från ett antal oberoende källor.¹⁷

A 13. Därför kan frågor som utgör utmaningar när revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis eller utgör utmaningar när revisorn ska bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna vara särskilt relevanta när revisorn fastställer särskilt betydelsefulla områden.

A 14. Områden som kräver betydande uppmärksamhet av revisorn avser ofta komplexa områden med betydelsefulla bedömningar av företagsledningen och innebär därför ofta svåra eller komplicerade bedömningar av revisorn. Det påverkar i sin tur ofta revisorns övergripande revisionsstrategi, fördelningen av resurser och omfattningen av revisionsinsatser med avseende på dessa frågor. Påverkan kan t.ex. innefatta omfattningen av insatsen av personal i ledande ställning på revisionsuppdraget eller att revisorn anlitar en specialist eller enskilda personer med kompetens inom ett specialiserat redovisnings- eller revisionsområde, vare sig de är anlitade av eller anställda på revisionsföretaget för att hantera dessa områden.

A 15. Olika ISA kräver särskild kommunikation med styrelsen och andra som kan ha koppling till områden som kräver betydande uppmärksamhet av revisorn. Exempel:

- ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn med styrelsen tar upp eventuella betydande svårigheter som revisorn har stött på under revisionen.¹⁸ ISA nämner möjliga svårigheter avseende t.ex.:
 - Transaktioner med närstående,¹⁹ särskilt begränsningar avseende revisorns förmåga att inhämta revisionsbevis om att alla övriga aspekter av en transaktion med närstående (utöver priset) motsvarar dem i en liknande transaktion på affärsmässiga grunder.
 - Begränsningar för koncernrevisionen, t.ex. när koncernrevisionsteamets tillgång till information kan ha begränsats.²⁰
- ISA 220 fastställer krav för ansvarig revisor avseende de konsultationer som behövs i svåra eller tvistiga frågor.²¹ Revisorn kan t.ex. ha konsulterat andra inom eller utanför revisionsföretaget om en betydelsefull teknisk fråga, vilket kan vara ett tecken på att det är ett särskilt betydelsefullt område. Det finns också krav på att ansvarig revisor ska diskutera, bland annat, betydelsefulla frågor som uppkommit under revisionsuppdraget med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget.²²

¹⁶ ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*, punkt 7 b.

¹⁷ ISA 330, punkt A 19.

¹⁸ ISA 260 (omarbetad), punkterna 16 b och A 21.

¹⁹ ISA 550 *Närståendeförhållanden*, punkt A 42.

²⁰ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)*, punkt 49 d.

²¹ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, punkt 18.

²² ISA 220, punkt 19.

Överväganden när revisorn fastställer frågor som krävde betydande uppmärksamhet (se punkt 9)

A 16. Revisorn kan utarbeta en preliminär åsikt på planeringsstadiet om frågor som sannolikt är områden som kräver betydande uppmärksamhet under revisionen och därför kan vara särskilt betydelsefulla områden. Revisorn kan kommunicera detta med styrelsen när han eller hon diskuterar revisionens planerade omfattning och tidpunkt enligt ISA 260 (omarbetad). Men revisorns fastställande av särskilt betydelsefulla områden är baserad på revisionsresultaten eller bevis som inhämtats under revisionen.

A 17. Punkt 9 innefattar krav på särskilda överväganden när revisorn fastställer de frågor som kräver betydande uppmärksamhet. Dessa överväganden fokuserar på karaktärerna på de frågor som kommuniceras med styrelsen, som ofta har koppling till frågor som upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna, och är avsedda att avspeglar områden i revisionen av de finansiella rapporterna som kan vara av särskilt intresse för de avsedda användarna. Det faktum att revisorn ska göra dessa överväganden är inte avsett att antyda att frågor som hänger samman med dem alltid är särskilt betydelsefulla områden utan snarare att frågor som hänger samman med sådana särskilda överväganden är särskilt betydelsefulla områden bara om de fastställs vara av största betydelse i revisionen enligt punkt 10. Eftersom övervägandena kan vara sammanlänkade (t.ex. att frågor som rör omständigheterna som beskrivs i punkterna 9 b–c också kan identifieras som betydande risker), kan sannolikheten för att revisorn identifierar en fråga som ett särskilt betydelsefullt område öka, om revisorn gör mer än ett övervägande avseende en särskild fråga som kommunicerats med styrelsen.

ISA
ISQC
m.m.

A 18. Utöver de frågor som hänger samman med kraven på särskilda överväganden i punkt 9 kan det finnas andra frågor som har kommunicerats med styrelsen som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn och därför är särskilt betydelsefulla områden enligt punkt 10. Sådana frågor kan t.ex. innefatta frågor som är relevanta för den utförda revisionen men där det inte finns krav på att upplysa om dem i de finansiella rapporterna. T.ex. kan införandet av ett nytt IT-system (eller betydande ändringar i ett befintligt IT-system) under perioden vara ett område som revisorn ägnat betydande uppmärksamhet, särskilt om en sådan förändring hade en betydande effekt på revisorns övergripande revisionsstrategi eller hängde samman med en betydelsefull risk (t.ex. ändringar i ett system som påverkar intäktsredovisningen).

Områden med högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter, eller betydande risker som identifieras enligt ISA 315 (omarbetad 2019) (se punkt 9 a)

A 19. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn med styrelsen kommunicerar de betydelsefulla risker som han eller hon identifierat.²³ Punkt A 13 i ISA 260 (omarbetad) förklarar att revisorn också med styrelsen kan kommunicera hur revisorn planerar att hantera områden med högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter.

A 20. ISA 315 (omarbetad 2019) definierar en betydande risk som en identifierad risk för väsentligt fel för vilket bedömningen av inneboende risk ligger nära den högre änden av spektrumet av inneboende risk till följd av i vilken utsträckning de inneboende riskfaktorerna påverkar kombinationen av sannolikheten för att en felaktighet uppstår och storleken på en möjlig felaktighet om denna skulle uppstå.²⁴ Områden som kräver betydelsefulla bedömningar av företagsledningen och betydande ovanliga transaktioner kan ofta identifieras som betydande risker. Betydande risker är därför ofta områden som kräver betydande uppmärksamhet av revisorn.

A 21. Men detta behöver inte vara fallet för alla betydande risker. Exempel: ISA 240 förutsätter att det finns risker för oegentligheter vid intäktsredovisning och kräver att revisorn behandlar dessa bedömda risker för väsentliga felaktigheter på grund av oegent-

²³ ISA 260 (omarbetad), punkt 15.

²⁴ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 12 I.

ligheter som betydande risker.²⁵ Dessutom anger ISA 240 att på grund av det oförutsebara sätt som företagsledningen kan åsidosätta kontroller på, är detta en risk för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter, och därmed en betydande risk.²⁶ Beroende på riskernas karaktär kanske de inte kräver betydande uppmärksamhet av revisorn och skulle därför inte övervägas när revisorn fastställer särskilt betydelsefulla områden enligt punkt 10.

A 22. ISA 315 (omarbetad 2019) förklarar att revisorns bedömning av väsentliga felaktigheter på påståendenivån kan ändras under revisionens gång när ytterligare revisionsbevis inhämtas.²⁷ Ändring av revisorns riskbedömning och ny utvärdering av de planerade granskningsåtgärderna med avseende på ett visst område i de finansiella rapporterna (dvs. en betydande ändring i revisionsansatsen, t.ex. om revisorns riskbedömning baserades på en förväntan att vissa kontroller fungerade effektivt och att revisorn har inhämtat revisionsbevis som visar att de inte fungerade effektivt under revisionsperioden, särskilt inom ett område med högre bedömd risk för väsentliga felaktigheter) kan leda till att ett område fastställs vara ett område som kräver betydande uppmärksamhet från revisorn.

Betydelsefulla bedömningar av revisorn avseende områden i de finansiella rapporterna som innefattade betydelsefulla bedömningar av företagsledningen, däribland uppskattningar i redovisningen som omfattas av en hög grad av osäkerhet i uppskattningen (se punkt 9 b)

A 23. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn med styrelsen kommunicerar sina åsikter om betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt, däribland redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna.²⁸ I många fall avser detta viktiga uppskattningar och tillhörande upplysningar som sannolikt är områden som revisorn ägnar betydande uppmärksamhet och också kan identifieras som betydande risker.

A 24. Användare av de finansiella rapporterna har visat intresse för de uppskattningar i redovisningen som omfattas av en hög grad av osäkerhet i uppskattningen (se ISA 540 (omarbetad)²⁹), även om dessa uppskattningar inte ansetts föranleda en betydande risk. Bland annat är sådana uppskattningar i hög grad beroende av företagsledningens bedömning och är ofta de mest komplicerade delarna av de finansiella rapporterna, och kan kräva både en specialist anlitad av företagsledningen och en specialist anlitad av revisorn. Användare har också tagit upp att redovisningsprinciper som har en betydande effekt på de finansiella rapporterna (och betydande ändringar i dessa principer) är relevanta för deras förståelse av de finansiella rapporterna, särskilt under omständigheter där företagets metoder inte stämmer överens med andra i branschen.

Effekten på revisionen av betydelsefulla händelser eller transaktioner som inträffat under perioden (se punkt 9 c)

A 25. Händelser eller transaktioner som hade en betydande effekt på de finansiella rapporterna eller revisionen kan vara områden som kräver betydande uppmärksamhet av revisorn och kan komma att identifieras som betydande risker. Exempel: Revisorn kan ha fört omfattande diskussioner med företagsledningen och styrelsen vid olika skeden under revisionen om effekten på de finansiella rapporterna av betydande transaktioner med närstående eller betydande transaktioner som inte ingår i företagets normala verk-

²⁵ ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkterna 27–28.

²⁶ ISA 240, punkt 32.

²⁷ ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 37.

²⁸ ISA 260 (omarbetad), punkt 16 a.

²⁹ Se punkterna 16–17 i ISA 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar*.

samhet eller som på annat sätt tycks vara ovanliga.³⁰ Företagsledningen kan ha gjort svåra eller komplexa bedömningar avseende redovisning, värderingar, presentation eller upplysning om sådana transaktioner, vilket kan ha haft en betydande effekt på revisorns övergripande strategi.

A 26. Betydande utveckling i fråga om ekonomi, redovisning, regelverk, bransch eller annat som påverkade företagsledningens antaganden eller bedömningar kan också påverka revisorns övergripande ansats för revisionen och ge upphov till en fråga som kräver betydande uppmärksamhet av revisorn.

De viktigaste frågorna (se punkt 10)

A 27. Frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn kan också ha gett upphov till betydande kommunikation med styrelsen. Karaktären på och omfattningen av kommunikationen om sådana frågor med styrelsen ger ofta en indikation om vilka frågor som är mest betydelsefulla för revisionen. Exempel: Revisorn kan ha haft mer fördjupad, frekvent eller utförlig kommunikation med styrelsen om svårare och mer komplexa frågor, som tillämpningen av betydelsefulla redovisningsprinciper som omfattades av betydelsefulla bedömningar av revisorn eller företagsledningen.

ISA
ISQC
m.m.

A 28. Begreppet de mest betydelsefulla frågorna är tillämplbart inom ramen för företaget och den revision som utfördes. I det avseendet är revisorns fastställande av och kommunikation om särskilt betydelsefulla områden avsedda att identifiera frågor som särskilt gäller revisionen och att innefatta en bedömning av deras vikt jämfört med andra frågor i revisionen.

A 29. Andra överväganden som kan vara relevanta vid fastställande av den relativa vikten för en fråga som kommuniceras med styrelsen och om en sådan fråga är ett särskilt betydelsefullt område innefattar:

- Frågans betydelse för avsedda användares förståelse av de finansiella rapporterna som helhet, särskilt dess väsentlighet för de finansiella rapporterna.
- Karaktären på den underliggande redovisningsprincip som hänger samman med frågan eller den komplexitet eller subjektivitet som ingått vid företagsledningens val av lämplig princip, jämfört med andra företag i dess bransch.
- Karaktären på och väsentligheten för, kvantitativt eller kvalitativt, rättade och ackumulerade orättade felaktigheter på grund av eventuella oegentligheter eller misstag som avser frågan.
- Karaktären på och omfattningen av det revisionsarbete som krävdes för att hantera frågan, däribland:
 - Omfattningen av specialiserad kompetens eller kunskap som behövdes för att använda granskningsåtgärder för att hantera frågan eller utvärdera resultaten av dessa eventuella åtgärder.
 - Karaktären på konsultationer utanför uppdragsteamet med avseende på frågan.
- Karaktären på och hur svårt det var att använda granskningsåtgärder, att utvärdera resultaten av dessa granskningsåtgärder samt inhämta relevanta och tillförlitliga bevis som revisorn kunde grunda sitt uttalande på, särskilt allteftersom subjektiviteten i revisorns bedömningar ökade.
- Hur allvarliga eventuella identifierade brister i kontroller som är relevanta för frågan var.
- Om frågan inbegrep ett antal separata, men näraliggande, överväganden av revisorn. T.ex. kan kontrakt med lång avtalstid innefatta betydande uppmärksamhet av revisorn med avseende på intäktsredovisning, rättstvister eller andra förpliktelser, och kan påverka andra uppskattningar i redovisningen.

³⁰ Se punkterna 16 a, 16 c och A 22 samt bilaga 2 i ISA 260 (omarbetad).

A 30. Att fastställa vilka och hur många av dessa frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn, och som hade störst betydelse vid revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden, är en fråga om professionell bedömning. Hur många särskilt betydelsefulla områden som ska tas med i revisors rapport kan påverkas av företagets komplexitet och storlek, karaktären på dess verksamhet och miljö samt fakta och omständigheter för revisionsuppdraget. Generellt gäller att ju fler frågor som initialt fastställs vara särskilt betydelsefulla områden, desto mer kan revisorn behöva göra nya överväganden om huruvida var och en av dessa frågor uppfyller definitionen av ett särskilt betydelsefullt område. Långa listor med särskilt betydelsefulla områden kan motverka idén att dessa frågor ska vara de mest betydelsefulla under revisionen.

Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden

Separat avsnitt om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport
(se punkt 11)

A 31. Att placera avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* nära revisorns uttalande kan ge informationen en framträdande plats och bekräfta det uppfattade värdet av uppdagsspecifik information till avsedda användare.

A 32. I vilken ordning enskilda frågor presenteras i avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* är en fråga om professionell bedömning. T.ex. kan sådan information rangordnas efter sin relativa vikt, baserat på revisorns bedömning, eller kan återspegla det sätt på vilket frågorna presenteras i de finansiella rapporterna. Kravet i punkt 11 att ta med underrubriker är avsett att ytterligare särskilja frågorna.

A 33. När jämförande finansiell information presenteras är de inledande delarna av avsnittet *Särskilt betydelsefulla områden* avsett att fästa uppmärksamheten på det faktum att de särskilt betydelsefulla områden som beskrivs endast har koppling till revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden och kan innehålla hänvisning till den särskilda period som dessa finansiella rapporter omfattar (t.ex. "för året som slutade den 31 december 20X1").

Beskrivningar av enskilda särskilt betydelsefulla områden (se punkt 13)

A 34. Huruvida beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område är tillräcklig, är en fråga om professionell bedömning. Beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område är avsedd att ge en koncis och väl avvägd förklaring så att avsedda användare kan förstå varför frågan var en av de mest betydelsefulla under revisionen och hur frågan behandlades under revisionen. Att begränsa användningen av mycket tekniska revisionstermer bidrar också till att ge avsedda användare som inte har skäligen kunskap om revision möjlighet att förstå grunden för revisorns fokus på särskilda frågor under revisionen. Karaktären på och omfattningen av informationen som revisorn lämnar är avsedd att vara väl avvägda inom ramen för de respektive parternas ansvar (dvs. att revisorn ska lämna användbar information på ett koncist och begripligt sätt men inte otillbörligt tillhandahålla företagsintern information).

A 35. Företagsintern information är information om företaget som inte på annat sätt har offentliggjorts av företaget (t.ex. inte har tagits med i de finansiella rapporterna eller i annan information som finns tillgänglig per datumet för revisors rapport, eller som kommunicerats i annan muntlig eller skriftlig kommunikation av företagsledningen eller styrelsen, t.ex. i ett preliminärt tillkännagivande av finansiell information eller i information till investerare). Sådan information är företagsledningens och styrelsens ansvar.

A 36. Revisorn bör inte beskriva ett särskilt betydelsefullt område på ett otillbörligt sätt genom att tillhandahålla företagsintern information. Beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område är normalt inte i sig företagsintern information, eftersom den beskriver frågan inom ramen för revisionen. Men revisorn kan anse det vara nödvändigt att ta med ytterligare information för att förklara varför frågan ansågs vara en av de mest betydelsefulla i revisionen och därför fastställdes vara ett särskilt betydelsefullt område, och hur frågan behandlades under revisionen, förutsatt att sådana uppgifter inte är förbjudna en-

ligt lag eller annan författning. När revisorn fastställer att informationen är nödvändig, kan han eller hon uppmuntra företagsledningen eller styrelsen att lämna ytterligare uppgifter i stället för att revisorn tillhandahåller företagsintern information i revisors rapport.

A 37. Företagsledningen eller styrelsen kan besluta att inkludera nya eller förbättrade upplysningar i de finansiella rapporterna eller på annan plats i årsrapporten, avseende ett särskilt betydelsefullt område mot bakgrund av det faktum att frågan kommer att kommuniceras i revisors rapport. Sådana nya eller förbättrade upplysningar kan t.ex. inkluderas för att tillhandahålla mer utförlig information om känsligheten i viktiga antaganden som används i uppskattningar i redovisningen eller företagets logiska grund för en viss redovisningsmetod eller -princip när det finns godtagbara alternativ enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A 38. ISA 720 (omarbetad) definierar termen årsrapport och förklarar att dokument som en rapport från företagsledningen, kommentar från företagsledningen eller operativ och ekonomisk översikt eller liknande rapporter från styrelsen (t.ex. en förvaltningsberättelse), ett uttalande från styrelseordförande, bolagsstyrningsrapport eller rapporter om intern kontroll eller riskbedömning kan utgöra en del av årsrapporten.³¹ ISA 720 (omarbetad) behandlar revisorns ansvar när det gäller annan information som finns med i årsrapporten. Även om revisorns uttalande avseende de finansiella rapporterna inte omfattar den andra informationen kan revisorn komma att ta hänsyn till denna information samt annan offentligt tillgänglig kommunikation från företaget eller andra trovärdiga källor, i beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område.

A 39. Revisionsdokumentation som upprättas under revisionen kan också vara användbar för revisorn i beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område. T.ex. utgör skriftlig kommunikation eller revisorns dokumentation av muntlig kommunikation med styrelsen samt annan revisionsdokumentation en användbar grund för revisorns kommunikation i revisors rapport. Det beror på att revisionsdokumentation enligt ISA 230 är avsedd att behandla betydelsefulla frågor som uppkommer under revisionen, de slutsatser som dragits om den och betydelsefulla professionella bedömningar som gjorts för att nå fram till dessa slutsatser och fungerar som en dokumentation av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av utförda granskningsåtgärder, resultaten av dessa granskningsåtgärder samt de inhämtade revisionsbevisen. Denna dokumentation kan hjälpa revisorn när han eller hon utarbetar en beskrivning av särskilt betydelsefulla områden som förklarar frågans betydelse samt även när han eller hon tillämpar kravet i punkt 18.

Hänvisning till var upplysning lämnas om frågan i de finansiella rapporterna (se punkt 13)

A 40. Punkt 13 a–b kräver att beskrivningen av varje särskilt betydelsefullt område behandlar varför revisorn anser att frågan är en av de mest betydelsefulla i revisionen och hur frågan behandlades under revisionen. Därmed är beskrivningen av särskilt betydelsefulla områden inte bara en återuppräknings av upplysningarna i de finansiella rapporterna. Men en hänvisning till eventuella upplysningar om området ger avsedda användare möjlighet att ytterligare förstå hur företagsledningen har behandlat frågan vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

A 41. Utöver att hänvisa till upplysningar om området kan revisorn fästa uppmärksamheten på viktiga aspekter av dem. Omfattningen av företagsledningens upplysningar om särskilda aspekter eller faktorer med avseende på hur en viss fråga påverkar de finansiella rapporterna för den aktuella perioden kan hjälpa revisorn att precisera vissa aspekter av hur frågan behandlades under revisionen så att avsedda användare kan förstå varför frågan är ett särskilt betydelsefullt område. Exempel:

- När ett företag tar med utförliga upplysningar om uppskattningar i redovisningen kan revisorn fästa uppmärksamheten på upplysningar om viktiga antaganden, upplysningar om intervallet av möjliga utfall samt andra kvalitativa och kvantitativa upp-

ISA
ISQC
m.m.

³¹ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad), punkterna 12 a och A 1–A 3.

lysningar avseende viktiga källor till osäkerhet i uppskattningen eller viktiga uppskattningar som del av att hantera varför frågan var en av de mest betydelsefulla i revisionen och hur frågan behandlades under revisionen.

- När revisorn drar slutsatsen enligt ISA 570 (omarbetad) att det inte finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer med avseende på händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten kan revisorn ändå fastställa att en eller flera frågor som avser den här slutsatsen som uppkommit under revisorns arbete enligt ISA 570 (omarbetad) är särskilt betydelsefulla områden. Vid dessa omständigheter skulle revisorns beskrivning av särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport kunna innefatta aspekter av de identifierade händelser eller förhållanden som upplysning lämnats om i de finansiella rapporterna, t.ex. betydande rörelseförluster, tillgängliga lånefaciliteter och möjlig refinansiering av skulder, eller överträdelse av villkoren för lån samt tillhörande motverkande faktorer.³²

Varför revisorn ansåg att frågan var en av de viktigaste under revisionen (se punkt 13 a)

A 42. Beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område i revisors rapport är avsedd att ge kunskap om varför frågan ansågs vara ett särskilt betydelsefullt område. Därmed kan kraven i punkterna 9–10 och tillämpningsmaterialet i punkterna A 12–A 29 som rör fastställande av särskilt betydelsefulla områden också vara till hjälp för revisorn vid övervägandet av hur sådana frågor ska kommuniceras i revisors rapport. Det är t.ex. sannolikt av intresse för avsedda användare att förklara vilka faktorer som fick revisorn att dra slutsatsen att en viss fråga krävde betydande uppmärksamhet och var av störst betydelse under revisionen.

A 43. Revisorn överväger informationens relevans för avsedda användare när han eller hon fastställer vad som ska tas med i beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område. Detta kan innefatta huruvida beskrivningen skulle ge möjlighet till en bättre förståelse av revisionen och revisorns bedömningar.

A 44. Att direkt koppla en fråga till företagets särskilda omständigheter kan också bidra till att minimera risken för att sådana beskrivningar blir överdrivet standardiserade och med tiden mindre användbara. T.ex. kan vissa frågor fastställas vara särskilt viktiga områden i en viss bransch för ett antal företag på grund av omständigheterna i branschen eller den underliggande komplexiteten i finansiell rapportering. När revisorn beskriver varför han eller hon ansåg att frågan var en av de mest betydelsefulla kan det vara till nytta om revisorn lyfter fram vissa aspekter som är specifika för företaget (t.ex. omständigheter som påverkade de underliggande bedömningarna i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden) för att göra beskrivningen mer relevant för avsedda användare. Detta kan också vara viktigt vid beskrivning av ett särskilt betydelsefullt område som återkommer under flera perioder.

A 45. Beskrivningen kan också hänvisa till de huvudsakliga överväganden som fick revisorn, utifrån uppdragets omständigheter, att fastställa att frågan var en av de mest betydelsefulla, t.ex.:

- Ekonomiska förutsättningar som påverkade revisorns förmåga att inhämta revisionsbevis, t.ex. illikvida marknader för vissa finansiella instrument.
- Nya eller framväxande redovisningsprinciper, t.ex. företagsspecifika eller branschspecifika frågor som uppdragsteamet har konsulterat om inom revisionsföretaget.
- Ändringar i företagets strategi eller affärsmodell som hade en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

³² Se punkt A 3 i ISA 570 (omarbetad).

Hur frågan behandlades under revisionen (se punkt 13 b)

A 46. Hur mycket detaljer som ska tillhandahållas i revisors rapport för att beskriva hur ett särskilt betydelsefullt område hanterades under revisionen, är en fråga om professionell bedömning. Enligt punkt 13 b kan revisorn beskriva

- aspekter av revisorns åtgärder eller metoder som var mest relevanta för frågan eller särskilda för den bedömda risken för väsentliga felaktigheter,
- en kort översikt över utförda åtgärder,
- en indikation på resultatet av revisorns åtgärder, eller
- viktiga observationer med avseende på frågan,

eller en kombination av dessa komponenter.

Lag, annan författning eller nationella revisionsstandards kan föreskriva en viss form eller ett visst innehåll för beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område eller kan precisera att en eller flera av dessa komponenter ska inkluderas.

ISA
ISQC
m.m.

A 47. För att avsedda användare ska kunna förstå betydelsen av ett särskilt betydelsefullt område inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, samt relationen mellan särskilt betydelsefulla områden och andra komponenter i revisors rapport, däribland revisors uttalande, kan det krävas omsorg så att det språk som används i beskrivningen av ett särskilt betydelsefullt område

- inte antyder att frågan inte har lösts på tillfredsställande sätt av revisorn när han eller hon har bildat sig en uppfattning om de finansiella rapporterna,
- kopplar frågan direkt till företagets särskilda omständigheter, samtidigt som ett allmänt eller standardiserat språk undviks,
- beaktar hur frågan hanteras i eventuella tillhörande upplysningar i de finansiella rapporterna, och
- inte innehåller eller antyder separata uttalanden om separata delar i de finansiella rapporterna.

A 48. Att beskriva aspekter av revisorns hantering eller metoder avseende en fråga, särskilt när revisionsansatsen krävde betydande anpassning av fakta och omständigheter för företaget, kan hjälpa avsedda användare att förstå ovanliga omständigheter och att betydelsefull bedömning krävdes av revisorn för att hantera risken för väsentliga felaktigheter. Dessutom kan revisionsansatsen under en viss period ha påverkats av företagsspecifika omständigheter, ekonomiska förutsättningar eller utveckling i branschen. Det kan också vara till nytta för revisorn att hänvisa till karaktären på och omfattningen av kommunikation med styrelsen om frågan.

A 49. När revisorn t.ex. beskriver sin revisionsansats avseende en uppskattning i redovisningen som har identifierats som att den har hög osäkerhet i uppskattningen, som värderingen av komplicerade finansiella instrument, kan han eller hon vilja lyfta fram att en specialist anlitas. En sådan hänvisning till användningen av en specialist anlitas av revisorn minskar inte revisorns ansvar för uttalandet avseende de finansiella rapporterna och är därför inte oförenlig med punkterna 14–15 i ISA 620.³³

A 50. Det kan finnas problem med att beskriva revisorns åtgärder, särskilt vid komplicerade områden av revisionen som kräver bedömning. Det kan i synnerhet vara svårt att sammanfatta de utförda åtgärderna på ett koncist sätt som adekvat kommunicerar karaktären på och omfattningen av revisorns hantering av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter samt de betydelsefulla bedömningar som revisorn har gjort. Men revisorn kan ändå anse det vara nödvändigt att beskriva vissa utförda åtgärder för att informera om hur frågan behandlades under revisionen. En sådan beskrivning kan normalt göras på en hög nivå, och inte innehålla en utförlig beskrivning av åtgärder.

³³ ISA 620 *Användning av en specialist i revisionsarbetet*.

A 51. Som noterat i punkt A 46 kan revisorn också tillhandahålla en indikation på resultatet av revisorns hantering i beskrivningen av det särskilt betydelsefulla området i revisors rapport. Men om detta sker krävs omsorg för att undvika att revisorn ger intrycket att beskrivningen förmedlar ett separat uttalande om ett enskilt betydelsefullt område eller på något sätt ifrågasätter revisorns uttalande om de finansiella rapporterna i sin helhet.

Omständigheter när en fråga som fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område inte kommuniceras i revisors rapport (se punkt 14)

A 52. Lag eller annan författning kan förbjuda offentlig upplysning av antingen företagsledningen eller revisorn om en viss fråga som fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område. Exempel: Lag eller annan författning kan särskilt förbjuda all offentlig kommunikation som kan skada en utredning av en behörig myndighet om en faktisk eller misstänkt olaglig handling (t.ex. frågor som är eller förefaller ha koppling till penningtvätt).

A 53. Enligt vad som anges i punkt 14 b är det oerhört sällsynt att en fråga som har fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område inte kommuniceras i revisors rapport. Detta beror på att det förutsätts finnas ett allmänintresse i att öka transparensen om revisionen för avsedda användare. Därför är bedömningen att inte kommunicera ett särskilt betydelsefullt område riktig endast i fall när de negativa följderna för företaget eller allmänheten på grund av sådan kommunikation ses som så betydelsefulla att de rimligen skulle väntas vara större än allmänintresset av att informera om frågan.

A 54. När revisorn bestämmer sig för att inte kommunicera ett särskilt betydelsefullt område beaktar han eller hon de fakta och omständigheter som rör frågan. Kommunikation med företagsledningen och styrelsen hjälper revisorn att förstå företagsledningens syn på betydelsen av negativa följder som kan uppstå som resultat av att informera om en fråga. I synnerhet bidrar kommunikation med företagsledningen och styrelsen till revisorns bedömning när han eller hon fastställer om frågan ska kommuniceras, genom att:

- Hjälpa revisorn att förstå varför företaget inte har upplyst offentligt om frågan (t.ex. om lag, annan författning eller vissa ramverk för finansiell rapportering tillåter att upplysning om frågan skjuts upp eller inte lämnas) och företagsledningens syn på de eventuella negativa följderna av att upplysa om frågan. Företagsledningen kan peka på vissa aspekter av lagar, andra författningar eller andra auktoritativa källor kan vara relevanta för övervägandet av negativa konsekvenser (t.ex. kan sådana aspekter innefatta menlig inverkan på företagets affärsförhandlingar eller konkurrensställning). Men enbart företagsledningens syn på de negativa konsekvenserna minskar inte behovet av att revisorn fastställer huruvida de negativa konsekvenserna rimligen skulle väntas överstiga allmänintresset för kommunikation enligt punkt 14 b.
- Lyfta fram om det har skett kommunikation med tillämpliga tillsynsmyndigheter, övervakningsmyndigheter eller andra myndigheter med avseende på frågan, i synnerhet om sådana diskussioner verkar stödja företagsledningens påstående om varför det inte är lämpligt med offentlig upplysning om frågan.
- Ge revisorn möjlighet, i tillämpliga fall, att uppmuntra företagsledningen och styrelsen att offentligt tillhandahålla relevant information om frågan. I synnerhet kan det vara möjligt om företagsledningen och styrelsen är bekymrade när det gäller vissa aspekter av frågan, om viss information om frågan kan därmed vara mindre känslig och kan tillhandahållas.

Revisorn kan också anse att det är nödvändigt att inhämta ett skriftligt uttalande från företagsledningen om varför det inte är lämpligt med offentlig upplysning om frågan, däribland företagsledningens syn på betydelsen av de negativa konsekvenser som kan bli följden av sådan kommunikation.

A 55. Det kan också vara nödvändigt att revisorn överväger effekterna av att informera om en fråga som fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område mot bakgrund av relevanta yrkesetiska krav. Dessutom kan det finnas krav i lag eller annan författning på att

revisorn ska kommunicera med tillämpliga tillsynsmyndigheter, övervakningsmyndigheter eller andra myndigheter med avseende på frågan, oavsett om frågan har kommunicerats i revisors rapport. Sådan kommunikation kan också användas vid revisorns övervägande av de negativa konsekvenser som kan uppstå till följd av kommunikation om frågan.

A 56. De frågor som revisorn överväger avseende ett beslut att kommunicera en fråga eller inte är komplexa och innefattar betydelsefull bedömning av revisorn. Därför kan revisorn anse att det är lämpligt att rådfråga juridisk expertis.

Form för och innehåll i avsnittet om särskilt betydelsefulla områden vid andra omständigheter (se punkt 16)

A 57. Kravet i punkt 16 gäller vid tre omständigheter:

- Revisorn fastställer enligt punkt 10 att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden. (Se punkt A 58.)
- Revisorn fastställer enligt punkt 14 att information om ett särskilt betydelsefullt område inte kommer att lämnas i revisors rapport och att inga andra frågor har fastställts vara särskilt betydelsefulla områden.
- De enda frågor som fastställts vara särskilt betydelsefulla områden är de som upplösning lämnas om enligt punkt 15.

A 58. Nedan följer ett exempel på presentation i revisors rapport om revisorn har fastställt att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden att informera om:

Särskilt betydelsefulla områden

[Förutom för den fråga som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation (med avvikande mening)* eller avsnittet *Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift*] har vi fastställt att det inte finns några [andra] särskilt betydelsefulla områden som vi behöver kommunicera i vår rapport.

A 59. Att fastställa särskilt betydelsefulla områden innefattar att göra en bedömning av den relativa vikten av frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn. Därför är det troligen sällsynt att revisorn av fullständiga generella finansiella rapporter för ett noterat företag inte skulle fastställa minst ett särskilt betydelsefullt område, baserat på de frågor som kommuniceras med styrelsen, som han eller hon behöver kommunicera i revisors rapport. Men under vissa begränsade omständigheter (t.ex. för ett noterat företag som har mycket begränsad verksamhet) kanske revisorn fastställer att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden enligt punkt 10 eftersom det inte finns några frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn.

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)
(se punkt 17)

A 60. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn kommunicerar med styrelsen utan onödigt dröjsmål.³⁴ Den lämpliga tidpunkten för kommunikation om särskilt betydelsefulla områden kommer att variera med omständigheterna för uppdraget. Men revisorn kan kommunicera preliminära åsikter om särskilt betydelsefulla områden när han eller hon diskuterar revisionens planerade inriktning och omfattning och kan ytterligare diskutera sådana frågor när han eller hon kommunicerar om iakttagelser i revisionen. Att göra det kan bidra till att minska de praktiska problemen med att försöka ha en utförlig dialog om särskilt betydelsefulla områden vid tidpunkten när de finansiella rapporterna slutförs för utfärdande.

A 61. Kommunikation med styrelsen ger styrelsemedlemmarna möjlighet att få kännedom om särskilt betydelsefulla områden som revisorn avser att kommunicera i revisors rapport, och ger dem möjlighet att vid behov inhämta ytterligare förtydligande. Revisorn

ISA
ISQC
m.m.

³⁴ ISA 260 (omarbetad), punkt 21.

kan anse det vara användbart att ge styrelsen ett utkast till revisors rapport för att underlätta denna diskussion. Kommunikation med styrelsen bekräftar dess viktiga roll vid tillsynen över processen för finansiell rapportering och ger styrelsen möjlighet att förstå grunden för revisorns beslut med avseende på särskilt betydelsefulla områden och hur dessa frågor kommer att beskrivas i revisors rapport. Det ger också styrelsen möjlighet att överväga om nya eller förbättrade upplysningar kan vara användbara mot bakgrund av att dessa frågor kommer att kommuniceras i revisors rapport.

A 62. Den kommunikation med styrelsen som krävs enligt punkt 17 a behandlar också de ytterst sällsynta omständigheter i vilka en fråga som fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område inte kommuniceras i revisors rapport. (Se punkterna 14 och A 54.)

A 63. Kravet i punkt 17 b om att med styrelsen diskutera när revisorn har fastställt att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden att kommunicera i revisors rapport kan vara en möjlighet för revisorn att ytterligare diskutera med andra som har kunskap om revisionen och de betydelsefulla frågor som kan ha uppkommit (däribland den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, i de fall en sådan har utsetts). Dessa diskussioner kan få revisorn att göra en ny bedömning av sitt fastställande att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden.

Dokumentation (se punkt 18)

A 64. Punkt 8 i ISA 230 kräver att revisorn upprättar revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå, bland annat, betydande professionella bedömningar. I sammanhanget särskilt betydelsefulla områden innefattar dessa professionella bedömningar, fastställande av, utifrån de frågor som kommunicerats med styrelsen, de frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn, samt om var och en av dessa frågor är ett särskilt betydelsefullt område eller inte. Revisorns bedömningar i det här avseendet kommer sannolikt att underbyggas av dokumentationen av revisorns kommunikation med styrelsen och den revisionsdokumentation som avser varje enskild fråga (se punkt A 39) samt viss annan revisionsdokumentation av de betydelsefulla frågor som uppkom under revisionen (t.ex. en granskningssammanfattning). Men denna ISA kräver inte att revisorn dokumenterar varför andra frågor som kommunicerats med styrelsen inte var frågor som krävde betydande uppmärksamhet av revisorn.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	657
Denna standards tillämpningsområde	657
Typer av modifierade uttalanden	657
Ikraftträdande	658
Mål	658
Definitioner	658
Krav	658
Omständigheter som kräver ett modifierat uttalande i revisors rapport	658
Fastställa typen av modifierat uttalande	658
Form och innehåll i en revisors rapport med ett modifierat uttalande	660
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)	662
Tillämpning och andra förtydliganden	662
Typer av modifierade uttalanden (se punkt 2)	662
Omständigheter som kräver ett modifierat uttalande i revisors rapport	663
Fastställa typen av modifierat uttalande	664
Form och innehåll i en revisors rapport med ett modifierat uttalande	665
Kommunikation med styrelsen (se punkt 30)	667
Bilaga Exempel på revisors rapporter med modifierade uttalanden (se punkterna A 17–A 18, A 25)	667

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar för att lämna en ändamålsenlig rapport i de fall då revisorn, när han eller hon bildar sig en uppfattning enligt ISA 700 (omarbetad)¹, drar slutsatsen att det är nödvändigt att lämna ett modifierat uttalande om de finansiella rapporterna. Denna ISA behandlar också hur formen för och innehållet i revisors rapport påverkas när revisorn lämnar ett modifierat uttalande. I samtliga fall gäller rapportkraven i ISA 700 (omarbetad) och de upprepas inte i denna ISA såvida de inte uttryckligen hänvisas till eller ändras genom kraven i denna ISA.

Typer av modifierade uttalanden

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

- a. karaktären på det förhållande som ger upphov till modifieringen, dvs. om de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter eller, i det fall det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, kan innehålla väsentliga felaktigheter, och
- b. revisorns bedömning av hur avgörande effekter eller möjliga effekter detta förhållande har på de finansiella rapporterna. (Se punkt A 1.)

¹ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad).

Ikraftträdande

3. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

4. Revisorns mål är 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.

Definitioner

5. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:
- a. Av avgörande betydelse – en term som i samband med felaktigheter används för att beskriva effekterna eller de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts på grund av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Effekter av avgörande betydelse på de finansiella rapporterna är sådana som enligt revisorn
 - i. inte är begränsade till särskilda delar, konton eller poster i de finansiella rapporterna,
 - ii. om de är begränsade på det sättet, representerar eller skulle kunna representera en avsevärd del av de finansiella rapporterna, eller
 - iii. när det gäller upplysningar, är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna.
 - b. Modifierat uttalande – ett uttalande med reservation, ett uttalande med avvikande mening eller att revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna.

Krav

Omständigheter som kräver ett modifierat uttalande i revisors rapport

6. Revisorn ska modifiera uttalandet i revisors rapport om
- a. revisorn, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller (se punkterna A 2–A 7)
 - b. revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkterna A 8–A 12.)

Fastställa typen av modifierat uttalande

Uttalande med reservation

7. Revisorn ska uttala sig med reservation om
- a. revisorn, när han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, drar slutsatsen att det finns felaktigheter som enskilda eller sammantaget är väsentliga, men inte av avgörande betydelse, för de finansiella rapporterna, eller
 - b. revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet men drar slutsatsen att de möjliga effekterna av upptäckta felaktigheter på de finansiella rapporterna skulle kunna vara väsentliga men inte av avgörande betydelse.

Uttalande med avvikande mening

8. Revisorn ska uttala en avvikande mening om han eller hon, efter att ha inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, drar slutsatsen att felaktigheter, enskilda eller sammantaget, är både väsentliga och av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna.

Inget uttalande lämnas

9. Revisorn ska avstå från att uttala sig om han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet och drar slutsatsen att de möjliga effekterna av oupptäckta felaktigheter på de finansiella rapporterna skulle kunna vara både väsentliga och av avgörande betydelse.

10. Revisorn ska avstå från att uttala sig om han eller hon, i ytterst sällsynta fall som innefattar flera osäkerhetsfaktorer, drar slutsatsen att, även om han eller hon har lyckats inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande var och en av de enskilda osäkerhetsfaktorerna, det inte går att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna på grund av att osäkerhetsfaktorerna kan komma att samspela och ha en ackumulerad effekt på de finansiella rapporterna.

Konsekvenser av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis beroende på en begränsning som har införts av företagsledningen efter det att revisorn har accepterat uppdraget

11. Om revisorn, efter det att han eller hon har accepterat uppdraget, får kännedom om att företagsledningen infört en begränsning i revisionens inriktning och omfattning som enligt revisorns uppfattning sannolikt leder till att revisorn måste uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig avseende de finansiella rapporterna, ska revisorn begära att företagsledningen tar bort begränsningen.

12. Om företagsledningen vägrar att ta bort en sådan begränsning som nämns i punkt 11 i denna ISA, ska revisorn kommunicera frågan med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget,² och fastställa om det går att utföra alternativa åtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

13. Om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska revisorn fastställa konsekvenserna på följande sätt:

- a. Om revisorn drar slutsatsen att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts skulle kunna vara väsentliga men inte av avgörande betydelse, ska han eller hon uttala sig med reservation.
- b. Om revisorn drar slutsatsen att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts skulle kunna vara både väsentliga och av avgörande betydelse så att ett uttalande med reservation inte skulle räcka för att förmedla allvaret i situationen, ska revisorn
 - i. avgå från uppdraget, om så är praktiskt genomförbart och möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning, eller (se punkt A 13)
 - ii. avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna, om det inte är praktiskt genomförbart eller möjligt att avgå från uppdraget innan revisors rapport har lämnats. (Se punkt A 14.)

14. Om revisorn avgår från uppdraget enligt vad punkt 13 b i anger som möjligt, ska revisorn innan han eller hon avgår från uppdraget informera styrelsen om alla frågor som rör felaktigheter som har identifierats under revisionen och som skulle ha gett upphov till ett modifierat uttalande. (Se punkt A 15.)

Andra överväganden om revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig

15. Om revisorn anser det nödvändigt att uttala en avvikande mening eller att avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna som helhet, ska revisors rapport inte samtidigt innehålla ett omodifierat uttalande med hänvisning till samma ramverk för finansiell rapportering avseende en enskild finansiell rapport eller en eller flera särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport. Att infoga ett sådant omodifierat uttalande i

² ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (omarbetad), punkt 13.

samma rapport³, skulle under dessa omständigheter motsäga revisorns avvikande mening eller det faktum att revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna som helhet. (Se punkt A 16.)

Form och innehåll i en revisors rapport med ett modifierat uttalande

Revisorns uttalande

16. Om revisorn lämnar ett modifierat uttalande, ska han eller hon använda den rubrik som passar av "Uttalande med reservation", "Uttalande med avvikande mening" eller "Inget uttalande lämnas" för avsnittet med uttalandet. (Se punkterna A 17–A 19.)

Uttalande med reservation

17. Om revisorn lämnar ett uttalande med reservation till följd av en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna, ska revisorn ange att han eller hon, förutom vad gäller effekterna av det eller de förhållanden som beskrivs i avsnittet med grunden för uttalandet med reservation, anser att

- a. de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *ger en sann och rättvisande bild*) [...] enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering], om rapportering sker enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, eller
- b. de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats [enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering], om rapportering sker enligt ett regelstyrt ramverk.

Om modifieringen är en följd av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska revisorn i stället använda den motsvarande frasen "förutom vad gäller de möjliga effekterna av det eller de förhållanden ..." för det modifierade uttalandet. (Se punkt A 20.)

Uttalande med avvikande mening

18. Om revisorn uttalar en avvikande mening, ska revisorn i uttalandet ange att han eller hon, på grund av betydelsen av det eller de förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med avvikande mening*, anser att

- a. de finansiella rapporterna inte ger en rättvisande bild (eller *ger en sann och rättvisande bild*) [...] enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering], om rapportering sker enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, eller
- b. de finansiella rapporterna inte i alla väsentliga avseenden har upprättats [enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering], om rapportering sker enligt ett regelstyrt ramverk.

Inget uttalande lämnas

19. Om revisorn avstår från att uttala sig på grund av att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska revisorn

- a. ange att han eller hon avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna,
- b. ange att, på grund av betydelsen av det eller de förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande* har revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett uttalande avseende de finansiella rapporterna, och
- c. ändra den utsaga som krävs enligt punkt 24 b i ISA 700 (omarbetad), där det står att de finansiella rapporterna har reviderats, till att revisorn anlitas för att utföra en revision av de finansiella rapporterna.

³ ISA 805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (omarbetad) behandlar omständigheter där revisorn har anlitas för att lämna ett uttalande om en eller flera särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport.

Grund för uttalande

20. Om revisorn lämnar ett modifierat uttalande avseende de finansiella rapporterna, ska han eller hon, utöver de särskilda komponenter som krävs enligt ISA 700 (omarbetad) (se punkt A 21)

- a. ändra rubriken "Grund för uttalande" som krävs enligt punkt 28 i ISA 700 (omarbetad) till "Grund för uttalande med reservation", "Grund för uttalande med avvikande mening", eller "Grund för att avstå från uttalande" enligt vad som är tillämpligt, och
- b. i avsnittet beskriva det förhållande som ger upphov till det modifierade uttalandet.

21. Om det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som avser särskilda belopp i de finansiella rapporterna (däribland kvantitativa upplysningar), ska revisorn i avsnittet *Grund för uttalande* beskriva och kvantifiera de finansiella effekterna av felaktigheten, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte går att kvantifiera de finansiella effekterna, ska revisorn ange detta i avsnittet. (Se punkt A 22.)

ISA
ISQC
m.m.

22. Om det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som avser kvalitativa upplysningar, ska revisorn i avsnittet *Grund för uttalande* infoga en förklaring om på vilket sätt upplysningarna är felaktiga.

23. Om det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som avser att upplysning om information inte har lämnats trots krav på detta, ska revisorn

- a. diskutera de utelämnade upplysningarna med styrelsen,
- b. i avsnittet *Grund för uttalande* beskriva den utelämnade informationens karaktär, och
- c. såvida det inte är förbjudet i lag eller annan författning, infoga de utelämnade upplysningarna, förutsatt att det är praktiskt genomförbart och att revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om den utelämnade informationen. (Se punkt A 23.)

24. Om modifieringen är en följd av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska han eller hon i avsnittet *Grund för uttalande* förklara skälen till detta.

25. När revisorn uttalar sig med reservation eller uttalar en avvikande mening ska han eller hon ändra utsagan om huruvida de inhämtade revisionsbevisen är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för revisorns uttalande som krävs enligt punkt 28 d i ISA 700 (omarbetad) så att det innehåller ordet "med reservation" eller "med avvikande mening", enligt vad som är tillämpligt.

26. När revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna ska revisors rapport inte innehålla de delar som krävs enligt punkt 28 b och 28 d i ISA 700 (omarbetad). Dessa delar är

- a. en hänvisning till avsnittet i revisors rapport där revisorns ansvarsområden beskrivs, och
- b. en utsaga om huruvida de inhämtade revisionsbevisen är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för revisorns uttalande.

27. Även om revisorn har uttalat en avvikande mening eller avstått från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn i avsnittet *Grund för uttalande* beskriva skälen vad beträffar eventuella andra förhållanden som han eller hon känner till och som skulle ha krävt ett modifierat uttalande, samt effekterna av dessa. (Se punkt A 24.)

Beskrivning av revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna när revisorn avstår från att lämna ett uttalande om de finansiella rapporterna

28. När revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna på grund av att han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska revisorn ändra den beskrivning av revisorns ansvar, som krävs enligt punkterna 39–41 i ISA 700 (omarbetad) så att den endast innehåller följande: (Se punkt A 25.)

- a. En utsaga om att revisorns ansvar är att utföra en revision av företagets finansiella rapporter enligt International Standards on Auditing och att lämna en revisors rapport.
- b. En utsaga som anger att, på grund av det eller de förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande*, revisorn inte kunde inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett uttalande avseende de finansiella rapporterna.
- c. En utsaga om revisorns oberoende och andra yrkesetiska ansvar som krävs enligt punkt 28 c i ISA 700 (omarbetad).

Överväganden när revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna

29. Såvida det inte krävs enligt lagar eller andra författningar ska revisors rapport, när revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna, inte innehålla ett avsnitt om särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701 eller ett avsnitt med annan information enligt ISA 720 (omarbetad).^{4 5}

(Se punkt A 26.)

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

30. Om revisorn räknar med att modifiera uttalandet i revisors rapport, ska han eller hon meddela styrelsen de omständigheter som har lett till den väntade modifieringen samt ordalydelsen av modifieringen. (Se punkt A 27.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Typer av modifierade uttalanden (se punkt 2)

A 1. I tabellen nedan förtydligas hur revisorns bedömning av karaktären på det förhållande som ger upphov till modifieringen, och hur avgörande dess effekter eller möjliga effekter är för de finansiella rapporterna, påverkar vilken typ av uttalande som ska göras.

Karaktär på det förhållande som ger upphov till modifieringen	Revisorns bedömning av hur avgörande effekterna eller de möjliga effekterna är för de finansiella rapporterna	
	Väsentliga men inte av avgörande betydelse	Väsentliga och av avgörande betydelse
De finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter	Uttalande med reservation	Uttalande med avvikande mening
Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis	Uttalande med reservation	Revisorn avstår från att uttala sig

⁴ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*, punkterna 11–13.

⁵ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad), punkt A 54.

Omständigheter som kräver ett modifierat uttalande i revisors rapport

Karaktären på väsentliga felaktigheter (se punkt 6 a)

A 2. ISA 700 (omarbetad) kräver att revisorn, för att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, drar en slutsats om huruvida han eller hon uppnått rimlig säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.⁶ När denna slutsats dras ska revisorn ta hänsyn till sin utvärdering av hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats enligt ISA 450.⁷

A 3. ISA 450 definierar en felaktighet som en skillnad mellan det rapporterade beloppet eller den klassificering, presentation eller upplysning som anges för en post i de finansiella rapporterna och det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som krävs för att redovisningen av posten ska följa det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Följaktligen kan en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna uppstå med hänsyn till

- a. ändamålsenligheten i de valda redovisningsprinciperna,
- b. tillämpningen av de valda redovisningsprinciperna, och
- c. ändamålsenligheten eller tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna.

Ändamålsenligheten i de valda redovisningsprinciperna

A 4. Med hänsyn till ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som företagsledningen har valt kan det uppstå väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna t.ex. när

- a. de valda redovisningsprinciperna inte är förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- b. de finansiella rapporterna inte korrekt beskriver en redovisningsprincip avseende en betydande post i rapporten över finansiell ställning, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen, eller
- c. de finansiella rapporterna inte återger eller upplyser om de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

A 5. Ramverk för finansiell rapportering innehåller ofta krav på redovisning av och upplysningar om ändringar i redovisningsprinciper. Om företaget ändrat sitt val av betydelsefulla redovisningsprinciper, kan en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna uppstå om företaget inte har följt dessa krav.

Tillämpningen av de valda redovisningsprinciperna

A 6. Med hänsyn till tillämpningen av de valda redovisningsprinciperna kan det uppstå väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna

- a. när företagsledningen inte har tillämpat de valda redovisningsprinciperna på ett sätt som är förenligt med ramverket för finansiell rapportering, bland annat när företagsledningen inte har tillämpat de valda redovisningsprinciperna konsekvent mellan räkenskapsperioder eller för liknande transaktioner och händelser (tillämpningskonsekvens), eller
- b. på grund av sättet som de valda redovisningsprinciperna tillämpas på (t.ex. ett oavsiktligt tillämpningsfel).

Ändamålsenligheten eller tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna

A 7. Med hänsyn till ändamålsenligheten och tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna kan det uppstå väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna när

- a. de finansiella rapporterna inte innehåller alla de upplysningar som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,

⁶ ISA 700 (omarbetad), punkt 11.

⁷ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*, punkt 11.

- b. upplysningarna i de finansiella rapporterna inte presenteras enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- c. de finansiella rapporterna inte innehåller de ytterligare upplysningar, i tillägg till de upplysningar som särskilt krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, som krävs för att ge en rättvisande bild.

Punkt A 13 a i ISA 450 innehåller ytterligare exempel på väsentliga felaktigheter i kvalitativa upplysningar som kan uppkomma.

Karaktären på revisorns bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (se punkt 6 b)

A 8. Revisorns bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (kallas även en begränsning i revisionens inriktning och omfattning) kan uppstå på grund av

- a. omständigheter utanför företagets kontroll,
- b. omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete, eller
- c. begränsningar som företagsledningen infört.

A 9. Att revisorn inte kan utföra en särskild åtgärd utgör inte en begränsning i revisionens inriktning och omfattning, om revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom att utföra alternativa åtgärder. Om detta inte är möjligt, gäller kraven i punkterna 7 b och 9–10 efter vad som är tillämpligt. Begränsningar som införs av företagsledningen kan ha andra följdverkningar för revisionen, t.ex. för revisorns bedömning av risker för oegentligheter och övervägande om fortsatt uppdrag.

A 10. Exempel på omständigheter som ligger utanför företagets kontroll:

- Företagets räkenskapsmaterial har blivit förstört.
- Statliga myndigheter har beslutat tagit räkenskapsmaterialet för en betydelsefull enhet på obestämtd tid.

A 11. Exempel på omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete:

- Företaget måste använda kapitalandelsmetoden för redovisning av ett intresseföretag, och revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om intresseföretagets finansiella information för att utvärdera om kapitalandelsmetoden har tillämpats på rätt sätt.
- Revisorn utses vid en sådan tidpunkt att han eller hon inte kan observera lagerinventeringen.
- Revisorn fastställer att det inte är tillräckligt med enbart substansgranskning, men företagets kontroller är inte effektiva.

A 12. Exempel på att revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis till följd av en begränsning i revisionens inriktning och omfattning som införs av företagsledningen:

- Företagsledningen hindrar revisorn från att observera lagerinventeringen.
- Företagsledningen hindrar revisorn från att begära extern bekräftelse av vissa konton.

Fastställa typen av modifierat uttalande

Konsekvenser av att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis beroende på begränsningar som har införts av företagsledningen efter det att revisorn har accepterat uppdraget (se punkterna 13 b i–14)

A 13. Revisorns möjlighet att avgå från revisionsuppdraget kan bero på hur långt revisionsarbetet har kommit när företagsledningen inför begränsningen i revisionens inriktning och omfattning. Om revisorn i stort sett har slutfört revisionen, kan han eller hon besluta sig för att slutföra revisionen i den utsträckning det är möjligt, avstå från att uttala sig och förklara begränsningen i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande* innan han eller hon avgår från uppdraget.

A 14. Under vissa omständigheter kan det vara omöjligt att avgå från uppdraget om revisorn enligt lag eller annan författning är skyldig att fortsätta revisionsuppdraget. Detta kan vara fallet om revisorn är utsedd att granska de finansiella rapporterna för ett företag inom den offentliga sektorn. Det kan också vara fallet i jurisdiktioner där revisorn utses att granska de finansiella rapporterna för en viss räkenskapsperiod eller utses för en viss tid och inte får avgå från uppdraget innan revisionen av dessa finansiella rapporter har slutförts respektive innan denna tid löpt ut. Revisorn kan också anse det vara nödvändigt att ta med ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport.⁸

A 15. Om revisorn drar slutsatsen att det är nödvändigt att avgå från revisionsuppdraget på grund av en begränsning i revisionens inriktning och omfattning kan det finnas ett yrkeskrav, regelkrav eller juridiskt krav på revisorn att kommunicera frågor som rör hans eller hennes avgång från uppdraget till tillsynsmyndigheter eller företagets ägare.

Andra överväganden om revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig (se punkt 15)

A 16. Nedan följer några exempel på omständigheter som inte innebär någon konflikt med att revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig i revisors rapport:

- Revisorn lämnar ett omodifierat uttalande om finansiella rapporter som har upprättats enligt ett visst ramverk för finansiell rapportering och uttalar, i samma revisors rapport, en avvikande mening om samma finansiella rapporter enligt ett annat ramverk för finansiell rapportering.⁹
- Revisorn avstår i förekommande fall från att uttala sig om resultatet och kassaflödet och lämnar samtidigt ett omodifierat uttalande om den finansiella ställningen (se ISA 510)¹⁰). I detta fall har revisorn inte avstått från att uttala sig om de finansiella rapporterna som helhet.

Form och innehåll i en revisors rapport med ett modifierat uttalande

Exempel på revisors rapport (se punkt 16)

A 17. Exempelen 1 och 2 i bilagan innehåller revisors rapporter med uttalanden med reservation respektive avvikande mening där modifieringen har sin grund i att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

A 18. Exempel 3 i bilagan innehåller en revisors rapport med ett uttalande med reservation, där modifieringen har sin grund i att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Exempel 4 är ett exempel på att revisorn avstår från att uttala sig beroende på att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om en särskild del i de finansiella rapporterna. Exempel 5 är ett exempel på att revisorn avstår från att uttala sig beroende på att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om flera delar i de finansiella rapporterna. I de båda senare fallen är de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av detta både väsentliga och av avgörande betydelse. Bilagorna till andra ISA som innehåller rapportkrav, däribland ISA 570 (omarbetad)¹¹, innehåller också exempel på revisors rapporter med modifierade uttalanden.

Revisorns uttalande (se punkt 16)

A 19. Genom att denna rubrik ändras blir det tydligt för användaren att revisorns uttalande är modifierat och typen av modifiering visas.

⁸ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad), punkt A 10.

⁹ Se punkt A 31 i ISA 700 (omarbetad) för en beskrivning av denna omständighet.

¹⁰ ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*, punkt 10.

¹¹ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

Uttalanden med reservation (se punkt 17)

A 20. Om revisorn uttalar sig med reservation, är det inte lämpligt att använda uttryck som t.ex. "med föregående förklaring" eller "förutsatt" i avsnittet med uttalandet, eftersom de inte är tillräckligt tydliga eller kraftfulla.

Grund för uttalande (se punkterna 20, 21, 23, 27)

A 21. Att revisorn följer en konsekvent form i revisors rapport gör det lättare för användarna att förstå och identifiera ovanliga omständigheter när de uppstår. Även om det kanske inte går att uppnå enhetlighet i ordalydelsen av ett modifierat uttalande och i beskrivningen av skälen till modifieringen, är det ändå önskvärt med konsekvens i både formen och innehållet i revisors rapport.

A 22. Ett exempel på de finansiella effekterna av väsentliga felaktigheter som revisorn kan beskriva i avsnittet *Grund för uttalande* i revisors rapport är kvantifieringen av effekterna på skatt, resultatet före skatt, nettoresultat och eget kapital om lagret har övervärderats.

A 23. I följande fall går det inte att lämna upplysningar om den utelämnade informationen i avsnittet *Grund för uttalande*:

- a. Upplysningarna har inte tagits fram av företagsledningen eller är inte lätt tillgängliga för revisorn på något annat sätt.
- b. Upplysningarna skulle enligt revisorns bedömning vara alltför utrymmeskrävande i förhållande till revisors rapport.

A 24. Att revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig om ett särskilt förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande*, ger inte honom eller henne rätt att utelämna en beskrivning av andra identifierade förhållanden som annars skulle ha krävt en modifiering av revisorns uttalande. I sådana fall kan upplysningar om de förhållanden som revisorn känner till vara relevanta för användare av de finansiella rapporterna.

Beskrivning av revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna när revisorn avstår från att lämna ett uttalande om de finansiella rapporterna (se punkt 28)

A 25. När revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna är det bättre att placera följande klargöranden under avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i revisors rapport, vilket framgår av exemplen 4–5 i bilagan till denna ISA:

- Den utsaga som krävs enligt punkt 28 a i ISA 700 (omarbetad), ändrad så att den anger att revisorns ansvar är att utföra en revision av företagets finansiella rapporter enligt ISA.
- Den utsaga som krävs enligt punkt 28 c i ISA 700 (omarbetad) om oberoende och annat yrkesetiskt ansvar.

Överväganden när revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna (se punkt 29)

A 26. Att skälen anges till att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande* i revisors rapport utgör användbar information för att användare ska förstå varför revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna och kan ytterligare skydda mot att någon felaktigt förlitar sig på dem. Men kommunikation om eventuella särskilt betydelsefulla områden utöver det eller de förhållanden som är orsaken till att revisorn avstår från att uttala sig kan tyda på att de finansiella rapporterna i sin helhet är mer trovärdiga i förhållande till dessa frågor än vad som vore lämpligt med hänsyn till omständigheterna, och skulle vara oförenlig med att revisorn avstått från att uttala sig om de finansiella rapporterna som helhet. Det skulle inte heller vara lämpligt att ta med ett avsnitt med annan information enligt ISA 720 (omarbetad) som behandlar revisorns övervägande om huruvida den andra informationen är förenlig med de finansiella rapporterna. Därför förbjuder punkt 29

i denna ISA att ett avsnitt om särskilt betydelsefulla områden eller ett avsnitt med annan information tas med i revisors rapport när revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna, såvida det inte finns ett krav enligt lagar eller andra författningar på att revisorn ska kommunicera särskilt betydelsefulla områden eller rapportera om annan information.

Kommunikation med styrelsen (se punkt 30)

A 27. I och med att revisorn i sin kommunikation med styrelsen informerar om de omständigheter som har lett till en tänkt modifiering av hans eller hennes uttalande, och ordalydelsen för modifieringen, kan

- revisorn varsko styrelsen om den eller de avsedda modifieringarna och de bakomliggande skälen (eller omständigheterna) för modifieringen eller modifieringarna,
- revisorn söka samstämmighet med styrelsen rörande det eller de förhållanden som har gett upphov till den eller de väntade modifieringarna eller till styrelsen bekräfta förhållanden om vilka det råder oenighet med företagsledningen, och
- styrelsen, i tillämpliga fall, förse revisorn med ytterligare information och förklaringar avseende det eller de förhållanden som har gett upphov till den eller de väntade modifieringarna.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga Exempel på revisors rapporter med modifierade uttalanden (se punkterna A 17–A 18, A 25)

- Exempel 1: En revisors rapport som innehåller ett uttalande med reservation på grund av en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna.
- Exempel 2: En revisors rapport som innehåller ett uttalande med avvikande mening på grund av en väsentlig felaktighet i koncernredovisningen.
- Exempel 3: En revisors rapport som innehåller ett uttalande med reservation som beror på att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende ett utländskt intresseföretag.
- Exempel 4: En revisors rapport där revisorn avstår från att uttala sig beroende på att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande en särskild del av koncernredovisningen.
- Exempel 5: En revisors rapport där revisorn avstår från att uttala sig beroende på att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande flera delar av de finansiella rapporterna.

Exempel 1 – Uttalande med reservation på grund av en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600¹² är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.¹³
- Lagret är felaktigt redovisat. Felaktigheten bedöms vara väsentlig men inte avgörande betydelse för de finansiella rapporterna (dvs. revisorn uttalar sig med reservation).
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.

¹² ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

¹³ ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag.

- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och frågan som ger upphov till uttalandet med reservation om koncernredovisningen påverkar också den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

*Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna*¹⁴

Uttalande med reservation

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller "en sann och rättvisande bild") av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med reservation

Företagets lager redovisas i rapporten över finansiell ställning till xxx. Företagsledningen har inte redovisat lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet utan endast till anskaffningsvärdet, vilket utgör ett avsteg från IFRS. Företagets underlag visar att om företagsledningen hade redovisat lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, skulle det ha krävts ett belopp på xxx för att skriva ned lagret till dess nettoförsäljningsvärde. Följaktligen skulle kostnaden för sålda varor ha ökat med xxx och skatten, nettoresultatet respektive eget kapital ha minskats med xxx, xxx respektive xxx.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 6 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).] Den sista punkten i avsnittet med övriga upplysningar i Exempel 6 anpassas för att beskriva den särskilda fråga som ger upphov till uttalandet med reservation och som också påverkar den andra informationen.]

¹⁴ Underrubriken "Rapport avseende de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden. Utöver det förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation* har vi fastställt att de förhållanden vi beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som vi ska kommunicera i denna rapport.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna¹⁵

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 2 – Uttalande med avvikande mening på grund av en väsentlig felaktighet i koncernredovisningen

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en fullständig koncernredovisning för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är en koncernrevision av ett företag med dotterföretag (dvs. ISA 600 är tillämplig).
- Koncernredovisningen är upprättad av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Koncernredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter som beror på att ett dotterföretag inte har konsoliderats. Den väsentliga felaktigheten bedöms vara av avgörande betydelse för koncernredovisningen. Effekten av felaktigheten på koncernredovisningen har inte fastställts eftersom det inte var praktiskt genomförbart (dvs. det är lämpligt med ett uttalande med avvikande mening).
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- ISA 701 är tillämplig men revisorn har fastställt att det inte finns några särskilt betydelsefulla områden utöver det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med avvikande mening*.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och frågan som ger upphov till uttalandet med reservation om koncernredovisningen påverkar också den andra informationen.

¹⁵ I dessa exempel på revisors rapporter kan termen "företagsledning" behöva ersättas av en annan term som är lämplig inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

- De som har ansvaret för tillsynen över koncernredovisningen är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av koncernredovisningen.
- Utöver revisionen av koncernredovisningen har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

*Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen*¹⁶

Uttalande med avvikande mening

Vi har reviderat koncernredovisningen för ABC-företaget och dess dotterföretag (koncernen), vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, koncernens rapport över förändringar i eget kapital och koncernens kassaflödesanalys för året samt noterna till koncernredovisningen, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger den bifogade koncernredovisningen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som diskuteras i avsnittet *Grund för uttalande med avvikande mening* i vår rapport är, inte en rättvisande bild (eller "inte en sann och rättvisande bild") av koncernens finansiella ställning per den 31 december 20X1 eller av koncernen finansiella resultat eller kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med avvikande mening

Som framgår av not X har koncernen inte konsoliderat dotterföretaget XYZ-företaget som koncernen förvärvade under 20X1, eftersom den ännu inte har kunnat bestämma de verkliga värdena för vissa av dotterföretagets väsentliga tillgångar och skulder per förvärvsdatumet. Detta innehav redovisas därför till anskaffningsvärde. Enligt IFRS skulle koncernen ha tagit in dotterföretaget i koncernredovisningen och redovisat förvärvet baserat på preliminära belopp. Hade XYZ-företaget konsoliderats, hade många delar av den bifogade koncernredovisningen påverkats väsentligt. Effekterna på koncernredovisningen av att konsolidering inte har skett har inte fastställts.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till koncernen enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av koncernredovisningen i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med avvikande mening.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 7 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).] Den sista punkten i avsnittet med övriga upplysningar i Exempel 7 anpassas för att beskriva den särskilda fråga som ger upphov till uttalandet med reservation och som också påverkar den andra informationen.]

Särskilt betydelsefulla områden

Förutom för det område som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med avvikande mening* har vi fastställt att det inte finns några andra särskilt betydelsefulla områden som vi behöver kommunicera i vår rapport.

¹⁶ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för koncernredovisningen¹⁷

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 3 – Uttalande med reservation på grund av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende ett utländskt intresseföretag

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en fullständig koncernredovisning för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är en koncernrevision av ett företag med dotterföretag (dvs. ISA 600 är tillämplig).
- Koncernredovisningen är upprättad av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende ett innehav i ett intresseföretag i utlandet. De möjliga effekterna av att det inte har gått att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bedöms vara väsentliga men inte av avgörande betydelse för koncernredovisningen (dvs. revisorn uttalar sig med reservation).
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och frågan som ger upphov till uttalandet med reservation om koncernredovisningen påverkar också den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över koncernredovisningen är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av koncernredovisningen.
- Utöver revisionen av koncernredovisningen har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

¹⁷ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

*Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen*¹⁸

Uttalande med reservation

Vi har reviderat koncernredovisningen för ABC-företaget och dess dotterföretag (koncernen), vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, koncernens rapport över förändringar i eget kapital och koncernens kassaflödesanalys för året samt noterna till koncernredovisningen, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger den bifogade koncernredovisningen, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller "en sann och rättvisande bild") av koncernens finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med reservation

Koncernens innehav i XYZ-företaget, ett utländskt intresseföretag som har förvärvats under året och som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, redovisas till xxx i koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, och koncernens andel av XYZs nettoresultat på xxx ingår i koncernens resultat för året. Vi har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande det redovisade värdet av ABC-företagets innehav i XYZ per den 31 december 20X1 och koncernens andel av XYZs nettoresultat för året, eftersom vi har nekats tillgång till XYZs finansiella information, företagsledning och revisorer. Följaktligen har vi inte kunnat fastställa om några justeringar av dessa belopp är nödvändiga.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till koncernen enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av koncernredovisningen i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 6 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).] Den sista punkten i avsnittet med övriga upplysningar i Exempel 6 anpassas för att beskriva den särskilda fråga som ger upphov till uttalandet med reservation och som också påverkar den andra informationen.]

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av koncernredovisningen som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden. Utöver det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation* har vi fastställt att de förhållanden vi beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som vi ska kommunicera i denna rapport.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för koncernredovisningen¹⁹

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

¹⁸ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

¹⁹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 4 – Revisorn avstår från att uttala sig beroende på att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande en särskild del av koncernredovisningen

ISA
ISQC
m.m.

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en fullständig koncernredovisning för ett företag som inte är börsnoterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är en koncernrevision av ett företag med dotterföretag (dvs. ISA 600 är tillämplig).
- Koncernredovisningen är upprättad av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande en särskild del av koncernredovisningen. I detta fall har revisorn inte kunnat inhämta revisionsbevis rörande den finansiella informationen om ett samriskföretag som utgör över 90 procent av företagets nettotillgångar. De möjliga effekterna av att det inte har gått att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lager och kundfordringar bedöms vara både väsentliga och av avgörande betydelse för koncernredovisningen (dvs. revisorn avstår från att uttala sig).
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- De som har ansvaret för tillsynen över koncernredovisningen är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av koncernredovisningen.
- En mer begränsad beskrivning av revisorns ansvarsområden krävs.
- Utöver revisionen av koncernredovisningen har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen²⁰

Inget uttalande lämnas

Vi fick i uppdrag att revidera koncernredovisningen för ABC-företaget och dess dotterföretag (koncernen), vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, koncernens rapport över för-

²⁰ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

ändringar i eget kapital och koncernens kassaflödesanalys för året samt noterna till koncernredovisningen, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Vi avstår från att uttala oss om koncernens bifogade koncernredovisning. På grund av att det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande* i vår rapport är så betydelsefullt, har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande avseende denna koncernredovisning.

Grund för att avstå från uttalande

Koncernens innehav i samriskföretaget XYZ-företaget redovisas till xxx i koncernens rapport över finansiell ställning, vilket motsvarar över 90 procent av koncernens nettotillgångar per den 31 december 20X1. Vi har inte fått tillgång till XYZ-företagets företagsledning och revisorer, däribland revisionsdokumentation från XYZ-företagets revisorer. Därför har vi inte kunnat fastställa om det behövs några justeringar av koncernens proportionella andel av XYZ-företagets tillgångar som kontrolleras gemensamt, dess proportionella andel av XYZ-företagets skulder för vilka företaget har ett gemensamt ansvar, dess proportionella andel av XYZs intäkter och kostnader för året samt komponenterna i koncernens redogörelse för förändringar i eget kapital och i koncernens kassaflödesanalys.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för koncernredovisningen²¹

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen

Vårt ansvar är att utföra en revision av koncernens koncernredovisning enligt International Standards on Auditing och att lämna en revisors rapport. Men på grund av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande* i vår rapport kunde vi inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande avseende denna koncernredovisning.

Vi är oberoende i förhållande till koncernen enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 5 – Revisorn avstår från att uttala sig beroende på att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande flera delar av de finansiella rapporterna

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är börsnoterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande flera delar av de finansiella rapporterna, dvs. revisorn kunde inte heller inhämta tillräckliga revisionsbevis rörande företagets lager och kundfordringar. De

²¹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

möjliga effekterna av att det inte har gått att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lager och kundfordringar bedöms vara både väsentliga och av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna.

- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- En mer begränsad beskrivning av revisorns ansvarsområden krävs.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

ISA
ISQC
m.m.

*Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna*²²

Inget uttalande lämnas

Vi fick i uppdrag att revidera de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Vi avstår från att uttala oss om de bifogade finansiella rapporterna för företaget. På grund av att de förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande* i vår rapport är så betydelsefulla, har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande avseende dessa finansiella rapporter.

Grund för att avstå från uttalande

Vi utsågs till företagets revisorer först efter den 31 december 20X1 och har därför inte kunnat observera inventeringen av varulagret i början och slutet av året. Vi har heller inte kunnat använda alternativa metoder för att förvissa oss om lagerkvantiteterna per den 31 december 20X0 och 20X1, vilka redovisas i rapporterna över finansiell ställning till xxx respektive xxx. Dessutom resulterade införandet av ett nytt datoriserat kundreskontrastystem i september 20X1 i flera fel i kundreskontran. Per datumet för vår rapport höll företagsledningen fortfarande på att rätta till brister och fel i systemet. Vi har varken kunnat bekräfta eller på annat sätt verifiera kundfordringar som har redovisats i rapporten över finansiell ställning till ett totalbelopp av xxx per den 31 december 20X1. Till följd av detta har vi inte kunnat fastställa om det kunde ha behövts justeringar vad gäller varulager och kundfordringar som har bokförts eller inte bokförts, och komponenterna i rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna²³

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

²² Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

²³ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Vårt ansvar är att utföra en revision av företagets finansiella rapporter enligt International Standards on Auditing och att lämna en revisors rapport. Men på grund av de förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för att avstå från uttalande* i vår rapport kunde vi inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande avseende dessa finansiella rapporter.

Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 706 Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	677
Denna standards tillämpningsområde	677
Ikraftträdande	678
Mål	678
Definitioner	678
Krav	679
Stycken med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport	679
Stycken med övriga upplysningar i revisors rapport	679
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) ...	679
Tillämpning och andra förtydliganden	679
Förhållandet mellan stycken med upplysningar av särskild betydelse och särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport (se punkterna 2, 8 b)	679
Omständigheter under vilka det kan bli nödvändigt med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse (se punkterna 4, 8)	680
Infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport (se punkt 9)	681
Stycken med övriga upplysningar i revisors rapport (se punkterna 10–11)	681
Placering av stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i revisors rapport (se punkterna 9, 11)	682
Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) (se punkt 12)	683
Bilaga 1 Förteckning över ISA som innehåller krav på stycken med upplysningar av särskild betydelse (se punkterna 4, A 4)	683
Bilaga 2 Förteckning över ISA som innehåller krav på stycken med övriga upplysningar (se punkt 4)	684
Bilaga 3 Exempel på en revisors rapport som innehåller ett avsnitt med särskilt betydelsefulla områden, ett stycke med upplysningar av särskild betydelse och ett stycke med övriga upplysningar (se punkt A 17)	684
Bilaga 4 Exempel på en revisors rapport med uttalande med reservation på grund av ett avsteg från det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och som innehåller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse (se punkt A 8)	686

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor (omarbetad)* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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. ISA 701¹ lägger fast krav och ger vägledning när revisorn fastställer särskilt betydelsefulla områden och kommunicerar dem i revisors rapport. När revisorn tar med ett avsnitt med särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport behandlar denna ISA förhållandet mellan särskilt betydelsefulla områden och eventuell ytterligare kommunikation i revisors rapport enligt denna ISA. (Se punkterna A 1–A 3.)

3. ISA 570 (omarbetad)² och ISA 720 (omarbetad)³ lägger fast krav och ger vägledning om kommunikation i revisors rapport avseende antagandet om fortsatt drift respektive annan information.

4. Bilagorna 1 och 2 identifierar ISA som innehåller särskilda krav på revisorn att infoga stycken med upplysningar av särskild betydelse eller stycken med övriga upplysningar i revisors rapport. I dessa fall ska kraven i denna ISA tillämpas vad gäller formen för sådana stycken. (Se punkt A 4.)

Ikraftträdande

5. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

6. Revisorns mål är 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.

Definitioner

7. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:
- a. Stycke med upplysningar av särskild betydelse – ett stycke i revisors rapport som rör ett förhållande som är presenterat eller upplysning lämnats om på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna.
 - b. Stycke med övriga upplysningar – ett stycke i revisors rapport som rör 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.

¹ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor.*

² ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

³ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

Krav

Stycken med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport

8. Om revisorn 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, ska revisorn ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, förutsatt att (se punkterna A 5–A 6)

- det inte finns något krav på att revisorn ska modifiera uttalandet enligt ISA 705 (omarbetad)⁴ till följd av förhållandet, och
- när ISA 701 är tillämplig, förhållandet inte har fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område som ska kommuniceras i revisors rapport. (Se punkterna A 1–A 3.)

9. Om revisorn infogar ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport, ska han eller hon

- infoga stycket i ett separat avsnitt i revisors rapport med en lämplig rubrik som innehåller formuleringen "upplysningar av särskild betydelse",
- i stycket klart och tydligt hänvisa till det förhållande som har särskild betydelse och till var i de finansiella rapporterna man kan hitta relevanta upplysningar med en fullständig beskrivning av förhållandet, och stycket ska endast avse information som är presenterad eller om vilken upplysning har lämnats i de finansiella rapporterna, och
- markera att revisorns uttalande i revisors rapport inte är modifierat med avseende på det förhållande som har särskild betydelse. (Se punkterna A 7–A 8, A 16–A 17.)

Stycken med övriga upplysningar i revisors rapport

10. Om revisorn 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, ska han eller hon infoga ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport, förutsatt att

- detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, och
- när ISA 701 är tillämplig, förhållandet inte har fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område som ska kommuniceras i revisors rapport. (Se punkterna A 9–A 14.)

11. När revisorn infogar ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport, ska revisorn infoga stycket i ett separat avsnitt med rubriken "Övriga upplysningar" eller annan lämplig rubrik. (Se punkterna A 15–A 17.)

Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

12. Om revisorn räknar med att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport, ska han eller hon meddela styrelsen detta samt ordalydelsen. (Se punkt A 18.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Förhållandet mellan stycken med upplysningar av särskild betydelse och särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport (se punkterna 2, 8 b)

A 1. Särskilt betydelsefulla områden definieras i ISA 701 som de områden som enligt revisorns professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Särskilt betydelsefulla områden väljs bland frågor som kommunicerats med styrelsen, vilket innefattar betydelsefulla iakttagelser från revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.⁵ Att kommunicera särskilt betydelsefulla områden bidrar med mer information till de avsedda använd-

⁴ ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor (omarbetad).

⁵ ISA 260 Kommunikation med företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (omarbetad), punkt 16.

darna av de finansiella rapporterna för att hjälpa dem att förstå de frågor som, enligt revisorns professionella bedömning, var de mest betydelsefulla under revisionen och kan också hjälpa dem att förstå företaget och områden som krävt betydande bedömningar av företagsledningen i de reviderade finansiella rapporterna. När ISA 701 är tillämplig är användningen av stycken med upplysningar av särskild betydelse inte en ersättning för en beskrivning av enskilda särskilt betydelsefulla områden.

A 2. Frågor som fastställs vara särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701 kan också, enligt revisorns bedömning, vara grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna. I sådana fall, om revisorn kommunicerar frågan som ett särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701, kan han eller hon vilja belysa eller fästa uppmärksamheten ytterligare på dess relativa vikt. Detta kan revisorn göra genom att presentera frågan tydligare än andra frågor i avsnittet med de särskilt betydelsefulla områdena (t.ex. som den första frågan) eller genom att ta med ytterligare information i beskrivningen av det särskilt betydelsefulla området för att visa på frågans vikt för användares förståelse av de finansiella rapporterna.

A 3. Det kan finnas en fråga som inte har fastställts vara ett särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701 (t.ex. därför att den inte kräver betydande uppmärksamhet av revisorn) men som enligt revisorns bedömning är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna (t.ex. en efterföljande händelse). Om revisorn bedömer det som nödvändigt att fästa användares uppmärksamhet på en sådan fråga, tas frågan upp i ett stycke med upplysningar av särskild betydelse enligt denna ISA.

Omständigheter under vilka det kan bli nödvändigt med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse (se punkterna 4, 8)

A 4. I bilaga 1 finns en förteckning över de ISA som innehåller särskilda krav på revisorn att, under vissa omständigheter, infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport. Dessa omständigheter innefattar:

- När ett ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs enligt lag eller annan författning inte är godtagbart förutom därför att det krävs enligt lag eller annan författning.
- För att uppmärksamma användare på att de finansiella rapporterna är upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte.
- När revisorn får kännedom om fakta efter datumet för revisors rapport och revisorn lämnar en ny eller ändrad revisors rapport (dvs. efterföljande händelser).⁶

A 5. Exempel på omständigheter då revisorn kan anse det nödvändigt att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse:

- Osäkerhet rörande det framtida utfallet av en speciell rättstvist eller myndighetsåtgärd.
- En betydelsefull efterföljande händelse som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport.⁷
- Tidigare tillämpning (där detta är tillåtet) av en ny redovisningsstandard som har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
- En allvarlig katastrof som har haft eller fortsätter att ha en betydande inverkan på företagets finansiella ställning.

A 6. En omfattande användning av stycken med upplysningar av särskild betydelse kan dock minska effektiviteten i revisorns kommunikation om sådana upplysningar.

⁶ ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkterna 12 b och 16.

⁷ ISA 560, punkt 6.

Infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport (se punkt 9)

A 7. Att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport påverkar inte revisorns uttalande. Ett stycke med upplysningar av särskild betydelse ersätter inte

- a. ett modifierat uttalande enligt ISA 705 (omarbetad) när detta krävs enligt omständigheterna för ett visst revisionsuppdrag,
- b. upplysningar i de finansiella rapporterna som det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver att företagsledningen lämnar, eller som på annat sätt är nödvändiga för att uppnå en rättvisande bild, eller
- c. rapportering enligt ISA 570 (omarbetad)⁸ när det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om ett företags förmåga att fortsätta verksamheten.

ISA
ISQC
m.m.

A 8. Punkterna A 16–A 17 innehåller ytterligare vägledning om placeringen av stycken med upplysningar av särskild betydelse i särskilda fall.

Stycken med övriga upplysningar i revisors rapport (se punkterna 10–11)

Omständigheter under vilka det kan bli nödvändigt med ett stycke med övriga upplysningar

Relevant för användares förståelse av revisionen

A 9. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn med styrelsen kommunicerar revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt, vilket innefattar att informera om de betydande risker som revisorn identifierat.⁹ Även om frågor som avser betydelsefulla risker kan fastställas vara särskilt betydelsefulla områden, är andra frågor som rör planering eller omfattning och inriktning (t.ex. revisionens planerade omfattning, eller tillämpningen av väsentlighet inom ramen för revisionen) sannolikt inte särskilt betydelsefulla områden på grund av hur betydelsefulla områden i revisionen definieras i ISA 701. Men lag eller annan författning kan kräva att revisorn informerar om frågor som rör planering samt inriktning och omfattning i revisors rapport, eller också kan revisorn anse det vara nödvändigt att informera om sådana frågor i ett stycke med övriga upplysningar.

A 10. I de sällsynta fall då revisorn inte har möjlighet att avgå från ett uppdrag, trots att de möjliga effekterna av att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på grund av en begränsning i revisionens inriktning och omfattning som har införts av företagsledningen är av avgörande betydelse,¹⁰ kan revisorn anse det vara nödvändigt att infoga ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport för att förklara varför han eller hon inte kan avgå från uppdraget.

Relevant för användares förståelse av revisorns ansvar eller revisors rapport

A 11. Lagar eller andra författningar eller allmänt accepterad praxis i en jurisdiktion kan kräva eller medge att revisorn utvecklar förhållanden som närmare förklarar revisorns ansvar vid revisionen av de finansiella rapporterna eller tillhörande revisors rapport. När avsnittet med övriga upplysningar innehåller flera frågor som enligt revisorns bedömning är relevanta för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport kan det vara till hjälp att använda olika underrubriker för varje fråga.

⁸ ISA 570 (omarbetad), punkterna 22–23.

⁹ ISA 260 (omarbetad), punkt 15.

¹⁰ I punkt 13 b ii i ISA 705 (omarbetad) finns en diskussion om denna omständighet.

A 12. Ett stycke med övriga upplysningar avser inte situationen där revisorn har annat rapporteringsansvar utöver revisorns ansvar enligt ISA (se avsnittet "Annat rapporteringsansvar" i ISA 700 (omarbetad)¹¹) eller där revisorn har ombetts att utföra och rapportera om kompletterande särskilda åtgärder, eller att uttala sig om särskilda förhållanden.

Rapportering om flera uppsättningar finansiella rapporter

A 13. Ett företag kan upprätta finansiella rapporter enligt ett generellt ramverk (t.ex. det nationella ramverket) och andra finansiella rapporter enligt ett annat generellt ramverk (t.ex. International Financial Reporting Standards) och uppdrå åt revisorn att rapportera om båda uppsättningarna finansiella rapporter. Om revisorn har fastställt att ramverken är godtagbara under respektive rådande omständigheter, kan revisorn infoga ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport och hänvisa till att ytterligare en uppsättning finansiella rapporter har upprättats av samma företag enligt ett annat generellt ramverk och att revisorn har lämnat en revisors rapport avseende dessa finansiella rapporter.

Begränsningar rörande distribution eller användning av revisors rapport

A 14. Finansiella rapporter som har upprättats för ett särskilt syfte kan upprättas enligt ett generellt ramverk, därför att de avsedda användarna har bestämt att sådana finansiella rapporter uppfyller deras behov av finansiell information. Eftersom revisors rapport är avsedd för särskilda användare, kan revisorn under sådana omständigheter anse det som nödvändigt att infoga ett stycke med övriga upplysningar som anger att revisors rapport endast är avsedd för de tilltänkta användarna och inte bör distribueras till eller användas av andra parter.

Infoga ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport

A 15. Innehållet i ett stycke med övriga upplysningar avspeglar klart och tydligt att ett förhållande som beskrivs i ett sådant stycke inte kräver presentation eller upplysning i de finansiella rapporterna. Ett stycke med övriga upplysningar innehåller inte information som revisorn är förhindrad att lämna enligt lagar och andra författningar eller andra standarder för yrkesutövningen, t.ex. yrkesetiska standarder som rör tystnadsplikt. Ett stycke med övriga upplysningar innehåller inte heller information som det finns krav på att företagsledningen ska lämna.

Placering av stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i revisors rapport (se punkterna 9, 11)

A 16. Placeringen av ett stycke med upplysningar av särskilda upplysningar eller ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport beror på karaktären på den information som ska lämnas, och revisorns bedömning av den relativa betydelsen av sådan information för avsedda användare jämfört med annat som måste rapporteras enligt ISA 700 (omarbetad). Exempel:

Stycken med upplysningar av särskild betydelse

- När stycket med upplysningar av särskild betydelse avser det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, däribland omständigheter där revisorn bestämmer att det ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs enligt lag eller annan författning annars inte skulle vara godtagbart,¹² kan revisorn bedöma det som nödvändigt att placera stycket direkt efter avsnittet *Grund för uttalande* för att ge lämpligt sammanhang för revisorns uttalande.
- När ett avsnitt om särskilt betydelsefulla områden ingår i revisors rapport kan ett stycke med upplysningar av särskild betydelse presenteras antingen direkt före eller efter avsnittet med särskilt betydelsefulla områden, baserat på revisorns bedöm-

¹¹ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkterna 43–44.

¹² T.ex. enligt vad som krävs i ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag*, punkt 19 och ISA 800 *Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte* (omarbetad), punkt 14.

ning av den relativa vikten för den information som ingår i stycket med upplysningar av särskild betydelse. Revisorn kan också lägga till ytterligare information i rubriken "Upplysningar av särskild betydelse", t.ex. "Upplysningar av särskild betydelse – efterföljande händelse", för att skilja ut stycket med upplysningar av särskild betydelse från de enskilda frågor som beskrivs i avsnittet med särskilt betydelsefulla områden.

Stycken med övriga upplysningar

- När ett avsnitt med särskilt betydelsefulla områden ingår i revisors rapport och ett stycke med övriga upplysningar också bedöms vara nödvändigt, kan revisorn lägga till ytterligare information till rubriken "Övriga upplysningar", t.ex. "Övriga upplysningar – revisionens omfattning och inriktning" för att skilja ut stycket med övriga upplysningar från de enskilda frågor som beskrivs i avsnittet med särskilt betydelsefulla områden.
- Om ett stycke med övriga upplysningar infogas i syfte att fästa användares uppmärksamhet på ett förhållande som rör annat rapporteringsansvar som behandlas i revisors rapport, kan stycket infogas i avsnittet *Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar*.
- Stycket med övriga upplysningar kan, om det är relevant för revisorns samtliga ansvarsområden eller användares förståelse av revisors rapport, infogas som ett separat avsnitt efter *Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna* och *Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar*.

ISA
ISQC
m.m.

A 17. Bilaga 3 är ett exempel på samspillet mellan avsnittet med särskilt betydelsefulla områden, ett stycke med upplysningar av särskild betydelse och ett stycke med övriga upplysningar, när samtliga dessa ingår i en revisors rapport. Exemplet i bilaga 4 innehåller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i en revisors rapport för ett företag som inte är börsnoterat, som innehåller ett uttalande med reservation och för vilken inga särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats.

*Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)
(se punkt 12)*

A 18. Den kommunikation med styrelsen som krävs enligt punkt 12 är ett sätt att informera styrelsen om karaktären på alla särskilda förhållanden som revisorn avser att belysa i revisors rapport, och det ger styrelsen möjlighet att inhämta ytterligare klargöranden från revisorn, där så är nödvändigt. Om det i varje påföljande uppdrag upprepas att ett stycke med övriga upplysningar om ett särskilt förhållande infogas i revisors rapport, kan revisorn bestämma sig för att det inte är nödvändigt att upprepa kommunikationen vid varje uppdrag, såvida det inte krävs i lag eller annan författning.

Bilaga 1 Förteckning över ISA som innehåller krav på stycken med upplysningar av särskild betydelse (se punkterna 4, A 4)

Denna bilaga identifierar punkter i andra ISA som kräver att revisorn under vissa omständigheter infogar ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport. Kraven och tillhörande tillämpningsunderlag och andra förtydliganden i ISA måste dock ändå beaktas.

- ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* – punkt 19 b.
- ISA 560 *Efterföljande händelser* – punkterna 12 b och 16.
- ISA 800 (omarbetad) *Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte* – punkt 14.

Bilaga 2 Förteckning över ISA som innehåller krav på stycken med övriga upplysningar (se punkt 4)

Denna bilaga identifierar punkter i andra ISA som kräver att revisorn under vissa omständigheter infogar ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport. Kraven och tillhörande tillämpningsunderlag och andra förtydliganden i ISA måste dock ändå beaktas.

- ISA 560 *Efterföljande händelser* – punkterna 12 b och 16.
- ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* – punkterna 13–14, 16–17 och 19.

Bilaga 3 Exempel på en revisors rapport som innehåller ett avsnitt med särskilt betydelsefulla områden, ett stycke med upplysningar av särskild betydelse och ett stycke med övriga upplysningar (se punkt A 17)

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett börsnoterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600¹³ är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt International Financial Reporting Standards (IFRS) (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport inträffade en brand i företagets produktionsanläggning, vilket företaget upplyste om som efterföljande händelse. Enligt revisorns bedömning är frågan av sådan vikt att den är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna. Frågan krävde inte betydande uppmärksamhet av revisorn vid revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- Jämförelsetal redovisas och den föregående periodens finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor. Revisorn är inte förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns rapport rörande jämförelsetalen och har beslutat sig för att göra det.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

¹³ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)*.

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹⁴*Uttalande*

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Upplysning av särskild betydelse¹⁵

Vi vill fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna som beskriver effekterna av en brand i företagets produktionsanläggning. Vi har inte modifierat vårt uttalande i detta avseende.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Övrig upplysning

Företagets finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X0 reviderades av en annan revisor som i sin revisors rapport daterad 31 mars 20X1 lämnade ett omodifierat uttalande om dessa rapporter.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna¹⁶

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

¹⁴ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

¹⁵ Enligt vad som anges i punkt A 16 kan ett stycke med upplysningar av särskild betydelse presenteras antingen direkt före eller efter avsnittet med särskilt betydelsefulla områden, baserat på revisorns bedömning av den relativa vikten för den information som ingår i stycket med upplysningar av särskild betydelse.

¹⁶ I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledning" och "de som har ansvar för företagets styrning" behöva ersättas av andra termer som är lämpliga inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Bilaga 4 Exempel på en revisors rapport med uttalande med reservation på grund av ett avsteg från det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och som innehåller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse (se punkt A 8)

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är börsnoterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Ett avsteg från det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering har resulterat i ett uttalande med reservation.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport inträffade en brand i företagets produktionsanläggning, vilket företaget upplyste om som efterföljande händelse. Enligt revisorns bedömning är frågan av sådan vikt att den är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna. Frågan krävde inte betydande uppmärksamhet av revisorn vid revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller bestämt att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inte inhämtat någon annan information före datumet för revisors rapport.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹⁷*Uttalande med reservation*

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller "en sann och rättvisande bild") av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

ISA
ISQC
m.m.

Grund för uttalande med reservation

Företagets kortfristiga placeringar redovisas i rapporten över finansiell ställning till xxx. Företagsledningen har inte omvärderat dessa värdepapper till aktuellt marknadsvärde utan har redovisat dem till anskaffningsvärde, vilket är ett avsteg från IFRS. Enligt företagets underlag skulle företaget, om värdepapperen omvärderats till aktuellt marknadsvärde, ha redovisat en orealiserad förlust på xxx i årets rapport över totalresultat. Det redovisade värdet för placeringarna i rapporten över finansiell ställning skulle ha minskats med samma belopp per den 31 december 20X1 och skatten, nettoresultatet och eget kapital skulle ha minskats med xxx, xxx respektive xxx.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Upplysningar av särskild betydelse – Effekter av en brand

Vi vill fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna som beskriver effekterna av en brand i företagets produktionsanläggning. Vi har inte modifierat vårt uttalande med anledning av detta.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna¹⁸

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller båda, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

¹⁷ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

¹⁸ Eller andra termer som är lämpliga inom ramen för det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 710 Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

Inledning	688
Denna standards tillämpningsområde	688
Karaktären på jämförande information	688
Ikraftträdande	688
Mål	689
Definitioner	689
Krav	689
Granskningsåtgärder	689
Revisorns rapportering	690
Tillämpning och andra förtydliganden	691
Granskningsåtgärder	691
Revisorns rapportering	692
Bilaga Exempel på revisors rapporter (se punkterna A 5, A 7 och A 10)	694

International Standard on Auditing (ISA) 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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 510¹ om ingående balanser följas.

Karaktären på jämförande information

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

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

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

Denna ISA behandlar revisorns rapporteringskrav separat för respektive metod.

Ikraftträdande

4. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

¹ ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*.

Mål

5. Revisorns mål är att

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

Definitioner

6. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Jämförande information* – de belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna som avser en eller flera tidigare perioder enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- b. *Jämförelsetal* – jämförande information där belopp och andra upplysningar för föregående period ingår som en integrerad del av den aktuella periodens finansiella rapporter, och som är avsedd att läsas endast i samband med de belopp och andra upplysningar som rör den aktuella perioden (kallas "den aktuella periodens siffror"). Detaljnivån för jämförelsebeloppen och -upplysningarna avgörs främst av dess relevans för den aktuella periodens siffror.
- c. *Jämförande finansiella rapporter* – jämförande information där belopp och andra upplysningar för den föregående perioden har införlivats för jämförelse med den aktuella periodens finansiella rapporter, men som, om de är reviderade, revisionsutta-landet hänvisar till. Informationsnivån i de jämförande finansiella rapporterna motsvarar informationsnivån i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.

I denna ISA ska hänvisningar till "föregående period" läsas som "föregående perioder" om den jämförande informationen innefattar belopp och upplysningar som avser flera perioder.

Krav

Granskningsåtgärder

7. Revisorn ska fastställa om de finansiella rapporterna innehåller den jämförande information som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och om sådan information har klassificerats korrekt. I detta syfte ska revisorn bedöma om

- a. den jämförande informationen stämmer överens med de belopp och andra upplysningar som presenterades under den föregående perioden eller i tillämpliga fall har räknats om, och
- b. de redovisningsprinciper som avspeglas i den jämförande informationen stämmer överens med dem som tillämpades för den aktuella perioden eller, vid byte av redovisningsprinciper, om bytena har redovisats på ett korrekt sätt samt har presenterats och upplysts om på ett tillräckligt sätt.

8. Om revisorn skulle få kännedom om en möjlig väsentlig felaktighet i den jämförande informationen under revisionen av den aktuella perioden ska revisorn utföra de ytterligare granskningsåtgärder som är nödvändiga under omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att fastställa om det föreligger en väsentlig felaktighet. Om revisorn reviderade föregående periods finansiella rapporter ska revisorn också följa relevanta krav i ISA 560.² Om föregående periods finansiella rapporter ändras ska revisorn fastställa att den jämförande informationen stämmer överens med de ändrade finansiella rapporterna.

ISA
ISQC
m.m.

² ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkterna 14–17.

9. Enligt kraven i ISA 580³ ska revisorn begära skriftliga uttalanden från företagsledningen för alla perioder som revisors rapport hänvisar till. Revisorn ska också inhämta ett särskilt skriftligt uttalande rörande alla ändringar som syftar till att rätta en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna för en tidigare period som påverkar den jämförande informationen. (Se punkt A 1.)

Revisorns rapportering

Jämförelsetal

10. Om jämförelsetal presenteras ska revisionsuttalandet inte hänvisa till jämförelsetalen förutom vid de omständigheter som beskrivs i punkterna 11, 12 och 14. (Se punkt A 2.)

11. Om den tidigare lämnade revisors rapport om den föregående perioden innefattade att revisorn uttalade sig med reservation, avstod från att uttala sig eller uttalade sig med avvikande mening och frågan som gav upphov till det modifierade uttalandet ännu inte har lösts ska revisorn modifiera uttalandet om den aktuella periodens finansiella rapporter. I stycket "Grund för modifiering" i revisors rapport ska revisorn antingen

- a. hänvisa till både den aktuella periodens siffror och jämförelsetalen i beskrivningen av den fråga som gav upphov till modifieringen om effekterna eller de möjliga effekterna av frågan för den aktuella periodens siffror är väsentliga, eller
- b. i övriga fall, förklara att revisionsuttalandet har modifierats på grund av den olösta frågans effekter eller möjliga effekter på den aktuella periodens siffrors jämförbarhet med jämförelsetalen. (Se punkterna A 3–A 5.)

12. Om revisorn inhämtar revisionsbevis om att det finns en väsentlig felaktighet i den föregående periodens finansiella rapporter för vilka ett omodifierat uttalande tidigare har gjorts, och jämförelsetalen inte har räknats om på rätt sätt eller korrekta upplysningar inte har lämnats ska revisorn lämna ett uttalande med reservation eller uttala en avvikande mening i revisors rapport om den aktuella periodens finansiella rapporter, och då modifierat med avseende på jämförelsetalen i dessa. (Se punkt A 6.)

Föregående periods finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor

13. Om de finansiella rapporterna för en föregående period reviderades av en tidigare revisor och revisorn inte är förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns revisors rapport rörande jämförelsetalen ska revisorn, om han eller hon beslutar sig för att göra så, ange följande i ett stycke med övriga upplysningar:

- a. De finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor.
- b. Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta.
- c. Datum för denna revisors rapport. (Se punkt A 7.)

Föregående periods finansiella rapporter är inte reviderade

14. Om den föregående periodens finansiella rapporter inte är reviderade ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport ange att jämförelsetalen är oreviderade. Ett sådant uttalande befriar dock inte revisorn från kravet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter. (Se punkt A 8.)

⁴

³ ISA 580 *Skriftliga uttalanden*, punkt 14.

⁴ ISA 510, punkt 6.

Jämförande finansiella rapporter

15. Om jämförande finansiella rapporter presenteras ska revisionsuttalandet hänvisa till alla perioder för vilka finansiella rapporter presenteras och för vilka ett revisionsuttalande lämnas. (Se punkterna A 9–A 10.)

16. I de fall revisorn uttalar sig om en tidigare periods finansiella rapporter i samband med revisionen av den aktuella perioden, ska revisorn, om hans eller hennes uttalande om den tidigare periodens finansiella rapporter skulle avvika från det tidigare lämnade uttalandet, enligt ISA 706 (omarbetad)⁵ i ett stycke med övriga upplysningar upplysa om de viktigaste skälen till att han eller hon uttalar sig på annat sätt. (Se punkt A 11.)

Föregående periods finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor

17. Om de finansiella rapporterna för föregående år reviderades av en tidigare revisor ska revisorn utöver att lämna ett uttalande om den aktuella periodens finansiella rapporter i ett stycke med övriga upplysningar ange följande:

- De finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor.
- Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta.
- Datum för den rapporten.

Detta är inte nödvändigt om den tidigare revisorns rapport om den föregående periodens finansiella rapporter lämnas på nytt med de finansiella rapporterna.

18. Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet som påverkar den föregående periodens finansiella rapporter, om vilka den tidigare revisorn har lämnat ett modifierat uttalande i sin revisors rapport, ska revisorn kommunicera felaktigheten med personer på rätt nivå i företagsledningen och, såvida inte de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) deltar i ledningen av företaget,⁶ styrelsen samt begära att den tidigare revisorn informeras. Om föregående periods finansiella rapporter ändras och den tidigare revisorn samtycker till att lämna en ny revisors rapport avseende de ändrade finansiella rapporterna för den föregående perioden ska revisorn endast rapportera om den aktuella perioden. (Se punkt A 12.)

Föregående periods finansiella rapporter är inte reviderade

19. Om föregående periods finansiella rapporter inte reviderades ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar ange att de jämförande finansiella rapporterna är oreviderade. Ett sådant uttalande befriar dock inte revisorn från kravet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter. (Se punkt A 13.)⁷

Tillämpning och andra förtydliganden*Granskningsåtgärder*

Skriftliga uttalanden från företagsledningen (se punkt 9)

A 1. Om det rör sig om jämförande finansiella rapporter ska skriftliga uttalanden begäras för alla perioder som revisionsuttalandet avser, eftersom företagsledningen på nytt måste bekräfta att de skriftliga uttalanden som den har gjort tidigare och som avser tidigare perioder fortfarande är riktiga. Om det rör sig om jämförelsetal begärs skriftliga uttalanden om de finansiella rapporterna för den aktuella perioden på grund av att revisionsuttalandet avser dessa finansiella rapporter, innefattande jämförelsetalen. Men revi-

ISA
ISQC
m.m.

⁵ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad), punkt 8.

⁶ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 13.

⁷ ISA 510, punkt 6.

som ska begära ett särskilt skriftligt uttalande rörande ändringar som syftar till att rätta en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna för en tidigare period och som påverkar den jämförande informationen.

Revisorns rapportering

Jämförelsetal

Ingen hänvisning i revisionsuttalandet (se punkt 10)

A 2. Revisionsuttalandet hänvisar inte till jämförelsetalen, eftersom revisionsuttalandet avser den aktuella periodens finansiella rapporter som helhet, innefattande jämförelsetal.

Modificeringar i revisors rapport för föregående period, där frågan fortfarande är olöst (se punkt 11)

A 3. Om den lämnade revisors rapport för den tidigare perioden innefattade att revisorn uttalade sig med reservation, avstod från att uttala sig eller uttalade sig med avvikande mening och frågan som gav upphov till det modifierade uttalandet blir löst och redovisas korrekt eller upplyses om i de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering behöver revisionsuttalandet om den aktuella perioden inte hänvisa till den föregående modifieringen.

A 4. Om revisionsuttalandet om den föregående perioden var modifierat kanske den olösta fråga som gav upphov till modifieringen inte är relevant för den aktuella periodens siffror. Det kan dock krävas att revisorn lämnar ett uttalande med reservation, avstår från att uttala sig eller uttalar sig med avvikande mening (efter tillämplighet) för den aktuella periodens finansiella rapporter på grund av effekterna eller de möjliga effekterna av den olösta frågan på jämförbarheten hos de aktuella siffrorna och jämförelsetalen.

A 5. I exempel 1 och 2 i bilagan finns exempel på en revisors rapport i det fall revisors rapport för den tidigare perioden innefattade ett modifierat uttalande och den fråga som gav upphov till modifieringen är olöst.

Felaktigheter i föregående periods finansiella rapporter (se punkt 12)

A 6. Om den föregående periodens finansiella rapporter innehåller felaktigheter som inte har rättats och en revisors rapport inte lämnas på nytt, men jämförelsetalen har räknats om eller lämpliga upplysningar har lämnats i den aktuella periodens finansiella rapporter, kan revisors rapport innefatta ett stycke med upplysningar av särskild betydelse som beskriver omständigheterna och hänvisar till var relevanta upplysningar i de finansiella rapporterna som ger en fullständig beskrivning av frågan finns (se ISA 706 (omarbetad)).

Föregående periods finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor (se punkt 13)

A 7. I exempel 3 i bilagan finns ett exempel på en revisors rapport i det fall den föregående periodens finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor och revisorn inte är förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns revisors rapport med avseende på jämförelsetalen.

Föregående periods finansiella rapporter är inte reviderade (se punkt 14)

A 8. Om revisorn inte kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna, ska revisorn enligt krav i ISA 705 (omarbetad)⁸ uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna, allt efter vad ISA 705 (omarbetad) föreskriver. Om revisorn hade betydande svårigheter att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter, kan revisorn fastställa att detta är ett särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.⁹

⁸ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁹ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i oberoende revisors rapport*.

Jämförande finansiella rapporter

Vilka poster revisionsuttalandet avser (se punkt 15)

A 9. Eftersom revisors rapport om jämförande finansiella rapporter gäller de finansiella rapporterna för var och en av de redovisade perioderna kan revisorn uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, avstå från att uttala sig eller ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse avseende en eller flera perioder, och samtidigt lämna ett annat revisionsuttalande avseende de finansiella rapporterna för den andra perioden.

A 10. I exempel 4 i bilagan finns ett belysande exempel på revisors rapport i det fall revisorn måste rapportera om både den aktuella och föregående periods finansiella rapporter i samband med revisionen av det aktuella året, och den föregående perioden innefattade ett modifierat uttalande och den fråga som gav upphov till modifieringen fortfarande är olöst.

ISA
ISQC
m.m.

Uttalandet om föregående periods finansiella rapporter skiljer sig från det tidigare uttalandet (se punkt 16)

A 11. Vid rapportering om föregående periods finansiella rapporter i samband med revision av den aktuella perioden kan uttalandet om den föregående periodens finansiella rapporter skilja sig från det tidigare uttalandet om revisorn under revisionen av den aktuella perioden får kännedom om omständigheter eller händelser som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för en föregående period. I vissa jurisdiktioner kan revisorn ha ytterligare rapporteringsansvar som är avsett att förhindra att tilltro i framtiden sätts till revisorns tidigare lämnade revisors rapporter om föregående periods finansiella rapporter.

Föregående periods finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor (se punkt 18)

A 12. Den tidigare revisorn kanske inte kan eller vill lämna en revisors rapport på nytt om den föregående periodens finansiella rapporter. Ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport kan peka på att den tidigare revisorn rapporterade om de finansiella rapporterna för den föregående perioden före ändringen. Om revisorn har anlitats för att utföra en revision och inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att förvissa sig om att ändringen är korrekt kan revisors rapport också innehålla följande stycke:

Som del av vår revision av de finansiella rapporterna för 20X2 har vi också granskat de justeringar som beskrivs i not X som har gjorts i syfte att ändra de finansiella rapporterna för 20X1. Enligt vår mening är justeringarna riktiga och korrekt utförda. Vårt uppdrag omfattar inte revision, granskning eller granskningsåtgärder avseende företagets finansiella rapporter för 20X1 utöver justeringarna och följaktligen lämnar vi inget uttalande eller något annat bestyrkande av de finansiella rapporterna för 20X1 som helhet.

Föregående periods finansiella rapporter är inte reviderade (se punkt 19)

A 13. Om revisorn inte kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna, ska revisorn enligt krav i ISA 705 (omarbetad) uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna, allt efter vad ISA 705 (omarbetad) föreskriver. Om revisorn hade betydande svårigheter att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter, kan revisorn fastställa att detta är ett särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.

Bilaga Exempel på revisors rapporter (se punkterna A 5, A 7 och A 10)

Exempel 1 – Jämförelsetal

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600¹⁰ är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt International Financial Reporting Standards (IFRS) (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.¹¹
- Den tidigare utfärdade revisors rapport för föregående period innehåller ett uttalande med reservation.
- Frågan som gav upphov till modifieringen är fortfarande olöst.
- Effekterna eller de möjliga effekterna av frågan på den aktuella periodens siffror är väsentlig och kräver en modifiering av revisionsuttalandet rörande den aktuella periodens siffror.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).¹²
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inte inhämtat någon annan information före datumet för revisors rapport.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

Rapport från oberoende revisor

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹³

Uttalande med reservation

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

¹⁰ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar* (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

¹¹ ISA 210 *Avtala revisionsuppdragets villkor*.

¹² ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

¹³ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Grund för uttalande med reservation

Som framgår av not X till de finansiella rapporterna har ingen avskrivning gjorts i de finansiella rapporterna, vilket utgör ett avsteg från IFRS. Detta är resultatet av ett beslut som fattades av företagsledningen i början av föregående räkenskapsår och var orsaken till att vi lämnade ett revisionsuttalande med reservation avseende de finansiella rapporterna för det året. Med grund i linjär avskrivning och en årlig avskrivningstakt på 5 procent för fastigheten och 20 procent för inventarier skulle förlusten för året ökas med xxx 20X1 och xxx 20X0, materiella anläggningstillgångar skulle minskas med en ackumulerad avskrivning på xxx 20X1 och xxx 20X0, och den ackumulerade förlusten skulle ökas med xxx 20X1 och xxx 20X0.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

ISA
ISQC
m.m.

*Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna*¹⁴

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad)¹⁵ – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller båda, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 2 – Jämförelsetal

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Den tidigare utfärdade revisors rapport för föregående period innehåller ett uttalande med reservation.
- Frågan som gav upphov till modifieringen är fortfarande olöst.
- Effekterna eller de möjliga effekterna av frågan på den aktuella periodens siffror är oväsentliga men kräver en modifiering av revisionsuttalandet på grund av effekterna eller de möjliga effekterna av den olösta frågan på jämförbarheten mellan den aktuella periodens siffror och jämförelsetalen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.

¹⁴ I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledningen" och "styrelsen" behöva ersättas av andra termer som är lämpliga inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

¹⁵ ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad).

- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inte inhämtat någon annan information före datumet för revisors rapport.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

Rapport från oberoende revisor

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹⁶

Uttalande med reservation

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med reservation

Eftersom vi utsågs till revisorer för ABC-företaget under 20X0 kunde vi inte observera inventeringen i början av den perioden och har inte på annat sätt kunnat förvissa oss om lagerkvantiteterna. Då ingående varulager påverkar rörelseresultatet har vi inte kunnat fastställa om justeringar av rörelseresultatet eller ingående balanserade vinstmedel skulle ha gjorts för 20X0. Vårt revisionsuttalande om de finansiella rapporterna för perioden som slutade den 31 december 20X0 var därför modifierad. Vårt uttalande om den aktuella periodens finansiella rapporter är också modifierat på grund av den eventuella påverkan denna fråga kan ha på jämförbarheten mellan den aktuella periodens siffror och jämförelsetalen.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna¹⁷

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

¹⁶ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

¹⁷ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 3 – Jämförelsetal

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den.
- Jämförelsetal presenteras och den föregående periodens finansiella rapporter reviderades av en tidigare revisor.
- Revisorn är inte förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns rapport rörande jämförelsetalen och har beslutat att göra detta.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

ISA
ISQC
m.m.

Rapport från oberoende revisor

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna¹⁸

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Övriga upplysningar

Företagets finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X0 reviderades av en annan revisor som i sin revisors rapport daterad den 31 mars 20X1 lämnade ett omodifierat uttalande om dessa rapporter.

Övrig information [eller annan lämplig rubrik, t.ex. "Annan information än de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

[Rapportering enligt rapporteringskraven i ISA 720 (omarbetad) – se Exempel 1 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad).]¹⁹

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna²⁰

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

¹⁸ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

¹⁹ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

²⁰ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Exempel 4 – Jämförande finansiella rapporter

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn måste rapportera både om den aktuella periodens finansiella rapporter och föregående periods finansiella rapporter i samband med revisionen för det aktuella året.
- Den tidigare utfärdade revisors rapport för föregående period innehåller ett uttalande med reservation.
- Frågan som gav upphov till modifieringen är fortfarande olöst.
- Effekterna eller de möjliga effekterna av frågan på den aktuella periodens siffror är väsentliga både avseende den aktuella periodens finansiella rapporter och den föregående periodens finansiella rapporter och kräver en modifiering av revisionsuttalandet.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inte inhämtat någon annan information före datumet för revisors rapport.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

ISA
ISQC
m.m.

Rapport från oberoende revisor

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna²¹**Uttalande med reservation**

Vi har reviderat finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporterna över finansiell ställning per den 31 december 20X1 och 20X0, rapporterna över totalresultat, rapporterna över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalyserna för åren samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och 20X0 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för åren enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

²¹ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Grund för uttalande med reservation

Som framgår av not X till de finansiella rapporterna har ingen avskrivning gjorts i de finansiella rapporterna, vilket utgör ett avsteg från IFRS. Med grund i linjär avskrivning och en årlig avskrivningstakt på 5 procent för fastigheten och 20 procent för inventarier skulle förlusten för året ökas med xxx 20X1 och xxx 20X0, materiella anläggningstillgångar skulle minskas med ackumulerad avskrivning på xxx 20X1 och xxx 20X0, och den ackumulerade förlusten skulle ökas med xxx 20X1 och xxx 20X0.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna²²

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

²² Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	701
Denna standards tillämpningsområde	701
Ikraftträdande	702
Mål	702
Definitioner	703
Krav	703
Inhämta annan information	703
Läsa och överväga annan information	703
Åtgärder när det förefaller finnas en väsentlig oförenlighet eller en väsentlig felaktighet i annan information	704
Åtgärder när revisorn drar en slutsats att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen	704
Åtgärder när det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna eller revisorns förståelse av företaget och dess miljö behöver uppdateras	704
Rapportering	705
Dokumentation	705
Tillämpning och andra förtydliganden	706
Definitioner	706
Inhämta annan information (se punkt 13)	707
Läsa och överväga annan information (se punkterna 14–15)	709
Åtgärder när det förefaller finnas en väsentlig oförenlighet eller en väsentlig felaktighet i annan information (se punkt 16)	712
Åtgärder när revisorn drar en slutsats att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen	713
Åtgärder när det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna eller revisorns förståelse av företaget och dess miljö behöver uppdateras (se punkt 20)	714
Rapportering (se punkterna 21–24)	714
Bilaga 1 Exempel på belopp eller andra poster som kan ingå i den andra informationen (se punkterna 14, A 8)	716
Bilaga 2 Exempel på revisors rapporter avseende annan information (se punkterna 21–22, A 53)	717

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Auditing (ISA) 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning*Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) 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. Denna ISA ska läsas mot bakgrunden av en oberoende revisors revision av finansiella rapporter. Därmed ska revisorns mål i denna ISA förstås inom ramen för revisorns övergripande mål som anges i punkt 11 i ISA 200¹. Kraven i ISA är utformade för att revisorn ska kunna nå målen som är angivna i ISA, och därmed också revisorns övergripande mål. Revisorns uttalande avseende de finansiella rapporterna omfattar inte annan information och inte heller kräver denna ISA att revisorn inhämtar revisionsbevis utöver dem som krävs för att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna.

3. Denna ISA kräver att revisorn läser och överväger den andra informationen eftersom annan information som är väsentligt oförenlig med de finansiella rapporterna eller med den kunskap revisorn inhämtat under revisionen kan tyda på att det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna eller att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen, som var och en kan undergräva trovärdigheten för de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem. Sådana väsentliga felaktigheter kan också otillbörligt påverka de ekonomiska beslut som fattas av de användare för vilka revisors rapport upprättas.

4. Denna ISA kan också hjälpa revisorn att följa relevanta yrkesetiska krav² vilka kräver att revisorn undviker att medvetet associeras till information som revisorn tror innehåller ett väsentligen falskt eller vilseledande påstående eller information som tillhandahållits vårdslöst, eller som utelämnar eller döljer nödvändig information där det vore vilseledande att utelämnar eller dölja den.

5. Annan information kan innefatta belopp eller andra poster som är avsedda att vara samma som, sammanfatta eller ge mer information om belopp eller andra poster i de finansiella rapporterna, och andra belopp eller andra poster som revisorn har inhämtat kunskap om under revisionen. Annan information kan också innefatta andra förhållanden.

6. Revisorns ansvar avseende annan information (utöver tillämpligt rapporteringsansvar) gäller oavsett om den andra informationen har inhämtats av revisorn före eller efter datumet för revisors rapport.

7. Denna ISA gäller inte

- a. preliminära tillkännagivanden av finansiell information, eller
- b. dokument som rör värdepappersemissioner, däribland prospekt.

8. Revisorns ansvar enligt denna ISA utgör inte ett bestyrkandeuppdrag avseende annan information och innebär inte en förpliktelse för revisorn att inhämta bekräftelse om den andra informationen.

9. Lag eller annan författning kan innebära ytterligare förpliktelser för revisorn avseende annan information, något som ligger utanför tillämpningsområdet för denna ISA.

Ikraftträdande

10. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

11. Målen för revisorn, när han eller hon har läst den andra informationen, är att

- a. överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och de finansiella rapporterna,

¹ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

² International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), punkt R111.2.

- 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 denna ISA.

Definitioner

12. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. Årsrapport – ett dokument, eller en kombination av dokument, som normalt upprättas årligen av företagsledningen eller dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) enligt lagar, andra författningar eller sedvänja, med syfte att ge ägare (eller liknande intressenter) information om företagets verksamhet och företagets finansiella resultat och finansiella ställning enligt vad som anges i de finansiella rapporterna. En årsrapport innehåller eller bifogas de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa och innefattar normalt information om företagets utveckling, framtidsutsikter samt risker och osäkerhetsfaktorer, en rapport från företagets ledningsorgan och rapporter som rör styrningsfrågor. (Se punkterna A 1–A 5.)
- b. Felaktighet i annan information – det finns en felaktighet i den andra informationen när den andra informationen är felaktigt angiven eller på annat sätt vilseledande (däribland på grund av att den utelämnar eller döljer information som krävs för en riktig förståelse av ett förhållande som upplysning lämnats om i den andra informationen). (Se punkterna A 6–A 7.)
- c. Annan information – finansiell eller icke-finansiell information (utöver de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa) som finns i ett företags årsrapport. (Se punkterna A 8–A 10.)

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Inhämta annan information

13. Revisorn ska (se punkterna A 11–A 22)

- a. fastställa, genom diskussion med företagsledningen, vilket eller vilka dokument som utgör årsrapporten och företagets planerade sätt och tidpunkt för att avge dessa dokument,
- b. göra lämpliga överenskommelser med företagsledningen för att utan onödiga dröjsmål, före datumet för revisors rapport, om detta är möjligt, inhämta den slutliga versionen av dokumenten med årsrapporten, och
- c. när vissa eller samtliga dokument som fastställts i a) inte kommer att finnas tillgängliga förrän efter datumet för revisors rapport, begära att företagsledningen avger en skriftlig förklaring att revisorn kommer att få den slutliga versionen av dokumenten när de blir tillgängliga, och innan de avges av företaget, så att revisorn kan slutföra de åtgärder som krävs enligt denna ISA. (Se punkt A 22.)

Läsa och överväga annan information

14. Revisorn ska läsa den andra informationen och ska under läsningen (se punkterna A 23–A 24)

- a. överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och de finansiella rapporterna. Som grund för övervägandet ska revisorn, för att utvärdera förenligheten, jämföra utvalda belopp eller andra poster i den andra informationen (som är avsedda att vara samma som, sammanfatta eller ge mer information om beloppen eller posterna i de finansiella rapporterna) med motsvarande belopp eller andra poster i de finansiella rapporterna, och (se punkterna A 25–A 29)
- b. överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen inom ramen för de inhämtade revisionsbevisen och de slutsatser som dragits under revisionen. (Se punkterna A 30–A 36.)

15. När revisorn läser den andra informationen enligt punkt 14 ska han eller hon vara uppmärksam på tecken på att den andra information som inte har samband med de finansiella rapporterna eller den kunskap som revisorn inhämtat under revisionen, förefaller innehålla väsentliga felaktigheter. (Se punkterna A 24, A 37–A 38.)

Åtgärder när det förefaller finnas en väsentlig oförenlighet eller en väsentlig felaktighet i annan information

16. Om revisorn upptäcker att det förefaller finnas en väsentlig oförenlighet (eller får kännedom om att det förefaller finnas väsentliga felaktigheter i den andra informationen) ska han eller hon diskutera frågan med företagsledningen och vid behov utföra andra åtgärder för att dra en slutsats om huruvida (se punkterna A 39–A 43)

- a. det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen,
- b. det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna, eller
- c. revisorns förståelse av företaget och dess miljö behöver uppdateras.

Åtgärder när revisorn drar en slutsats att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen

17. Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen ska han eller hon begära att företagsledningen rättar denna andra information. Om företagsledningen

- a. samtycker till att göra rättelsen ska revisorn fastställa att rättelsen har gjorts, eller
- b. vägrar att göra rättelsen ska revisorn ta upp frågan med styrelsen och begära att rättelsen görs.

18. Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i annan information som inhämtats fram till datumet för revisors rapport och denna andra information inte rättas efter kommunikation med styrelsen ska revisorn vidta lämpliga åtgärder, däribland att (se punkt A 44)

- a. överväga effekterna på revisors rapport och med styrelsen kommunicera hur revisorn planerar att hantera den väsentliga felaktigheten i revisors rapport (se punkt 22 e (ii)), eller (se punkt A 45)
- b. avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning. (Se punkterna A 46–A 47.)

19. Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen som inhämtats efter datumet för revisors rapport ska revisorn

- a. om denna andra information rättas, utföra de åtgärder som krävs med hänsyn till omständigheterna, eller (se punkt A 48)
- b. om denna andra information inte rättas efter kommunikation med styrelsen, vidta lämpliga åtgärder med övervägande av revisorns juridiska rättigheter och förpliktelser, för att försöka se till att de användare för vilken revisors rapport upprättas, på lämpligt sätt får information om den orättade väsentliga felaktigheten. (Se punkterna A 49–A 50.)

Åtgärder när det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna eller revisorns förståelse av företaget och dess miljö behöver uppdateras

20. Om, till följd av att revisorn utför åtgärderna i punkterna 14–15, han eller hon drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna eller att revisorns förståelse av företaget och dess miljö behöver uppdateras, ska revisorn hantera frågan på lämpligt sätt enligt andra ISA. (Se punkt A 51.)

Rapportering

21. Revisors rapport ska innehålla ett separat avsnitt med rubriken "Annan information" eller annan lämplig rubrik när, per datumet för revisors rapport,

- a. vid en revision av finansiella rapporter för ett noterat företag, revisorn har inhämtat eller förväntar sig att inhämta den andra informationen, eller
- b. vid en revision av finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat, revisorn har inhämtat en del av eller all den andra informationen. (Se punkt A 52.)

22. När revisors rapport måste innehålla ett avsnitt med annan information enligt punkt 21 ska detta avsnitt innehålla (se punkt A 53)

- a. en utsaga om att företagsledningen har ansvaret för denna andra information,
- b. identifiering av
 - i. eventuell annan information som inhämtats av revisorn före datumet för revisors rapport, och
 - ii. vid en revision av finansiella rapporter för ett noterat företag, eventuell annan information som väntas bli inhämtad efter datumet för revisors rapport,
- c. en utsaga om att revisors uttalande inte omfattar den andra informationen och att revisorn därmed inte lämnar (eller kommer att lämna) något revisionsuttalande eller på något sätt bestyrka den,
- d. en beskrivning av revisorns ansvar avseende att läsa, överväga och rapportera om annan information enligt kraven i denna ISA, och
- e. när annan information har inhämtats före datumet för revisors rapport, antingen
 - i. en utsaga om att revisorn inte har något att rapportera, eller
 - ii. om revisorn har dragit slutsatsen att det finns en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen, en utsaga som beskriver den orättade felaktigheten i fråga.

23. När revisorn lämnar ett uttalande med reservation eller med avvikande mening enligt ISA 705 (omarbetad)³ ska han eller hon överväga effekterna av den fråga som har lett till att uttalandet modifieras på den utsaga som krävs i punkt 22 e. (Se punkterna A 54–A 58.)

Rapportering som föreskrivs i lag eller annan författning

24. Om revisorn enligt krav i lag eller annan författning i en särskild jurisdiktion ska hänvisa till den andra informationen i revisors rapport med en särskild uppställningsform eller ordalydelse ska revisors rapport hänvisa till International Standards on Auditing endast om rapporten som minimikrav innehåller (se punkt A 59)

- a. identifiering av den andra informationen som inhämtats av revisorn före datumet för revisors rapport,
- b. en beskrivning av revisorns ansvar med avseende på den andra informationen, och
- c. en uttrycklig utsaga som behandlar resultatet av revisorns arbete i detta syfte.

Dokumentation

25. När revisorn hanterar kraven i ISA 230⁴ som den ska tillämpas på denna ISA ska han eller hon i revisionsdokumentationen inkludera

- a. dokumentation av de åtgärder som utförts enligt denna ISA, och
- b. den slutliga versionen av den andra informationen som revisorn har arbetat med enligt kraven i denna ISA.

ISA
ISQC
m.m.

³ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁴ ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11.

Tillämpning och andra förtydliganden

Definitioner

Årsrapport (se punkt 12 a)

A 1. Lag, annan författning eller sedvänja kan definiera innehållet i en årsrapport och vad den ska kallas för företag i en viss jurisdiktion, men innehållet och dess namn kan variera inom en jurisdiktion och mellan olika jurisdiktioner.

A 2. En årsrapport upprättas normalt årligen. Men när de finansiella rapporter som revideras upprättas för en kortare period än ett år, kan också en årsrapport upprättas som täcker samma period som de finansiella rapporterna.

A 3. I vissa fall kan ett företags årsrapport vara ett enskilt dokument och kallas "Årsrapport" eller något annat. I andra fall kan lag, annan författning eller sedvänja kräva att företaget till ägare (eller liknande intressenter) rapporterar information om företagets verksamhet, finansiella resultat och finansiell ställning enligt vad som anges i de finansiella rapporterna (dvs. en årsrapport) i ett enskilt dokument, eller i två eller flera separata dokument som tillsammans tjänar samma syfte. Beroende på lag, författning eller sedvänja i en viss jurisdiktion kan t.ex. ett eller flera av följande dokument utgöra del av årsrapporten:

- Rapport från företagsledningen, kommentar från företagsledningen eller en finansiell översikt eller liknande rapporter från styrelsen (t.ex. en förvaltningsberättelse).
- Rapport från styrelseordförande.
- Rapport om bolagsstyrning.
- Rapporter om intern kontroll och riskbedömning.

A 4. En årsrapport kan göras tillgänglig för användare i tryckt format eller digitalt, däribland på företagets webbplats. Ett dokument (eller en kombination av dokument) kan uppfylla definitionen av en årsrapport, oavsett på vilket sätt den görs tillgänglig för användare.

A 5. En årsrapport skiljer sig till sin karaktär, sitt syfte och sitt innehåll från andra rapporter, såsom t.ex. en rapport som är upprättad för att tillgodose behoven hos en viss grupp av intressenter eller en rapport som upprättas för att följa ett särskilt myndighetskrav (till och med när en sådan rapport måste vara tillgänglig för allmänheten). Exempel på rapporter, som när de utfärdas som fristående dokument normalt inte är en del av de dokument som utgör en årsrapport (beroende på lag, annan författning eller sedvänja) och som därför inte utgör annan information inom tillämpningsområdet för denna ISA, innefattar

- separata bransch- eller myndighetsrapporter (t.ex. kapitaltäckningsrapporter), som t.ex. kan upprättas i bank-, försäkrings- och pensionssektorerna,
- rapporter om företagets samhällsansvar,
- hållbarhetsrapporter,
- rapporter om mångfald och jämställdhet,
- produktansvarsrapporter,
- rapporter om arbetsrättsliga frågor och förhållanden på arbetsplatsen,
- rapporter om mänskliga rättigheter.

Felaktighet i annan information (se punkt 12 b)

A 6. När upplysning lämnas om en viss fråga i den andra informationen, kan informationen utelämnas eller dölja information som är nödvändig för en riktig förståelse av frågan. Om informationen avser att behandla nyckeltal som används av företagsledningen, t.ex. skulle utelämnandet av ett nyckeltal som företagsledningen använder kunna tyda på att denna andra information är vilseledande.

A 7. Begreppet väsentlighet kan behandlas i ett ramverk som är tillämpligt på den andra informationen och i så fall kan detta ramverk ge en referensram för revisorn när han eller hon gör bedömningar om väsentlighet enligt denna ISA. Men i många fall kanske det inte finns något tillämpligt ramverk med en diskussion om begreppet väsentlighet så

som det gäller annan information. I dessa fall ger nedanstående kännetecken revisorn en referensram när han eller hon fastställer om en felaktighet i den andra informationen är väsentlig:

- Väsentlighet beaktas mot bakgrund av de gemensamma informationsbehoven hos användare som grupp. Användarna av den andra informationen antas vara samma som användarna av de finansiella rapporterna eftersom dessa användare kan förväntas läsa den andra informationen för att kunna sätta in de finansiella rapporterna i sitt sammanhang.
- Bedömningar om väsentlighet beaktar de särskilda omständigheterna för felaktigheten, med hänsyn tagen till om användare skulle påverkas av effekten av den oräddade felaktigheten. Inte alla felaktigheter påverkar användarnas ekonomiska beslut.
- Bedömningar om väsentlighet innefattar både kvalitativa och kvantitativa överväganden. Därmed kan sådana bedömningar beakta karaktären eller storleken på de poster som den andra informationen behandlar mot innehållet i företagets årsrapport.

ISA
ISQC
m.m.

Annan information (se punkt 12 c)

A 8. Bilaga 1 innehåller exempel på belopp eller andra poster som kan ingå i den andra informationen.

A 9. I vissa fall kan det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräva särskilda upplysningar men tillåta att de placeras utanför de finansiella rapporterna.⁵ Eftersom dessa upplysningar krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering utgör dessa en del av de finansiella rapporterna. Därmed utgör dessa upplysningar inte annan information för syftet i denna ISA.

A 10. XBRL-taggar (eXtensible Business Reporting Language) utgör inte annan information enligt definition i denna ISA.

Inhämta annan information (se punkt 13)

A 11. Vilka dokument som utgör årsrapporten är ofta tydligt, baserat på lag, annan författning eller sedvänja. I många fall kan företagsledningen eller styrelsen ha brukat utfärda ett dokumentpaket som tillsammans utgör årsrapporten, eller kan ha åtagit sig att göra det. Men i vissa fall kanske det inte är tydligt vilka dokument det är som utgör årsrapporten. I sådana fall är dokumentens tidpunkt och syfte (och för vilka de är avsedda) frågor som kan vara relevanta för revisorns fastställande av vilka dokument som utgör årsrapporten.

A 12. När årsrapporten översätts till andra språk på grund av lag eller annan författning (vilket t.ex. kan ske när det finns mer än ett officiellt språk i en jurisdiktion) eller när flera årsrapporter upprättas enligt olika lagstiftning (t.ex. när ett företag är noterat i mer än en jurisdiktion), kan övervägande behöva göras i fråga om huruvida en eller mer än en av årsrapporterna är en del av den andra informationen. Lokal lag eller annan författning kan ge ytterligare vägledning i det här avseendet.

A 13. Företagsledningen, eller styrelsen, har ansvaret för att upprätta årsrapporten. Revisorn ska med företagsledningen eller styrelsen kommunicera:

- Sina förväntningar med avseende på att få den slutliga versionen av årsrapporten (vilket innefattar en kombination av dokument som tillsammans utgör årsrapporten) utan onödigt dröjsmål före datumet för revisors rapport, så att revisorn kan slutföra

⁵ T.ex. tillåter International Financial Reporting Standards (IFRS) 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* att vissa upplysningar som krävs enligt IFRS antingen lämnas i de finansiella rapporterna eller införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, t.ex. företagsledningens kommentarer eller riskrapportering, som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt.

de åtgärder som krävs enligt ISA före datumet för revisors rapport, eller om detta inte är möjligt, så snart det är praktiskt möjligt och i vilket fall innan företaget utfärdar sådan information.

- De möjliga effekterna när den andra informationen inhämtas efter datumet för revisors rapport.

A 14. Den kommunikation som punkt A 13 hänvisar till kan vara särskilt lämplig, t.ex.

- vid en förstagångsrevision,
- när det har skett en förändring i företagsledning eller styrelse,
- när den andra informationen antas bli inhämtad efter datumet för revisors rapport.

A 15. I de fall styrelsen ska godkänna den andra informationen innan den utfärdas av företaget, är den slutliga versionen av informationen den som har godkänts för utfärdande av styrelsen.

A 16. I vissa fall kan företagets årsrapport vara ett enskilt dokument som ska utfärdas, enligt lag eller annan författning eller företagets rapporteringspraxis, kort efter företagets rapportperiod, så att den finns tillgänglig för revisorn före datumet för revisors rapport. I andra fall kanske det inte finns krav på att ett sådant dokument ska utfärdas vid en senare tidpunkt, eller vid en tidpunkt som företaget väljer. Det kan finnas omständigheter när företagets årsrapport är en kombination av dokument, som vart och ett omfattas av olika krav eller rapporteringspraxis med avseende på tidpunkten för utfärdande.

A 17. Det kan finnas omständigheter när, per datumet för revisors rapport, företaget överväger att utarbeta ett dokument som kan bli del av företagets årsrapport (t.ex. en frivillig rapport till intressenter) men företagsledningen kan inte bekräfta syftet med eller tidpunkten för ett sådant dokument till revisorn. Om revisorn inte kan förvissa sig om syftet med eller tidpunkten för ett sådant dokument betraktas inte dokumentet som annan information vid tillämpningen av denna ISA.

A 18. Genom att inhämta den andra informationen utan onödigt dröjsmål före datumet för revisors rapport ges möjlighet till ändringar som behöver göras i de finansiella rapporterna, revisors rapport eller den andra informationen före utfärdande. Uppdragsbrevet kan hänvisa till en överenskommelse med företagsledningen att revisorn ska få tillgång till den andra informationen utan onödigt dröjsmål och om möjligt före datumet för revisors rapport.⁶

A 19. När annan information endast görs tillgänglig för användare via företagets webbplats är den version av den andra informationen som inhämtats från företaget och inte den som hämtats direkt från företagets webbplats det relevanta dokument som revisorn utför åtgärder i enligt denna ISA. Revisorn har inget ansvar enligt denna ISA att söka efter annan information, vilket innefattar annan information som kan finnas på företagets webbplats, och inte heller för att utföra åtgärder i syfte att bekräfta att den andra informationen visas på ett riktigt sätt på företagets webbplats eller på annat sätt har blivit korrekt digitalt överförd eller visas korrekt.

A 20. Revisorn är inte förhindrad att datera eller avge sin rapport om han eller hon inte har inhämtat hela eller en del av den andra informationen.

A 21. När den andra informationen inhämtas efter datumet för revisors rapport finns inget krav på att revisorn ska uppdatera de åtgärder som utförs enligt punkterna 6 och 7 i ISA 560⁷.

⁶ ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkt A 24.

⁷ ISA 560 Efterföljande händelser.

A 22. ISA 580⁸ fastställer krav och ger vägledning om användningen av skriftliga uttalanden. Det skriftliga uttalande som måste begäras enligt punkt 13 c avseende annan information som blir tillgänglig först efter datumet för revisors rapport är avsett att vara till hjälp när revisorn slutför de åtgärder som krävs enligt denna ISA med avseende på sådan information. Dessutom kan revisorn finna att det är användbart att begära andra skriftliga uttalanden, t.ex. avseende att

- företagsledningen har informerat revisorn om alla de dokument som den förväntar sig att utfärda, som kan utgöra annan information,
- de finansiella rapporterna och eventuell annan information som inhämtats av revisorn före datumet för revisors rapport är förenliga med varandra och att den andra informationen inte innehåller några väsentliga felaktigheter, och
- när det gäller annan information som inte har inhämtats av revisorn före datumet för revisors rapport, företagsledningen avser att upprätta och utfärda sådan annan information och den förväntade tidpunkten för utfärdandet.

Läsa och överväga annan information (se punkterna 14–15)

A 23. Enligt krav i ISA 200⁹ ska revisorn planera och utföra revisionen med en professionellt skeptisk inställning. Att ha en professionellt skeptisk inställning vid läsning och övervägande av den andra informationen innebär t.ex. att vara medveten om att företagsledningen kan vara överdrivet optimistisk om att dess planer ska lyckas, samt vara uppmärksam på information som kan vara oförenlig med

- a. de finansiella rapporterna, eller
- b. den kunskap revisorn har inhämtat i revisionen.

A 24. Enligt ISA 220¹⁰ måste ansvarig revisor ta ansvar för styrning, övervakning och utförande av revisionsuppdraget enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Inom ramen för denna ISA innefattar faktorer som kan beaktas vid fastställande av lämpliga medlemmar i uppdragsteamet för att uppfylla kraven i punkterna 14–15:

- Uppdragsteamets medlemmars relativa erfarenhet.
- Huruvida uppdragsteamets medlemmar som ska tilldelas uppgifterna har relevant kunskap som inhämtats under revisionen för att identifiera oförenligheter mellan den andra informationen och den kunskapen.
- Graden av bedömning när kraven i punkterna 14–15 uppfylls. Att t.ex. utföra åtgärder för att utvärdera förenligheten i belopp i den andra informationen, som är tänkta att vara samma som belopp i de finansiella rapporterna, kan utföras av mindre erfarna medlemmar i uppdragsteamet.
- Om, när det gäller en koncernrevision, det är nödvändigt att göra förfrågningar till en revisor för en enhet för att hantera den andra information som avser den enheten.

Överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och de finansiella rapporterna (se punkt 14 a)

A 25. Annan information kan inbegripa belopp eller andra poster som är avsedda att vara samma som, sammanfatta eller ge mer information om de beloppen eller andra posterna i de finansiella rapporterna. Exempel på sådana belopp eller andra poster kan innefatta

- tabeller, diagram eller figurer med utdrag ur de finansiella rapporterna,

⁸ ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

⁹ ISA 200, punkt 15.

¹⁰ ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, punkt 15 a.

- en upplysning med mer information om ett saldo eller konto som visas i de finansiella rapporterna, t.ex. "Intäkterna för 20X1 bestod av XXX miljoner från produkt X och YYY miljoner från produkt Y",
- beskrivningar av de finansiella resultaten, t.ex. "FoU-kostnader uppgick sammanlagt till XXX under 20X1".

A 26. När revisorn utvärderar om de utvalda beloppen eller andra poster i den andra informationen är förenliga med de finansiella rapporterna, finns det inget krav på att han eller hon ska jämföra alla belopp eller andra poster i den andra informationen som är avsedda att vara samma som, sammanfatta eller ge mer information om beloppen eller de andra posterna i de finansiella rapporterna, med dessa belopp eller de andra posterna i de finansiella rapporterna.

A 27. Att välja belopp eller andra poster att jämföra är en fråga om professionell bedömning. Faktorer som är relevanta för bedömningen innefattar:

- Betydelsen av beloppet eller den andra posten i det sammanhang där den presenteras, vilket kan påverka betydelsen som användare skulle ge beloppet eller den andra posten (t.ex. ett nyckeltal eller belopp).
- Om det är kvantitativt, den relativa storleken på beloppet jämfört med konton eller poster i de finansiella rapporterna eller den andra information som de avser.
- Känsligheten i det särskilda beloppet eller den andra posten i den andra informationen, t.ex. aktierelaterade ersättningar till företagsledningen.

A 28. Att fastställa karaktären på och omfattningen av åtgärder för att hantera kravet i punkt 14 a är en fråga om professionell bedömning, som bekräftar att revisorns ansvar enligt denna ISA inte utgör ett bestyrkandeuppdrag avseende den andra informationen eller medför en förpliktelse att införskaffa bekräftelse om den andra informationen. Exempel på sådana åtgärder är bland annat:

- För information som är avsedd att vara samma som information i de finansiella rapporterna, att jämföra informationen med de finansiella rapporterna.
- För information avsedd att förmedla samma innebörd som upplysningarna i de finansiella rapporterna, att jämföra de formuleringar som använts och överväga betydelsen av skillnader i använda formuleringar och om sådana skillnader ger ett intryck av olika innebörd.
- Att inhämta en avstämning mellan ett belopp i den andra informationen och de finansiella rapporterna från företagsledningen och
 - jämföra posterna i avstämningen med de finansiella rapporterna och den andra informationen, och
 - kontrollera om beräkningarna i avstämningen är rätt uträknade.

A 29. Att utvärdera om de valda beloppen eller andra posterna i den andra informationen är förenliga med de finansiella rapporterna inbegriper, när det är relevant med tanke på karaktären på den andra informationen, hur de presenteras jämfört med de finansiella rapporterna.

Överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap revisorn inhämtat under revisionen (se punkt 14 b)

A 30. Annan information kan innefatta belopp eller poster som kan kopplas till den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen (utöver den i punkt 14 a). Exempel på sådana belopp eller poster kan innefatta:

- En upplysning om producerade enheter eller en tabell som sammanfattar produktionen uppdelat på geografiska områden.
- Ett uttalande av typen: "Företaget introducerade under året produkt X och produkt Y."
- En sammanfattning av företagets huvudsakliga verksamhet, t.ex.: "Företagets viktigaste verksamhetscentrum finns i land X, och det finns också verksamhet i länderna Y och Z."

A 31. Den kunskap som revisorn inhämtat under revisionen innefattar revisorns förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll, som inhämtats enligt ISA 315 (omarbetad 2019)¹¹. ISA 315 (omarbetad 2019) anger kraven på revisorns förståelse, vilket innefattar att inhämta en förståelse av

- a. företagets organisationsstruktur, ägande och styrning och dess affärsmodell, däribland i vilken grad affärsmodellen integrerar användningen av IT,
- b. relevant bransch, regelverk och andra externa faktorer,
- c. relevanta mått som används, internt och externt för att bedöma företagets ekonomiska utfall.

A 32. Den kunskap revisorn inhämtade under revisionen kan också innefatta förhållanden som har en framåtriktad karaktär. Sådana förhållanden kan t.ex. innefatta affärsutsikter och framtida kassaflöden som revisorn övervägde när han eller hon utvärderade de antaganden som företagsledningen använde när den prövade nedskrivningsbehovet hos immateriella tillgångar, t.ex. goodwill, eller när han eller hon utvärderade företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

ISA
ISQC
m.m.

A 33. När revisorn överväger om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen kan han eller hon fokusera på de förhållanden i den andra informationen som är av så pass stor vikt att en felaktighet i den andra informationen avseende det förhållandet skulle kunna vara väsentlig.

A 34. För många förhållanden i den andra informationen kanske revisorns minnesbild av de inhämtade revisionsbevisen och de slutsatser som har dragits i revisionen är tillräckliga för att revisorn ska kunna överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap revisorn inhämtade under revisionen. Ju mer erfaren och ju mer bekant med de huvudsakliga aspekterna av revisionen revisorn är, desto mer troligt är det att revisorns minnesbild av relevanta frågor kommer att räcka. Revisorn kanske t.ex. kan ha möjlighet att överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen mot bakgrund av revisorns minnesbild av diskussioner med företagsledningen eller styrelsen eller iakttagelser från åtgärder som utfördes under revisionen, t.ex. läsning av styrelseprotokoll utan behov av vidtagande av ytterligare åtgärder.

A 35. Revisorn kan bestämma att det är lämpligt att hänvisa till relevant revisionsdokumentation eller ställa frågor till relevanta medlemmar i uppdragsteamet eller relevanta revisorer för enheter som grund för revisorns övervägande av om det finns en väsentlig oförenlighet. Exempel:

- Den andra informationen beskriver planerad nedläggning av en viktig produktlinje. Även om revisorn känner till den planerade nedläggningen, kan revisorn göra förfrågningar till relevant medlem i uppdragsteamet som utförde granskningsåtgärder inom det här området för att få stöd för revisorns övervägande av om beskrivningen är väsentligt oförenlig med den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen.
- När den andra informationen beskriver viktiga detaljer i en rättsprocess som behandlas i revisionen men revisorn inte minns dem tillräckligt väl kan det vara nödvändigt att stämma av mot revisionsdokumentationen där sådana uppgifter sammanfattas som stöd för revisorns minnesbild.

A 36. Om, och i så fall i vilken omfattning, revisorn hänvisar till relevant revisionsdokumentation, eller gör förfrågningar till relevanta medlemmar i uppdragsteamet eller relevanta revisorer för enheter, är en fråga om professionell bedömning. Men det kanske inte

¹¹ ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*, punkterna 19–27.

är nödvändigt för revisorn att hänvisa till relevant revisionsdokumentation eller göra förfrågningar till relevanta medlemmar i uppdragsteamet eller relevanta revisorer för enheter om varje fråga som ingår i den andra informationen.

Vara uppmärksam på andra tecken på att den andra informationen förefaller innehålla väsentliga felaktigheter (se punkt 15)

A 37. Annan information kan inbegripa diskussion om frågor som inte avser de finansiella rapporterna och kan också sträcka sig längre än den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen. Annan information kan t.ex. innehålla uttalanden om företagets utsläpp av växthusgaser.

A 38. Att vara uppmärksam på andra tecken på att den andra informationen som inte avser de finansiella rapporterna eller den kunskap revisorn inhämtade i revisionen förefaller innehålla väsentliga felaktigheter hjälper revisorn att följa relevanta yrkesetiska krav vilka kräver att revisorn undviker att medvetet associeras till annan information som revisorn tror innehåller en väsentlig felaktighet eller ett vilseledande påstående, ett uttalande som tillhandahållits vårdslöst, eller utelämnar eller döljer nödvändig information så att den andra informationen är vilseledande.¹² Att vara uppmärksam på andra tecken på att den andra informationen förefaller innehålla väsentliga felaktigheter skulle kunna leda till att revisorn identifierar förhållanden som

- skillnader mellan den andra informationen och den allmänna kunskapen, förutom den kunskap som inhämtades under revisionen, hos en medlem i uppdragsteamet som läser den andra informationen som får revisorn att tro att den andra informationen förefaller innehålla en väsentlig felaktighet, eller
- en intern oförenlighet i den andra informationen som får revisorn att tro att den andra informationen förefaller innehålla väsentliga felaktigheter.

Åtgärder när det förefaller finnas en väsentlig oförenlighet eller en väsentlig felaktighet i annan information (se punkt 16)

A 39. Revisorns diskussion med företagsledningen om en väsentlig oförenlighet (eller annan information som förefaller innehålla väsentliga felaktigheter) kan innefatta att begära att företagsledningen visar sitt underlag för sina uttalanden i den andra informationen. Baserat på företagsledningens ytterligare information eller förklaringar kanske revisorn blir övertygad om att den andra informationen inte innehåller väsentliga felaktigheter. Företagsledningens förklaringar kan t.ex. tyda på att det finns rimliga och tillräckliga skäl för giltiga skillnader i bedömning.

A 40. Omvänt kan diskussionen med företagsledningen ge ytterligare information som stöder revisorns slutsats att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen.

A 41. Det kan vara svårare för revisorn att ifrågasätta företagsledningen när det gäller bedömningar än när det gäller frågor av mer faktabetonad karaktär. Men det kan finnas omständigheter när revisorn drar slutsatsen att den andra informationen innehåller ett påstående som inte är förenligt med de finansiella rapporterna eller den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen. Dessa omständigheter kan väcka tvivel om den andra informationen, de finansiella rapporterna eller den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen.

A 42. Eftersom det finns många olika slags möjliga väsentliga felaktigheter i annan information är karaktären på och omfattningen av andra åtgärder som revisorn kan komma att utföra för att dra en slutsats om huruvida det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen en fråga om revisorns professionella bedömning med hänsyn till omständigheterna.

¹² Etikoden, punkt R111.2.

A 43. När en fråga inte är förknippad med de finansiella rapporterna eller den kunskap revisorn inhämtade under revisionen, kanske inte revisorn fullt ut kan bedöma företagsledningens svar på revisorns förfrågningar. Trots detta kan revisorn, baserat på företagsledningens vidare information eller förklaringar, eller efter företagsledningens ändringar av den andra informationen, bli övertygad om att det inte längre förefaller finnas en väsentlig oförenlighet eller väsentlig felaktighet i den andra informationen. När revisorn inte kan dra slutsatsen att det inte längre förefaller finnas en väsentlig oförenlighet eller en väsentlig felaktighet i den andra informationen kan revisorn begära att företagsledningen konsulterar en kvalificerad extern part (t.ex. en specialist anlitad av företagsledningen eller juridisk rådgivare). I vissa fall, efter övervägande av svaren från företagsledningens konsultation, kanske revisorn inte kan dra en slutsats om huruvida det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen. Revisorn kan då vidta t.ex. en eller flera av följande åtgärder:

- Inhämta råd från revisorns juridiska rådgivare.
- Överväga effekterna på revisors rapport, t.ex. om omständigheterna ska beskrivas när det finns begränsningar som företagsledningen har infört.
- Avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Åtgärder när revisorn drar en slutsats att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen

Åtgärder när revisorn drar en slutsats att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen som inhämtades före datumet för revisors rapport (se punkt 18)

A 44. De åtgärder som revisorn vidtar om den andra informationen inte rättas efter kommunikation med styrelsen är en fråga för revisorns professionella bedömning. Revisorn kan beakta om den logiska grunden som företagsledningen och styrelsen anger för att inte göra rättelsen väcker tvivel om hederlighet eller ärlighet hos företagsledningen eller styrelsen, t.ex. när revisorn misstänker att det finns en avsikt att vara vilseledande. Revisorn kan också anse att det är lämpligt att rådfråga juridisk expertis. I vissa fall kan det finnas krav i lag, annan författning eller andra standarder för yrkesutövningen på att informera tillsynsmyndighet eller relevant yrkesorgan om frågan.

Effekter på revisors rapport (se punkt 18 a)

A 45. I sällsynta fall kan det vara riktigt att avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna när en vägran att rätta den väsentliga felaktigheten i den andra informationen väcker sådana tvivel om företagsledningens och styrelsens hederlighet att tillförlitligheten hos revisionsbevis kan ifrågasättas generellt.

Avgång från uppdraget (se punkt 18 b)

A 46. Att avgå från uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning, kan vara riktigt när omständigheterna som rör en vägran att rätta den väsentliga felaktigheten i den andra informationen väcker sådana tvivel om företagsledningens och styrelsens hederlighet att tillförlitligheten hos de uttalanden som inhämtats från dem under revisionen ifrågasätts.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn (se punkt 18 b)

A 47. I den offentliga sektorn är det kanske inte möjligt att avgå från ett uppdrag. I sådana fall kan revisorn lämna en rapport med uppgifter om frågan till lagstiftande organ eller möjligen vidta andra lämpliga åtgärder.

Åtgärder när revisorn drar en slutsats att det finns en väsentlig felaktighet i annan information som har inhämtats efter datumet för revisors rapport (se punkt 19)

A 48. Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i annan information som inhämtats efter datumet för revisors rapport och denna väsentliga felaktighet har blivit rättad, innefattar revisorns åtgärder som är nödvändiga med hänsyn till om-

ständigheterna att fastställa att rättelsen har skett (enligt punkt 17 a) och kan även innefatta granskning av de steg som företagsledningen tagit för att kommunicera med dem som tagit emot den andra informationen, om den utfärdats tidigare, för att informera dem om ändringen.

A 49. Om styrelsen inte samtycker till att ändra den andra informationen krävs att revisorn vidtar lämpliga åtgärder så att användare för vilka revisors rapport upprättas blir tillbörligt uppmärksammade på den orättade felaktigheten. Detta kräver professionellt omdöme och kan påverkas av relevant lag eller annan författning i jurisdiktionen. Revisorn kan därför anse det vara lämpligt att rådfråga jurist om sina juridiska rättigheter och förpliktelser.

A 50. När en väsentlig felaktighet i den andra informationen förblir orättad innefattar lämpliga åtgärder som revisorn kan vidta för att användare för vilka revisors rapport upprättas tillbörligen blir medvetna om den orättade felaktigheten, när detta är tillåtet enligt lag eller annan författning, t.ex.:

- Att lämna en ny eller ändrad revisors rapport till företagsledningen, som inkluderar ett ändrat avsnitt enligt punkt 22, och begära att företagsledningen tillhandahåller denna nya eller ändrade rapport till de användare för vilka revisors rapport upprättas. När revisor gör detta kan han eller hon behöva överväga den eventuella effekten på datumet för den nya eller ändrade revisors rapport, mot bakgrund av kraven i ISA eller tillämplig lag eller annan författning. Revisorn kan också komma att granska de steg som företagsledningen tagit för att tillhandahålla den nya eller ändrade revisors rapport till dessa användare.
- Att uppmärksamma de användare för vilka revisors rapport upprättas på den väsentliga felaktigheten i den andra informationen (t.ex. genom att ta upp frågan på en bolagsstämma).
- Att informera en tillsynsmyndighet eller tillämplig yrkesorganisation om den orättade väsentliga felaktigheten.
- Överväga huruvida uppdraget kan fortsätta (se även punkt A 46).

Åtgärder när det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna eller revisorns förståelse av företaget och dess miljö behöver uppdateras (se punkt 20)

A 51. När revisorn läser den andra informationen kan han eller hon bli medveten om ny information som har effekter på:

- Revisorns förståelse av företaget och dess miljö, ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll, och som därmed kan tyda på behovet av att ändra revisorns riskbedömning.¹³
- Revisorns ansvar att utvärdera effekten av identifierade felaktigheter på revisionen och av eventuella orättade felaktigheter på de finansiella rapporterna.¹⁴
- Revisorns ansvar med avseende på efterföljande händelser.¹⁵

Rapportering (se punkterna 21–24)

A 52. För en revision av finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat kan revisorn anse att det är lämpligt att i revisors rapport identifiera annan information som revisor väntar sig att inhämta efter datumet för revisors rapport för att öka transparensen för den andra informationen som omfattas av revisorns ansvar enligt denna ISA. Revisorn kan anse det vara riktigt att göra detta t.ex. när företagsledningen kan lämna uttalanden till revisorn om att denna andra information kommer att utfärdas efter datumet för revisors rapport.

¹³ ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 19 och 37.

¹⁴ ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*.

¹⁵ ISA 560, punkterna 10 och 14.

Exempel på utsagor (se punkterna 21–22)

A 53. Exempel på avsnittet "Annan information" i revisors rapport finns i bilaga 2.

Effekter på revisors rapport när revisor lämnar ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening avseende de finansiella rapporterna (se punkt 23)

A 54. Ett uttalande med reservation eller med avvikande mening avseende de finansiella rapporterna kanske inte har någon effekt på den utsaga som krävs enligt punkt 22 e om frågan som lett till att revisorns uttalande har modifierats inte ingår eller på annat sätt tas upp i den andra informationen och frågan inte påverkar någon annan del av den andra informationen. Exempel: Ett uttalande med reservation eller med avvikande mening avseende de finansiella rapporterna på grund av utelämnade upplysningar om ersättning till styrelsen enligt vad som krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, kanske inte har någon effekt på den rapportering som krävs enligt denna ISA. I andra fall kan det få effekter på sådan rapportering enligt beskrivningen i punkterna A 55–A 58.

ISA
ISQC
m.m.

Uttalande med reservation på grund av en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna

A 55. När revisorn lämnar ett uttalande med reservation kan revisorn överväga om den andra informationen också innehåller väsentliga felaktigheter med avseende på samma förhållande eller ett näraliggande förhållande till det som har lett till att revisorn lämnar ett uttalande med reservation avseende de finansiella rapporterna.

Uttalande med reservation på grund av begränsning av inriktning och omfattning

A 56. När det finns en begränsning i inriktning och omfattning med avseende på en väsentlig post i de finansiella rapporterna har revisor inte inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om frågan. I sådana fall kanske revisorn inte kan dra någon slutsats om huruvida beloppen eller de andra posterna i den andra information som är förknippad med frågan leder till en väsentlig felaktighet i den andra informationen. Därmed kan revisorn behöva modifiera den utsaga som krävs enligt punkt 22 e så att den hänvisar till att revisorn inte kan dra någon slutsats om företagsledningens beskrivning av frågan i den andra informationen, mot bakgrunden av revisorns uttalande med reservation avseende de finansiella rapporterna enligt förklaring i stycket "Grund för uttalande med reservation". Men revisorn måste trots detta rapportera eventuella andra identifierade orättade väsentliga felaktigheter i den andra informationen.

Uttalande med avvikande mening

A 57. Ett uttalande med avvikande mening om de finansiella rapporterna avseende en eller flera särskilda frågor som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening" rättfärdigar inte att revisorn underlåter att rapportera väsentliga felaktigheter i den andra informationen som revisorn har identifierat i revisors rapport enligt punkt 22 e (ii). När ett uttalande med avvikande mening lämnas avseende de finansiella rapporterna kan revisorn behöva på lämpligt sätt modifiera den utsaga som krävs enligt punkt 22 e, t.ex. genom att ange att belopp eller poster i den andra informationen innehåller väsentliga felaktigheter avseende samma fråga, eller en fråga som är förknippad med den fråga som gett upphov till uttalandet med avvikande mening.

Inget uttalande lämnas

A 58. När revisorn avstår från att lämna ett uttalande avseende de finansiella rapporterna, kan att lämna ytterligare uppgifter om revisionen, däribland att ta med ett avsnitt som behandlar annan information, överskugga avståndet från att uttala sig om de finansiella rapporterna som helhet. I dessa fall innehåller revisors rapport därför inte, enligt kraven i ISA 705 (omarbetad), något avsnitt som tar upp rapporteringskraven enligt denna ISA.

Rapportering som föreskrivs i lag eller annan författning (se punkt 24)

A 59. ISA 200¹⁶ förklarar att revisorn kan vara skyldig att följa krav i lagar eller andra författningar utöver ISA. Där så är fallet kan revisorn vara skyldig att använda en särskild uppställningsform eller ordalydelse i revisors rapport som skiljer sig från vad som anges i denna ISA. När revisionen har utförts enligt ISA, gynnas trovärdigheten på den globala marknaden av enhetlighet i revisors rapport genom att det blir enklare att identifiera revisioner som har utförts enligt globalt erkända standarder. När skillnaderna mellan kraven i lagar eller andra författningar att rapportera med avseende på annan information och denna ISA endast avser uppställningsformen och ordalydelsen i revisors rapport och, som minimikrav, var och en av de delar som identifieras i punkt 24 ingår i revisors rapport, kan revisors rapport hänvisa till International Standards on Auditing. Därmed anses revisorn under sådana omständigheter ha följt kraven i denna ISA, även när uppställningsformen och ordalydelsen som används i revisors rapport preciseras i rapporteringskrav i lagar eller andra författningar.

Bilaga 1 Exempel på belopp eller andra poster som kan ingå i den andra informationen (se punkterna 14, A 8)

Nedan följer exempel på belopp och andra poster som kan ingå i den andra informationen. Listan är inte tänkt att vara en uttömmande förteckning.

Belopp

- Poster i en sammanfattning med viktiga finansiella resultat, t.ex. nettoresultat, resultat per aktie, utdelning, försäljning och andra rörelseintäkter samt inköp och rörelsekostnader.
- Utvalda rörelseuppgifter, t.ex. intäkter från kvarvarande verksamheter uppdelade på huvudsakliga verksamhetsområden eller försäljning uppdelad på geografiska segment eller produktlinjer.
- Speciella poster, t.ex. avyttringar av tillgångar, avsättningar för rättstvister, nedskrivningar av tillgångar, skattejusteringar, avsättningar för återställande av miljön samt kostnader för omstrukturering och omorganisation.
- Information om likviditet och kapitalresurser, t.ex. likvida medel och kortfristiga placeringar, utdelning samt förpliktelser avseende skulder, finansiella leasingavtal och minoritetsinnehav.
- Investeringar uppdelade på segment eller division.
- Belopp som rör, och tillhörande finansiella effekter av, avtal utanför balansräkningen.
- Belopp som rör garantier, avtalade förpliktelser, rättsliga krav eller miljökrav och andra eventalförpliktelser.
- Finansiella mått eller nyckeltal, t.ex. bruttomarginal, avkastning på genomsnittligt sysselsatt kapital, avkastning på genomsnittligt eget kapital, balanslikviditet, räntetäckningsgrad och skuldsättningsgrad. Vissa av dessa kan gå att stämma av direkt mot de finansiella rapporterna.

Andra poster

- Förklaringar till viktiga uppskattningar i redovisningen och tillhörande antaganden.
- Identifiering av närstående och beskrivningar av transaktioner med dem.
- Formulering av företagets principer eller metod för att hantera risker som rör råvaror, valutakurser eller räntesatser, t.ex. genom användning av terminsavtal, ränteswappar eller andra finansiella instrument.
- Beskrivningar av karaktären på avtal utanför balansräkningen.
- Beskrivningar av garantier, gottgörelser, avtalade förpliktelser, rättstvister eller fall som rör miljöförpliktelser samt andra eventalförpliktelser, däribland företagsledningens kvalitativa bedömningar av företagets exponeringar avseende sådana.

¹⁶ ISA 200, punkt A 57.

- Beskrivningar av ändringar i lag- eller myndighetskrav, t.ex. nya skatte- eller miljöbestämmelser, som väsentligt har påverkat företagets verksamhet eller skatteposition, eller kommer att ha en väsentlig inverkan på företagets framtida ekonomiska utsikter.
- Företagsledningens kvalitativa bedömningar av effekterna av nya standarder för finansiell rapportering som har trätt i kraft under perioden, eller som kommer att träda i kraft under nästkommande period, på företagets finansiella resultat, finansiella ställning och kassaflöden.
- Allmänna beskrivningar av verksamhetsmiljö och utsikter.
- Översikt av strategi.
- Beskrivningar av trender i marknadspriser på viktiga råvaror eller råmaterial.
- Skillnader i fråga om tillgång, efterfrågan och regelverk mellan geografiska områden.
- Förklaringar till särskilda faktorer som påverkar företagets lönsamhet i särskilda segment.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 2 Exempel på revisors rapporter avseende annan information (se punkterna 21–22, A 53)

- *Exempel 1:* En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och inte har identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- *Exempel 2:* En revisors rapport för ett noterat företag med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat delar av den andra informationen före datumet för revisors rapport, inte har identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen och förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport.
- *Exempel 3:* En revisors rapport för ett företag som inte är noterat med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat delar av den andra informationen före datumet för revisors rapport, inte har identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen och förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport.
- *Exempel 4:* En revisors rapport för ett noterat företag med ett omodifierat uttalande när revisorn inte har inhämtat någon annan information före datumet för revisors rapport men förväntar sig att inhämta den andra informationen efter datumet för revisors rapport.
- *Exempel 5:* En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har dragit slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- *Exempel 6:* En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett uttalande med reservation, när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och det finns en begränsning av inriktning och omfattning i fråga om en väsentlig post i koncernredovisningen, vilken också påverkar den andra informationen.
- *Exempel 7:* En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett uttalande med avvikande mening, när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och uttalandet med avvikande mening om koncernredovisningen också påverkar den andra informationen.

Exempel 1 – En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och inte har identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600¹⁷ är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad)¹⁸.
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701¹⁹.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna²⁰

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de

¹⁷ ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar* (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

¹⁸ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

¹⁹ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*. Avsnittet "Särskilt betydelsefulla områden" gäller bara noterade företag.

²⁰ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

[Särskilt betydelsefulla områden]²¹

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dem, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Annan information [eller annan rubrik om det är lämpligt, t.ex. "Information utöver den i de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

Det är företagsledningen²² som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av [information som finns i rapport X²³, som inte inkluderar de finansiella rapporterna eller vår revisors rapport avseende dessa].

Vårt uttalande avseende de finansiella rapporterna omfattar inte den andra informationen och vi bestyrker den inte på något sätt.

I samband med vår revision av de finansiella rapporterna är vårt ansvar att läsa den andra informationen och när vi gör det överväga om den är väsentligt oförenlig med de finansiella rapporterna eller den kunskap vi inhämtade under revisionen eller på annat sätt förefaller innehålla väsentliga felaktigheter. Om, baserat på det arbete vi har utfört, vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen, måste vi rapportera detta. Vi har inget att rapportera i detta avseende.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna²⁴

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad)²⁵ – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].²⁶

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

²¹ Avsnittet "Särskilt betydelsefulla områden" krävs bara för noterade företag.

²² Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²³ En mer specifik beskrivning av den andra informationen, t.ex. "företagsledningens rapport och styrelseordförandes uttalande", kan användas för att identifiera informationen.

²⁴ I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledningen" och "styrelsen" behöva ersättas av en annan term som är lämplig inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

²⁵ ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad).

²⁶ Namnet på ansvarig revisor tas med i revisors rapport vid revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag, såvida inte, i ytterst sällsynta fall, dessa upplysningar rimligen väntas leda till ett betydande hot mot den personliga säkerheten (se ISA 700 (omarbetad), punkt 46).

Exempel 2 – En revisors rapport för ett noterat företag med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat delar av den andra informationen före datumet för revisors rapport, inte har identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen och förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett noterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat delar av den andra informationen före datumet för revisors rapport, har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen och förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna²⁷

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

²⁷ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dem, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Annan information [eller annan rubrik om det är lämpligt, t.ex. "Information utöver den i de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

Det är företagsledningen²⁸ som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av rapport X²⁹ (men innefattar inte de finansiella rapporterna och vår revisors rapport avseende dessa) som vi inhämtade före datumet för denna revisors rapport, och rapport Y, som vi förväntar oss att få tillgång till efter det datumet.

Vårt uttalande avseende de finansiella rapporterna omfattar inte den andra informationen och vi bestyrker den inte på något sätt.

I samband med vår revision av de finansiella rapporterna är vårt ansvar att läsa den andra informationen som identifieras ovan och när vi gör det överväga om den är väsentligt oförenlig med de finansiella rapporterna eller den kunskap vi inhämtade under revisionen eller på annat sätt förefaller innehålla väsentliga felaktigheter.

Om, baserat på det arbete vi har utfört på den andra informationen som vi inhämtade före datumet för denna revisors rapport, vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen, måste vi rapportera detta. Vi har inget att rapportera i detta avseende.

[Om vi vid läsningen av rapport Y drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den måste vi ta upp den frågan med styrelsen och [beskriv de tillämpliga åtgärderna i jurisdiktionen].]³⁰

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna³¹

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].³²

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

²⁸ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²⁹ En mer specifik beskrivning av den andra informationen, t.ex. "företagsledningens rapport och styrelseordförandes uttalande", kan användas för att identifiera informationen.

³⁰ Detta ytterligare stycke kan vara användbart när revisorn har identifierat en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen som inhämtats efter datumet för revisors rapport och har en rättslig skyldighet att vidta särskilda åtgärder till följd av detta.

³¹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

³² Namnet på ansvarig revisor tas med i revisors rapport vid revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag, såvida inte, i ytterst sällsynta fall, dessa upplysningar rimligen väntas leda till ett betydande hot mot den personliga säkerheten (se ISA 700 (omarbetad), punkt 46).

Exempel 3 – En revisors rapport för ett företag som inte är noterat med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat delar av den andra informationen före datumet för revisors rapport, inte har identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen och förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat och som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på revisorn att, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat delar av den andra informationen före datumet för revisors rapport, har inte identifierat någon väsentlig felaktighet i den andra informationen och förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lag eller annan författning.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Annan information [eller annan rubrik om det är lämpligt, t.ex. "Information utöver den i de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

Det är företagsledningen³³ som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen som inhämtades per datumet för denna revisors rapport är [information som finns i rapport X³⁴, men inkluderar inte de finansiella rapporterna eller vår revisors rapport avseende dessa].

Vårt uttalande avseende de finansiella rapporterna omfattar inte den andra informationen och vi bestyrker den inte på något vis.

I samband med vår revision av de finansiella rapporterna är vårt ansvar att läsa den andra informationen och när vi gör det överväga om den är väsentligt oförenlig med de finansiella rapporterna eller den kunskap vi inhämtade under revisionen eller på annat sätt förefaller innehålla väsentliga felaktigheter.

Om, baserat på det arbete vi har utfört på den andra informationen som inhämtades före datumet för denna revisors rapport, vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen, måste vi rapportera detta. Vi har inget att rapportera i detta avseende.

ISA
ISQC
m.m.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna³⁵
[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 4 – En revisors rapport för ett noterat företag med ett omodifierat uttalande när revisorn inte har inhämtat någon annan information före datumet för revisors rapport men förväntar sig att inhämta den andra informationen efter datumet för revisors rapport

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett noterat företag som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.

³³ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

³⁴ En mer specifik beskrivning av den andra informationen, t.ex. "företagsledningens rapport och styrelseordförandes uttalande", kan användas för att identifiera informationen.

³⁵ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

- Revisorn har inte inhämtat någon annan information före datumet för revisors rapport men förväntar sig att inhämta annan information efter datumet för revisors rapport.
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Utöver revisionen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna³⁶

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dem, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Annan information [eller annan rubrik om det är lämpligt, t.ex. "Information utöver den i de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

Det är företagsledningen³⁷ som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av [information som finns i rapport X³⁸, som inte inkluderar de finansiella rapporterna eller vår revisors rapport avseende dessa]. Vi förväntar oss att få tillgång till rapport X efter datumet för denna revisors rapport.

Vårt uttalande avseende de finansiella rapporterna omfattar inte den andra informationen och vi bestyrker den inte på något sätt.

³⁶ Underrubriken "Rapport avseende revisionen av de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

³⁷ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

³⁸ En mer specifik beskrivning av den andra informationen, t.ex. "företagsledningens rapport och styrelseordförandes uttalande", kan användas för att identifiera informationen.

I samband med vår revision av de finansiella rapporterna är vårt ansvar att läsa den andra informationen som identifieras ovan när den blir tillgänglig, och när vi gör det överväga om den är väsentligt oförenlig med de finansiella rapporterna eller den kunskap vi inhämtade under revisionen eller på annat sätt förefaller innehålla väsentliga felaktigheter.

[Om vi vid läsningen av rapport X drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den måste vi ta upp den frågan med styrelsen och *[beskriv de tillämpliga åtgärderna i jurisdiktionen]*.]³⁹

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna⁴⁰

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är *[namn]*.

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 5 – En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett omodifierat uttalande när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har dragit slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av fullständiga finansiella rapporter för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är inte en koncernrevision (dvs. ISA 600 är inte tillämplig).
- De finansiella rapporterna är upprättade av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och har dragit slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen.

³⁹ Detta ytterligare stycke kan vara användbart när revisorn har identifierat en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen som inhämtats efter datumet för revisors rapport och har en rättslig skyldighet att vidta särskilda åtgärder till följd av detta.

⁴⁰ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Revisor har inget annat rapporteringsansvar enligt lag eller annan författning.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Annan information [eller annan rubrik om det är lämpligt, t.ex. "Information utöver den i de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

Det är företagsledningen⁴¹ som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av [information som finns i rapport X⁴², som inte inkluderar de finansiella rapporterna eller vår revisors rapport avseende dessa].

Vårt uttalande avseende de finansiella rapporterna omfattar inte den andra informationen och vi bestyrker den inte på något sätt.

I samband med vår revision av de finansiella rapporterna är vårt ansvar att läsa den andra informationen och när vi gör det överväga om den är väsentligt oförenlig med de finansiella rapporterna eller den kunskap vi inhämtade under revisionen eller på annat sätt förefaller innehålla väsentliga felaktigheter.

Om, baserat på det arbete vi har utfört, vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen, måste vi rapportera detta. Enligt beskrivning ovan har vi dragit slutsatsen att det finns en sådan väsentlig felaktighet i den andra informationen.

[Beskrivning av väsentlig felaktighet i den andra informationen.]

[Särskilt betydelsefulla områden]⁴³

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dem, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

⁴¹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁴² En mer specifik beskrivning av den andra informationen, t.ex. "företagsledningens rapport och styrelseordförandes uttalande", kan användas för att identifiera informationen.

⁴³ Avsnittet "Särskilt betydelsefulla områden" krävs endast för noterade företag.

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna⁴⁴

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 1 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].⁴⁵

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 6 – En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett uttalande med reservation, när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och det finns en begränsning av inriktning och omfattning i fråga om en väsentlig post i koncernredovisningen, vilken också påverkar den andra informationen

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en fullständig koncernredovisning för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är en koncernrevision (dvs. ISA 600 är tillämplig).
- Koncernredovisningen är upprättad av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för koncernredovisningen i ISA 210.
- Revisorn har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande ett innehav i ett intresseföretag i utlandet. De möjliga effekterna av att det inte har gått att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bedöms vara väsentliga men inte av avgörande betydelse för koncernredovisningen (dvs. revisorn uttalar sig med reservation).
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all annan information före datumet för revisors rapport och det förhållande som ger upphov till uttalandet med reservation avseende koncernredovisningen påverkar också den andra informationen.
- De som har ansvaret för tillsynen över koncernredovisningen är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av koncernredovisningen.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lag eller annan författning.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

⁴⁴ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁴⁵ Namnet på ansvarig revisor tas med i revisors rapport vid revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag, såvida inte, i ytterst sällsynta fall, dessa upplysningar rimligen väntas leda till ett betydande hot mot den personliga säkerheten (se ISA 700 (omarbetad), punkt 46).

Uttalande med reservation

Vi har reviderat koncernredovisningen för ABC-företaget och dess dotterföretag (koncernen), vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, koncernens rapport över förändringar i eget kapital och koncernens kassaflödesanalys för året samt noterna till koncernredovisningen, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger den bifogade koncernredovisningen, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet "Grund för uttalande med reservation", en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av koncernens finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med reservation

Koncernens innehav i XYZ-företaget, ett utländskt intresseföretag som har förvärvats under året och som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, redovisas till xxx i koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, och koncernens andel av XYZs nettoresultat på xxx ingår i koncernens resultat för året. Vi har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande det redovisade värdet av ABC-företagets innehav i XYZ per den 31 december 20X1 och ABC-företagets andel av XYZs nettoresultat för året, eftersom vi har nekats tillgång till XYZs finansiella information, företagsledning och revisorer. Följaktligen har vi inte kunnat fastställa om några justeringar av dessa belopp är nödvändiga.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till koncernen enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av koncernredovisningen i [*jurisdiktion*] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Annan information [eller annan rubrik om det är lämpligt, t.ex. "Information utöver den i de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

Det är företagsledningen⁴⁶ som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av [information som finns i rapport X⁴⁷, som inte inkluderar koncernredovisningen eller vår revisors rapport avseende denna].

Vårt uttalande avseende koncernredovisningen omfattar inte den andra informationen och vi bestyrker den inte på något sätt.

I samband med vår revision av koncernredovisningen är vårt ansvar att läsa den andra informationen och när vi gör det överväga om den är väsentligt oförenlig med koncernredovisningen eller den kunskap vi inhämtade under revisionen eller på annat sätt förefaller innehålla väsentliga felaktigheter.

Om, baserat på det arbete vi har utfört, vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen, måste vi rapportera detta. Enligt beskrivning i avsnittet "Grund för uttalande med reservation" ovan kunde vi inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis avseende det redovisade värdet för ABC-företagets innehav i XYZ per 31 december 20X1 och ABC-företagets andel av XYZs nettoresultat för året. Därför kunde vi inte dra någon slutsats om huruvida den andra informationen innehåller några väsentliga felaktigheter med avseende på denna fråga.

⁴⁶ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁴⁷ En mer specifik beskrivning av den andra informationen, t.ex. "företagsledningens rapport och styrelseordförandes uttalande", kan användas för att identifiera informationen.

[Särskilt betydelsefulla områden]⁴⁸

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av koncernredovisningen som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dem, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden. Utöver de förhållanden som beskrivs i avsnittet "Grund för uttalande med reservation" har vi fastställt att de förhållanden vi beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som vi ska kommunicera i denna rapport.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna⁴⁹

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].⁵⁰

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 7 – En revisors rapport för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, med ett uttalande med avvikande mening, när revisorn har inhämtat all den andra informationen före datumet för revisors rapport och uttalandet med avvikande mening om koncernredovisningen också påverkar den andra informationen

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en fullständig koncernredovisning för ett företag, vare sig det är noterat eller inte, som använder ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Revisionen är en koncernrevision (dvs. ISA 600 är tillämplig).
- Koncernredovisningen är upprättad av företagsledningen enligt IFRS (ett generellt ramverk).
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Koncernredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter som beror på att ett dotterföretag inte har konsoliderats. Den väsentliga felaktigheten bedöms vara av avgörande betydelse för koncernredovisningen. Effekten av felaktigheten på koncernredovisningen har inte fastställts eftersom det inte var praktiskt genomförbart (dvs. ett uttalande med avvikande mening är tillämpligt).
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Särskilt betydelsefulla områden har kommunicerats enligt ISA 701.
- Revisorn har inhämtat all annan information före datumet för revisors rapport och det förhållande som ger upphov till uttalandet med avvikande mening avseende koncernredovisningen påverkar också den andra informationen.

⁴⁸ Avsnittet "Särskilt betydelsefulla områden" krävs endast för noterade företag.

⁴⁹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁵⁰ Namnet på ansvarig revisor tas med i revisors rapport vid revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag, såvida inte, i ytterst sällsynta fall, dessa upplysningar rimligen väntas leda till ett betydande hot mot den personliga säkerheten (se ISA 700 (omarbetad), punkt 46).

- De som har ansvaret för tillsynen över koncernredovisningen är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av koncernredovisningen.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lag eller annan författning.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

Till aktieägarna i ABC-företaget [eller annan lämplig mottagare]

Uttalande med avvikande mening

Vi har reviderat koncernredovisningen för ABC-företaget och dess dotterföretag (koncernen), vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, koncernens rapport över förändringar i eget kapital och koncernens kassaflödesanalys för året samt noterna till koncernredovisningen, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger den bifogade koncernredovisningen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som diskuteras i avsnittet "Grund för uttalande med avvikande mening" i vår rapport är, inte en rättvisande bild (eller *inte en sann och rättvisande bild*) av koncernens finansiella ställning per den 31 december 20X1 eller av koncernen finansiella resultat eller kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

Grund för uttalande med avvikande mening

Som framgår av not X har koncernen inte konsoliderat dotterföretaget XYZ-företaget som koncernen förvärvade under 20X1, eftersom den ännu inte har kunnat bestämma de verkliga värdena för vissa av dotterföretagets väsentliga tillgångar och skulder per förvärvsdatumet. Detta innehav redovisas därför till anskaffningsvärde. Enligt IFRS skulle koncernen ha tagit in dotterföretaget i koncernredovisningen och redovisat förvärvet baserat på preliminära belopp. Hade XYZ-företaget konsoliderats, hade många delar av den bifogade koncernredovisningen påverkats väsentligt. Effekterna på koncernredovisningen av att konsolidering inte har skett har inte fastställts.

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av koncernredovisningen" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till koncernen enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av koncernredovisningen i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med avvikande mening.

Annan information [eller annan rubrik om det är lämpligt, t.ex. "Information utöver den i de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem"]

Det är företagsledningen⁵¹ som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av [information som finns i rapport X⁵², som inte inkluderar koncernredovisningen eller vår revisors rapport avseende den].

Vårt uttalande avseende koncernredovisningen omfattar inte den andra informationen och vi bestyrker den inte på något sätt.

I samband med vår revision av koncernredovisningen är vårt ansvar att läsa den andra informationen och när vi gör det överväga om den är väsentligt oförenlig med koncernredovisningen eller den kunskap vi inhämtade under revisionen eller på annat sätt förefaller innehålla väsentliga felaktigheter. Om, baserat på det arbete vi har utfört, vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen, måste vi rapportera detta. Som framgår av avsnittet "Grund för uttalande med avvikande mening" ovan skulle koncernen ha tagit in XYZ-företaget i koncernredovisningen och redovisat förvärvet baserat på preliminära belopp. Vi har dragit slutsatsen att den andra informationen inne-

⁵¹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁵² En mer specifik beskrivning av den andra informationen, t.ex. "företagsledningens rapport och styrelseordförandes uttalande", kan användas för att identifiera informationen.

håller väsentliga felaktigheter av samma skäl med avseende på beloppen eller de andra posterna i rapport X som påverkas av att XYZ-företaget inte har tagits in i koncernredovisningen.

[Särskilt betydelsefulla områden]⁵³

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av koncernredovisningen som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dem, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden. Utöver de förhållanden som beskrivs i avsnittet "Grund för uttalande med avvikande mening" har vi fastställt att de förhållanden vi beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som vi ska kommunicera i denna rapport.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701.]

Företagsledningens och styrelsens ansvar för de finansiella rapporterna⁵⁴

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad) – se Exempel 2 i ISA 700 (omarbetad).]

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].⁵⁵

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

⁵³ Avsnittet "Särskilt betydelsefulla områden" krävs endast för noterade företag.

⁵⁴ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

⁵⁵ Namnet på ansvarig revisor tas med i revisors rapport vid revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för noterade företag, såvida inte, i ytterst sällsynta fall, dessa upplysningar rimligen väntas leda till ett betydande hot mot den personliga säkerheten (se ISA 700 (omarbetad), punkt 46).

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 800 Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	732
Denna standards tillämpningsområde	732
Ikraftträdande	732
Mål	733
Definitioner	733
Krav	733
Överväganden när revisorn accepterar uppdraget	733
Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen	733
Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och rapporterar om finansiella rapporter för särskilt syfte	734
Tillämpning och andra förtydliganden	734
Definition av ramverk för särskilt syfte (se punkt 6)	734
Överväganden när revisorn accepterar uppdraget	735
Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen (se punkt 9)	736
Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och rapporterar om de finansiella rapporterna (se punkt 11)	737
Bilaga Exempel på rapporter från oberoende revisor avseende finansiella rapporter med särskilt syfte (se punkt A 14)	738

International Standard on Auditing (ISA) 800 Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. De internationella revisionsstandarderna (ISA) i serien 100–700 gäller vid revision av finansiella rapporter. Denna ISA behandlar särskilda överväganden vid tillämpningen av dessa ISA på en revision av finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk för särskilt syfte.
2. Denna ISA är utarbetad med avseende på fullständiga finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte. ISA 805 (omarbetad)¹ behandlar särskilda överväganden som är relevanta vid en revision av en enskild finansiell rapport eller av en särskild del, ett särskilt konto eller en särskild post i en finansiell rapport.
3. Denna ISA åsidosätter inte kraven i andra ISA och avser inte heller att behandla alla särskilda överväganden som kan vara relevanta under omständigheterna för uppdraget.

Ikraftträdande

4. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

¹ ISA 805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (omarbetad).

Mål

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

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

Definitioner

6. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Finansiella rapporter för särskilt syfte* – finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk för särskilt syfte. (Se punkt A 4.)
- b. *Ramverk för särskilt syfte* – ett ramverk för finansiell rapportering som är utformat för att tillgodose särskilda användares behov av finansiell information. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrt ramverk.²
(Se punkterna A 1–A 4.)

ISA
ISQC
m.m.

7. Med "finansiella rapporter" menas i denna ISA "fullständiga finansiella rapporter för särskilt syfte". Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering avgör de finansiella rapporternas utformning, struktur och innehåll samt vad som utgör fullständiga finansiella rapporter. Hänvisning till "finansiella rapporter för särskilt syfte" innefattar tillhörande upplysningar.

Krav

Överväganden när revisorn accepterar uppdraget

Om ramverket för finansiell rapportering är godtagbart

8. Enligt ISA 210 ska revisorn fastställa om det ramverk för finansiell rapportering som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart.³ Vid en revision av finansiella rapporter för särskilt syfte ska revisorn skaffa sig en förståelse av (se punkterna A 5–A 8)

- a. i vilket syfte de finansiella rapporterna upprättas,
- b. de avsedda användarna, och
- c. företagsledningens åtgärder för att fastställa att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart med hänsyn till omständigheterna.

Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen

9. Enligt ISA 200 ska revisorn följa alla ISA som är relevanta för revisionen.⁴ Vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter för särskilt syfte, ska revisorn avgöra om tillämpning av ISA kräver särskilda överväganden med hänsyn till omständigheterna för uppdraget. (Se punkterna A 9–A 12.)

10. Enligt ISA 315 (omarbetad) ska revisorn skaffa sig en förståelse av företags val och tillämpning av redovisningsprinciper.⁵ När det gäller finansiella rapporter upprättade enligt bestämmelserna i ett kontrakt, ska revisorn skaffa sig en förståelse av alla betydelsefulla tolkningar av kontraktet som företagsledningen har gjort vid upprättandet av dessa finansiella rapporter. En tolkning är betydelsefull när en annan rimlig tolkning skulle ha lett till en väsentlig skillnad i den information som presenteras i de finansiella rapporterna.

² ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 13 a.

³ ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag*, punkt 6 a.

⁴ ISA 200, punkt 18.

⁵ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* (omarbetad), punkt 11 c.

Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och rapporterar om finansiella rapporter för särskilt syfte

11. När revisorn bildar sig en uppfattning och rapporterar om finansiella rapporter för särskilt syfte, ska han eller hon tillämpa kraven i ISA 700 (omarbetad).⁶
(Se punkt A 13–A 19.)

Beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering

12. Enligt ISA 700 (omarbetad) ska revisorn utvärdera huruvida de finansiella rapporterna på ett tillfredsställande sätt hänvisar till eller beskriver det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.⁷ I fråga om finansiella rapporter som har upprättats enligt bestämmelserna i ett kontrakt ska revisorn utvärdera om de finansiella rapporterna på ett tillfredsställande sätt beskriver alla betydelsefulla tolkningar av det kontrakt som de finansiella rapporterna bygger på.

13. ISA 700 (omarbetad) behandlar formen för och innehållet i revisors rapport, däribland den särskilda ordningen för vissa delar. I fråga om revisors rapport avseende finansiella rapporter för särskilt syfte

- a. ska denna även beskriva syftet med upprättandet av de finansiella rapporterna och, vid behov, de avsedda användarna eller hänvisa till en not i de finansiella rapporterna för särskilt syfte som innehåller den informationen, eller
- b. om företagsledningen kan välja ramverk för finansiell rapportering vid upprättandet av sådana finansiella rapporter, ska förklaringen av företagsledningens⁸ ansvar för de finansiella rapporterna också hänvisa till dess ansvar för att avgöra att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart med hänsyn till omständigheterna.

Uppmärksamma läsarna på att de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte

14. Revisors rapport avseende finansiella rapporter för särskilt syfte ska innehålla ett stycke med upplysningar av särskild betydelse som uppmärksammar användarna av denna rapport på att de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte och att de därför kanske inte är lämpliga för andra syften. (Se punkterna A 20–A 21.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Definition av ramverk för särskilt syfte (se punkt 6)

A 1. Exempel på ramverk för särskilt syfte är

- skattemässiga regler som grund för finansiella rapporter som bifogas ett företags självdeklaration,
- den redovisningsprincip som bygger på in- och utbetalningar (kontantprincipen) för sådan kassaflödesinformation som ett företag kan anmodas att ta fram till ford-ringsägare,
- de bestämmelser om finansiell rapportering som har fastställts av en tillsynsmyndighet för att myndighetens krav ska uppfyllas, och
- bestämmelserna om finansiell rapportering i ett kontrakt, t.ex. ett obligationskon-trakt, ett låneavtal eller ett projektbidrag.

A 2. Det kan finnas omständigheter där ett ramverk för särskilt syfte bygger på ett ram-
verk för finansiell rapportering som har fastställts av en behörig eller erkänd normgivan-
de organisation eller i lagar eller andra författningar men inte följer alla krav i det ramver-
ket. Ett exempel är ett kontrakt som kräver att finansiella rapporter upprättas enligt de
flesta, men inte alla, standarderna för finansiell rapportering i jurisdiktionen. När detta är

⁶ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad).

⁷ ISA 700 (omarbetad), punkt 15.

⁸ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

godtagbart med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, är det olämpligt att beskrivningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i de finansiella rapporterna för särskilt syfte gör gällande att dessa har upprättats helt enligt det ramverk för finansiell rapportering som har fastställts av den behöriga eller erkända normgivande organisationen eller i lagar eller andra författningar. I exemplet med kontraktet ovan kan beskrivningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering hänvisa till kontraktets bestämmelser avseende finansiell rapportering i stället för till redovisningsstandarderna i jurisdiktionen.

A 3. Under de omständigheter som beskrivs i punkt A 2 är ramverket för särskilt syfte kanske inte ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild även om det ramverk för finansiell rapportering som det bygger på är ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild. Detta beror på att ramverket för särskilt syfte kanske inte följer samtliga de krav i det ramverk för finansiell rapportering som har fastställts av den behöriga eller erkända normgivande organisationen eller i lagar eller andra författningar som är nödvändiga för att uppnå en rättvisande bild av de finansiella rapporterna.

ISA
ISQC
m.m.

A 4. Finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte kan vara ett företags enda finansiella rapporter. I sådana fall kan de finansiella rapporterna komma att användas av andra användare än dem som ramverket för finansiell rapportering är avsett för. Trots den under dessa omständigheter stora spridningen av de finansiella rapporterna betraktas de ändå som finansiella rapporter för särskilt syfte i ISA. Avsikten med kraven i punkterna 13–14 är att missförstånd om i vilket syfte de finansiella rapporterna har upprättats ska undvikas. Upplysningar består av förklarande eller beskrivande information, som presenteras enligt krav eller vad som är uttryckligen tillåtet eller på annat sätt tillåtet i det tillämpliga ramverket för finansiella rapporter, i de finansiella rapporterna eller i noterna eller införlivade genom hänvisningar.⁹

Överväganden när revisorn accepterar uppdraget

Om ramverket för finansiell rapportering är godtagbart (se punkt 8)

A 5. När det gäller finansiella rapporter för särskilt syfte, är de avsedda användarnas behov av finansiell information en viktig faktor när revisorn avgör om det ramverk för finansiell rapportering som används när de finansiella rapporterna upprättas är godtagbart.

A 6. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan innefatta de standarder för finansiell rapportering som har fastställts av en organisation som är behörig eller erkänd som utfärdare av standarder för finansiella rapporter för särskilt syfte. I så fall förutsätts dessa standarder vara godtagbara för det syftet om organisationen följer en fastställd och transparent process som omfattar överläggningar med och överväganden av synpunkter från relevanta intressenter. I vissa jurisdiktioner kan lagar eller andra författningar föreskriva vilket ramverk för finansiell rapportering som företagsledningen ska använda när den upprättar finansiella rapporter för särskilt syfte för en viss typ av företag. Exempel: En tillsynsmyndighet kan fastställa bestämmelser om finansiell rapportering som uppfyller myndighetens krav. Såvida inget tyder på motsatsen, förutsätts ett sådant ramverk för finansiell rapportering vara godtagbart för finansiella rapporter för särskilt syfte som har upprättats av ett sådant företag.

A 7. I de fall sådana redovisningsstandarder som nämns i punkt A 6 kompletteras av krav i lagar eller andra författningar, kräver ISA 210 att revisorn fastställer huruvida redovisningsstandarderna och tilläggskraven i något avseende är motstridiga, och i så fall föreskriver vilka åtgärder som revisorn ska vidta.¹⁰

⁹ ISA 200, punkt 13 f.

¹⁰ ISA 210, punkt 18.

A 8. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kan innefatta bestämmelser om finansiell rapportering i ett kontrakt eller andra källor än dem som beskrivs i punkterna A 6 och A 7. I så fall avgörs ramverkets godtagbarhet med hänsyn till omständigheterna för uppdraget genom övervägande av om ramverkets utmärkande drag är de som godtagbara ramverk för finansiell rapportering normalt har, så som de beskrivs i bilaga 2 till ISA 210. När det gäller ramverk för särskilt syfte är den relativa vikten för ett visst uppdrag av vart och ett av de utmärkande drag som godtagbara ramverk för finansiell rapportering normalt har, en fråga om professionell bedömning. Exempel: Säljaren och köparen kan, för att fastställa värdet av ett företags nettotillgångar per försäljningstidpunkten, ha kommit överens om att det utifrån deras behov är lämpligt att göra mycket försiktiga uppskattningar av avsättningar för osäkra fordringar, även om sådan finansiell information inte är neutral jämfört med finansiell information som har tagits fram enligt ett generellt ramverk.

Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen (se punkt 9)

A 9. Enligt ISA 200 ska revisorn följa (a) relevanta yrkesetiska krav, däribland dem som gäller oberoende, för revisionsuppdrag avseende finansiella rapporter, och (b) alla ISA som är relevanta för revisionen. ISA 200 kräver också att revisorn följer alla kraven i en ISA, om inte omständigheterna för revisionen medför att hela standarden inte är relevant eller att kravet inte är relevant på grund av att det är villkorat och att villkoret inte är uppfyllt. Revisorn kan i undantagsfall bedöma det som nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i en ISA genom att utföra alternativa granskningsåtgärder för att uppnå målet med det kravet.¹¹

A 10. Tillämpning av vissa av kraven i ISA vid en revision av finansiella rapporter för särskilt syfte kan kräva särskilda överväganden av revisorn. Exempel: I ISA 320 bygger bedömningar av förhållanden som är väsentliga för användare av de finansiella rapporterna på ett övervägande av de gemensamma behoven av finansiell information hos användare som grupp.¹² Men när det gäller en revision av finansiella rapporter för särskilt syfte bygger dessa bedömningar på ett övervägande av de avsedda användarnas behov av finansiell information.

A 11. När det gäller finansiella rapporter för särskilt syfte, t.ex. sådana som upprättas enligt kraven i ett kontrakt, kan företagsledningen komma överens med de avsedda användarna om ett gränsvärde under vilket felaktigheter som identifieras under revisionen inte rättas eller justeras på annat sätt. Att det finns ett sådant gränsvärde innebär inte att revisorn är befriad från kravet att fastställa väsentlighet enligt ISA 320 när han eller hon planerar och utför revisionen av de finansiella rapporterna för särskilt syfte.

A 12. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn ska avgöra vilka personer i företagets styrstruktur som det är mest lämpligt att kommunicera med.¹³ ISA 260 (omarbetad) påpekar att, i vissa fall, deltar hela styrelsen i ledningen av företaget, och tillämpningen av kraven på kommunikation ändras därför.¹⁴ När företaget också upprättar fullständiga generella finansiella rapporter, kan den eller de som ansvarar för tillsynen över upprättandet av finansiella rapporter för särskilt syfte vara andra än dem som har ansvar för företagets styrning och som ansvarar för tillsynen över upprättandet av dessa generella finansiella rapporter.

¹¹ ISA 200, punkterna 14, 18 och 22–23.

¹² ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkt 2.

¹³ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad).

¹⁴ ISA 260 (omarbetad), punkt A 8.

Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och rapporterar om de finansiella rapporterna (se punkt 11)

A 13. Bilagan till denna ISA innehåller exempel på oberoende revisors rapport avseende finansiella rapporter för särskilt syfte. Andra exempel på revisors rapporter kan vara relevanta vid rapportering avseende finansiella rapporter för särskilt syfte (se t.ex. bilagorna till ISA 700 (omarbetad), ISA 705 (omarbetad)¹⁵, ISA 570 (omarbetad)¹⁶, ISA 720 (omarbetad)¹⁷ och ISA 706 (omarbetad)¹⁸).

Tillämpning av ISA 700 (omarbetad) vid rapportering om finansiella rapporter för särskilt syfte

A 14. I punkt 11 i denna ISA förklaras att revisorn måste tillämpa kraven i ISA 700 (omarbetad) när han eller hon bildar sig en uppfattning och uttalar sig om finansiella rapporter för särskilt syfte. När revisorn gör detta måste han eller hon också tillämpa rapportkraven i andra ISA och kan finna de särskilda överväganden som behandlas i punkterna A 15–A 19 nedan användbara.

ISA
ISQC
m.m.

Fortsatt drift

A 15. Finansiella rapporter för särskilt syfte kan upprättas men behöver inte upprättas enligt ett ramverk för finansiell rapportering för vilket antagandet om fortsatt drift är relevant (antagandet om fortsatt drift är t.ex. inte relevant för vissa finansiella rapporter som upprättas utifrån skattemässiga regler i vissa jurisdiktioner).¹⁹ Beroende på vilket tillämpligt ramverk för finansiell rapportering som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna för särskilt syfte, kan beskrivningen i revisors rapport av företagsledningens ansvar²⁰ avseende fortsatt drift behöva anpassas efter behov. Beskrivningen i revisors rapport av revisorns ansvar²¹ kan också behöva anpassas efter behov beroende på hur ISA 570 (omarbetad) tillämpas vid omständigheterna för uppdraget.

Särskilt betydelsefulla områden

A 16. ISA 700 (omarbetad) kräver att revisorn kommunicerar särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701²² vid revisioner av fullständiga generella finansiella rapporter för noterade företag. Vid revisioner av finansiella rapporter för särskilt syfte gäller ISA 701 endast när det finns krav i lag eller annan författning på att revisorn ska kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport avseende finansiella rapporter för ett särskilt syfte eller revisorn beslutar sig för att kommunicera särskilt betydelsefulla områden. När särskilt betydelsefulla områden kommuniceras i revisors rapport avseende finansiella rapporter för särskilt syfte, gäller ISA 701 i sin helhet.²³

Annan information

A 17. ISA 720 (omarbetad) handlar om revisorns ansvar avseende annan information. Inom ramen för denna ISA anses rapporter som innehåller eller bifogas finansiella rapporter för särskilt syfte – vars ändamål är att ge ägare (eller liknande intressenter) information om frågor som presenteras i de finansiella rapporterna för ett särskilt syfte – vara årsrapporter för syftet i ISA 720 (omarbetad). När det gäller finansiella rapporter som

¹⁵ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

¹⁶ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad).

¹⁷ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

¹⁸ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

¹⁹ ISA 570 (omarbetad), punkt 2.

²⁰ ISA 700 (omarbetad), punkterna 34 b och A 48.

²¹ ISA 700 (omarbetad), punkt 39 b iv.

²² ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

²³ ISA 700 (omarbetad), punkt 31.

upprättas enligt ett ramverk för särskilt syfte, innefattar termen ”liknande intressenter” de särskilda användare vars behov av finansiell information tillgodoses genom utformningen av det ramverk för särskilt syfte som används för att upprätta finansiella rapporter för särskilt syfte. När revisorn fastställer att företaget planerar att lämna en sådan rapport gäller kraven i ISA 720 (omarbetad) revisionen av de finansiella rapporterna för ett särskilt syfte.

Namn på ansvarig revisor

A 18. Kravet i ISA 700 (omarbetad) på att revisorn tar med namnet på ansvarig revisor i revisors rapport gäller också revisioner av finansiella rapporter för särskilt syfte avseende noterade företag.²⁴ Det kan finnas krav i lag eller annan författning på att revisorn ska ta med namnet på ansvarig revisor i revisors rapport eller på annat sätt bestämma att göra det vid rapportering om finansiella rapporter för särskilt syfte för företag som inte är noterade företag.

Hänvisning till revisors rapport avseende de fullständiga generella finansiella rapporterna

A 19. Revisorn kan anse det vara lämpligt att i stycket ”Övriga upplysningar” i revisors rapport avseende finansiella rapporter för särskilt syfte hänvisa till revisors rapport avseende de fullständiga generella finansiella rapporterna eller till frågor som rapporterats i dessa (se ISA 706 (omarbetad)²⁵). Exempel: Revisorn kan anse det vara lämpligt att i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna för särskilt syfte hänvisa till avsnittet ”Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift” i revisors rapport avseende de fullständiga generella finansiella rapporterna.

Uppmärksamma läsarna på att de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte (se punkt 14)

A 20. De finansiella rapporterna för särskilt syfte kan komma att användas i andra syften än dem de var avsedda för. Exempel: En tillsynsmyndighet kan kräva att vissa företag gör sina finansiella rapporter för särskilt syfte tillgängliga för allmänheten. För att undvika missförstånd gör revisorn användare av den revisors rapport som han eller hon lämnar uppmärksamma på, genom att lägga till ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, att de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte och därför kanske inte är lämpliga för andra syften. ISA 706 (omarbetad) kräver att detta stycke infogas i ett separat avsnitt i revisors rapport med en lämplig rubrik som innehåller formuleringen ”Upplysningar av särskild betydelse”.²⁶

Begränsningar rörande distribution eller användning (se punkt 14)

A 21. Utöver det påpekande som krävs enligt punkt 14, kan revisorn bedöma det som lämpligt att markera att den revisors rapport som han eller hon lämnar endast är avsedd för vissa användare. Detta kan, beroende på lagar eller andra författningar i jurisdiktionen i fråga, uppnås genom att spridningen eller användningen av ifrågakvarande revisors rapport begränsas. Under dessa omständigheter kan det stycke som nämns i punkt 14 utökas och innefatta dessa övriga upplysningar och rubriken ändras enligt detta (se exempel i bilagan till denna ISA).

Bilaga Exempel på rapporter från oberoende revisor avseende finansiella rapporter med särskilt syfte (se punkt A 14)

- *Exempel 1:* Revisors rapport avseende fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat, som har upprättats enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i ett kontrakt (i detta exempel ett regelstyrt ramverk).

²⁴ ISA 700 (omarbetad), punkterna 45 och A 56–A 58.

²⁵ ISA 706 (omarbetad), punkterna 10–11.

²⁶ ISA 706 (omarbetad), punkt 9 a.

- *Exempel 2:* Revisors rapport avseende fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat, som har upprättats enligt de redovisningsprinciper som grundar sig på skattemässiga regler i jurisdiktionen (i detta exempel ett regelstyrt ramverk).
- *Exempel 3:* Revisors rapport avseende fullständiga finansiella rapporter för ett noterat företag, som har upprättats enligt de bestämmelser om finansiell rapportering som har fastställts av en tillsynsmyndighet (i detta exempel ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild).

Exempel 1

En revisors rapport avseende fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat, som har upprättats enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i ett kontrakt (i detta exempel ett regelstyrt ramverk).

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- De finansiella rapporterna har upprättats av företagsledningen enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i ett kontrakt (dvs. ett ramverk för särskilt syfte). Företagsledningen kan inte välja ramverk för finansiell rapportering.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett regelstyrt ramverk.
- En revisors rapport avseende de fullständiga generella finansiella rapporterna lämnades inte.
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Spridningen och användningen av revisors rapport är begränsad.
- Det finns inget krav på revisorn att, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har fastställt att det inte finns någon annan information (dvs. kraven i ISA 720 (omarbetad) gäller inte).
- De som har ansvaret för tillsynen över processen för finansiell rapportering är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lokal lag eller annan författning.

ISA
ISQC
m.m.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av balansräkningen per den 31 december 20X1 och resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning har de bifogade finansiella rapporterna för företaget för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X1 i alla väsentliga avseenden upprättats enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Z i kontraktet av den 1 januari 20X1 mellan företaget och DEF-företaget ("kontraktet").

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de

yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Upplysningar av särskild betydelse – Redovisningsgrund och begränsning av spridning och användning

Vi vill fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna, där redovisningsgrunden beskrivs. De finansiella rapporterna har upprättats för att företaget ska följa bestämmelserna om finansiell rapportering i det ovan nämnda kontraktet. De är kanske därför inte lämpliga för andra syften. Vår rapport är endast avsedd för företaget och DEF-företaget och får inte spridas till eller användas av andra parter än företaget och DEF-företaget. Vårt uttalande är inte modifierat med avseende på detta förhållande.

Ansvar för de finansiella rapporterna hos företagsledningen och de som har ansvar för företagets styrning²⁷

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Z i kontraktet, och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av företagets process för finansiell rapportering.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Punkt 41 b i ISA 700 (omarbetad) förklarar att den fetstilta delen nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c i ISA 700 (omarbetad) förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- **Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd**

²⁷ I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledning" och "de som har ansvar för företagets styrning" behöva ersättas av en annan term som är lämplig inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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.²⁸
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.

ISA
ISQC
m.m.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 2

Revisors rapport avseende fullständiga finansiella rapporter för ett företag som inte är noterat, som har upprättats enligt de redovisningsprinciper som grundar sig på skattemässiga regler i jurisdiktionen (i detta exempel ett regelstyrt ramverk).

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- En revision av fullständiga finansiella rapporter som har upprättats av företagsledningen i ett handelsbolag enligt de redovisningsprinciper som grundar sig på skattemässiga regler i jurisdiktionen (dvs. ett ramverk för särskilt syfte) som stöd för bolagsmännen vid upprättandet av deras enskilda inkomstdeklarationer. Företagsledningen kan inte välja ramverk för finansiell rapportering.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett regelstyrt ramverk.
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Spridningen av revisors rapport är begränsad.

²⁸ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, i de omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

- Det finns inget krav på revisorn att, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Revisorn har fastställt att det inte finns någon annan information (dvs. kraven i ISA 720 (omarbetad) gäller inte).
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lokal lag eller annan författning.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för handelsbolaget ABC (handelsbolaget), vilka består av balansräkningen per den 31 december 20X1 och resultaträkningen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning är de bifogade finansiella rapporterna för handelsbolaget för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X1 i allt väsentligt upprättade enligt *[beskriv den tillämpliga skattelagstiftningen]* i *[jurisdiktion]*.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i *[jurisdiktion]* och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Upplysningar av särskild betydelse – Redovisningsgrund och begränsning av spridning

Vi vill fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna, där redovisningsgrunden beskrivs. De finansiella rapporterna har upprättats som stöd för delägarna i handelsbolaget vid upprättandet av deras enskilda inkomstdeklarationer. De är kanske därför inte lämpliga för andra syften. Vår rapport är endast avsedd för handelsbolaget och dess delägare och får inte spridas till andra än handelsbolaget och dess delägare. Vi har inte modifierat vårt uttalande med anledning av detta.

Ansvar för de finansiella rapporterna hos företagsledningen och de som har ansvar för företags styrning²⁹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter enligt de redovisningsprinciper som grundar sig på skattemässiga regler i *[jurisdiktion]* och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är företagsledningen ansvarig för att bedöma företags förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företags fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företags styrning har ansvaret för tillsynen av samarbetets process för finansiell rapportering.

²⁹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt International Standards on Auditing (ISA) alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Punkt 41 b i ISA 700 (omarbetad) förklarar att den fetstilta delen nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c i ISA 700 (omarbetad) förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

ISA
ISQC
m.m.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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 handelsbolagets interna kontroll.³⁰
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga]

[Revisorns adress]

[Datum]

³⁰ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, i de omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

Exempel 3

En revisors rapport avseende fullständiga finansiella rapporter för ett noterat företag som har upprättats enligt de bestämmelser om finansiell rapportering som har fastställts av en tillsynsmyndighet (i detta exempel ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild).

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- En revision av fullständiga finansiella rapporter för ett noterat företag som har upprättats av företagsledningen enligt de bestämmelser om finansiell rapportering som fastställts av en tillsynsmyndighet (dvs. ett ramverk för särskilt syfte) för att tillsynsmyndighetens krav ska uppfyllas. Företagsledningen kan inte välja ramverk för finansiell rapportering.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild.
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisor har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad). Upplysningarna i de finansiella rapporterna om den väsentliga osäkerhetsfaktorn är tillräckliga.
- Spridningen och användningen av revisors rapport är begränsad.
- Enligt krav från tillsynsmyndighet måste revisorn kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.
- Avsnittet med "Övriga upplysningar" refererar till det faktum att revisorn också har lämnat en separat revisors rapport avseende finansiella rapporter upprättad av ABC-företaget för samma period i enlighet med ett generellt ramverk.
- Revisor har fastställt att det inte finns någon annan information (dvs. kraven i ISA 720 (omarbetad) gäller inte).
- De som har ansvaret för tillsynen över de finansiella rapporterna är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Revisor har inget annat rapporteringsansvar enligt lokal lag eller annan författning.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Till aktieägarna i ABC-företaget eller andra mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat de finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget), vilka består av balansräkningen per den 31 december 20X1 och resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper.

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller *en sann och rättvisande bild*) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Y i föreskrift Z.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i *[jurisdik-*

tion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Upplysningar av särskild betydelse – Redovisningsgrund

Vi vill fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna, där redovisningsgrunden beskrivs. De finansiella rapporterna har upprättats för att företaget ska uppfylla kraven från tillsynsmyndighet DEF. De är kanske därför inte lämpliga för andra syften. Vi har inte modifierat vårt uttalande med anledning av detta.

Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift

Vi vill fästa uppmärksamheten på not 6 i de finansiella rapporterna, som anger att företaget redovisar en förlust på ZZZ för räkenskapsåret fram till den 31 december 20X1 och att företagets kortfristiga skulder per detta datum översteg dess totala tillgångar med YYY. Enligt vad som anges i not 6 tyder dessa händelser och förhållanden, tillsammans med andra frågor som anges i not 6, på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vi har inte modifierat vårt uttalande med anledning av detta.

ISA
ISQC
m.m.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av de finansiella rapporterna som helhet, och när vi bildade oss en uppfattning om dessa, men vi lämnar inte ett separat uttalande om dessa områden. Utöver det förhållande som beskrivs i avsnittet "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" ovan har vi fastställt att de förhållanden vi beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras i denna rapport.

[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt ISA 701 enligt vad som tillämpas i denna revision.]

Övriga upplysningar

Företaget har upprättat separata fullständiga finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X1 enligt International Financial Reporting Standards, och vi har lämnat en separat revisors rapport avseende dessa till aktieägarna i företaget daterad den 31 mars 20X2.

Ansvar för de finansiella rapporterna hos företagsledningen och de som har ansvar för företagets styrning³¹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Y i föreskrift Z,³² och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av företagets process för finansiell rapportering.

³¹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

³² I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Y i föreskrift Z, och för [...]".

Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt International Standards on Auditing (ISA) alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 dessa finansiella rapporter.

Punkt 41 b i ISA 700 (omarbetad) förklarar att den fetstilta delen nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c i ISA 700 (omarbetad) förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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 företagets interna kontroll.³³
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärderar vi den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i de finansiella rapporterna, däribland upplysningar, och om de finansiella rapporterna återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

³³ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, i de omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

Vi ger också styrelsen uppgifter om att vi har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och kommunicerar alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka vårt oberoende samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de frågor som kommuniceras med styrelsen fastställer vi vilka frågor som hade den största betydelsen i revisionen av de finansiella rapporterna och därför är de särskilt betydelsefulla områdena. Vi beskriver dessa frågor i revisors rapport såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan eller när, i ytterst sällsynta fall, vi bedömer att en fråga inte ska kommuniceras i revisors rapport på grund av att de negativa konsekvenserna av att göra det skulle rimligen väntas vara större än allmänintresset av denna kommunikation.

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	748
Denna standards tillämpningsområde	748
Ikraftträdande	749
Mål	749
Definitioner	749
Krav	749
Överväganden när revisorn accepterar uppdraget	749
Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen	750
Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och uttalar sig	750
Överväga effekterna av vissa förhållanden som inkluderas i revisors rapport avseende företagets fullständiga finansiella rapporter vid revisionen av en enskild finansiell rapport eller en särskild del av en finansiell rapport och för tillhörande revisors rapport	751
Uttala avvikande mening eller avstå från att uttala sig i revisors rapport avseende företagets fullständiga finansiella rapporter	751
Tillämpning och andra förtydliganden	752
Denna standards tillämpningsområde (se punkterna 1, 6 c)	752
Överväganden när revisorn accepterar uppdraget	752
Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen (se punkt 10)	754
Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och uttalar sig (se punkt 11)	755
Uttala sig om företagets fullständiga finansiella rapporter och om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport (se punkt 14)	756
Bilaga 1 Exempel på särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (se punkt A 3)	757
Bilaga 2 Exempel på rapporter från oberoende revisor om en enskild finansiell rapport och om en särskild del i en finansiell rapport (se punkt A 17)	758

International Standard on Auditing (ISA) 805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. De internationella revisionsstandarderna (ISA) i serien 100–700 gäller vid revision av finansiella rapporter och ska vid revision av annan historisk finansiell information anpassas efter vad omständigheterna kräver. Denna ISA behandlar särskilda överväganden som är relevanta vid tillämpning av sådana ISA vid en revision av en enskild finansiell rapport eller av särskild del, särskilt konto eller särskild post i en finansiell rapport. Den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen, kontot eller posten i en finansiell rapport kan vara upprättad enligt ett generellt ramverk eller ett ramverk för särskilt syfte. Om den upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte gäller även ISA 800 (omarbetad)¹ för revisionen. (Se punkterna A 1–A 4.)

¹ ISA 800 Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte (omarbetad).

2. Denna ISA gäller inte för en rapport från en revisor för en koncernenhet som har lämnats till följd av arbete som har utförts avseende en koncernenhets finansiella information på begäran av ett koncernrevisionsteam i samband med en revision av en koncernredovisning (se ISA 600).²

3. Denna ISA åsidosätter inte kraven i andra ISA och avser inte heller att behandla alla särskilda överbåganden som kan vara relevanta under omständigheterna för uppdraget.

Ikraftträdande

4. Denna ISA gäller för revisioner av enskilda finansiella rapporter eller särskilda delar, konton eller poster för perioder som slutar den 15 december 2016 eller senare. Vid revisioner av enskilda finansiella rapporter eller särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport per ett visst datum gäller denna ISA för revisioner av sådan information per den 15 december 2016 eller senare.

ISA
ISQC
m.m.

Mål

5. Revisorns mål är att, vid tillämpning av ISA vid en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del, ett särskilt konto eller en särskild post i en finansiell rapport, ändamålsenligt hantera de särskilda överbåganden som är relevanta när han eller hon

- accepterar uppdraget,
- planerar och utför uppdraget, och
- bildar sig en uppfattning och uttalar sig om de enskilda finansiella rapporterna eller den särskilda delen, kontot eller posten i en finansiell rapport.

Definitioner

6. I denna ISA avser hänvisningar till

- "del i en finansiell rapport" eller "del" att "del, konto eller post i en finansiell rapport" avses,
- "International Financial Reporting Standards" att International Financial Reporting Standards (IFRS) som utfärdats av International Accounting Standards Board avses, och
- en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport att även tillhörande upplysningar innefattas. (Se punkt A 2.)

Krav

Överbåganden när revisorn accepterar uppdraget

Tillämpning av ISA

7. ISA 200 kräver att revisorn följer alla ISA som är relevanta för revisionen.³ Om det rör sig om en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport gäller detta krav oavsett om revisorn även har anlitats för att revidera företagets fullständiga finansiella rapporter. Om revisorn inte har anlitats för att revidera företagets fullständiga finansiella rapporter ska revisorn fastställa om en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i de finansiella rapporterna enligt ISA är praktiskt genomförbar. (Se punkterna A 5–A 6.)

Om ramverket för finansiell rapportering är godtagbart

8. ISA 210 kräver att revisorn fastställer om det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart.⁴ Om det rör sig om en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport ska detta innefatta om användningen av ramverket för finansiell rapportering kommer att

² ISA 600 *Särskilda överbåganden – revision av koncernredovisningar* (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).

³ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 18.

⁴ ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag*, punkt 6 a.

leda till en presentation som ger ändamålsenliga upplysningar som innebär att de avsedda användarna kan förstå den information som förmedlas i den finansiella rapporten eller delen samt effekterna av väsentliga transaktioner och händelser på den information som förmedlas i den finansiella rapporten eller delen. (Se punkt A 7.)

Uttalandets form

9. ISA 210 kräver att de avtalade villkoren för revisionsuppdraget innefattar den förväntade formen för eventuella rapporter som revisorn lämnar.⁵ Om det rör sig om en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport ska revisorn överväga om uttalandets förväntade form är lämplig med hänsyn till omständigheterna. (Se punkterna A 8–A 9.)

Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen

10. ISA 200 anger att ISA har utarbetats för revisioner av finansiella rapporter. Vid revision av annan historisk finansiell information ska de anpassas efter vad omständigheterna kräver.⁶

⁷Vid planering och utförande av revisionen av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport ska revisorn anpassa alla ISA som är relevanta för revisionen efter omständigheterna för uppdraget. (Se punkterna A 10–A 15.)

Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och uttalar sig

11. När revisorn bildar sig en uppfattning och uttalar sig om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport ska han eller hon tillämpa kraven i ISA 700 (omarbetad)⁸ samt, i tillämpliga fall, ISA 800 (omarbetad) och anpassa dem efter omständigheterna för uppdraget. (Se punkterna A 16–A 22.)

Uttala sig om företagets fullständiga finansiella rapporter och om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i dessa finansiella rapporter

12. Om revisorn åtar sig ett uppdrag att uttala sig om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport i samband med ett uppdrag att revidera företagets fullständiga finansiella rapporter ska revisorn lämna ett separat uttalande för varje uppdrag.

13. Den reviderade enskilda finansiella rapporten eller den reviderade särskilda delen i en finansiell rapport kan publiceras tillsammans med företagets reviderade fullständiga finansiella rapporter. Om revisorn drar slutsatsen att presentationen av en enskild finansiell rapport eller den särskilda delen i en finansiell rapport inte särskiljer den tillräckligt från de fullständiga finansiella rapporterna ska revisorn be företagsledningen rätta till situationen. Förutom i de fall som nämns i punkterna 15 och 16 ska revisorn också särskilja uttalandet om den enskilda finansiella rapporten eller om den särskilda delen i en finansiell rapport från uttalandet om de fullständiga finansiella rapporterna. Revisorn ska inte lämna en rapport som innehåller uttalandet om den enskilda finansiella rapporten eller om den särskilda delen i en finansiell rapport förrän han eller hon är nöjd med särskiljningen.

⁵ ISA 210, punkt 10 e.

⁶ ISA 200, punkt 2.

⁷ Punkt 13 f i ISA 200 förklarar att termen "finansiella rapporter" normalt avser fullständiga finansiella rapporter enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

⁸ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad).

Överväga effekterna av vissa förhållanden som inkluderas i revisors rapport avseende företagets fullständiga finansiella rapporter vid revisionen av en enskild finansiell rapport eller en särskild del av en finansiell rapport och för tillhörande revisors rapport

14. Om revisors rapport avseende ett företags fullständiga finansiella rapporter innefattar:

- a. ett modifierat uttalande enligt ISA 705 (omarbetad)⁹,
- b. ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar enligt ISA 706 (omarbetad)¹⁰,
- c. en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad)¹¹,
- d. kommunikation om särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701¹², eller
- e. en utsaga som beskriver en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen enligt ISA 720 (omarbetad)¹³,

ska revisorn överväga de eventuella effekterna som dessa förhållanden kan ha för revisionen av den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen i en finansiell rapport samt för revisors rapport avseende dem. (Se punkterna A 23–A 27.)

Uttala avvikande mening eller avstå från att uttala sig i revisors rapport avseende företagets fullständiga finansiella rapporter

15. Om revisorn drar slutsatsen att han eller hon måste uttala en avvikande mening eller avstå från att uttala sig om företagets fullständiga finansiella rapporter som helhet tillåter ISA 705 (omarbetad) inte att revisorn i samma revisors rapport infogar ett omodifierat uttalande om en enskild finansiell rapport som utgör en del av de finansiella rapporterna eller en särskild del av de finansiella rapporterna.¹⁴ Det beror på att ett omodifierat uttalande skulle motsäga revisorns avvikande mening eller att revisorn avstår från att uttala sig om företagets fullständiga finansiella rapporter som helhet. (Se punkt A 28.)

16. Om revisorn drar slutsatsen att han eller hon måste uttala en avvikande mening eller avstå från att uttala sig om företagets fullständiga finansiella rapporter som helhet, men i samband med en separat revision av en särskild del av de finansiella rapporterna ändå anser det lämpligt att lämna ett omodifierat uttalande om den delen ska revisorn endast göra det om

- a. revisorn inte är förhindrad att göra så enligt lag eller annan författning,
- b. uttalandet lämnas i en rapport som inte publiceras tillsammans med den rapport där revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig, och
- c. delen inte utgör en betydande del av företagets fullständiga finansiella rapporter.

17. Revisorn ska inte lämna ett omodifierat uttalande om en enskild finansiell rapport i de fullständiga finansiella rapporterna om revisorn har uttalat en avvikande mening eller avstått från att uttala sig om de fullständiga finansiella rapporterna i sin helhet. Detta gäller även om rapporten om de enskilda finansiella rapporterna inte publiceras tillsammans med den revisors rapport där revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig. Det beror på att en enskild finansiell rapport anses utgöra en betydande del av de finansiella rapporterna.

⁹ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

¹⁰ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

¹¹ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad), punkt 22.

¹² ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*, punkt 13.

¹³ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad), punkt 22 e ii.

¹⁴ ISA 705 (omarbetad), punkt 15.

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna standards tillämpningsområde (se punkterna 1, 6 c)

A 1. ISA 200 definierar termen "historisk finansiell information" som information uttryckt i finansiella termer om ett särskilt företag, i första hand hämtad från det företags redovisningssystem, om ekonomiska händelser som har inträffat under tidigare perioder eller om ekonomiska förhållanden eller omständigheter vid tidigare tidpunkter.¹⁵

A 2. ISA 200 definierar termen "finansiella rapporter" som en strukturerad framställning av historisk finansiell information, innefattande upplysningar, avsedd att ge information om ett företags ekonomiska resurser eller förpliktelser vid en viss tidpunkt eller förändringarna i dessa för en tidsperiod, enligt ett ramverk för finansiell rapportering. Termen "finansiella rapporter" avser vanligtvis fullständiga finansiella rapporter som uppfyller kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, men kan också avse en enskild finansiell rapport. Upplysningar består av förklarande eller annan beskrivande information, som presenteras enligt krav eller vad som är uttryckligen tillåtet eller på annat sätt tillåtet i det tillämpliga ramverket för finansiella rapporter, i de finansiella rapporterna eller i noterna eller genom hänvisningar.¹⁶ Enligt punkt 6 c inbegriper hänvisning till en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport även tillhörande noter.

A 3. ISA är utarbetade mot bakgrund av en revision av finansiella rapporter¹⁷ och måste anpassas efter vad omständigheterna kräver när de används vid revision av annan historisk finansiell information, t.ex. en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport. Denna ISA är till hjälp i detta avseende. (Bilaga 1 innehåller exempel på sådan annan historisk finansiell information.)

A 4. Andra bestyrkandeuppdrag än en revision av historisk finansiell information där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet utförs enligt International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (omarbetad).¹⁸

Överväganden när revisorn accepterar uppdraget

Tillämpning av ISA (se punkt 7)

A 5. Enligt ISA 200 ska revisorn följa (a) relevanta yrkesetiska krav, däribland dem som gäller oberoende, för revisionsuppdrag avseende finansiella rapporter, och (b) alla ISA som är relevanta för revisionen. ISA 200 kräver också att revisorn följer alla kraven i en ISA, om inte omständigheterna för revisionen innebär att hela standarden inte är relevant eller att kravet inte är relevant på grund av att det är villkorat och att villkoret inte är uppfyllt. Revisorn kan i undantagsfall bedöma det som nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i en ISA genom att utföra alternativa granskningsåtgärder för att uppnå målet med det kravet.¹⁹

A 6. Det är kanske inte praktiskt genomförbart att följa de krav i ISA som är relevanta för revisionen av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport om revisorn inte också är anlitad att revidera företagets fullständiga finansiella rapporter. I dessa fall har revisorn ofta inte samma förståelse av företaget och dess miljö, däribland dess interna kontroll, som en revisor som också reviderar företagets fullständiga finansiella rapporter. Revisorn har heller inte de revisionsbevis som rör den allmänna kvaliteten i räkenskapsmaterialet eller annan redovisningsinformation som skulle inhämtas vid en revision av företagets fullständiga finansiella rapporter. Följaktligen kan revisorn behöva ytterligare bevis för att styrka de revisionsbevis som har inhämtats från räkenskapsmate-

¹⁵ ISA 200, punkt 13 g.

¹⁶ ISA 200, punkt 13 f.

¹⁷ ISA 200, punkt 2.

¹⁸ ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information* (omarbetad).

¹⁹ ISA 200, punkterna 14, 18 och 22–23.

riale. Om det rör sig om en revision av en särskild del i en finansiell rapport kräver vissa ISA revisionsarbete som är oproportionerligt i förhållande till den del som revideras. Exempel: Även om kraven i ISA 570 (omarbetad) sannolikt skulle vara relevanta för omständigheterna vid en revision av en uppställning över kundfordringar kanske det inte är praktiskt genomförbart att följa de kraven på grund av den arbetsinsats som krävs. Om revisorn drar slutsatsen att en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport enligt ISA inte är praktiskt genomförbar kan revisorn diskutera med företagsledningen om en annan typ av uppdrag kanske är mer genomförbar.

Om ramverket för finansiell rapportering är godtagbart (se punkt 8)

A 7. En enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport kan upprättas enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering som grundas på ett ramverk för finansiell rapportering fastställt av en behörig eller erkänd normgivande organisation för upprättandet av fullständiga finansiella rapporter (t.ex. IFRS). Om så är fallet kan fastställande av om det tillämpliga ramverket är godtagbart innefatta att överväga om ramverket innehåller alla kraven i det ramverk som det grundas på som är relevanta för presentationen av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport som ställer krav på adekvata upplysningar.

ISA
ISQC
m.m.

Uttalandets form (se punkt 9)

A 8. Formen för revisorns uttalande beror på det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och alla tillämpliga lagar och andra författningar.²⁰ Enligt ISA 700 (omarbetad)²¹

- a. ska revisorn, om han eller hon lämnar ett omodifierat uttalande om fullständiga finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, såvida inte annat krävs i lag eller annan författning, använda någon av följande formuleringar i sitt uttalande
 - i. de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering], eller
 - ii. de finansiella rapporterna ger en sann och rättvisande bild enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering],
- b. ska revisorn, om han eller hon lämnar ett omodifierat uttalande om fullständiga finansiella rapporter som har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk i sitt uttalande ange att de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden är upprättade enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering].

A 9. Om det gäller en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport kanske det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte uttryckligen behandlar presentationen av den finansiella rapporten eller den särskilda delen i den finansiella rapporten. Det kan vara fallet när det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering grundas på ett ramverk för finansiell rapportering som har fastställts av en behörig eller erkänd normgivande organisation för upprättandet av fullständiga finansiella rapporter (t.ex. IFRS). Revisorn överväger därför om uttalandets förväntade form är ändamålsenlig mot bakgrund av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Exempel på faktorer som kan påverka revisorns övervägande om att använda formuleringarna "en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "ger en sann och rättvisande bild" i uttalandet:

- Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering uttryckligen eller underförstått begränsas till upprättandet av fullständiga finansiella rapporter.
- Om den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen i en finansiell rapport

²⁰ ISA 200, punkt 8.

²¹ ISA 700 (omarbetad), punkterna 25–26.

- helt och fullt uppfyller alla de krav i det ramverk som är relevanta för den särskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen i en finansiell rapport samt att presentationen av den finansiella rapporten eller delen innefattar de tillhörande upplysningarna, eller
- om det är nödvändigt för att uppnå en presentation avsedd att ge en rättvisande bild, lämnar upplysningar utöver dem som särskilt krävs i ramverket eller i undantagsfall avviker från ett krav i ramverket.

Revisorns beslut när det gäller uttalandets förväntade form är en fråga om professionell bedömning. Det kan påverkas av om användningen av formuleringarna "en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "en sann och rättvisande bild" i revisorns uttalande om en enskild finansiell rapport eller om en särskild del i en finansiell rapport som har upprättats enligt ett regelverk avsett att ge en rättvisande bild är allmänt vedertagna i en viss jurisdiktion.

Överväganden när revisorn planerar och utför revisionen (se punkt 10)

A 10. Varje ISAs relevans kräver noggrant övervägande. Även om det endast är en viss del i en finansiell rapport som ska revideras är ISA, t.ex. ISA 240²², ISA 550²³ och ISA 570 (omarbetad), i princip relevanta. Detta beror på att delen skulle kunna innehålla felaktigheter som beror på oegentligheter, effekterna av närståendetransaktioner eller den felaktiga användningen av antagandet om fortsatt drift enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A 11. ISA 260 (omarbetad) kräver att revisorn ska avgöra vilka personer i företagets styrstruktur som det är mest lämpligt att kommunicera med.²⁴ I ISA 260 (omarbetad) påpekas att i vissa fall deltar hela styrelsen i ledningen av företaget, och tillämpningen av kraven på kommunikation ändras därför.²⁵ När företaget också upprättar fullständiga generella finansiella rapporter, kan den eller de som ansvarar för tillsynen över upprättandet av den enskilda finansiella rapporten eller delen vara andra än dem som har ansvar för företagets styrning och som ansvarar för tillsynen över upprättandet av dessa generella finansiella rapporter.

A 12. ISA är dessutom utarbetade mot bakgrund av en revision av finansiella rapporter och måste anpassas efter vad omständigheterna kräver när de används vid en revision av en enskild finansiell rapport²⁶ eller en särskild del i en finansiell rapport. Exempel: Skriftliga uttalanden från företagsledningen om de fullständiga finansiella rapporterna ersätts av skriftliga uttalanden om presentationen av den finansiella rapporten eller delen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A 13. Förhållanden i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna kan ha följder för revisionen av en enskild finansiell rapport eller en del i en finansiell rapport (se punkt 14). Vid planering och utförande av en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport i samband med en revision av företagets fullständiga finansiella rapporter kanske revisorn även kan använda de revisionsbevis som inhämtas som en del av revisionen av företagets fullständiga finansiella rapporter vid revisionen av den finansiella rapporten eller delen. ISA kräver dock att revisorn planerar och utför revisionen av den finansiella rapporten eller delen i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på vilka uttalandet om den finansiella rapporten eller delen kan grundas.

²² ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.*

²³ ISA 550 *Närståendeförhållanden.*

²⁴ ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* (omarbetad), punkt 11.

²⁵ ISA 260 (omarbetad), punkterna 10 b, 13, A 1 (tredje punkten), A 2 och A 8.

²⁶ ISA 200, punkt 2.

A 14. De enskilda finansiella rapporter som utgör fullständiga finansiella rapporter och många av de särskilda delarna i de finansiella rapporterna, däribland de tillhörande upplysningarna, har ett inbördes samband. Följaktligen kanske revisorn när han eller hon reviderar en enskild finansiell rapport eller en särskild del inte kan överväga endast den finansiella rapporten eller delen. Därmed kan revisorn behöva utföra åtgärder avseende de poster som har ett inbördes samband för att uppfylla revisionens mål.

A 15. Dessutom kan den väsentlighet som har fastställts för en enskild finansiell rapport eller för en särskild del i en finansiell rapport vara lägre än den väsentlighet som har fastställts för företagets fullständiga finansiella rapporter. Detta kommer att påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärderna och utvärderingen av icke rättade felaktigheter.

Överväganden när revisorn bildar sig en uppfattning och uttalar sig (se punkt 11)

A 16. ISA 700 (omarbetad) kräver att revisorn, när han eller hon bildar sig en uppfattning, utvärderar om de finansiella rapporterna ger tillräckliga upplysningar för att de avsedda användarna ska kunna förstå effekterna av väsentliga transaktioner och händelser rörande den information som förmedlas i de finansiella rapporterna.²⁷ Om det rör en enskild finansiell rapport eller en särskild del av en finansiell rapport är det viktigt att den finansiella rapporten eller delen, med avseende på kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ger tillräckliga upplysningar för att de avsedda användarna ska kunna förstå den information som förmedlas i den finansiella rapporten eller delen och effekterna av väsentliga transaktioner och händelser på den information som förmedlas i den finansiella rapporten eller delen.

A 17. Bilaga 2 innehåller exempel på rapporter från oberoende revisor avseende en enskild finansiell rapport och avseende en särskild del i en finansiell rapport. Andra exempel på revisors rapporter kan vara relevanta för rapportering om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport (se t.ex. bilagorna till ISA 700 (omarbetad), ISA 705 (omarbetad), ISA 570 (omarbetad), ISA 720 (omarbetad) och ISA 706 (omarbetad)).

Tillämpning av ISA 700 (omarbetad) vid rapportering om en enskild finansiell rapport eller om en särskild del i en finansiell rapport

A 18. Punkt 11 i denna ISA förklarar att revisorn måste tillämpa kraven i ISA 700 (omarbetad) och anpassa dem efter omständigheterna för uppdraget, när han eller hon bildar sig en uppfattning och uttalar sig om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport. När revisorn gör detta måste han eller hon också tillämpa rapporteringskraven i andra ISA, anpassade efter vad som är nödvändigt med hänsyn till omständigheterna, och kan ha nytta av de överväganden som behandlas i punkterna A 19–A 21 nedan.

Fortsatt drift

A 19. Beroende på vilket tillämpligt ramverk för finansiell rapportering som användes vid upprättandet av den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen av en finansiell rapport kan beskrivningen i revisors rapport av företagsledningens ansvar²⁸ avseende antagandet om fortsatt drift behöva anpassas efter behov. Beskrivningen i revisors rapport av revisors ansvar²⁹ kan också behöva anpassas efter behov beroende på hur ISA 570 (omarbetad) tillämpas i omständigheterna för uppdraget.

²⁷ ISA 700 (omarbetad), punkt 13 e.

²⁸ ISA 700 (omarbetad), punkterna 34 b och A 48.

²⁹ ISA 700 (omarbetad), punkt 39 b iv.

Särskilt betydelsefulla områden

A 20. Enligt ISA 700 (omarbetad) ska revisorn i enlighet med ISA 701, vid revisioner av fullständiga, generella finansiella rapporter för börsnoterade företag, kommunicera särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport.³⁰ Vid revisioner av en enskild finansiell rapport eller en särskild del av en finansiell rapport gäller ISA 701 endast när kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport avseende sådana finansiella rapporter eller delar krävs enligt lag eller annan författning, eller om revisorn beslutar att kommunicera särskilt betydelsefulla områden. När särskilt betydelsefulla områden kommuniceras i revisors rapport avseende en enskild finansiell rapport eller om en särskild del i en finansiell rapport gäller ISA 701 i sin helhet.³¹

Övrig information

A 21. ISA 720 (omarbetad) handlar om revisorns ansvar avseende annan information. Inom ramen för denna ISA anses rapporter som innehåller eller bifogas den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen av en finansiell rapport – vars ändamål är att ge ägare (eller liknande intressenter) information om förhållanden i den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen i en finansiell rapport – vara årsrapporter för syftet i ISA 720 (omarbetad). När revisorn fastställer att företaget planerar att utfärda en sådan rapport gäller kraven i ISA 720 (omarbetad) revisionen av den enskilda finansiella rapporten eller delen.

Namn på ansvarig revisor

A 22. Kravet i ISA 700 (omarbetad) på att revisorn inkluderar namnet på ansvarig revisor i revisors rapport gäller också revisioner av enskilda finansiella rapporter för noterade företag eller särskilda delar i finansiella rapporter för noterade företag.³² Det kan finnas krav i lag eller annan författning på att revisorn ska ta med namnet på ansvarig revisor i revisors rapport eller på annat sätt bestämma att göra det vid rapportering om en enskild finansiell rapport eller om en särskild del i en finansiell rapport för företag som inte är noterade företag.

Uttala sig om företagets fullständiga finansiella rapporter och om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport (se punkt 14)

Överväga effekterna av vissa förhållanden som inkluderas i revisors rapport avseende företagets fullständiga finansiella rapporter vid revisionen av den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen av en finansiell rapport och tillhörande revisors rapport

A 23. Punkt 14 kräver att revisorn överväger eventuella effekter av vissa förhållanden som inkluderas i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna vid revisionen av den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen av en finansiell rapport och tillhörande revisors rapport. Det krävs professionellt omdöme för att överväga om huruvida ett förhållande som inkluderas i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna är relevant inom ramen för ett uppdrag att rapportera om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport.

A 24. Faktorer som kan vara relevanta när dessa effekter övervägs innefattar:

- Karaktären på det eller de förhållanden som beskrivs i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna och i vilken omfattning det hänger samman med vad som inkluderas i den enskilda finansiella rapporten eller en särskild del av en finansiell rapport.
- Hur genomgripande den eller de frågor är, som beskrivs i revisors rapport avseende företagets fullständiga finansiella rapporter.

³⁰ ISA 700 (omarbetad), punkt 30.

³¹ ISA 700 (omarbetad), punkt 31.

³² ISA 700 (omarbetad), punkterna 46 och A 61–A 63.

- Karaktären på och omfattningen av skillnaderna mellan de tillämpliga ramverken för finansiell rapportering.
- Omfattningen av skillnaden mellan den eller de perioder som omfattas av de fullständiga finansiella rapporterna jämfört med perioden eller datumet för den enskilda finansiella rapporten eller delen i en finansiell rapport.
- Tid som gått sedan datumet för revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna.

A 25. Exempel: När revisorn har uttalat sig med reservation med avseende på kundfordringar i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna och den enskilda finansiella rapporten inbegriper kundfordringar, eller den särskilda delen av en finansiell rapport rör kundfordringar, skulle det sannolikt få konsekvenser för revisionen. Å andra sidan, om revisorn uttalat sig med reservation om de fullständiga finansiella rapporterna med avseende på klassificering av långfristiga skulder, är det mindre sannolikt att det skulle få konsekvenser för en revision av den enskilda finansiella rapporten om den består av resultaträkningen eller om den särskilda delen i den finansiella rapporten avser kundfordringar.

ISA
ISQC
m.m.

A 26. Särskilt betydelsefulla områden som kommuniceras i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna kan ha konsekvenser för en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport. Informationen i avsnittet "Särskilt betydelsefulla områden" om hur förhållandet behandlades i revisionen av de fullständiga finansiella rapporterna kan vara till hjälp när revisorn fastställer hur han eller hon ska behandla förhållandet när det är relevant för revisionen av den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen av den finansiella rapporten.

Hänvisning till revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna

A 27. Även när vissa förhållanden som ingår i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna inte har konsekvenser för revisionen av, eller för revisors rapport avseende, den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen i en finansiell rapport kan revisorn anse det ändamålsenligt att hänvisa till förhållandena i ett stycke med övriga upplysningar i en rapport om den enskilda finansiella rapporten eller den särskilda delen i en finansiell rapport (se ISA 706 (omarbetad)).³³ Exempel: Revisorn kan anse det vara lämpligt att i revisors rapport avseende den enskilda finansiella rapporten eller en särskild del i den finansiella rapporten hänvisa till avsnittet "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortlevnad" i revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna.

Uttalande med avvikande mening eller att revisorn avstått från att uttala sig i revisors rapport avseende företagets fullständiga finansiella rapporter (se punkt 15)

A 28. I revisors rapport om ett företags fullständiga finansiella rapporter är det tillåtet att avstå från att uttala sig om resultaten och kassaflödena, där så är relevant, och att lämna ett omodifierat uttalande om den finansiella ställningen, eftersom revisorn endast avstår från att uttala sig om resultat och kassaflöden och inte om de finansiella rapporterna som helhet.³⁴

Bilaga 1 Exempel på särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport (se punkt A 3)

- Kundfordringar, avsättningar för osäkra kundfordringar, lager, skulder för upplupna förmåner i en privat pensionsplan, bokfört värde för identifierade immateriella tillgångar, eller skulden för "uppkomna men inte redovisade" krav i en försäkringsportfölj samt tillhörande noter.

³³ ISA 706 (omarbetad), punkterna 10–11.

³⁴ ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*, punkt A 8 och ISA 705 (omarbetad), punkt A 16.

- En uppställning över externt förvaltade tillgångar och inkomster i en privat pensionsplan samt tillhörande noter.
- En uppställning över materiella anläggningstillgångar samt upplysningar.
- En uppställning över betalningar avseende en hyrd fastighet samt upplysningar.
- En uppställning över vinstdelning eller bonus till anställda samt upplysningar.

Bilaga 2 Exempel på rapporter från oberoende revisor om en enskild finansiell rapport och om en särskild del i en finansiell rapport (se punkt A 17)

- *Exempel 1:* En rapport om en enskild finansiell rapport för ett företag som inte är noterat som har upprättats enligt ett generellt ramverk (i detta exempel ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild).
- *Exempel 2:* En rapport om en enskild finansiell rapport för ett företag som inte är noterat som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte (i detta exempel ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild).
- *Exempel 3:* En rapport om en särskild del av en finansiell rapport för ett noterat företag som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte (i detta exempel ett regelstyrt ramverk).

Exempel 1

En revisors rapport avseende en enskild finansiell rapport för ett företag som inte är noterat som har upprättats enligt ett generellt ramverk (i detta exempel ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild).

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en balansräkning (dvs. en enskild finansiell rapport) för ett företag som inte är noterat.
- Balansräkningen har upprättats av företagsledningen enligt de krav i ramverket för finansiell rapportering i jurisdiktionen som är relevanta för upprättandet av en balansräkning.
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, utformat för att tillgodose de gemensamma informationsbehoven hos många olika användare.
- Revisorn har fastställt att det är lämpligt att använda formuleringen "en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" i sitt uttalande.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad). Upplysningarna i den enskilda finansiella rapporten om den väsentliga osäkerhetsfaktorn är tillräckliga.
- Det finns inget krav på revisorn att, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701 inom ramen för revisionen av balansräkningen.
- Revisorn har fastställt att det inte finns någon annan information (dvs. kraven i ISA 720 (omarbetad) gäller inte).
- De som har ansvaret för tillsynen över den finansiella rapporten är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av den finansiella rapporten.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lag eller annan författning.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat balansräkningen för ABC-företaget (företaget) per den 31 december 20X1 samt noterna till den finansiella rapporten, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper (tillsammans "den finansiella rapporten").

Enligt vår uppfattning ger den bifogade finansiella rapporten en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av den finansiella ställningen för företaget per den 31 december 20X1 enligt de krav i ramverket för finansiell rapportering i [jurisdiktion] som är relevanta för upprättandet av sådan finansiell rapport.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av den finansiella rapporten" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av den finansiella rapporten i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

ISA
ISQC
m.m.

Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift

Vi vill fästa uppmärksamheten på not 6 i den finansiella rapporten, som anger att företaget redovisar en förlust på ZZZ för räkenskapsåret fram till den 31 december 20X1 och att företagets kortfristiga skulder per detta datum översteg dess totala tillgångar med YYY. Enligt vad som anges i not 6, tyder dessa händelser och förhållanden, tillsammans med andra frågor som anges i not 6, på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vi har inte modifierat vårt uttalande med anledning av detta.

Ansvar för den finansiella rapporten hos företagsledningen och de som har ansvar för företagets styrning³⁵

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta en finansiell rapport som ger en rättvisande bild enligt de krav i ramverket för finansiell rapportering i [jurisdiktion] som är relevanta för att upprätta en sådan finansiell rapport samt för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att kunna upprätta en finansiell rapport utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av den finansiella rapporten är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av företagets process för finansiell rapportering.

Revisorns ansvar för revisionen av den finansiella rapporten

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida den finansiella rapporten som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 denna finansiella rapport.

³⁵ I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna "företagsledning" och "de som har ansvar för företagets styrning" behöva ersättas av en annan term som är lämplig inom ramen för det juridiska ramverket i den särskilda jurisdiktionen.

Punkt 41 b i ISA 700 (omarbetad) förklarar att den fetstilta delen nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c i ISA 700 (omarbetad) förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i den finansiella rapporten, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktligt utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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 företagets interna kontroll.³⁶
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens eventuella uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärderar vi den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i den finansiella rapporten, däribland upplysningar, och om den finansiella rapporten återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 2

En rapport om en enskild finansiell rapport för ett företag som inte är noterat som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte.

³⁶ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, i de omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av den finansiella rapporten.

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande omständigheter gälla:

- Revision av en rapport över in- och utbetalningar (dvs. en enskild finansiell rapport) för ett företag som inte är noterat.
- En revisors rapport avseende de fullständiga finansiella rapporterna lämnades inte.
- Den finansiella rapporten har upprättats av företagsledningen enligt kontantprincipen som svar på en långivares begäran om kassaflödesinformation. Företagsledningen kan välja ramverk för finansiell rapportering.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, utformat för att tillgodose behoven av finansiell information hos särskilda användare.³⁷
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- Revisorn har fastställt att det är lämpligt att använda formuleringen ”en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild” i sitt uttalande.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Spridningen och användningen av rapporten är inte begränsad.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på revisorn att, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701 inom ramen för revisionen av rapporten över in- och utbetalningar.
- Revisorn har fastställt att det inte finns någon annan information (dvs. kraven i ISA 720 (omarbetad) gäller inte).
- Det är företagsledningen som har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna och tillsyn över processen för finansiell rapportering för att upprätta denna finansiella rapport.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lokal lag eller annan författning.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat rapporten över in- och utbetalningar för ABC-företaget (företaget) per den 31 december 20X1 och noterna till rapporten över in- och utbetalningar, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper (tillsammans ”den finansiella rapporten”).

Enligt vår uppfattning ger den bifogade finansiella rapporten en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av in- och utbetalningar för företaget för det år som slutade den 31 december 20X1 enligt kontantprincipen som beskrivs i not X.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet ”Revisorns ansvar för revisionen av den finansiella rapporten” i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av den finansiella rapporten i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

³⁷ ISA 800 (omarbetad) innehåller krav och vägledning rörande formen för och innehållet i finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte.

Upplysningar av särskild betydelse – Redovisningsgrund

Vi vill fästa uppmärksamheten på not X i den finansiella rapporten, där redovisningsgrunden beskrivs. Den finansiella rapporten har upprättats för att ge information till långgivare XYZ. Den är därför kanske inte lämplig för annat syfte. Vi har inte modifierat vårt uttalande med anledning av detta.

Ansvar för den finansiella rapporten hos företagsledningen och de som har ansvar för företagets styrning³⁸

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta den finansiella rapporten enligt kontantprincipen som beskrivs i not X. Detta innefattar att fastställa att kontantprincipen är en godtagbar grund för upprättandet av den finansiella rapporten med hänsyn till omständigheterna samt för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att kunna upprätta den finansiella rapporten utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av den finansiella rapporten är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

Revisorns ansvar för revisionen av den finansiella rapporten

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida den finansiella rapporten som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 denna finansiella rapport.

Punkt 41 b i ISA 700 (omarbetad) förklarar att den fetstilta delen nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c i ISA 700 (omarbetad) förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i den finansiella rapporten, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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 företagets interna kontroll.³⁹

³⁸ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

³⁹ Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, i de omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av de finansiella rapporterna.

- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i den finansiella rapporten, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens eventuella uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Utvärderar vi den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i den finansiella rapporten, däribland upplysningar, och om den finansiella rapporten återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

ISA
ISQC
m.m.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

Exempel 3

En revisors rapport avseende en särskild del av en finansiell rapport för ett noterat företag, upprättad enligt ett ramverk för särskilt syfte.

I det här exemplet på en revisors rapport antas följande gälla:

- Revision av en uppställning över kundfordringar (dvs. del av konto eller post i en finansiell rapport).
- Den finansiella informationen har upprättats av företagsledningen enligt de bestämmelser om finansiell rapportering som fastställts av en tillsynsmyndighet för att tillsynsmyndighetens krav ska uppfyllas. Företagsledningen kan inte välja ramverk för finansiell rapportering.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett regelstyrt ramverk, utformat för att tillgodose behoven av finansiell information hos särskilda användare.⁴⁰
- Villkoren för revisionsuppdraget avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i ISA 210.
- Revisorn har kommit fram till att ett omodifierat uttalande är lämpligt baserat på de inhämtade revisionsbevisen.
- De relevanta yrkesetiska krav som gäller revisionen är de som gäller i jurisdiktionen.
- Spridningen av rapporten är begränsad.
- Baserat på inhämtade revisionsbevis har revisorn dragit slutsatsen att det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten enligt ISA 570 (omarbetad).
- Det finns inget krav på revisorn att, och revisorn har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701 inom ramen för revisionen av uppställningen över kundfordringar.

⁴⁰ ISA 800 (omarbetad) innehåller krav och vägledning om formen och innehållet för finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte.

- Revisorn har fastställt att det inte finns någon annan information (dvs. kraven i ISA 720 (omarbetad) gäller inte).
- De som har ansvaret för tillsynen över den finansiella rapporten är inte samma som de som har ansvaret för upprättandet av den finansiella rapporten.
- Revisorn har inget annat rapporteringsansvar enligt lokal lag eller annan författning

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Till aktieägarna i ABC-företaget eller andra mottagare]

Uttalande

Vi har reviderat uppställningen över kundfordringar för ABC-företaget (företaget) per den 31 december 20X1 (uppställningen).

Enligt vår uppfattning har den finansiella informationen i uppställningen per den 31 december 20X1 i alla väsentliga avseenden upprättats enligt [beskriv de bestämmelser om finansiell rapportering som fastställts av tillsynsmyndigheten].

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Vårt ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av uppställningen" i vår rapport. Vi är oberoende i förhållande till företaget enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av uppställningen i [jurisdiktion] och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Upplysningar av särskild betydelse – Redovisningsgrund och begränsning av spridning

Vi vill fästa uppmärksamheten på not X i uppställningen, där redovisningsgrunden beskrivs. Uppställningen har upprättats som stöd för att företaget ska kunna uppfylla tillsynsmyndighets DEFs krav. Den är därför kanske inte lämplig för annat syfte. Vår rapport är endast avsedd för företaget och tillsynsmyndighet DEF och ska inte spridas till andra än företaget och tillsynsmyndighet DEF. Vi har inte modifierat vårt uttalande med anledning av detta.

Ansvar för uppställningen hos företagsledningen och de som har ansvar för företagets styrning⁴¹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att ta fram uppställningen enligt [beskriv de bestämmelser om finansiell rapportering som fastställts av tillsynsmyndigheten] och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer nödvändig för att kunna ta fram uppställningen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av uppställningen är företagsledningen ansvarig för att bedöma företagets förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

De som har ansvar för företagets styrning har ansvaret för tillsynen av företagets process för finansiell rapportering.

Revisorns ansvar för revisionen av uppställningen

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida uppställningen inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när en sådan finns. Felaktigheter kan upp-

⁴¹ Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

stå 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 denna uppställning.

Punkt 41 b i ISA 700 (omarbetad) förklarar att den fetstilta delen nedan kan placeras i en bilaga till revisors rapport. Punkt 41 c i ISA 700 (omarbetad) förklarar att när lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, kan hänvisningar göras till en webbplats för en behörig myndighet, där revisorns ansvarsområden beskrivs, i stället för att detta material tas med i revisors rapport, förutsatt att beskrivningen på webbplatsen kommunicerar, och inte är oförenlig med, beskrivningen av revisorns ansvarsskyldigheter nedan.

Som del av en revision enligt ISA använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i uppställningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets 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 företagets interna kontroll.⁴²
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i uppställningen, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärderar vi lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens eventuella uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.

Vi kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

Vi ger också styrelsen en utsaga om att vi har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och kommunicerar alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka vårt oberoende samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Ansvarig revisor för den revision som lett fram till denna rapport från oberoende revisor är [namn].

[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller båda, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]

[Revisorns adress]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

⁴² Den här meningen modifieras, enligt vad som är tillämpligt, i de omständigheter då revisorn också har ansvar för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen i samband med revisionen av uppställningen.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

ISA 810 Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag (omarbetad)

(Gäller vid uppdrag att rapportera om finansiella rapporter i sammandrag för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare)

Inledning	766
Denna standards tillämpningsområde	766
Ikraftträdande	766
Mål	767
Definitioner	767
Krav	767
Att acceptera uppdraget	767
Åtgärdernas karaktär	768
Typ av uttalande	768
Tidpunkt för arbetet och händelser efter datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna	769
Information i dokument som innehåller finansiella rapporter i sammandrag	769
Revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag	769
Begränsningar rörande spridning eller användning, eller att uppmärksamma läsare på redovisningsgrunden	771
Jämförande uppgifter	771
Oreviderad kompletterande information som presenteras tillsammans med finansiella rapporter i sammandrag	772
Revisorns associering	772
Tillämpning och andra förtydliganden	772
Att acceptera uppdraget (se punkterna 5–6)	772
Utvärdera tillgången till reviderade finansiella rapporter (se punkt 8 g)	774
Typ av uttalande (se punkt 9)	774
Tidpunkt för arbetet och händelser efter datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna (se punkt 12)	774
Revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag	775
Jämförande uppgifter (se punkterna 23–24)	776
Oreviderad kompletterande information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna i sammandrag (se punkt 25)	776
Revisorns associering (se punkterna 26–27)	776
Bilaga Exempel på rapporter från oberoende revisor avseende finansiella rapporter i sammandrag (se punkt A 23)	777

International Standard on Auditing (ISA) 810 *Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag* (omarbetad) ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar revisorns ansvar vid ett uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag som är härledda från finansiella rapporter som samma revisor reviderat enligt ISA.

Ikraftträdande

2. Denna ISA gäller vid uppdrag att rapportera om finansiella rapporter i sammandrag för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2016 eller senare.

Mål

3. Revisorns mål är att

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

Definitioner

4. I denna ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *Tillämpade kriterier* – de kriterier som tillämpas av företagsledningen vid upprättandet av de finansiella rapporterna i sammandrag.
- b. *Reviderade finansiella rapporter* – finansiella rapporter¹ som har reviderats av revisorn enligt ISA och från vilka de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda.
- c. *Finansiella rapporter i sammandrag* – historisk finansiell information som är härledd från finansiella rapporter men som är mindre detaljerad än den i de finansiella rapporterna, men som ändå utgör en strukturerad framställning som överensstämmer med den i de finansiella rapporterna av företagets ekonomiska resurser eller förpliktelser vid en viss tidpunkt eller förändringar i dessa under en viss tidsperiod.² Olika jurisdiktioner kan ha olika terminologi för att beskriva sådan historisk finansiell information.

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Att acceptera uppdraget

5. Revisorn ska acceptera ett uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag enligt ISA endast om han eller hon har anlitats för att utföra en revision enligt ISA av de finansiella rapporter från vilka de finansiella rapporterna i sammandrag har tagits fram. (Se punkt A 1.)

6. Innan revisorn accepterar ett uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag ska han eller hon (se punkt A 2)

- a. fastställa om de tillämpade kriterierna är godtagbara, (se punkterna A 3–A 7)
- b. inhämta företagsledningens bekräftelse på att den är medveten om och förstår sitt ansvar för att
 - i. upprätta de finansiella rapporterna i sammandrag enligt de tillämpade kriterierna,
 - ii. göra de reviderade finansiella rapporterna tillgängliga, utan onödigt besvär, för de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag (eller, om lag eller annan författning anger att de reviderade finansiella rapporterna inte behöver göras tillgängliga för de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag och fastställer kriterierna för upprättandet av finansiella rapporter i sammandrag, beskriva den lagen eller andra författningen i de finansiella rapporterna i sammandrag), och
 - iii. innefatta revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag i varje dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och som anger att revisorn har uttalat sig om dem.
- c. komma överens med företagsledningen om formen för det uttalande som ska lämnas om de finansiella rapporterna i sammandrag. (Se punkterna 9–11.)

¹ ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 13 f, definierar termen "finansiella rapporter".

² ISA 200, punkt 13 f.

7. Om revisorn drar slutsatsen att de tillämpade kriterierna inte är godtagbara eller inte kan inhämta företagsledningens bekräftelse enligt punkt 6 b ska revisorn inte acceptera uppdraget att uttala sig om de finansiella rapporterna i sammandrag, såvida han eller hon inte är skyldig att göra så enligt lag eller annan författning. Ett uppdrag som utförs enligt sådan lag eller annan författning följer inte denna ISA. Följaktligen ska revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag inte ange att uppdraget har utförts enligt ISA. Revisorn ska inbegripa lämpliga hänvisningar till detta faktum i uppdragets villkor. Revisorn ska också fastställa vilka effekter detta kan få för uppdraget att revidera de finansiella rapporter från vilka de finansiella rapporterna i sammandrag har tagits fram.

Åtgärdernas karaktär

8. Revisorn ska utföra nedanstående åtgärder och alla andra åtgärder som revisorn kan betrakta som nödvändiga som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna i sammandrag:

- a. Utvärdera om de finansiella rapporterna i sammandrag upplyser om den sammantagna karaktären på och identifierar de reviderade finansiella rapporterna på ett ändamålsenligt sätt.
- b. Om de reviderade finansiella rapporterna inte bifogas de finansiella rapporterna i sammandrag, utvärdera om det tydligt framgår
 - i. från vem eller var de reviderade finansiella rapporterna finns tillgängliga, eller
 - ii. den lag eller annan författning som anger att de reviderade finansiella rapporterna inte behöver göras tillgängliga för de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag och som fastställer kriterierna för upprättandet av de finansiella rapporterna i sammandrag.
- c. Utvärdera om de finansiella rapporterna i sammandrag upplyser om de tillämpade kriterierna på ett ändamålsenligt sätt.
- d. Jämföra de finansiella rapporterna i sammandrag med motsvarande information i de reviderade finansiella rapporterna för att fastställa om sammandraget överensstämmer med eller kan räknas om från informationen i de reviderade finansiella rapporterna.
- e. Utvärdera om de finansiella rapporterna i sammandrag är upprättade enligt de tillämpade kriterierna.
- f. Mot bakgrund av syftet med de finansiella rapporterna i sammandrag utvärdera om sammandraget innehåller nödvändig information, och har en lämplig sammanslagningsnivå, så att det inte med hänsyn till omständigheterna är vilseledande.
- g. Utvärdera om de reviderade finansiella rapporterna utan onödigt besvär finns tillgängliga för de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag, såvida inte lag eller annan författning anger att de inte behöver göras tillgängliga och fastställer kriterierna för upprättandet av sammandraget. (Se punkt A 8.)

Typ av uttalande

9. Om revisorn har dragit slutsatsen att ett omodifierat uttalande om de finansiella rapporterna i sammandrag är lämpligt ska revisorn i sitt uttalande, såvida inte annat krävs i lag eller annan författning, använda en av följande formuleringar: (Se punkt A 9.)

- a. De bifogade finansiella rapporterna i sammandrag stämmer i alla väsentliga avseenden överens med de reviderade finansiella rapporterna enligt [tillämpade kriterier].
- b. De bifogade finansiella rapporterna i sammandrag är ett rättvisande sammandrag av de reviderade finansiella rapporterna enligt [tillämpade kriterier].

10. Om lag eller annan författning föreskriver en ordalydelse för uttalandet om finansiella rapporter i sammandrag som skiljer sig från den som beskrivs i punkt 9 ska revisorn

- a. tillämpa de åtgärder som beskrivs i punkt 8 och alla ytterligare åtgärder som behövs för att revisorn ska kunna lämna det föreskrivna uttalandet, eller
- b. utvärdera om användare av de finansiella rapporterna i sammandrag kan missförstå revisorns uttalande om sammandraget och i så fall om ytterligare förklaring i revisors rapport om sammandraget kan motverka eventuella missförstånd.

11. Om revisorn, i fråga om punkt 10 b, drar slutsatsen att ytterligare förklaring i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag inte kan motverka eventuella missförstånd ska revisorn inte acceptera uppdraget såvida han eller hon inte är skyldig att utföra det enligt lag eller annan författning. Ett uppdrag som utförs enligt sådan lag eller annan författning följer inte denna ISA. Följaktligen ska revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag inte ange att uppdraget utfördes enligt ISA.

Tidpunkt för arbetet och händelser efter datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna

12. Revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag kan vara daterad senare än datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna. I dessa fall ska revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag ange att de finansiella rapporterna i sammandrag och de reviderade finansiella rapporterna inte avspeglar effekterna av händelser som har inträffat efter datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna. (Se punkt A 10.)

13. Revisorn kan få kännedom om fakta som förelåg per datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna som han eller hon inte hade kännedom om tidigare. I dessa fall ska revisorn inte lämna en rapport om de finansiella rapporterna i sammandrag förrän han eller hon har övervägt dessa fakta i förhållande till de reviderade finansiella rapporterna enligt ISA 560³.

Information i dokument som innehåller finansiella rapporter i sammandrag

14. Revisorn ska läsa informationen i ett dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och revisors rapport avseende dem och överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den informationen och de finansiella rapporterna i sammandrag.

15. Om revisorn identifierar en väsentlig oförenlighet, ska han eller hon diskutera frågan med företagsledningen och avgöra om de finansiella rapporterna i sammandrag eller informationen i dokumentet med de finansiella rapporterna i sammandrag och revisors rapport avseende dem behöver ändras. Om revisorn fastställer att informationen behöver ändras och företagsledningen vägrar att ändra den enligt vad som behövs, ska revisorn vidta lämpliga åtgärder med hänsyn till omständigheterna, vilket även innefattar effekterna på revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag. (Se punkterna A 11–A 16.)

Revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag

Delar i revisors rapport

16. Revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag ska innehålla följande delar:⁴

(Se punkt A 23.)

- a. En rubrik som tydligt anger att det är en rapport från en oberoende revisor. (Se punkt A 17.)
- b. En mottagare. (Se punkt A 18.)
- c. Identifiering av de finansiella rapporter i sammandrag som revisorn uttalar sig om, däribland titeln på varje rapport som ingår i sammandraget. (Se punkt A 19)
- d. Identifiering av de reviderade finansiella rapporterna.
- e. Enligt punkt 20, ett tydligt uttalande. (Se punkterna 9–11.)
- f. En utsaga som anger att de finansiella rapporterna i sammandrag inte innefattar alla upplysningar som krävs av det ramverk för finansiell rapportering som har tillämpats vid upprättandet av de reviderade finansiella rapporterna, och att det inte räck-

³ ISA 560 *Efterföljande händelser*.

⁴ Punkterna 19–20, som behandlar omständigheter då revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna har modifierats, kräver ytterligare delar utöver dem som räknas upp i denna punkt.

ISA 810 Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag

er att bara läsa de finansiella rapporterna i sammandrag med tillhörande revisors rapport i stället för de reviderade finansiella rapporterna med tillhörande revisors rapport.

- g. I tillämpliga fall den utsaga som krävs enligt punkt 12.
- h. En hänvisning till revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna, datumet för revisors rapport och, förutom i de fall som nämns i punkterna 19–20, det faktum att ett omodifierat uttalande lämnas om de reviderade finansiella rapporterna.
- i. En beskrivning av företagsledningens⁵ ansvar för de finansiella rapporterna i sammandrag som förklarar att företagsledningen⁵ har ansvaret för upprättandet av de finansiella rapporterna i sammandrag enligt de tillämpade kriterierna.
- j. Ett uttalande om att revisorn har ansvaret för att lämna ett uttalande, baserat på de åtgärder revisorn utfört enligt denna ISA, om huruvida de finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden stämmer överens med [eller är ett rättvisande sammandrag av] de reviderade finansiella rapporterna.
- k. Revisorns underskrift.
- l. Revisorns adress.
- m. Datum för revisors rapport. (Se punkt A 20.)

17. Om mottagaren av de finansiella rapporterna i sammandrag inte är densamma som mottagaren av revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna ska revisorn utvärdera om det är lämpligt att ange en annan mottagare. (Se punkt A 18.)

18. Revisorn ska datera revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag tidigast (se punkt A 20)

- a. det datum som revisorn inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet, däribland bevis på att de finansiella rapporterna i sammandrag har upprättats och att de som har vederbörlig befogenhet har försäkrat att de har tagit ansvar för dem, och
- b. datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna.

Hänvisning till revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna (se punkt A 23)

19. Om revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller

- a. ett uttalande med reservation enligt ISA 705 (omarbetad)⁶,
- b. ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar enligt ISA 706 (omarbetad)⁷,
- c. ett avsnitt "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" enligt ISA 570 (omarbetad)⁸,
- d. kommunikation om särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701⁹,
- e. ett uttalande som beskriver en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen enligt ISA 720 (omarbetad)¹⁰,

⁵ Eller en annan term som är lämplig mot bakgrund av det juridiska ramverket i den aktuella jurisdiktionen.

⁶ ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁷ ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* (omarbetad).

⁸ ISA 570 *Fortsatt drift* (omarbetad), punkt 22.

⁹ ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*.

¹⁰ ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* (omarbetad).

och revisorn har förvässat sig om att de finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden överensstämmer med eller är ett rättvisande sammandrag av de reviderade finansiella rapporterna enligt tillämpade kriterier ska revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag utöver delarna i punkt 16

- i. ange att revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller ett uttalande med reservation, ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, ett stycke med övriga upplysningar, ett avsnitt "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift", kommunikation om särskilt betydelsefulla områden eller en utsaga som beskriver en oräddad väsentlig felaktighet i den andra informationen, och (se punkt A 21)
- ii. beskriva: (Se punkt A 22.)
 - a. Grunden för uttalandet med reservation avseende de reviderade finansiella rapporterna samt uttalandet med reservation och den eventuella effekten av detta på de finansiella rapporterna i sammandrag.
 - b. De förhållanden som avses i stycket "Upplysningar av särskild betydelse", stycket "Övriga upplysningar" eller avsnittet "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" i revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna och de eventuella effekterna av detta på de finansiella rapporterna i sammandrag.
 - c. Den oräddade väsentliga felaktigheten i den andra informationen och de eventuella effekterna av detta på informationen i dokumentet med de finansiella rapporterna i sammandrag och revisors rapport avseende dem. (Se punkt A 15.)

ISA
ISQC
m.m.

20. Om revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller ett uttalande med avvikande mening eller om revisorn avstått från att uttala sig ska revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag utöver delarna i punkt 16

- a. ange att revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller ett uttalande med avvikande mening eller att revisorn avstått från att uttala sig,
- b. beskriva grunden för uttalandet med avvikande mening eller för att revisorn avstått från att uttala sig, och
- c. ange att det till följd av uttalandet med avvikande mening eller av att revisorn avstått från att uttala sig om de reviderade finansiella rapporterna, är olämpligt att lämna ett uttalande om de finansiella rapporterna i sammandrag. (Se punkt A 23.)

Modifierat uttalande om de finansiella rapporterna i sammandrag

21. Om de finansiella rapporterna i sammandrag inte i alla väsentliga avseenden överensstämmer med eller inte är ett rättvisande sammandrag av de reviderade finansiella rapporterna, enligt de tillämpade kriterierna, och företagsledningen inte går med på att göra de ändringar som krävs, ska revisorn uttala en avvikande mening om de finansiella rapporterna i sammandrag. (Se punkt A 23.)

Begränsningar rörande spridning eller användning, eller att uppmärksamma läsare på redovisningsgrunden

22. Om spridning eller användning av revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna är begränsad eller om revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna uppmärksammar läsaren på att de reviderade finansiella rapporterna är upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte, ska revisorn ta med en liknande begränsning eller ett observandum i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag.

Jämförande uppgifter

23. Om de reviderade finansiella rapporterna innehåller jämförande uppgifter, men de finansiella rapporterna i sammandrag inte gör det, ska revisorn fastställa om ett sådant utelämnande är rimligt under omständigheterna för uppdraget. Revisorn ska fastställa hur ett orimligt utelämnande ska påverka revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag. (Se punkt A 24.)

24. Om de finansiella rapporterna i sammandrag innehåller jämförande uppgifter som en annan revisor har uttalat sig om ska revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag också innehålla de frågor som revisorn enligt ISA 710 är skyldig att ta med i revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna.¹¹

(Se punkt A 25.)

Oreviderad kompletterande information som presenteras tillsammans med finansiella rapporter i sammandrag

25. Revisorn ska utvärdera om oreviderad kompletterande information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna i sammandrag är tydligt åtskild från de finansiella rapporterna i sammandrag. Om revisorn drar slutsatsen att företagets presentation av den oreviderade kompletterande informationen inte är tydligt åtskild från de finansiella rapporterna i sammandrag ska revisorn be företagsledningen att ändra presentationen av den oreviderade kompletterande informationen. Om företagsledningen vägrar att göra detta ska revisorn i sin rapport om de finansiella rapporterna i sammandrag förklara att sådan information inte täcks av rapporten. (Se punkt A 26.)

Revisorns associering

26. Om revisorn får kännedom om att företaget planerar att ange att revisorn har uttalat sig om finansiella rapporter i sammandrag i ett dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag, men inte planerar att ta med den tillhörande revisors rapport ska revisorn begära att företagsledningen tar med revisors rapport i dokumentet. Om företagsledningen inte gör det ska revisorn bestämma och utföra andra lämpliga åtgärder avsedda att förhindra företagsledningen att på ett olämpligt sätt förknippa revisorn med de finansiella rapporterna i sammandrag i det dokumentet. (Se punkt A 27.)

27. Revisorn kan vara anlitad att uttala sig om ett företags finansiella rapporter, men inte för att uttala sig om de finansiella rapporterna i sammandrag. Om revisorn i ett sådant fall skulle få kännedom om att företaget planerar att i ett dokument göra ett uttalande som hänvisar till revisorn och det faktum att de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från de finansiella rapporter som har reviderats av revisorn ska han eller hon förvissa sig om att

- a. hänvisningen till revisorn knyts till revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna, och
- b. uttalandet inte ger intryck av att revisorn har uttalat sig om de finansiella rapporterna i sammandrag.

Om a eller b inte har uppfyllts ska revisorn begära att företagsledningen ändrar uttalandet så att de uppfylls, eller inte hänvisar till revisorn i dokumentet. Alternativt kan företaget anlita revisorn att uttala sig om de finansiella rapporterna i sammandrag och bifoga den tillhörande rapporten till dokumentet. Om företagsledningen inte ändrar uttalandet, tar bort hänvisningen till revisorn eller bifogar en revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag i dokumentet som innehåller sammandraget ska revisorn meddela företagsledningen att han eller hon inte är enig om hänvisningen samt ska bestämma och utföra andra ändamålsenliga åtgärder avsedda att förhindra företagsledningen från att hänvisa till revisorn på ett olämpligt sätt. (Se punkt A 27.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Att acceptera uppdraget (se punkterna 5–6)

A 1. Revisionen av de finansiella rapporterna från vilka de finansiella rapporterna i sammandrag har tagits fram ger revisorn den kunskap som krävs för att fullgöra sitt ansvar i förhållande till de finansiella rapporterna i sammandrag enligt denna ISA. Tillämpning av denna ISA ger inte tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för uttalandet om de finansiella rapporterna i sammandrag om revisorn inte också reviderat de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag har tagits fram från.

¹¹ ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter.*

A 2. Att företagsledningen bekräftar de frågor som beskrivs i punkt 6 kan bevisas genom ett skriftligt godkännande av uppdragsvillkoren.

Kriterier (se punkt 6 a)

A 3. Upprättandet av finansiella rapporter i sammandrag kräver att företagsledningen fastställer den information som ska avspeglas i de finansiella rapporterna i sammandrag så att den i alla väsentliga avseenden överensstämmer med, eller utgör ett rättvisande sammandrag av, de reviderade finansiella rapporterna. Eftersom finansiella rapporter i sammandrag till sin natur innehåller sammanslagen information och begränsade upplysningar finns det en ökad risk för att de inte innehåller den information som behövs för att inte vara vilseledande med hänsyn till omständigheterna. Risken ökar om det inte finns några etablerade kriterier för upprättandet av finansiella rapporter i sammandrag.

A 4. Faktorer som kan påverka revisorns fastställande av om de tillämpade kriterierna är godtagbara kan innefatta

- företagets karaktär,
- syftet med de finansiella rapporterna i sammandrag,
- informationsbehoven hos de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag, och
- om de tillämpade kriterierna kommer att resultera i finansiella rapporter i sammandrag som inte är vilseledande med hänsyn till omständigheterna.

A 5. Kriterierna för upprättandet av finansiella rapporter i sammandrag kan vara fastställda av en behörig eller erkänd normgivande organisation eller i lag eller annan författning. På samma sätt som i fallet med finansiella rapporter, enligt förklaring i ISA 210¹², förutsätter revisorn i många fall att dessa kriterier är godtagbara.

A 6. Om det saknas etablerade kriterier för att upprätta finansiella rapporter i sammandrag kan företagsledningen utarbeta kriterier som t.ex. har sin grund i praxis i en viss bransch. Kriterier som är godtagbara med hänsyn till omständigheterna kommer att leda till finansiella rapporter i sammandrag som

- a. på ett ändamålsenligt sätt upplyser om den sammanfattande karaktären och identifierar de reviderade finansiella rapporterna,
- b. tydligt beskriver hos vem och var de reviderade finansiella rapporterna finns tillgängliga eller den lag eller annan författning som i förekommande fall anger att de reviderade finansiella rapporterna inte behöver göras tillgängliga för de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag samt fastställer kriterier för upprättandet av finansiella rapporter i sammandrag,
- c. upplyser om de tillämpade kriterierna på ett korrekt sätt,
- d. överensstämmer med eller kan räknas om från informationen som sammanhänger med den i de reviderade finansiella rapporterna, och
- e. innehåller den nödvändiga informationen mot bakgrund av syftet med de finansiella rapporterna i sammandrag och har en lämplig sammanslagningsnivå, så att de inte är vilseledande med hänsyn till omständigheterna.

A 7. Lämpliga upplysningar om den sammanfattande karaktären på de finansiella rapporterna i sammandrag och de reviderade finansiella rapporternas benämning som punkt A 6 a hänvisar till kan t.ex. ges genom en titel som "Finansiella rapporter i sammandrag härledda från de reviderade finansiella rapporterna för räkenskapsåret 20X1".

ISA
ISQC
m.m.

¹² ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkterna A 3 och A 8–A 9.

Utvärdera tillgången till reviderade finansiella rapporter (se punkt 8 g)

A 8. Revisorns utvärdering av om de reviderade finansiella rapporterna utan onödigt besvär finns tillgängliga för de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag påverkas av faktorer som t.ex. om

- de finansiella rapporterna i sammandrag tydligt beskriver från vem eller var de reviderade finansiella rapporterna finns tillgängliga,
- de reviderade finansiella rapporterna är offentligt registrerade, eller
- företagsledningen fastställt en process genom vilken de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag lätt kan få tillgång till de reviderade finansiella rapporterna.

Typ av uttalande (se punkt 9)

A 9. En slutsats, som grundas på en utvärdering av de bevis som har inhämtats genom att utföra åtgärderna i punkt 8, om att ett omodifierat uttalande om de finansiella rapporterna i sammandrag är korrekt innebär att revisorn kan lämna ett uttalande som innehåller en av formuleringarna i punkt 9. Revisorns beslut om vilken av formuleringarna han eller hon ska välja kan påverkas av allmänt vedertagen praxis i den aktuella jurisdiktionen.

Tidpunkt för arbetet och händelser efter datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna (se punkt 12)

A 10. De åtgärder som beskrivs i punkt 8 utförs ofta under eller direkt efter revisionen av de finansiella rapporterna. Om revisorn uttalar sig om de finansiella rapporterna i sammandrag efter att revisionen av de finansiella rapporterna är avslutad behöver revisorn inte inhämta ytterligare revisionsbevis om de reviderade finansiella rapporterna, eller uttala sig om effekterna av händelser som inträffade efter datumet för revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna, eftersom de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från de reviderade finansiella rapporterna och inte innebär en uppdatering av dem.

Information i dokument som innehåller finansiella rapporter i sammandrag (se punkterna 14–15)

A 11. ISA 720 (omarbetad) handlar om revisorns ansvar avseende annan information vid en revision av finansiella rapporter. Inom ramen för ISA 720 (omarbetad) är annan information finansiell eller icke-finansiell information (utöver de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem) som finns i ett företags årsrapport. En årsrapport innehåller eller bifogas de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa.

A 12. Å andra sidan behandlar punkterna 14–15 revisorns ansvar avseende information i ett dokument som också innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport. Sådan information kan innefatta

- vissa eller samtliga av de förhållanden som behandlas i den andra informationen i årsrapporten (t.ex. när de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport inkluderas i en årsrapport i sammandrag), eller
- förhållanden som inte behandlas i den andra informationen som finns i årsrapporten.

A 13. När revisorn läser informationen i ett dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport, kan han eller hon få kännedom om att denna information är vilseledande och behöva vidta lämpliga åtgärder. Relevanta yrkesetiska krav¹³ kräver att revisorn undviker att medvetet associeras till information som revisorn tror innehåller ett väsentligen falskt eller vilseledande påstående eller information som tillhandahållits vårdslöst, eller som utelämnar eller döljer nödvändig information där det vore vilseledande att utelämna eller dölja den.

¹³ International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), punkt R111.2.

Information i ett dokument som innehåller finansiella rapporter i sammandrag som behandlar vissa eller samtliga av de förhållanden som behandlas i den andra informationen i årsrapporten

A 14. När det finns information i ett dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport och informationen i fråga behandlar vissa eller samtliga förhållanden som den andra informationen i årsrapporten, kan arbete som har utförts med avseende på den informationen enligt ISA 720 (omarbetad) vara adekvat för syftet i punkterna 14–15 i denna ISA.

A 15. När en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen har identifierats i revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna och den orättade väsentliga felaktigheten har koppling till ett förhållande som behandlas i informationen i ett dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport, kan det föreligga en väsentlig oförenlighet mellan de finansiella rapporterna i sammandrag och den informationen eller informationen vara vilseledande.

ISA
ISQC
m.m.

Information i ett dokument som innehåller finansiella rapporter i sammandrag som behandlar förhållanden som inte behandlas i den andra informationen i årsrapporten

A 16. ISA 720 (omarbetad), anpassad efter vad som är nödvändigt med hänsyn till omständigheterna, kan vara till hjälp för revisorn när han eller hon fastställer lämpliga åtgärder för att hantera företagsledningens vägran att göra de ändringar som krävs i informationen, däribland att överväga effekterna på revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag.

Revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag

Delar i revisors rapport

Titel (se punkt 16 a)

A 17. En titel som anger att rapporten är en rapport från en oberoende revisor, t.ex. "Rapport från en oberoende revisor", bekräftar att revisorn har uppfyllt samtliga relevanta yrkesetiska krav rörande oberoende. Detta skiljer rapporten från den oberoende revisorn från rapporter som lämnas av andra.

Mottagare (se punkterna 16 b och 17)

A 18. Faktorer som kan påverka revisorns utvärdering av lämpligheten hos mottagaren av finansiella rapporter i sammandrag innefattar uppdragets villkor, företagets karaktär och syftet med de finansiella rapporterna i sammandrag.

Identifiering av de finansiella rapporterna i sammandrag (se punkt 16 c)

A 19. Om revisorn har kännedom om att de finansiella rapporterna i sammandrag kommer att ingå i ett dokument som innehåller annan information än de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport kan revisorn överväga, om presentationsformen så medger, att ange de sidor på vilka de finansiella rapporterna i sammandrag presenteras. Detta hjälper läsarna att identifiera de finansiella rapporter i sammandrag som revisors rapport avser.

Datum för revisors rapport (se punkterna 16 m och 18)

A 20. Den eller de som har vederbörlig befogenhet att avgöra att de finansiella rapporterna i sammandrag har upprättats och tar ansvar för dem beror på uppdragets villkor, företagets karaktär och syftet med de finansiella rapporterna.

Hänvisning till revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna (se punkt 19)

A 21. Punkt 19 i, i denna ISA kräver att revisorn inkluderar en utsaga i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag när revisors rapport avseende de finansiella rapporterna innehåller kommunikation om ett eller flera särskilt betydelsefulla

ISA 810 Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag

områden enligt ISA 701.¹⁴ Men det finns inget krav på revisorn att beskriva enskilda särskilt betydelsefulla områden i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag.

A 22. Den eller de utsagor och beskrivningar som krävs enligt punkt 19 är avsedda att fästa uppmärksamheten på dessa förhållanden och är inte en ersättning för att läsa revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna. De beskrivningar som krävs är avsedda att förmedla karaktären på förhållandet och behöver inte upprepa motsvarande text i revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna i sin helhet.

Exempel (se punkterna 16 och 19–21)

A 23. Bilagan till denna ISA innehåller exempel på revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag som t.ex.

- innehåller omodifierade uttalanden,
- är härledda från reviderade finansiella rapporter avseende vilka revisorn lämnat modifierade uttalanden,
- innehåller ett modifierat uttalande,
- är härledda från reviderade finansiella rapporter där tillhörande revisors rapport innehåller en utsaga som beskriver en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen enligt ISA 720 (omarbetad), och
- är härledda från reviderade finansiella rapporter där tillhörande revisors rapport innehåller ett avsnitt "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" och kommunikation om andra särskilt betydelsefulla områden.

Jämförande uppgifter (se punkterna 23–24)

A 24. Om de finansiella rapporterna i sammandrag innehåller jämförande uppgifter antas att de finansiella rapporterna i sammandrag också bör innehålla jämförande uppgifter. Jämförande uppgifter i de reviderade finansiella rapporterna kan betraktas som jämförelsetal eller som jämförande finansiell information. ISA 710 beskriver hur denna skillnad påverkar revisors rapport avseende de finansiella rapporterna, i synnerhet hänvisningar till andra revisorer som reviderat de finansiella rapporterna för den föregående perioden.

A 25. Omständigheter som kan påverka revisorns fastställande av om det är rimligt att utelämnat jämförande uppgifter innefattar karaktären på och målet med de finansiella rapporterna i sammandrag, de tillämpade kriterierna samt informationsbehoven hos de avsedda användarna av de finansiella rapporterna i sammandrag.

Oreviderad kompletterande information som presenteras tillsammans med de finansiella rapporterna i sammandrag (se punkt 25)

A 26. ISA 700 (omarbetad)¹⁵ innehåller de krav och riktlinjer som ska tillämpas när oreviderad kompletterande information presenteras tillsammans med reviderade finansiella rapporter. Dessa kan, efter anpassning med hänsyn till omständigheterna, vara till hjälp när kraven i punkt 25 tillämpas.

Revisorns associering (se punkterna 26–27)

A 27. Andra lämpliga åtgärder som revisorn kan vidta om företagsledningen inte vidtar de begärda åtgärderna kan t.ex. vara att informera de avsedda användarna och andra externa användare om den olämpliga hänvisningen till revisorn. Revisorns val av åtgärd beror på revisorns juridiska rättigheter och förpliktelser. Följaktligen kan revisorn anse att det är lämpligt att rådfråga juridisk expertis.

¹⁴ ISA 701, punkt 13.

¹⁵ ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* (omarbetad), punkterna 53–54.

Bilaga Exempel på rapporter från oberoende revisor avseende finansiella rapporter i sammandrag (se punkt A 23)

- *Exempel 1:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag upprättade enligt etablerade kriterier. Ett omodifierat uttalande ges om de reviderade finansiella rapporterna. Revisorns rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad efter revisors rapport avseende de finansiella rapporterna som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från. Revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller avsnittet "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" samt kommunikation om särskilt betydelsefulla områden.
- *Exempel 2:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag upprättade enligt kriterier som har tagits fram av företagsledningen och om vilka adekvat upplysning lämnas i finansiella rapporter i sammandrag. Revisorn har fastställt att de tillämpade kriterierna är godtagbara med hänsyn till omständigheterna. Ett omodifierat uttalande ges om de reviderade finansiella rapporterna. Revisorns rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från. Revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller en utsaga som beskriver en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen. Den andra informationen med vilken denna orättade väsentliga felaktighet hänger samman är också information i ett dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport.
- *Exempel 3:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag upprättade enligt kriterier som har tagits fram av företagsledningen och om vilka adekvat upplysning lämnas i finansiella rapporter i sammandrag. Revisorn har fastställt att de tillämpade kriterierna är godtagbara med hänsyn till omständigheterna. Ett uttalande med reservation ges om de reviderade finansiella rapporterna. Revisorns rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.
- *Exempel 4:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag upprättade enligt kriterier som har tagits fram av företagsledningen och om vilka adekvat upplysning lämnas i finansiella rapporter i sammandrag. Revisorn har fastställt att de tillämpade kriterierna är godtagbara med hänsyn till omständigheterna. Ett uttalande med avvikande mening ges om de reviderade finansiella rapporterna. Revisorns rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.
- *Exempel 5:* En revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag upprättade enligt etablerade kriterier. Ett omodifierat uttalande ges om de reviderade finansiella rapporterna. Revisorn drar slutsatsen att det inte går att lämna ett omodifierat uttalande om de finansiella rapporterna i sammandrag. Revisorns rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.

ISA
ISQC
m.m.**Exempel 1**

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Ett omodifierat uttalande om de reviderade finansiella rapporterna för ett noterat företag.
- Det finns etablerade kriterier för upprättandet av finansiella rapporter i sammandrag.
- Revisorns rapport om de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad efter revisors rapport avseende de finansiella rapporterna som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.

- Revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller avsnittet "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift".
- Revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller kommunikation om andra särskilt betydelsefulla områden.¹⁶

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR OM DE FINANSIELLA RAPPORTERNA I SAMMANDRAG

[Mottagare]

Uttalande

De finansiella rapporterna i sammandrag, vilka består av balansräkningen i sammandrag per den 31 december 20X1, resultaträkningen i sammandrag, redogörelsen för förändringar i eget kapital i sammandrag och kassaflödesanalysen i sammandrag för året samt tillhörande noter, är härledda från de reviderade finansiella rapporterna för ABC-företaget för det år som slutade den 31 december 20X1.

Enligt vår uppfattning stämmer de bifogade finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden överens med (eller *är ett rättvisande sammandrag av*) de reviderade finansiella rapporterna enligt [beskriv etablerade kriterier].

Finansiella rapporter i sammandrag

De finansiella rapporterna i sammandrag innehåller inte alla de upplysningar som krävs enligt [beskriv det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de reviderade finansiella rapporterna för ABC-företaget]. Att läsa de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport är därför ingen ersättning för att läsa de reviderade finansiella rapporterna och tillhörande revisors rapport. Dessa finansiella rapporter i sammandrag och de reviderade finansiella rapporterna avspeglar inte effekterna av händelser som har inträffat efter datumet för vår rapport avseende de finansiella rapporterna.

De reviderade finansiella rapporterna och vår rapport avseende dem

Vi gjorde ett omodifierat uttalande om de reviderade finansiella rapporterna i vår revisors rapport av den 15 februari 20X2. Denna rapport innehåller också:

- Avsnittet "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" som fäster uppmärksamheten på not 6 i de reviderade finansiella rapporterna. Enligt not 6 i de reviderade finansiella rapporterna redovisar ABC-företaget en nettoförlust på ZZZ för räkenskapsåret fram till den 31 december 20X1 och ABC-företagets kortfristiga skulder per detta datum översteg dess totala tillgångar med YYY. Dessa händelser eller förhållanden, tillsammans med andra frågor som anges i not 6 i de reviderade finansiella rapporterna, tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om ABC-företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Dessa förhållanden behandlas i not 5 till de finansiella rapporterna i sammandrag.
- Kommunikation om andra¹⁷ särskilt betydelsefulla områden. [Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt vår professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.]¹⁸

¹⁶ Enligt förklaring i punkt 15 i ISA 701 är en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift till sin karaktär ett särskilt betydelsefullt område men det måste rapporteras i ett separat avsnitt i revisors rapport enligt punkt 22 i ISA 570 (omarbetad).

¹⁷ I de fall när det inte finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift, är det inte nödvändigt att ta med ordet "annan" i utsagan med kommunikation om särskilt betydelsefulla områden.

¹⁸ Revisorn kan infoga ytterligare förklaring om särskilt betydelsefulla områden som anses vara till hjälp för användare av revisors rapport avseende finansiella rapporter i sammandrag.

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i sammandrag¹⁹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta de finansiella rapporterna i sammandrag enligt [beskriv etablerade kriterier].

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om huruvida de finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden stämmer överens med (eller *är ett rättvisande sammandrag av*) de reviderade finansiella rapporterna på grundval av våra åtgärder, som vi har utfört enligt International Standard on Auditing (ISA) 810 *Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag* (omarbetad).

[Revisorns underskrift]

[Revisorns adress]

[Datum för revisors rapport]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 2

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Ett omodifierat uttalande om de reviderade finansiella rapporterna.
- Kriterier har tagits fram av företagsledningen och adekvat upplysning om dem lämnas i not X. Revisor har fastställt att kriterierna är godtagbara med hänsyn till omständigheterna.
- Revisorns rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.
- Revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller en utsaga som beskriver en oräddad väsentlig felaktighet i den andra informationen. Den andra informationen med vilken denna oräddade väsentliga felaktighet hänger samman är också information i ett dokument som innehåller de finansiella rapporterna i sammandrag och tillhörande revisors rapport.

**RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR OM DE FINANSIELLA
RAPPORTERNA I SAMMANDRAG**

[Mottagare]

Uttalande

De finansiella rapporterna i sammandrag, vilka består av balansräkningen i sammandrag per den 31 december 20X1, resultaträkningen i sammandrag, redogörelsen för förändringar i eget kapital i sammandrag och kassaflödesanalysen i sammandrag för året samt tillhörande noter, är härledda från de reviderade finansiella rapporterna för ABC-företaget för det år som slutade den 31 december 20X1.

Enligt vår uppfattning stämmer de bifogade finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden överens med (eller *är ett rättvisande sammandrag av*) de reviderade finansiella rapporterna enligt den grund som beskrivs i not X.

Finansiella rapporter i sammandrag

De finansiella rapporterna i sammandrag innehåller inte alla de upplysningar som krävs enligt [beskriv det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de reviderade finansiella rapporterna för ABC-företaget]. Att läsa de finansiella rapporterna i sammandrag med tillhörande revisors rapport är därför ingen ersättning för att läsa de reviderade finansiella rapporterna med tillhörande revisors rapport.

¹⁹ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

De reviderade finansiella rapporterna och vår rapport avseende dem

Vi gjorde ett omodifierat uttalande avseende dessa reviderade finansiella rapporter i vår revisors rapport av den 15 februari 20X2. [De reviderade finansiella rapporterna finns i årsrapporten för 20X1. Revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna innehåller uppgifter som beskriver en orättad väsentlig felaktighet i annan information i företagsledningens diskussion och analys i årsrapporten för 20X1. Företagsledningens diskussion och analys och den orättade väsentliga felaktigheten i den andra informationen däri, finns också i årsrapporten i sammandrag för 20X1.] *[Beskriv den orättade väsentliga felaktigheten i den andra informationen].*

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i sammandrag²⁰

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta de finansiella rapporterna i sammandrag enligt den grund som beskrivs i not X.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om huruvida de finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden stämmer överens med (eller är ett rättvisande sammandrag av) de reviderade finansiella rapporterna på grundval av våra åtgärder, som vi har utfört enligt International Standard on Auditing (ISA) 810 *Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag* (omarbetad).

[Revisorns underskrift]

[Revisorns adress]

[Datum för revisors rapport]

Exempel 3

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Uttalande med reservation om de reviderade finansiella rapporterna.
- Kriterier har tagits fram av företagsledningen och adekvat upplysning om dem lämnas i not X. Revisorn har fastställt att kriterierna är godtagbara med hänsyn till omständigheterna.
- Revisorns rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR OM DE FINANSIELLA RAPPORTERNA I SAMMANDRAG

[Mottagare]

Uttalande

De finansiella rapporterna i sammandrag, vilka består av balansräkningen i sammandrag per den 31 december 20X1, resultaträkningen i sammandrag, redogörelsen för förändringar i eget kapital i sammandrag och kassaflödesanalysen i sammandrag för året samt tillhörande noter, är härledda från de reviderade finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget) för det år som slutade den 31 december 20X1. Vi uttalade oss med reservation om dessa finansiella rapporter i vår revisors rapport av den 15 februari 20X2.²¹

Enligt vår uppfattning stämmer de bifogade finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden överens med (eller är ett rättvisande sammandrag av) de reviderade finansiella rapporterna enligt den grund som beskrivs i not X. Men de finansiella rap-

²⁰ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²¹ Placeringen av denna hänvisning till uttalandet med reservation i revisors rapport avseende de reviderade finansiella rapporterna i stycket "Uttalande" avseende de finansiella rapporterna i sammandrag hjälper användarna att förstå att även om revisorn har gjort ett omodifierat uttalande om de finansiella rapporterna i sammandrag, avspeglar de finansiella rapporterna i sammandrag de reviderade finansiella rapporterna som innehåller väsentliga felaktigheter.

porterna i sammandrag innehåller felaktigheter i en utsträckning som motsvarar dem i de reviderade finansiella rapporterna för företaget för det år som slutade den 31 december 20X1.

Finansiella rapporter i sammandrag

De finansiella rapporterna i sammandrag innehåller inte alla de upplysningar som krävs enligt [beskriv det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de reviderade finansiella rapporterna för företaget]. Att läsa de finansiella rapporterna i sammandrag med tillhörande revisors rapport är därför ingen ersättning för att läsa de reviderade finansiella rapporterna med tillhörande revisors rapport.

De reviderade finansiella rapporterna och vår rapport avseende dem

Vi uttalade oss med reservation avseende de reviderade finansiella rapporterna i vår revisors rapport av den 15 februari 20X2. Grunden för vårt uttalande med reservation var att företagsledningen inte har redovisat lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet utan endast till anskaffningsvärdet, vilket utgör ett avsteg från International Financial Reporting Standards. Företagets underlag visar att om företagsledningen hade redovisat lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, skulle det ha krävts ett belopp på XXX för att skriva ned lagret till dess nettoförsäljningsvärde. Följaktligen skulle kostnaden för sålda varor ha ökats med XXX och skatten, nettoresultatet och eget kapital ha minskats med XXX, XXX respektive XXX. [Detta stycke har flyttats från avsnittet "Uttalande" nedan och ändrats för att bli tydligare.]

ISA
ISQC
m.m.

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i sammandrag²²

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta de finansiella rapporterna i sammandrag enligt den grund som beskrivs i not X.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om huruvida de finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden stämmer överens med (eller är ett rättvisande sammandrag av) de reviderade finansiella rapporterna på grundval av våra åtgärder, som vi har utfört enligt International Standard on Auditing (ISA) 810 *Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag* (omarbetad).

[Revisorns underskrift]

[Revisorns adress]

[Datum för revisors rapport]

Exempel 4

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Uttalande med avvikande mening om de reviderade finansiella rapporterna.
- Kriterier har tagits fram av företagsledningen och adekvat upplysning om dem lämnas i not X. Revisor har fastställt att kriterierna är godtagbara med hänsyn till omständigheterna.
- Revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR OM DE FINANSIELLA RAPPORTERNA I SAMMANDRAG

[Mottagare]

²² Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Vi avstår från att uttala oss

De finansiella rapporterna i sammandrag, vilka består av balansräkningen i sammandrag per den 31 december 20X1, resultaträkningen i sammandrag, redogörelsen för förändringar i eget kapital i sammandrag och kassaflödesanalysen i sammandrag för året samt tillhörande noter, är härledda från de reviderade finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget) för det år som slutade den 31 december 20X1.

Till följd av uttalandet med avvikande mening avseende de reviderade finansiella rapporterna som diskuteras i avsnittet "De reviderade finansiella rapporterna och vår rapport avseende dem" är det olämpligt att lämna ett uttalande om de bifogade finansiella rapporterna i sammandrag.

Finansiella rapporter i sammandrag

De finansiella rapporterna i sammandrag innehåller inte alla de upplysningar som krävs enligt [beskriv det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de reviderade finansiella rapporterna för företaget]. Att läsa de finansiella rapporterna i sammandrag med tillhörande revisors rapport är därför ingen ersättning för att läsa de reviderade finansiella rapporterna med tillhörande revisors rapport.

De reviderade finansiella rapporterna och vår rapport avseende dem

I vår revisors rapport av den 15 februari 20X2 gjorde vi ett uttalande med avvikande mening om de reviderade finansiella rapporterna för företaget för det år som slutade den 31 december 20X1. Grunden för uttalandet med avvikande mening var [beskriv grunden för uttalandet].

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i sammandrag²³

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta de finansiella rapporterna i sammandrag enligt den grund som beskrivs i not X.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om huruvida de finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden stämmer överens med (eller är ett rättvisande sammandrag av) de reviderade finansiella rapporterna på grundval av våra åtgärder, som vi har utfört enligt International Standard on Auditing (ISA) 810 *Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag* (omarbetad).

[Revisorns underskrift]

[Revisorns adress]

[Datum för revisors rapport]

Exempel 5

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Ett omodifierat uttalande om de reviderade finansiella rapporterna.
- Det finns etablerade kriterier för upprättandet av finansiella rapporter i sammandrag.
- Revisor drar slutsatsen att det inte går att lämna ett omodifierat uttalande om de finansiella rapporterna i sammandrag.
- Revisors rapport avseende de finansiella rapporterna i sammandrag är daterad samma datum som revisors rapport avseende de finansiella rapporter som de finansiella rapporterna i sammandrag är härledda från.

**RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR OM DE FINANSIELLA
RAPPORTERNA I SAMMANDRAG**

[Mottagare]

²³ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Avvikande mening

De finansiella rapporterna i sammandrag, vilka består av balansräkningen i sammandrag per den 31 december 20X1, resultaträkningen i sammandrag, redogörelsen för förändringar i eget kapital i sammandrag och kassaflödesanalysen i sammandrag för året samt tillhörande noter, är härledda från de reviderade finansiella rapporterna för ABC-företaget (företaget) för det år som slutade den 31 december 20X1.

Enligt vår uppfattning, på grund av betydelsen av den fråga som diskuteras i stycket "Grund för uttalande med avvikande mening", stämmer de bifogade finansiella rapporterna i sammandrag inte överens med (eller *är inte ett rättvisande sammandrag av*) de reviderade finansiella rapporterna för företaget för det år som slutade den 31 december 20X1, enligt [beskriv etablerade kriterier].

Grund för uttalande med avvikande mening

[Beskriv frågan som ledde till att de finansiella rapporterna i sammandrag inte stämmer överens med, i alla väsentliga avseenden, (eller *inte är ett rättvisande sammandrag av*) de reviderade finansiella rapporterna enligt de tillämpade kriterierna.]

Finansiella rapporter i sammandrag

De finansiella rapporterna i sammandrag innehåller inte alla de upplysningar som krävs enligt [beskriv det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de reviderade finansiella rapporterna för företaget]. Att läsa de finansiella rapporterna i sammandrag med tillhörande revisors rapport är därför ingen ersättning för att läsa de reviderade finansiella rapporterna med tillhörande revisors rapport.

De reviderade finansiella rapporterna och vår rapport avseende dem

Vi gjorde ett omodifierat uttalande avseende de reviderade finansiella rapporterna i vår revisors rapport av den 15 februari 20X2.

Företagsledningens ansvar för de reviderade finansiella rapporterna i sammandrag²⁴

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta de finansiella rapporterna i sammandrag enligt [beskriv etablerade kriterier].

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om huruvida de finansiella rapporterna i sammandrag i alla väsentliga avseenden stämmer överens med (eller *är ett rättvisande sammandrag av*) de reviderade finansiella rapporterna på grundval av våra åtgärder, som vi har utfört enligt International Standard on Auditing (ISA) 810 *Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag* (omarbetad).

[Revisorns underskrift]

[Revisorns adress]

[Datum för revisors rapport]

ISA
ISQC
m.m.

²⁴ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

INTERNATIONAL STANDARD ON REVIEW ENGAGEMENTS

ISRE 2400 Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter

(Gäller vid översiktlig granskning av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 31 december 2013 eller senare [uppdaterad med ändringar som gäller från och med den 15 juli 2020; red.anm.]

Inledning	785
Denna ISREs tillämpningsområde	785
Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter	785
Denna ISREs auktoritet	786
Ikraftträdande	786
Mål	786
Definitioner	786
Krav	787
Utföra en översiktlig granskning enligt denna ISRE	787
Yrkesetiska krav	788
Förhålla sig professionellt skeptisk och använda professionellt omdöme	788
Kvalitetskontroll på uppdragsnivån	788
Acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktlig granskning	789
Kommunikation med företagsledningen och styrelsen	791
Utföra uppdraget	791
Efterföljande händelser	794
Skriftliga uttalanden	795
Utvärdering av bevis som har inhämtats genom de utförda åtgärderna	796
Dra en slutsats om de finansiella rapporterna	796
Revisors rapport	799
Dokumentation	801
Tillämpning och andra förtydliganden	802
Denna ISREs tillämpningsområde (se punkterna 1–2)	802
Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter (se punkterna 5–8, 14)	803
Mål (se punkt 15)	803
Definitioner (se punkt 16)	803
Utföra en översiktlig granskning enligt denna ISRE (se punkt 18)	804
Yrkesetiska krav (se punkt 21)	804
Förhålla sig professionellt skeptisk och använda professionellt omdöme	804
Kvalitetskontroll på uppdragsnivån (se punkterna 24–25)	806
Acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktlig granskning (se punkt 29)	807
Kommunikation med företagsledningen och styrelsen (se punkt 42)	812
Utföra uppdraget	813
Skriftliga uttalanden (se punkterna 61–63)	821
Utvärdering av bevis som har inhämtats genom de utförda åtgärderna (se punkterna 66–68)	821
Dra en slutsats om de finansiella rapporterna	822
Revisors rapport (se punkterna 86–92)	824
Dokumentation	827
Bilaga 1 Exempel på uppdragsbrev för ett uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter (se punkt A 56)	827
Bilaga 2 Exempel på revisors rapport om översiktlig granskning (se punkt A 150)	829

International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*, ska läsas tillsammans med *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Inledning

Denna ISREs tillämpningsområde

1. Denna International Standard on Review Engagements (ISRE) behandlar (se punkt A 1)

- a. revisorns ansvar vid uppdrag att utföra en översiktlig granskning av historiska finansiella rapporter, när revisorn inte är revisor för företagets finansiella rapporter, och
- b. formen och innehållet i revisors rapport om de finansiella rapporterna.

2. Denna ISRE behandlar inte en översiktlig granskning av ett företags finansiella rapporter eller delårsrapporter vilken utförs av en revisor som är en oberoende revisor för företagets finansiella rapporter. (Se punkt A 2.)

3. Denna ISRE ska tillämpas, anpassad efter behov, på översiktliga granskningar av annan historisk finansiell information. Andra uppdrag än översiktliga granskningar av historisk finansiell information där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet utförs enligt ISAE 3000.¹

Förhållande till ISQC 1²

4. Revisionsföretaget ansvarar för system, riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll. ISQC 1 gäller revisionsföretag med yrkesutövande revisorer/redovisningskonsulter med avseende på ett revisionsföretags uppdrag att översiktligt granska finansiella rapporter.³ Kraven i denna ISRE avseende kvalitetskontroll på nivån enskilda översiktliga granskningar bygger på den grundläggande förutsättningen att revisionsföretaget omfattas av ISQC 1 eller krav som är minst lika höga. (Se punkterna A 3–A 5.)

Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter

5. Den översiktliga granskningen av historiska finansiella rapporter är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, enligt beskrivning i *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*.⁴

(Se punkterna A 6–A 7.)

6. I en översiktlig granskning av finansiella rapporter uttalar revisorn en slutsats som är avsedd att öka graden av tilltro hos de avsedda användarna avseende upprättandet av ett företags finansiella rapporter enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering. Revisorns slutsats bygger på att han eller hon uppnår begränsad säkerhet. Revisors rapport innefattar en beskrivning av karaktären på uppdraget som bakgrund för att läsarna av rapporten ska kunna förstå slutsatsen.

7. Revisorn gör framför allt förfrågningar och utför analytisk granskning i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för en slutsats om de finansiella rapporterna som helhet, uttryckt enligt kraven i denna ISRE.

¹ International Standard on Assurance Engagements (ISAE 3000) *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*.

² International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*.

³ ISQC 1, punkt 4.

⁴ Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag, punkterna 7 och 11.

8. Om revisorn blir medveten om ett förhållande som föranleder honom eller henne att tro att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter, utformar och utför revisorn ytterligare åtgärder, enligt vad hon eller han bedömer som nödvändigt med hänsyn till omständigheterna, i syfte att dra en slutsats om de finansiella rapporterna enligt denna ISRE.

Denna ISREs auktoritet

9. Denna ISRE innehåller revisorns mål när han eller hon följer ISRE. Dessa ger sammanhanget i vilket kraven i denna ISRE är fastställda, och är avsedda att vara ett stöd för revisorn i att förstå vad som behöver uppnås i en översiktlig granskning.

10. Denna ISRE innehåller krav, vilka uttrycks med "ska", som är avsedda att ge revisorn möjlighet att uppnå de angivna målen.

11. Dessutom innehåller denna ISRE en inledande text, definitioner samt tillämpning och andra förtydliganden, vilka ger ett sammanhang som är relevant för en riktig förståelse av denna ISRE.

12. Tillämpningsunderlag och andra förtydliganden ger ytterligare förklaring av kraven och vägledning om hur de ska uppfyllas. Även om sådan vägledning i sig inte innebär krav, har den betydelse för en riktig tillämpning av kraven. Tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena kan också ge bakgrundsinformation om förhållanden som behandlas i denna ISRE, vilket är ett stöd vid tillämpningen av kraven.

Ikraftträdande

13. Denna ISRE gäller vid översiktliga granskningar av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 31 december 2013 eller senare.

Mål

14. Revisorns mål i en översiktlig granskning enligt denna ISRE är att

- a. uppnå begränsad säkerhet, främst genom förfrågningar och analytisk granskning, om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, så att revisorn därmed kan uttala en slutsats om huruvida något har kommit till revisorns kännedom som medför att han eller hon tror att de finansiella rapporterna inte är upprättade, i alla väsentliga avseenden, enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, och
- b. rapportera om de finansiella rapporterna som helhet och kommunicera, enligt kraven i denna ISRE.

15. I samtliga fall där det inte går att uppnå begränsad säkerhet och det inte räcker med att uttala en slutsats med reservation i revisors rapport, med hänsyn till omständigheterna, kräver denna ISRE att revisorn antingen avstår från att uttala en slutsats i rapporten som lämnas för uppdraget eller, i tillämpliga fall, avgår från uppdraget om detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning. (Se punkterna A 8–A 10, A 121–A 122.)

Definitioner

16 Ordlistan med termer från *Handbook*⁵ (ordlistan) innehåller termer som definieras i denna ISRE samt beskrivningar av andra termer som används i denna ISRE, som ett stöd för konsekvent tillämpning och tolkning. Exempel: termen "företagsledning" och "de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)" som används i denna ISRE används enligt definition i ordlistan. (Se punkterna A 11–A 12.)

⁵ Ordlista över termer i internationella standarder som har utfärdats av IAASB i *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements (Handbook)*, publicerad av IFAC.

17. I denna ISRE har nedanstående termer följande betydelser:
- a. *Analytisk granskning* – Utvärderingar av finansiell information genom analys av rimliga samband bland både finansiella och icke-finansiella data. Analytisk granskning innefattar också sådan utredning som behövs när revisorn identifierar svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med betydande belopp avviker från förväntade värden.
 - b. *Bestyrkanderisk* – Risken för att revisorn uttalar en oriktig slutsats när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.
 - c. *Generella finansiella rapporter* – Finansiella rapporter upprättade enligt ett generellt ramverk.
 - d. *Generellt ramverk* – Ett ramverk för finansiell rapportering avsett att tillgodose de gemensamma behoven av finansiell information hos många olika användare. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrt ramverk.
 - e. *Förfrågan* – Förfrågan består av att söka information hos kunniga personer inom eller utom företaget.
 - f. *Begränsad säkerhet* – Den nivå av säkerhet som uppnås när bestyrkanderisken minskas till en nivå som är godtagbar med hänsyn till uppdragsförhållanden, men där risken är större än för ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, som grund för att uttala en slutsats enligt denna ISRE. Kombinationen av karaktär på, tidpunkt för och omfattning av åtgärder för att inhämta bevis är minst tillräcklig för att revisorn ska kunna uppnå en meningsfull bestyrkandenivå. För att vara meningsfull ökar den nivå av säkerhet som revisorn uppnår sannolikt de avsedda användarnas tilltro till de finansiella rapporterna. (Se punkt A 13.)
 - g. *Revisor* – En revisor/redovisningskonsult. Termen innefattar ansvarig revisor eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, i tillämpliga fall, revisionsföretaget. Där denna ISRE uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor". "Ansvarig revisor" och "revisionsföretag" ska i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter i den offentliga sektorn.
 - h. *Professionell bedömning* – Tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av bestyrkande- och redovisningsstandarder samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för den översiktliga granskningen.
 - i. *Relevanta yrkesetiska krav* – Yrkesetiska krav som uppdragsteamet måste följa när det utför översiktliga granskningar, som vanligen omfattar bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) hänförliga till en översiktlig granskning av de finansiella rapporterna, tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.
 - j. *Finansiella rapporter för särskilt syfte* – Finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk för särskilt syfte.
 - k. *Ramverk för särskilt syfte* – Ett ramverk för finansiell rapportering som är utformat för att tillgodose särskilda användares behov av finansiell information. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrt ramverk.

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Utföra en översiktlig granskning enligt denna ISRE

18. Revisorn ska ha en förståelse av hela texten i denna ISRE, vilket innefattar dess tillämpning och andra förtydliganden, för att förstå dess mål och kunna tillämpa kraven i den på rätt sätt. (Se punkt A 14.)

Följa relevanta krav

19. Revisorn ska följa varje krav i denna ISRE, såvida ett krav inte saknar relevans för den översiktliga granskningen. Ett krav är relevant för den översiktliga granskningen när de omständigheter som behandlas i ifrågavarande krav är för handen.

20. Revisorn ska inte ange i sin rapport att han eller hon har följt ISRE, såvida han eller hon inte har följt alla krav i denna ISRE som är relevanta för den översiktliga granskningen.

Yrkesetiska krav

21. Revisorn ska följa relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som gäller oberoende. (Se punkterna A 15–A 16.)

Förhålla sig professionellt skeptisk och använda professionellt omdöme

22. Revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför uppdraget, och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkterna A 17–A 20.)

23. Revisorn ska använda sitt professionella omdöme när han eller hon utför en översiktlig granskning. (Se punkterna A 21–A 25.)

Kvalitetskontroll på uppdragsnivå

24. Den ansvariga revisorn ska besitta skicklighet i och ha kompetens inom tekniker för bestyrkande samt kompetens inom finansiell rapportering, efter vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna för uppdraget. (Se punkt A 26.)

25. Den ansvariga revisorn ska ta ansvar för (se punkterna A 27–A 30)

- a. den övergripande kvaliteten på varje översiktlig granskning som den ansvariga revisorn är tilldelad,
- b. ledning, övervakning, planering och utförande av den översiktliga granskningen enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar, (se punkt A 31)
- c. att revisors rapport är korrekt med hänsyn till omständigheterna, och
- d. att uppdraget utförs enligt revisionsföretagets principer för kvalitetskontroll, däribland att
 - i. förvissa sig om att lämpliga rutiner avseende att acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag har följts, och att uppnådda slutsatser är lämpliga, vilket innefattar övervägande om huruvida det finns information som skulle leda den ansvariga revisorn att dra slutsatsen att företagsledningen är ohederlig, (se punkterna A 32–A 33),
 - ii. förvissa sig om att uppdragsteamet sammantaget har lämplig kompetens och förmåga, däribland skicklighet i och tekniker för bestyrkande samt kompetens inom finansiell rapportering, för att
 - a. utföra den översiktliga granskningen enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar, och
 - b. det ska vara möjligt att lämna en med hänsyn till omständigheterna korrekt rapport, och
 - iii. ta ansvar för att lämplig uppdragsdokumentation upprätthålls.

Relevanta faktorer att överväga efter att uppdraget har accepterats

26. Om den ansvariga revisorn får del av information som, om den hade varit tillgänglig tidigare, skulle ha lett till att revisionsföretaget hade avböjt uppdraget, ska den ansvariga revisorn omedelbart informera revisionsföretaget om detta, så att revisionsföretaget och den ansvariga revisorn kan vidta nödvändiga åtgärder.

Följa relevanta yrkesetiska krav

27. Under hela uppdraget ska den ansvariga revisorn, genom observation och genom att göra förfrågningar i den mån det behövs, vara uppmärksam på bevis för att medlemmar i uppdragsteamet bryter mot relevanta yrkesetiska krav. Om, genom revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem eller på annat sätt, den ansvariga revisorn får kännedom om

tecken på att medlemmar i uppdragsteamet har brutit mot relevanta yrkesetiska krav, ska den ansvariga revisorn efter konsultation med andra personer i revisionsföretaget besluta om lämpliga åtgärder.

Övervakning

28. Ett effektivt kvalitetskontrollsystem för ett revisionsföretag innefattar en övervakningsprocess som är utformad så att den ger revisionsföretaget rimlig säkerhet att dess riktlinjer och rutiner avseende systemet för kvalitetskontroll är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar effektivt. Den ansvariga revisorn ska överväga resultaten av företagets övervakningsprocess enligt vad som visas i den senaste information som har distribuerats inom revisionsföretaget och, i tillämpliga fall, information från andra nätverksföretag och om brister noterade i den informationen kan påverka den översiktliga granskningen.

ISA
ISQC
m.m.

Acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktlig granskning

Faktorer som påverkar att acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktlig granskning

- 29.** Såvida det inte krävs i lag eller annan författning ska revisorn inte acceptera att utföra en översiktlig granskning om: (Se punkt A 34–A 35.)
- Revisorn inte har förvässat sig om att
 - uppdraget har ett rationellt syfte, eller (se punkterna A 36)
 - en översiktlig granskning skulle vara lämplig i förevarande situation (se punkt A 37).
 - Revisorn har skäl att tro att relevanta yrkesetiska krav, däribland oberoende, inte kommer att uppfyllas.
 - Revisorns preliminära förståelse av uppdragets omständigheter tyder på att information som behövs för att utföra den översiktliga granskningen sannolikt inte finns tillgänglig eller inte är tillförlitlig (se punkt A 38).
 - Revisorn har skäl att tvivla på företagsledningens hederlighet i sådan utsträckning att det sannolikt påverkar ett riktigt utförande av den översiktliga granskningen (se punkt A 37 b).
 - Företagsledningen eller de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) i villkoren för den föreslagna översiktliga granskningen begränsar inriktningen och omfattningen av revisorns arbete på ett sådant sätt att revisorn anser att begränsningen kommer att leda till att han eller hon avstår från att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna.

Förutsättningar för att acceptera en översiktlig granskning

- 30.** Innan revisorn accepterar ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning ska han eller hon (se punkt A 39)
- fastställa om det ramverk för finansiell rapportering som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart, vilket innefattar, när det gäller finansiella rapporter för särskilt syfte, att skaffa sig en förståelse av det syfte för vilket de finansiella rapporterna upprättas och av de avsedda användarna, och (se punkterna A 40–A 46)
 - inhämta företagsledningens bekräftelse på att den är medveten om och förstår sitt ansvar för (se punkterna A 47–A 50)
 - upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,
 - sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer som nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
 - förse revisorn med

ISRE 2400 Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter

- a. tillgång till all information som företagsledningen är medveten om och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
- b. ytterligare information som revisorn kan begära från företagsledningen för den översiktliga granskningens syfte, och
- c. obegränsad tillgång till de personer inom företaget som revisorn bedömer det som nödvändigt att inhämta bevis från.

31. Om revisorn inte är nöjd med något av de förhållanden som anges ovan som förutsättningar för att acceptera uppdraget att utföra den översiktliga granskningen, ska han eller hon ta upp frågan med företagsledningen eller styrelsen. Om det inte går att göra ändringar så att revisorn blir nöjd med förhållandena, ska han eller hon inte acceptera det föreslagna uppdraget såvida detta inte krävs enligt lag eller annan författning. Men ett uppdrag som utförs under sådana omständigheter följer inte denna ISRE. Revisorn ska därför inte ta med någon hänvisning till att den översiktliga granskningen har utförts enligt ISRE i sin rapport.

32. Om det efter att uppdraget har accepterats upptäcks att revisorn inte är nöjd med en eller flera av ovanstående förutsättningar, ska han eller hon ta upp frågan med företagsledningen eller styrelsen, och fastställa om

- a. frågan kan lösas,
- b. det är lämpligt att fortsätta med uppdraget, och
- c. huruvida, och, om så är fallet, hur revisorn ska informera om frågan i sin rapport.

Ytterligare överväganden när lydelsen i revisors rapport föreskrivs i lag eller annan författning

33. Revisors rapport som lämnas för uppdraget ska endast hänvisa till denna ISRE om rapporten uppfyller kraven i punkt 86.

34. I vissa fall, när den översiktliga granskningen utförs enligt tillämplig lag eller annan författning i en jurisdiktion kan den relevanta lagen eller författningen föreskriva utformningen av eller ordalydelsen i revisors rapport i en form eller i ordalag som avviker betydligt från kraven i denna ISRE. Under sådana omständigheter ska revisorn utvärdera om användare kan missförstå den säkerhet som har uppnåtts vid den översiktliga granskningen av de finansiella rapporterna och, om så är fallet, om ytterligare förklaring i revisors rapport kan motverka eventuella missförstånd. (Se punkterna A 51, A 148.)

35. Om revisorn drar slutsatsen att ytterligare förklaringar i revisors rapport inte kan motverka tänkbara missförstånd, ska han eller hon inte acceptera uppdraget att utföra den översiktliga granskningen, såvida det inte krävs i lag eller annan författning. En översiktlig granskning som utförs enligt sådan lag eller annan författning följer inte denna ISRE. Revisorn ska därför inte ta med någon hänvisning till att den översiktliga granskningen har utförts enligt ISRE i sin rapport. (Se punkterna A 51, A 148.)

Avtala villkoren för uppdraget

36. Revisorn ska avtala villkoren för uppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt, innan uppdraget utförs.

37. De avtalade villkoren för uppdraget ska dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal och ska innefatta (se punkterna A 52–A 54, A 56)

- a. den avsedda användningen och distributionen av de finansiella rapporterna samt eventuella begränsningar avseende användning eller distribution där så är tillämpligt,
- b. identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- c. den översiktliga granskningens syfte samt inriktning och omfattning,
- d. revisorns ansvar,
- e. företagsledningens ansvar, däribland det som nämns i punkt 30 b, (se punkterna A 47–A 50, A 55)

- f. ett uttalande om att uppdraget inte är en revision och att revisorn inte kommer att lämna något revisionsuttalande om de finansiella rapporterna, och
- g. hänvisning till den förutsedda formen för och det förutsedda innehållet i rapporten som ska lämnas av revisorn och ett uttalande om att det kan finnas omständigheter under vilka en rapport kan avvika från den förutsedda formen och det förutsedda innehållet.

Återkommande uppdrag

38. Vid återkommande översiktliga granskningar ska revisorn bedöma om omständigheterna, däribland ändringar i övervägandena om huruvida uppdraget ska accepteras, kräver att uppdragsvillkoren omarbetas och om det finns ett behov av att påminna företagsledningen eller styrelsen, efter vad som är tillämpligt, om de befintliga uppdragsvillkoren. (Se punkt A 57.)

Godkännande av en ändring i villkoren för den översiktliga granskningen

39. Revisorn ska inte gå med på en ändring i villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning om den inte kan motiveras på ett rimligt sätt. (Se punkterna A 58–A 60.)

40. Om det begärs av revisorn att han eller hon, före slutförandet av den översiktliga granskningen, ska ändra uppdraget till ett uppdrag där ingen säkerhet uppnås, ska han eller hon avgöra om detta har motiverats på ett rimligt sätt. (Se punkterna A 61–A 62.)

41. Om villkoren för uppdraget ändras under uppdragets gång, ska revisorn och företagsledningen eller styrelsen, enligt vad som är tillämpligt, komma överens om och dokumentera de nya uppdragsvillkoren i ett uppdragsbrev eller någon annan passande form av skriftligt avtal.

Kommunikation med företagsledningen och styrelsen

42. Revisorn ska med företagsledningen eller styrelsen, enligt vad som är tillämpligt, utan onödigt dröjsmål under uppdragets gång ta upp alla frågor om den översiktliga granskningen som, enligt revisorns professionella bedömning, är tillräckligt viktiga för att kräva företagsledningens eller styrelsens uppmärksamhet, enligt vad som är tillämpligt. (Se punkterna A 63–A 69.)

Utföra uppdraget

Väsentlighet vid en översiktlig granskning av finansiella rapporter

43. Revisorn ska fastställa väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet, och använda denna väsentlighet vid utformningen av åtgärderna och vid bedömningen av resultaten som uppnås när åtgärderna utförs. (Se punkterna A 70–A 73.)

44. Revisorn ska ändra väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet om han eller hon under den översiktliga granskningen blir medveten om information som skulle ha medfört att revisorn inledningsvis hade fastställt ett annat belopp. (Se punkt A 74.)

Revisorns förståelse

45. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, i syfte att identifiera områden i de finansiella rapporterna där väsentliga felaktigheter sannolikt kan uppstå och därmed ge en grund för utformning av åtgärder för att hantera dessa områden. (Se punkterna A 75–A 77.)

46. Revisorns förståelse ska inbegripa följande: (Se punkterna A 78, A 87, A 90.)

- a. Relevanta faktorer som rör branschen och reglering samt andra externa faktorer, däribland det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- b. Företagets karaktär, däribland
 - i. dess verksamhet,
 - ii. dess ägar- och styrstrukturer,
 - iii. vilka typer av investeringar som företaget gör och planerar att göra,

ISA
ISQC
m.m.

- iv. det sätt på vilket företaget är organiserat och hur det finansieras, och
- v. företags mål och strategier.
- c. Företagets redovisningssystem och räkenskapsmaterial.
- d. Företagets val och tillämpning av redovisningsprinciper.

Utforma och utföra åtgärder

47. När revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna som helhet, ska han eller hon utforma och utföra förfrågningar och analytisk granskning (se punkterna A 79–A 83, A 87, A 90)

- a. i syfte att hantera alla väsentliga poster i de finansiella rapporterna, inklusive upplysningar, och
- b. i syfte att hantera områden i de finansiella rapporterna där det sannolikt kan uppstå väsentliga felaktigheter.

48. Revisorns frågor till företagsledningen och andra i företaget, enligt vad som är tillämpligt, ska innefatta följande: (Se punkterna A 84–A 87 a.)

- a. Hur företagsledningen gör de betydelsefulla uppskattningar i redovisningen som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- b. Identifieringen av närstående och närståendetransaktioner, vilket inbegriper syftet med dessa transaktioner.
- c. Om det finns betydande, ovanliga eller komplicerade transaktioner, händelser eller förhållanden som har påverkat eller kan påverka företagets finansiella rapporter, däribland
 - i. betydande förändringar i företagets affärsverksamhet eller drift,
 - ii. betydande förändringar i avtalsvillkor, vilka väsentligt påverkar företagets finansiella rapporter, däribland villkor för finansiering och låneavtal,
 - iii. betydande bokföringsposter eller andra justeringar av de finansiella rapporterna,
 - iv. betydande transaktioner som har genomförts eller redovisas i nära anslutning till rapportperiodens slut,
 - v. statusen för eventuella felaktigheter som inte har rättats och som har upptäckts under tidigare uppdrag, och
 - vi. effekter eller eventuella följder för företaget av transaktioner med närstående eller närståendeförhållanden.
- d. Förekomsten av faktiska, misstänkta eller påstådda
 - i. oegentligheter eller olagliga handlingar som påverkar företaget, och
 - ii. överträdelser av bestämmelser i de lagar och andra författningar som allmänt vedertaget har en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs, t.ex. lagar och andra författningar som rör skatter och pensioner.
- e. Om företagsledningen har identifierat och hanterat händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport som kräver att de finansiella rapporterna justeras eller att upplysningar lämnas i dessa.
- f. Grunden för företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. (Se punkt A 89.)
- g. Om det finns händelser eller förhållanden som verkar medföra tvivel rörande företagets förmåga att fortsätta att bedriva verksamheten.
- h. Väsentliga åtaganden, avtalsenliga förpliktelser eller eventalförpliktelser som har påverkat eller kan påverka företagets finansiella rapporter, inklusive upplysningar.
- i. Väsentliga icke-monetära transaktioner eller transaktioner utan vederlag under den rapportperiod som granskas.

49. Vid utformningen av analytisk granskning ska revisorn överväga om data från företagets redovisningssystem och räkenskapsmaterial är tillräckliga för den analytiska granskningens ändamål. (Se punkterna A 90–A 92.)

Åtgärder för att hantera särskilda omständigheter

Närstående

50. Under den översiktliga granskningen ska revisorn vara uppmärksam på överenskommer eller information som kan tyda på att det finns närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare.

51. Om revisorn identifierar betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamheter när han eller hon utför den översiktliga granskningen, ska revisorn fråga företagsledningen om

- karaktären på dessa transaktioner,
- om närstående skulle kunna vara inblandade, och
- de affärsmässiga grunderna (eller bristen på sådana) för dessa transaktioner.

ISA
ISQC
m.m.

Oegentligheter och överträdelse av lagar och andra författningar

52. Om det finns tecken på att oegentligheter eller överträdelse av lagar och andra författningar, eller misstänkta oegentligheter eller överträdelse av lagar och andra författningar, har förekommit i företaget, ska revisorn

- kommunicera detta förhållande, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, till lämplig nivå i företagsledningen eller styrelsen enligt vad som är tillämpligt, (se punkt A 93)
- begära företagsledningens bedömning av eventuell effekt eller eventuella effekter på de finansiella rapporterna,
- överväga den eventuella effekten av företagsledningens bedömning av effekterna av identifierade eller misstänkta oegentligheter eller överträdelse av lagar och andra författningar som kommunicerats till revisorn, på hans eller hennes slutsats om de finansiella rapporterna och på revisors rapport, och
- fastställa om lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav: (se punkterna A 94–A 98)
 - kräver att revisorn rapporterar till vederbördig myndighet utanför företaget,
 - inför ansvarsområden enligt vilka rapportering till vederbördig myndighet utanför företaget kan vara lämpligt med beaktande av omständigheterna.

Antagande om fortlevnad

53. En översiktlig granskning av finansiella rapporter innefattar övervägande av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vid övervägande av företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten ska revisorn utgå från samma period som företagsledningen använt vid sin bedömning enligt vad som krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller enligt vad som krävs enligt lag eller annan författning om sådan kräver en längre period.

54. Om, under utförandet av den översiktliga granskningen, revisorn blir medveten om händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska han eller hon: (Se punkt A 99.)

- Fråga företagsledningen om dess planer på framtida åtgärder som påverkar företagets förmåga att fortsätta verksamheten och om dessa planers genomförbarhet, samt även om företagsledningen tror att resultatet av dessa planer kommer att förbättra läget avseende företagets förmåga att fortsätta verksamheten.
- Utvärdera resultatet av dessa förfrågningar, i syfte att överväga om företagsledningens hantering utgör en tillräcklig grund för att
 - fortsätta att presentera de finansiella rapporterna utifrån fortlevnadsprincipen om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inbegriper antagandet om ett företags förmåga att fortsätta verksamheten, eller
 - dra slutsatsen om huruvida de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter eller på annat sätt är vilseledande i fråga om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.
- Överväga företagsledningens hantering mot bakgrund av all relevant information som revisorn är medveten om, till följd av den översiktliga granskningen.

Använda arbete som har utförts av andra

55. Vid utförandet av den översiktliga granskningen kan det vara nödvändigt för revisorn att använda arbete som har utförts av andra revisorer, eller av en person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning eller bestyrkande. Om revisorn använder arbete som har utförts av en annan revisor eller specialist under den översiktliga granskningen, ska han eller hon vidta lämpliga steg för att förvissa sig om att det arbete som har utförts är lämpligt med avseende på revisorns syften. (Se punkt A 80.)

Stämma av de finansiella rapporterna mot det underliggande räkenskapsmaterialet

56. Revisorn ska inhämta bevis för att de finansiella rapporterna stämmer överens med, eller är avstämbara mot, det underliggande räkenskapsmaterialet. (Se punkt A 100.)

Ytterligare åtgärder när revisorn blir medveten om att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter

57. Om revisorn blir medveten om ett eller flera förhållanden som föranleder honom eller henne att tro att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter, ska han eller hon utforma och utföra ytterligare åtgärder som är tillräckliga för att revisorn ska kunna (se punkterna A 101–A 105)

- a. dra slutsatsen att förhållandet eller förhållandena sannolikt inte innebär att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller
- b. fastställa att förhållandet eller förhållandena innebär att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter.

Efterföljande händelser

58. Om revisorn blir medveten om händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport vilka kräver att de finansiella rapporterna justeras eller att upplysningar lämnas i dessa, ska han eller hon be företagsledningen att rätta dessa felaktigheter.

59. Revisorn är inte skyldig att utföra några åtgärder avseende de finansiella rapporterna efter datumet för revisors rapport. Men om revisorn får kännedom om fakta efter datumet för revisors rapport men innan de finansiella rapporterna utfärdas, som skulle ha föranlett honom eller henne att ändra rapporten om han eller hon hade känt till dem per datumet för rapporten, ska revisorn

- a. diskutera frågan med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen,
- b. avgöra om de finansiella rapporterna måste ändras, och
- c. om så är fallet, fråga företagsledningen hur den avser att hantera förhållandet i de finansiella rapporterna.

60. Om företagsledningen inte ändrar de finansiella rapporterna vid omständigheter där revisorn tror att de behöver ändras, och revisors rapport redan har lämnats till företaget, ska revisorn begära av företagsledningen och styrelsen att de inte ska utfärda de finansiella rapporterna till externa parter innan de nödvändiga ändringarna har gjorts. Om de finansiella rapporterna därefter ändå utfärdas utan de nödvändiga ändringarna ska revisorn vidta lämpliga åtgärder för att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport.

Skriftliga uttalanden

61. Revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har tagit sitt ansvar, som det beskrivs i de avtalade uppgiftsvillkoren. Det skriftliga uttalandet ska innebära att (se punkterna A 106–A 108)

- a. företagsledningen har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av finansiella rapporter enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innebär där så är relevant att de ska ge en rättvisande bild, och har gett revisorn all relevant information och tillgång till information enligt vad som avtalats i uppgiftsvillkoren, och
- b. alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna.

Om företagsledningen enligt lag eller annan författning är skyldig att lämna skriftliga offentliga uttalanden om sitt ansvar och revisorn fastslår att sådana uttalanden innehåller några av eller alla de uppgifter som krävs enligt a–b, behöver de relevanta förhållanden som tas upp i sådana uttalanden inte ingå i det skriftliga uttalandet.

62. Revisorn ska också begära skriftliga uttalanden från företagsledningen om att företagsledningen har lämnat följande upplysningar till revisorn (se punkt A 107)

- a. vilka företagets närstående är och alla närstående relationer och närståendetransaktioner som företagsledningen känner till,
- b. betydelsefulla fakta avseende eventuella oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som företagsledningen känner till, vilka kan ha påverkat företaget,
- c. kända faktiska eller möjliga överträdelser av lagar eller andra författningar för vilka effekterna av överträdelserna påverkar företagets finansiella rapporter,
- d. all information som är relevant för användningen av antagandet om fortsatt drift i de finansiella rapporterna,
- e. att för alla händelser som inträffat efter datumet för de finansiella rapporterna som enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver justering eller att upplysning lämnas om dem, har justeringar gjorts eller upplysningar lämnats,
- f. väsentliga åtaganden, avtalsenliga förpliktelser eller eventualefterpliktelser som har påverkat eller kan påverka företagets finansiella rapporter, inklusive upplysningar, och
- g. väsentliga icke-monetära transaktioner eller transaktioner utan vederlag som har genomförts av företaget under den rapportperiod som granskas.

63. Om företagsledningen inte lämnar ett eller flera av de begärda skriftliga uttalandena, ska revisorn (se punkt A 106)

- a. diskutera frågan med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen,
- b. ompröva företagsledningens hederlighet och bedöma vilken effekt detta kan ha på tillförlitligheten när det gäller (muntliga eller skriftliga) uttalanden och bevis i allmänhet, och
- c. vidta tillämpliga åtgärder, inklusive att fastställa den möjliga effekten på slutsatsen i revisors rapport enligt denna ISRE.

64. Revisorn ska avstå från att uttrycka en slutsats om de finansiella rapporterna, eller avgå från uppdraget, om det är möjligt att avgå enligt tillämplig lag eller annan författning, om

- a. revisorn kommer fram till att det råder tillräckligt starka tvivel om företagsledningens hederlighet för att de skriftliga uttalandena inte ska vara tillförlitliga, eller
- b. företagsledningen inte lämnar de uttalanden som krävs enligt punkt 61.

Datum för skriftliga uttalanden och perioder som de ska omfatta

65. Datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för revisors rapport som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet. De skriftliga uttalandena ska omfatta alla finansiella rapporter och perioder som revisors rapport avser.

ISA
ISQC
m.m.

Utvärdering av bevis som har inhämtats genom de utförda åtgärderna

66. Revisorn ska utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats genom de utförda åtgärderna och ska, om så inte är fallet, utföra andra åtgärder som han eller hon bedömer som nödvändiga med hänsyn till omständigheterna för att kunna dra en slutsats om de finansiella rapporterna. (Se punkt A 109.)

67. Om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att dra en slutsats, ska han eller hon med företagsledningen och styrelsen, enligt vad som är tillämpligt, ta upp de effekter sådana begränsningar har på den översiktliga granskningens inriktning och omfattning. (Se punkterna A 110–A 111.)

Utvärdera effekterna på revisors rapport

68. Revisorn ska utvärdera de bevis som har inhämtats genom de utförda åtgärderna i syfte att fastställa effekten på revisors rapport. (Se punkt A 109.)

Dra en slutsats om de finansiella rapporterna

Övervägande av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i förhållande till de finansiella rapporterna

69. När revisorn drar en slutsats om de finansiella rapporterna ska han eller hon

- utvärdera om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt hänvisar till eller beskriver det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, (se punkterna A 112–A 113)
- överväga om, mot bakgrund av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och resultaten av de utförda åtgärderna
 - lämplig terminologi används i de finansiella rapporterna, vilket inbegriper titeln på varje finansiell rapport,
 - de finansiella rapporterna på lämpligt sätt upplyser om de betydelsefulla redovisningsprinciper som har valts och tillämpats,
 - de valda och tillämpade redovisningsprinciperna är förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt om de är ändamålsenliga,
 - företagsledningens uppskattningar i redovisningen framstår som rimliga,
 - den information som presenteras i de finansiella rapporterna framstår som relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig, och
 - de finansiella rapporterna ger tillräckliga upplysningar för att de avsedda användarna ska förstå effekterna av väsentliga transaktioner och händelser på den information som förmedlas i de finansiella rapporterna. (Se punkterna A 114–A 116.)

70. Revisorn ska överväga effekten av

- orättade felaktigheter som har identifierats under den översiktliga granskningen och vid föregående års översiktliga granskning av företagets finansiella rapporter, på de finansiella rapporterna som helhet, och
- kvalitativa aspekter på företagets redovisningssätt, däribland tecken på bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar. (Se punkterna A 117–A 118.)

71. Om de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, ska revisorns övervägande också innefatta (se punkt A 115)

- de finansiella rapporternas övergripande presentation, struktur och innehåll enligt det tillämpliga ramverket, och
- om de finansiella rapporterna, med tillhörande noter, förefaller att återge de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild eller en sann och rättvisande bild, enligt vad som är tillämpligt, mot bakgrund av de finansiella rapporterna som helhet.

Slutsatsens form

72. Revisorns slutsats om de finansiella rapporterna, vare sig den är omodifierad eller modifierad, ska uttalas i lämplig form mot bakgrund av det ramverk för finansiell rapportering som används i de finansiella rapporterna.

Omodifierad slutsats

73. Revisorn ska uttala en omodifierad slutsats i sin rapport om de finansiella rapporterna som helhet när han eller hon har uppnått begränsad säkerhet för att kunna dra slutsatsen att inget har kommit till hans eller hennes kännedom som får honom eller henne att anse att de finansiella rapporterna inte har upprättats, i alla väsentliga avseenden, enligt ramverket för finansiell rapportering.

74. När revisorn uttalar en omodifierad slutsats ska han eller hon, såvida inte annat krävs enligt lag eller annan författning, använda en av följande formuleringar, enligt vad som är tillämpligt: (Se punkterna A 119–A 120.)

- a. "Med grund i vår översiktliga granskning har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller inte ger en sann och rättvisande bild), ... enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild), eller
- b. "Med grund i vår översiktliga granskning har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte har upprättats, i alla väsentliga avseenden, enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett regelstyrt ramverk).

ISA
ISQC
m.m.

Modifierad slutsats

75. Revisorn ska uttala en modifierad slutsats i sin rapport om de finansiella rapporterna som helhet när

- a. han eller hon fastställer, baserat på de utförda åtgärderna och de inhämtade bevisen, att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter, eller
- b. han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis i förhållande till en eller flera poster i de finansiella rapporterna som är väsentliga i förhållande till de finansiella rapporterna som helhet.

76. När revisorn modifierar den slutsats som uttalas om de finansiella rapporterna ska han eller hon

- a. använda rubriken "Slutsats med reservation", "Slutsats med avvikande mening" eller "Avstående från att uttala en slutsats", enligt vad som är tillämpligt för stycket om slutsats i revisors rapport, och
- b. ge en beskrivning av förhållandet som ger upphov till modifieringen, under en lämplig rubrik (t.ex. "Grund för slutsats med reservation", "Grund för slutsats med avvikande mening" eller "Grund för att avstå från att uttala en slutsats", enligt vad som är tillämpligt), i ett separat stycke i revisors rapport omedelbart före stycket om slutsatsen (hänvisas till som stycke med grund för slutsats).

De finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter

77. Om revisorn fastställer att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter ska revisorn uttala

- a. en slutsats med reservation, när han eller hon drar slutsatsen att effekterna av förhållandet eller förhållandet som ger upphov till modifieringen är väsentliga, men inte är av avgörande betydelse, eller
- b. en slutsats med avvikande mening, när effekterna av förhållandet eller förhållandet som ger upphov till modifieringen är både väsentliga och av avgörande betydelse.

78. När revisorn uttalar en slutsats med reservation om de finansiella rapporterna på grund av väsentliga felaktigheter, ska han eller hon, såvida inte annat krävs enligt lag eller annan författning, använda en av följande formuleringar, enligt vad som är tillämpligt:

- a. "Med grund i vår översiktliga granskning, förutom för effekterna av det eller de förhållanden som beskrivs i stycket *Grund för slutsats med reservation*, har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte ger en i

alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller inte ger en sann och rättvisande bild), ... enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild), eller

- b. "Med grund i vår översiktliga granskning, förutom för effekterna av det eller de förhållanden som beskrivs i stycket *Grund för slutsats med reservation*, har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte har upprättats, i alla väsentliga avseenden, enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett regelstyrt ramverk).

79. När revisorn uttalar en slutsats med avvikande mening om de finansiella rapporterna, ska han eller hon, såvida inte annat krävs enligt lag eller annan författning, använda en av följande formuleringar, enligt vad som är tillämpligt:

- a. "Med grund i vår översiktliga granskning, på grund av hur betydelsefullt det eller de förhållanden som diskuteras i stycket *Grund för slutsats med avvikande mening* är, ger de finansiella rapporterna inte en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller ger inte) en sann och rättvisande bild), ... enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild), eller
- b. "Med grund i vår översiktliga granskning, på grund av hur betydelsefullt det eller de förhållanden som diskuteras i stycket *Grund för slutsats med avvikande mening* är, har de finansiella rapporterna inte upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett regelstyrt ramverk).

80. I stycket om grund för slutsats, beträffande väsentliga felaktigheter som ger upphov till antingen en slutsats med reservation eller en slutsats med avvikande mening, ska revisorn

- a. beskriva och kvantifiera de finansiella effekterna av felaktigheten om den väsentliga felaktigheten avser särskilda belopp i de finansiella rapporterna (däribland kvantitativa upplysningar), såvida det inte är praktiskt ogenomförbart, i vilket fall revisorn ska ange detta,
- b. förklara hur upplysningar är felaktiga om den väsentliga felaktigheten avser beskrivande upplysningar, eller
- c. beskriva karaktären på den utelämnade informationen om den väsentliga felaktigheten avser utelämnade upplysningar som måste lämnas. Såvida det inte är förbjudet i lag eller annan författning ska revisorn innefatta de utelämnade upplysningarna i de fall detta är praktiskt möjligt.

När det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis

81. Om revisorn inte kan dra en slutsats om de finansiella rapporterna på grund av att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis ska revisorn

- a. uttala en slutsats med reservation om revisorn drar slutsatsen att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts skulle kunna vara väsentliga men inte av avgörande betydelse, eller
- b. avstå från att uttala en slutsats om revisorn drar slutsatsen att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts skulle kunna vara både väsentliga och av avgörande betydelse.

82. Revisorn ska avgå från uppdraget om följande villkor föreligger: (Se punkterna A 121–A 123.)

- a. På grund av en begränsning i den översiktliga granskningens omfattning och inriktning som har införts av företagsledningen efter det att revisorn har accepterat uppdraget kan inte revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att dra en slutsats om de finansiella rapporterna.
- b. Revisorn har fastställt att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av felaktigheter som inte har upptäckts är väsentliga och av avgörande betydelse.
- c. Det är möjligt att avgå enligt tillämplig lag eller annan författning.

83. När revisorn uttalar en slutsats med reservation om de finansiella rapporterna på grund av att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis, ska han eller hon, såvida inte annat krävs enligt lag eller annan författning, använda en av följande formuleringar, enligt vad som är tillämpligt:

- a. "Med grund i vår översiktliga granskning, förutom för de möjliga effekterna av det eller de förhållanden som beskrivs i stycket *Grund för slutsats med reservation*, har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller inte ger en sann och rättvisande bild), ... enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild).
- b. "Med grund i vår översiktliga granskning, förutom för de möjliga effekterna av det eller de förhållanden som beskrivs i stycket *Grund för slutsats med reservation*, har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte har upprättats, i alla väsentliga avseenden, enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering", (för finansiella rapporter som upprättas enligt ett regelstyrt ramverk).

ISA
ISQC
m.m.

84. När revisorn avstår från att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna ska han eller hon i stycket med slutsatsen ange att

- a. på grund av betydelsen av det eller de förhållanden som beskrivs i stycket *Grund för att avstå från att uttala en slutsats* har revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna dra en slutsats om de finansiella rapporterna, och
- b. därför avstår revisorn från att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna.

85. I stycket med grund för slutsats, avseende antingen slutsatsen med reservation på grund av att det inte har gått att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis eller när revisorn avstår från att uttala en slutsats, ska revisorn ange orsaken eller orsakerna till att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis.

Revisors rapport

86. Revisors rapport för den översiktliga granskningen ska vara skriftlig och innehålla följande delar: (Se punkterna A 124–A 127, A 148, A 150.)

- a. En rubrik, som tydligt ska ange att detta är en rapport av en oberoende revisor för ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning.
- b. En eller flera mottagare, enligt vad uppdragsförhållandena kräver.
- c. Ett inledande stycke som
 - i. identifierar de finansiella rapporter som har granskats, inklusive identifiering av titeln på var och en av rapporterna i de totala finansiella rapporterna samt datumet och den period som varje finansiell rapport omfattar,
 - ii. hänvisar till sammanfattningen av betydelsefulla redovisningsprinciper och andra upplysningar, och
 - iii. anger att de finansiella rapporterna har översiktligt granskats.
- d. En beskrivning av företagsledningens ansvar för att upprätta de finansiella rapporterna, inklusive en förklaring att företagsledningen är ansvarig för (se punkterna A 128–A 131)
 - i. upprättandet av dem enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,
 - ii. den interna kontroll som företagsledningens bedömer nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.
- e. Om de finansiella rapporterna är finansiella rapporter för särskilt syfte

- i. en beskrivning av syftet för vilket de finansiella rapporterna har upprättats och, vid behov, de avsedda användarna eller en hänvisning till en not i de finansiella rapporterna för särskilt syfte som innehåller den informationen, och
 - ii. om företagsledningen kan välja ramverk för finansiell rapportering vid upprättandet av sådana finansiella rapporter, en hänvisning i förklaringen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna till dess ansvar för att avgöra att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart med hänsyn till omständigheterna.
- f. En beskrivning av revisorns ansvar att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna, inklusive en hänvisning till denna ISRE och, där så är relevant, tillämplig lag eller annan författning (se punkterna A 132–A 133, A 149)
- g. En beskrivning av en översiktlig granskning av finansiella rapporter och dess begränsningar samt följande uttalanden (se punkt A 134)
- i. en översiktlig granskning enligt denna ISRE är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet,
 - ii. revisorn utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget enligt vad som är tillämpligt, utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen, och
 - iii. de åtgärder som utförs vid en översiktlig granskning är betydligt mindre omfattande än de som utförs under en revision enligt International Standards on Auditing (ISA), och därmed lämnar inte revisorn ett revisionsuttalande om de finansiella rapporterna,
- h. Ett stycke under rubriken "Slutsats" som innehåller
- i. revisorns slutsats om de finansiella rapporterna som helhet enligt punkterna 72–85, enligt vad som är tillämpligt, och
 - ii. en hänvisning till det tillämpliga ramverk för finansiell rapportering som används för upprättandet av de finansiella rapporterna, däribland identifiering av ursprungsjurisdiktionen för ett ramverk för finansiell rapportering som inte är International Financial Reporting Standards eller International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities utfärdade av the International Accounting Standards Board, eller International Public Sector Accounting Standards utfärdade av International Public Sector Accounting Standards Board. (Se punkterna A 135–A 136.)
- i. När revisorns slutsats om de finansiella rapporterna modifieras
- i. ett stycke under den tillämpliga rubriken, som innehåller revisorns modifierade slutsats enligt punkterna 72 och 75–85, enligt vad som är tillämpligt, och
 - ii. ett stycke, under lämplig rubrik, som innehåller en beskrivning av förhållandet eller förhållandena som ger upphov till modifieringen. (Se punkt A 137.)
- j. En hänvisning till revisorns förpliktelse enligt denna ISRE att följa relevanta yrkesetiska krav.
- k. Datumet för revisors rapport (se punkterna A 141–A 147).
- l. Revisorns underskrift (se punkt A 138).
- m. Den ort i jurisdiktionen där revisorn bedriver sin verksamhet.

Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i revisors rapport

Stycken med upplysningar av särskild betydelse

87. Revisorn kan anse att det är nödvändigt att fästa användares uppmärksamhet på ett förhållande som är presenterat eller om vilket upplysning har lämnats, som enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna. I dessa fall ska revisorn i sin rapport ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, förutsatt att revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att dra slutsatsen att informationen om förhållandet sannolikt inte är väsentligt felaktigt presenterat i de finansiella rapporterna. Ett sådant stycke ska endast avse information som är presenterad eller om vilken upplysning har lämnats i de finansiella rapporterna.

88. Revisors rapport om finansiella rapporter för särskilt syfte ska innehålla ett stycke med upplysningar av särskild betydelse som uppmärksammar användarna av denna rapport på att de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte och att de därför kanske inte är lämpliga för andra syften. (Se punkterna A 139–A 140.)

89. Revisorn ska ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse direkt efter stycket med revisorns slutsats om de finansiella rapporterna, under rubriken "Upplysningar av särskild betydelse" eller någon annan passande rubrik.

Stycken med övriga upplysningar

90. Om revisorn anser att det är nödvändigt att upplysa om ett annat förhållande än dem som är presenterade eller om vilka upplysning har lämnats i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är relevant för användares förståelse av den översiktliga granskningen, revisorns ansvar eller revisors rapport och detta inte är förbjudet i lagar eller andra författningar, ska revisorn göra detta i ett stycke med rubriken "Övriga upplysningar" eller någon annan passande rubrik i revisors rapport.

Annat rapporteringsansvar

91. En revisor kan få en begäran att ta upp annat rapporteringsansvar i sin rapport om de finansiella rapporterna, utöver ansvaret enligt denna ISRE att rapportera om de finansiella rapporterna. I sådana situationer ska detta andra rapporteringsansvar tas upp av revisorn i ett separat avsnitt i revisors rapport med rubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar", eller på annat sätt lämpligt för innehållet i avsnittet, efter avsnittet med rubriken "Rapport om de finansiella rapporterna". (Se punkterna A 141–A 143.)

Datum för revisors rapport

92. Revisorn ska datera rapporten tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för sin slutsats om de finansiella rapporterna, däribland att han eller hon har förvärvat sig om att (se punkterna A 144–A 147)

- a. alla delar som utgör de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, däribland de tillhörande noterna i tillämpliga fall, har upprättats, och
- b. de med vederbörlig befogethet att göra det har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.

Dokumentation

93. Upprättandet av dokumentationen av den översiktliga granskningen ger bevis om att granskningen utfördes enligt denna ISRE samt relevanta krav i lagar och andra författningar, och är en tillräcklig och ändamålsenlig dokumentation av grunden för revisors rapport. Revisorn ska dokumentera följande aspekter av uppdraget i rätt tid, tillräckligt för att en erfaren revisor utan tidigare erfarenhet av uppdraget ska kunna förstå (se punkt A 151)

- a. karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de åtgärder som utförts för att följa denna ISRE och uppfylla tillämpliga krav i lagar och andra författningar,
- b. resultat inhämtade från åtgärderna och revisorns slutsatser baserat på dessa resultat, och
- c. betydelsefulla frågor som har uppstått under uppdraget, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser.

94. Vid dokumentation av åtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning enligt kraven i denna ISRE, ska revisorn dokumentera

- a. vem som utförde arbetet och datumet då arbetet slutfördes, och
- b. vem som gick igenom det utförda arbetet i syfte att säkerställa kvaliteten i uppdraget samt datum och omfattning av denna granskning.

ISA
ISQC
m.m.

95. Revisorn ska också dokumentera samtal, med företagsledningen, styrelsen och andra enligt vad som är relevant för utförandet av den översiktliga granskningen, om betydelsefulla frågor som uppstår under uppdraget, inklusive karaktären på dessa frågor.

96. Om, under uppdragets gång, revisorn identifierade information som inte är förenlig med hans eller hennes iakttagelser avseende betydelsefulla frågor som påverkar de finansiella rapporterna, ska revisorn dokumentera hur oförenligheten hanterades.

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna ISREs tillämpningsområde (se punkterna 1–2)

A 1. När revisorn utför en översiktlig granskning av finansiella rapporter, kan han eller hon behöva följa krav i lagar eller andra författningar, vilka kan avvika från de krav som fastställs i denna ISRE. Även om revisorn kan finna att aspekter av denna ISRE är till hjälp under sådana omständigheter är det hans eller hennes ansvar att säkerställa att alla relevanta förpliktelser med avseende på lagar och andra författningar eller relevanta yrkesmässiga förpliktelser följs.

Översiktliga granskningar av enheters finansiella information i samband med en revision av de finansiella rapporterna för en koncern

A 2. Översiktliga granskningar enligt denna ISRE kan begäras för en enhet, av revisorn för de finansiella rapporterna för en koncern.⁶ En sådan översiktlig granskning som utförs enligt denna ISRE kan åtföljas av en begäran av koncernrevisorn att utföra ytterligare arbete eller åtgärder efter vad omständigheterna för koncernrevisionsuppdraget kräver.

Förhållande till ISQC 1 (se punkt 4)

A 3. ISQC 1 behandlar revisionsföretagets ansvar för att fastställa och upprätthålla sitt kvalitetskontrollsystem för bestyrkandeuppdrag, däribland översiktliga granskningar. Detta ansvar är inriktat på att fastställa revisionsföretagets

- kvalitetskontrollsystem, och
- tillhörande principer avsedda att uppnå målet för kvalitetskontrollsystemet och revisionsföretagets åtgärder för att införa och övervaka att dessa riktlinjer följs, däribland riktlinjer och åtgärder som hanterar var och en av följande delar:
 - Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget.
 - Relevanta yrkesetiska krav.
 - Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag.
 - Personal.
 - Hur uppdrag utförs.
 - Övervakning.

A 4. Enligt ISQC 1 är revisionsföretaget skyldigt att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger det rimlig säkerhet att

- a. revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- b. de rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.⁷

A 5. Nationella krav, som behandlar revisionsföretagets ansvar för att införa och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem, är minst lika höga som kraven i ISQC 1 om de omfattar alla de delar som anges i punkt A 3 och ställer krav på revisionsföretaget som tillgodoser syftena med kraven i ISQC 1.

⁶ ISA 600, *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)*, punkt A 52.

⁷ ISQC 1, punkt 11.

Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter (se punkterna 5–8, 14)

A 6. Översiktliga granskningar av finansiella rapporter kan utföras åt många olika slags företag som varierar i fråga om storlek eller komplexiteten i den finansiella rapporteringen. I vissa jurisdiktioner kan den översiktliga granskningen av finansiella rapporter för vissa typer av företag också omfattas av lokala lagar eller andra författningar samt tillhörande rapporteringskrav.

A 7. Översiktliga granskningar kan utföras under många olika omständigheter. Det kan t.ex. krävas för företag som är undantagna från krav angivna i lagar eller andra författningar avseende obligatoriska revisioner. Översiktliga granskningar kan också begäras på frivillig grund, t.ex. i samband med finansiell rapportering rörande överenskommelser som omfattas av ett privat avtal eller som stöd vid finansiering.

Mål (se punkt 15)

A 8. Denna ISRE kräver att revisorn avstår från att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna om

- a. revisorn utfärdar en rapport eller måste utfärda en rapport för uppdraget, och
- b. revisorn inte kan dra en slutsats om de finansiella rapporterna eftersom det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis, och revisorn kommer fram till att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts kan vara både väsentliga och av avgörande betydelse.

A 9. Att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis i en översiktlig granskning (kallas en begränsning av inriktning och omfattning) kan bero på

- a. omständigheter utanför företagets kontroll,
- b. omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete, eller
- c. begränsningar som har införts av företagsledningen eller styrelsen för företaget.

A 10. Denna ISRE fastställer krav och vägledning för revisorn när en begränsning av inriktning och omfattning föreligger, antingen innan han eller hon accepterar ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning, eller under uppdraget.

Definitioner (se punkt 16)

Användning av termerna "företagsledning" och "styrelse"

A 11. Företagsledningens och styrelsens respektive ansvarsområden skiljer sig åt mellan olika jurisdiktioner samt mellan företag av olika slag. Dessa skillnader påverkar hur revisorn tillämpar kraven i denna ISRE i förhållande till företagsledning och styrelse. Därmed är formuleringen "företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen" som används i denna ISRE avsedd att uppmärksamma revisorn på det faktum att olika företagsmiljöer kan ha olika lednings- och styrningsstrukturer och upplägg.

A 12. Olika ansvarsområden avseende upprättande av finansiell information och extern finansiell rapportering åligger antingen företagsledningen eller styrelsen beroende på faktorer som

- företagets resurser och struktur, och
- de respektive rollerna för företagsledningen och styrelsen inom företaget enligt vad som anges i relevant lag eller annan författning eller, om företaget inte är reglerat, i eventuella fastställda formella arrangemang som rör företagets styrning eller ansvar (t.ex. enligt dokumentation i kontrakt, stadgar eller andra typer av dokument som rör företagets bildande).

I t.ex. små företag är ofta inte företagslednings- och styrningsrollerna åtskilda. I större företag har företagsledningen ofta ansvaret för driften av företaget eller utförandet av företagets aktiviteter och rapporteringen om dem, medan styrelsen övervakar företagsledningen. I vissa jurisdiktioner är ansvaret för upprättande av finansiella rapporter för ett företag styrelsens juridiska ansvar och i andra är det företagsledningens ansvar.

ISA
ISQC
m.m.

Begränsad säkerhet – användning av termen ”tillräckliga och ändamålsenliga bevis” (se punkt 17 f)

A 13. Tillräckliga och ändamålsenliga bevis krävs för att uppnå begränsad säkerhet som stöd för revisorns slutsats. Bevis är ackumulativa till sin karaktär och inhämtas främst genom åtgärder som utförs under den översiktliga granskningens gång.

Utföra en översiktlig granskning enligt denna ISRE (se punkt 18)

A 14. Denna ISRE åsidosätter inte lagar och andra författningar som styr en översiktlig granskning av finansiella rapporter. I händelse att dessa lagar och andra författningar avviker från kraven i denna ISRE, följer en översiktlig granskning som utförs enbart enligt lagar och andra författningar inte automatiskt denna ISRE.

Yrkesetiska krav (se punkt 21)

A 15. Etikoden fastställer de grundläggande principerna för etik, som är:

- a. Hederlighet.
- b. Objektivitet.
- c. Professionell kompetens och vederbörlig omsorg.
- d. Tystnadsplikt.
- e. Professionellt uppträdande.

De grundläggande etiska principerna fastställer den uppträdandestandard som förväntas av en revisor.

Etikoden erbjuder ett principbaserat ramverk som fastställer den metod som en revisor måste följa när han eller hon identifierar, utvärderar och tar upp hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna. I fallet med revisioner, översiktliga granskningar och andra bestyrkandeuppdrag anger Etikoden *Internationella standarder för oberoende*, som har fastställts genom tillämpningen av det principbaserade ramverket för hot mot oberoendet i samband med dessa uppdrag.

A 16. När det gäller ett uppdrag att översiktligt granska finansiella rapporter kräver Etikoden att revisorn är oberoende från företaget vars finansiella rapporter granskas. Etikoden beskriver oberoende som bestående av både faktiskt oberoende och synbart oberoende.

Revisorns oberoende säkerställer hans eller hennes möjlighet att dra en slutsats utan att påverkas av faktorer som annars skulle kunna obehörigen påverka den slutsatsen. Oberoende förbättrar revisorns möjlighet att uppträda hederligt, vara objektiv och förhålla sig professionellt skeptisk.

Förhålla sig professionellt skeptisk och använda professionellt omdöme

Förhålla sig professionellt skeptisk (se punkt 22)

A 17. Revisorn måste förhålla sig professionellt skeptisk om han eller hon ska kunna bedöma bevis i en översiktlig granskning kritiskt. Detta innefattar att ifrågasätta oförenligheter, utreda motstridiga bevis och ifrågasätta tillförlitligheten hos svar på förfrågningar samt annan information som har inhämtats från företagsledningen och styrelsen. Det innefattar dessutom att överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i inhämtade bevis med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.

A 18. Att förhålla sig professionellt skeptisk innefattar att vara uppmärksam på t.ex.

- bevis som är oförenliga med andra inhämtade bevis,
- information som gör att revisorn ifrågasätter tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar, som ska användas som bevis,
- förhållanden som kan tyda på oegentligheter, och
- eventuella andra omständigheter som tyder på ett behov av ytterligare åtgärder.

A 19. Revisorn måste förhålla sig professionellt skeptisk under hela den översiktliga granskningen om han eller hon ska minska riskerna för att han eller hon

- förbiser ovanliga omständigheter,

- generaliserar för mycket när slutsatser dras utifrån inhämtade bevis, och
- använder olämpliga antaganden vid fastställandet av karaktär, tidpunkt och omfattning för de åtgärder som utfördes under granskningen samt vid utvärderingen av resultaten av dem.

A 20. Revisorn kan inte förväntas bortse från tidigare erfarenheter av företagsledningens och styrelsens ärlighet och hederlighet. Trots detta innebär inte en uppfattning att företagsledningen och styrelsen är ärliga och hederliga att revisorn inte behöver förhålla sig professionellt skeptisk eller att det är tillåtet att nöja sig med bevis som inte är tillräckliga för den översiktliga granskningens syfte.

Använda professionellt omdöme (se punkt 23)

A 21. Professionellt omdöme är avgörande för ett riktigt utförande av en översiktlig granskning. Detta beror på att tolkningen av relevanta yrkesetiska krav och av kraven i denna ISRE samt behovet av initierade beslut när en granskning utförs, kräver tillämpning av relevant kunskap och erfarenhet på fakta och omständigheter för uppdraget. Professionellt omdöme är särskilt nödvändigt

- när det gäller beslut om väsentlighet och karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder som används för att uppfylla kraven i denna ISRE och för att samla in bevis,
- vid utvärdering av om de inhämtade bevisen från de utförda åtgärderna minskar bestyrkanderisken till en nivå som är godtagbar med hänsyn till omständigheterna för uppdraget,
- vid utvärdering av företagsledningens bedömningar när företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering tillämpas, och
- när slutsatsen dras om de finansiella rapporterna baserat på inhämtade bevis, däribland övervägande av rimligheten i de uppskattningar företagsledningen har gjort vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

A 22. Det utmärkande draget för det professionella omdöme som förväntas av en revisor är att det används av en revisor vars utbildning, kunskap och erfarenhet, inklusive användningen av skicklighet i och tekniker för bestyrkande, har bidragit till utvecklingen av de kompetenser som krävs för att göra rimliga bedömningar. Konsultation vid svåra eller tvistiga frågor under uppdragets gång, både inom uppdragsteamet och mellan uppdragsteamet och andra på rätt nivå inom eller utanför revisionsföretaget, hjälper revisorn att göra initierade och rimliga bedömningar.

A 23. Revisorn använder sitt professionella omdöme i enskilda uppdrag grundat på de fakta och omständigheter som han eller hon känner till, under uppdraget, däribland:

- Kunskap som har inhämtats från utförda uppdrag med avseende på företagets finansiella rapporter under föregående perioder, i tillämpliga fall.
- Revisorns förståelse av företaget och dess miljö, inklusive dess redovisningssystem, och av tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i företagets bransch.
- I vilken omfattning upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna kräver att företagsledningen använder professionellt omdöme.

A 24. Professionellt omdöme kan utvärderas utifrån om den bedömning som revisorn kommer fram till avspeglar en kompetent användning av bestyrkande- och redovisningsprinciper och är ändamålsenlig mot bakgrund av, och förenlig med, de fakta och omständigheter som revisorn kände till fram till datumet för sin rapport.

A 25. Revisorn behöver använda sitt professionella omdöme under hela uppdraget. Bedömningarna behöver också dokumenteras enligt kraven i denna ISRE. Professionellt omdöme ska inte användas för att rättfärdiga beslut som inte på något annat sätt stöds av fakta och omständigheter avseende uppdraget eller av inhämtade bevis.

ISA
ISQC
m.m.

Kvalitetskontroll på uppdragsnivån (se punkterna 24–25)

A 26. Skicklighet i och tekniker för bestyrkande innefattar

- att förhålla sig professionellt skeptisk och använda professionellt omdöme vid planering och utförande av ett bestyrkandeuppdrag, inklusive att inhämta och utvärdera bevis,
- att förstå informationssystem samt rollen för och begränsningar i intern kontroll,
- att koppla övervägandet av väsentlighet och uppdragsrisker till karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder som avser den översiktliga granskningen,
- att använda åtgärder enligt vad som är tillämpligt för den översiktliga granskningen, vilket kan innefatta andra typer av åtgärder utöver förfrågningar och analytisk granskning (t.ex. inspektion, omräkning, upprepning av aktivitet, observation och bekräftelse),
- metoder för systematisk dokumentation, och
- att använda kunskaper och metoder som är relevanta för att skriva rapporter för bestyrkandeuppdrag.

A 27. Inom ramen för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem ansvarar uppdragsteamet för att införa de kvalitetskontrollåtgärder som är tillämpliga på uppdraget och för att förse revisionsföretaget med relevant information så att den del av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem som avser oberoende fungerar.

A 28. När den ansvariga revisorn tar ansvar för den övergripande kvaliteten i ett uppdrag, ska hans eller hennes handlingar och tillämpliga kommunikation med andra medlemmar i uppdragsteamet betona det faktum att kvalitet är en avgörande faktor när en översiktlig granskning utförs, samt kvalitetsens vikt för den översiktliga granskningen av att

- a. utföra ett arbete som följer standarder för yrkesutövningen och krav i lagar och andra författningar,
- b. följa revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll efter vad som är tillämpligt,
- c. lämna en rapport för uppdraget som är lämplig med hänsyn till omständigheterna, och
- d. uppdragsteamet kan ta upp angelägenheter utan rädsla för repressalier.

A 29. Såvida inte information från revisionsföretaget eller andra parter tyder på annat, har uppdragsteamet rätt att förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem. Exempel: uppdragsteamet kan förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem avseende

- personalens kompetens, grundat på rutiner för rekrytering och formell utbildning,
- oberoende, grundat på att relevant information rörande oberoende samlas in och kommuniceras,
- val av kundrelationer, grundat på system för att acceptera och behålla kunder, och
- att lagar och andra författningar följs, grundat på övervakningsprocesser.

När den ansvariga revisorn överväger brister som kan påverka den översiktliga granskningen, kan han eller hon överväga åtgärder som revisionsföretaget har vidtagit för att rätta till dessa brister.

A 30. En brist i företagets kvalitetskontrollsystem tyder inte nödvändigtvis på att en viss översiktlig granskning inte utfördes enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar eller att revisors rapport inte har varit korrekt.

Utse uppdragsteam (se punkt 25 b)

A 31. När den ansvariga revisorn beaktar den ändamålsenliga kompetens och förmåga som förväntas av uppdragsteamet som helhet, kan han eller hon överväga sådana frågor som teamets

- förståelse och praktiska erfarenhet av uppdrag att utföra översiktliga granskningar av liknande karaktär och komplexitet genom ändamålsenlig utbildning och medverkan,

- förståelse av standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar,
- teknisk sakkunskap, däribland sakkunskap inom relevanta IT- och specialområden inom redovisning eller bestyrkande,
- kunskaper om relevanta branscher i vilka kunden bedriver verksamhet,
- förmåga att utöva professionellt omdöme, och
- förståelse av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.

Acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktlig granskning (se punkt 25 d (i))

A 32. ISQC 1 kräver att revisionsföretaget inhämtar information som bedöms som nödvändig med hänsyn till omständigheterna innan ett uppdrag åt en ny kund accepteras, vid beslut om att behålla kundrelationen och vid övervägande av om ett nytt uppdrag för en befintlig kund ska accepteras. Information som är ett stöd när den ansvariga revisorn fastställer om det är lämpligt att acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktliga granskningar kan innefatta information om

- hederligheten hos huvudägarna, högsta ledningen och styrelsen, och
- betydelsefulla frågor som har uppstått under det aktuella granskningsuppdraget eller under tidigare uppdrag och deras följdverkningar för den fortsatta relationen.

A 33. Om den ansvariga revisorn har orsak att tvivla på företagsledningens hederlighet i en utsträckning som sannolikt påverkar ett riktigt utförande av granskningen, är det inte korrekt enligt denna ISRE att acceptera uppdraget, såvida detta inte krävs enligt lag eller annan författning, eftersom det kan leda till att revisorn förknippas med företagets finansiella rapporter på ett olämpligt sätt.

Acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktlig granskning (se punkt 29)

A 34. Under hela granskningsuppdraget överväger revisorn om uppdraget ska fortsätta och överväger också relevanta yrkesetiska krav, inklusive kravet på oberoende, alltefter som förhållanden och omständigheter förändras. Att det inledande arbetet när det gäller såväl frågan om fortsatt uppdrag som bedömningen av relevanta yrkesetiska krav (inklusive kravet på oberoende) utförs i början av ett uppdrag ger revisorn information vid beslut och handlingar innan andra aktiviteter av betydelse genomförs inom ramen för uppdraget.

Faktorer som påverkar att acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag att utföra översiktlig granskning (se punkt 29)

A 35. Bestyrkandeuppdrag kan endast accepteras när uppdraget har vissa kännetecken⁸ som bidrar till att revisorns angivna mål för uppdraget uppnås.

Rationellt syfte (se punkt 29 a (i))

A 36. Det kanske inte är troligt att det finns ett rationellt syfte för uppdraget om t.ex.

- det finns en betydande begränsning i inriktning och omfattning av revisorns arbete,
- revisorn misstänker att uppdragsgivaren avser att knyta revisorns namn till de finansiella rapporterna på ett otillbörligt sätt, eller
- uppdraget är avsett att uppfylla krav på att följa relevant lag eller annan författning och sådan lag eller annan författning kräver att de finansiella rapporterna revideras.

En översiktlig granskning är lämplig (se punkt 29 a (ii))

A 37. När revisorns preliminära förståelse av omständigheterna för ett uppdrag tyder på att det inte skulle vara lämpligt att acceptera ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning, kan revisorn överväga att rekommendera en annan typ av uppdrag. Beroende på omständigheterna kan revisorn t.ex. anse att det vore mer lämpligt att utföra ett

ISA
ISQC
m.m.

⁸ Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag, punkt 17.

revisionsuppdrag än en översiktlig granskning. I andra fall, om omständigheterna för uppdraget utesluter ett bestyrkandeuppdrag, kan revisorn rekommendera ett sammanställningsuppdrag eller uppdrag rörande andra redovisningstjänster, enligt vad som är tillämpligt.

Information som behövs för utförandet av den översiktliga granskningen (se punkt 29 c)

A 38. Ett exempel på när revisorn kan ha skäl att tvivla på att den information som behövs för att utföra granskningen kommer att vara tillgänglig eller tillförlitlig, är när det räkenskapsmaterial som krävs för att utföra analytisk granskning misstänks vara huvudsakligen felaktigt eller ofullständigt. Detta övervägande är inte riktat mot behovet, som ibland uppstår när en översiktlig granskning utförs, av att hjälpa företagsledningen genom att rekommendera nödvändig justering av poster för att slutföra de finansiella rapporter som har upprättats av företagsledningen.

Förutsättningar för att acceptera en översiktlig granskning (se punkt 30)

A 39. Denna ISRE kräver också att revisorn förvissar sig om vissa förhållanden, som revisorn och företagsledningen ska vara överens om och som företaget råder över, innan revisorn accepterar uppdraget.

Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (se punkt 30 a)

A 40. En förutsättning för att acceptera ett bestyrkandeuppdrag är att de kriterier⁹ som nämns i definitionen av ett bestyrkandeuppdrag är lämpliga och tillgängliga för de avsedda användarna.¹⁰ I denna ISRE tillhandahåller det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering de kriterier som revisorn använder för att översiktligt granska de finansiella rapporterna, och där så är relevant, att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild. Vissa ramverk för finansiell rapportering är ramverk avsedda att ge en rättvisande bild, medan andra är regelstyrda ramverk. Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer de finansiella rapporternas form och innehåll, däribland vad som utgör fullständiga finansiella rapporter.

Godtagbarhet hos det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering

A 41. Utan ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering har företagsledningen ingen lämplig grund för upprättandet av de finansiella rapporterna och revisorn inga lämpliga kriterier för att översiktligt granska de finansiella rapporterna.

A 42. Revisorn fastställer godtagbarheten hos det ramverk för finansiell rapportering som används i de finansiella rapporterna mot bakgrund av sin förståelse av vilka de avsedda användarna av de finansiella rapporterna är. De avsedda användarna är den eller de personer eller den personkategori för vilken revisorn upprättar sin rapport. Revisorn kanske inte kan identifiera alla dem som kommer att läsa bestyrkanderapporten, särskilt när det är ett stort antal personer som har tillgång till den.

A 43. I många fall, i avsaknad av tecken på motsatsen, kan revisorn förutsätta att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart (t.ex. ett ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs i lag eller annan författning i en jurisdiktion, vilket ska användas vid upprättandet av generella finansiella rapporter för vissa typer av företag).

A 44. Följande faktorer är relevanta för revisorn när han eller hon fastställer om det ramverk för finansiell rapportering som ska användas när de finansiella rapporterna upprättas är godtagbart:

- Företagets karaktär (t.ex. om det är ett rörelsedrivande företag, ett företag i den of-fentliga sektorn eller en ideell organisation).

⁹ Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag, punkt 34.

¹⁰ Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag, punkt 17 b (ii).

- Syftet med de finansiella rapporterna (t.ex. om de upprättas för att tillgodose många olika användares gemensamma behov av finansiell information eller särskilda användares behov av finansiell information).
- De finansiella rapporternas karaktär (t.ex. om det gäller fullständiga finansiella rapporter eller en enskild finansiell rapport).
- Om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering föreskrivs i relevant lag eller annan författning.

A 45. Om det ramverk för finansiell rapportering som användes för att upprätta de finansiella rapporterna inte är godtagbart mot bakgrund av syftet med de finansiella rapporterna och företagsledningen inte går med på att använda ett ramverk för finansiell rapportering som är godtagbart enligt revisorns åsikt, måste revisorn enligt denna ISRE avböja uppdraget.

A 46. Brister i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som tyder på att ramverket inte är godtagbart kan upptäckas när uppdraget att utföra en översiktlig granskning redan har accepterats. När ramverket för finansiell rapportering inte är föreskrivet i lag eller annan författning, kan företagsledningen besluta att välja ett annat ramverk som är godtagbart. När företagsledningen gör detta, måste revisorn enligt denna ISRE med företagsledningen avtala de nya villkoren för uppdraget att utföra den översiktliga granskningen, så att villkoren avspeglar bytet av tillämpligt ramverk för finansiell rapportering.

Företagsledningens och styrelsens ansvar (se punkterna 30 b, 37 e)

A 47. De finansiella rapporter som är föremål för den översiktliga granskningen är företagets finansiella rapporter, som har upprättats av företagets ledning under tillsyn av styrelsen. Denna ISRE inför inte något ytterligare ansvar för företagsledning eller styrelse och inte heller åsidosätter den lagar och andra författningar som styr deras respektive ansvar. En översiktlig granskning enligt denna ISRE utförs dock under den grundläggande förutsättningen att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, har bekräftat visst ansvar som är grundläggande för granskningens utförande. Den översiktliga granskningen av de finansiella rapporterna befriar inte företagsledningen eller styrelsen från deras ansvar.

A 48. Som del av företagsledningens ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna måste den göra bedömningar när den gör uppskattningar i redovisningen, vilka är rimliga med hänsyn till omständigheterna, samt välja och tillämpa ändamålsenliga redovisningsprinciper. Dessa bedömningar görs inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A 49. På grund av betydelsen av förutsättningarna för att utföra en översiktlig granskning av finansiella rapporter måste revisorn enligt denna ISRE inhämta företagsledningens bekräftelse att den förstår sitt ansvar, innan han eller hon accepterar uppdraget. Revisorn kan inhämta företagsledningens bekräftelse antingen muntligt eller skriftligt. Men företagsledningens bekräftelse dokumenteras därefter i de skriftliga villkoren för uppdraget.

A 50. Om företagsledningen, och styrelsen i tillämpliga fall, inte bekräftar eller inte kommer att bekräfta sitt ansvar med avseende på de finansiella rapporterna, är det inte lämpligt att acceptera uppdraget såvida inte lag eller annan författning kräver att revisorn gör det. I fall där revisorn är skyldig att acceptera uppdraget att utföra den översiktliga granskningen, kan han eller hon behöva förklara vikten av dessa frågor för företagsledningen och styrelsen, om de inte är samma, samt effekterna på uppdraget.

ISA
ISQC
m.m.

Ytterligare överväganden när lydelsen i revisors rapport föreskrivs i lag eller annan författning (se punkterna 34–35)

A 51. Denna ISRE kräver att revisorn inte anger i sin rapport att han eller hon har följt ISRE, såvida han eller hon inte har följt alla krav i denna ISRE som är relevanta för den översiktliga granskningen. Lag eller annan författning kan föreskriva förhållanden med avseende på ett uppdrag som normalt skulle få revisorn att avböja uppdraget där så är möjligt, t.ex. om

- revisorn anser att det ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs av lag eller annan författning inte är godtagbart, eller
- den föreskrivna utformningen av eller ordalydelsen i revisors rapport är i en form eller i ordalag som avviker betydligt från den utformning eller ordalydelse som krävs i denna ISRE.

Enligt denna ISRE följer en översiktlig granskning som utförs i dessa situationer inte denna ISRE och revisorn kan inte ange i den rapport som lämnas för uppdraget att han eller hon har följt denna ISRE. Även om revisorn inte får ange att denna ISRE följs, uppmuntras revisorn att använda denna ISRE, inklusive rapporteringskraven i den mån det är praktiskt genomförbart. När så är lämpligt, för att undvika missförstånd, kan revisorn överväga att ta med ett uttalande i rapporten att den översiktliga granskningen inte har utförts enligt denna ISRE.

Avtala villkoren för uppdraget

Uppdragsbrev eller annan form av skriftligt avtal (se punkt 37)

A 52. Det ligger i både företagsledningens och styrelsens samt revisorns intresse att revisorn skickar ett uppdragsbrev innan den översiktliga granskningen utförs, för att undvika missförstånd om uppdraget.

Uppdragsbrevets form och innehåll

A 53. Uppdragsbrevets form och innehåll kan variera från ett uppdrag till ett annat. Utöver att innefatta det som krävs i denna ISRE, kan ett uppdragsbrev t.ex. ta upp

- åtgärder för att engagera andra revisorer och specialister i den översiktliga granskningen,
- åtgärder som ska vidtas i kontakt med den eventuella tidigare revisorn, om det är första gången uppdraget ska utföras,
- det faktum att en översiktlig granskning inte uppfyller lagstadgade krav eller en extern parts krav på en revision,
- förväntningen att företagsledningen kommer att lämna skriftliga uttalanden till revisorn,
- företagsledningens bekräftelse på att informera revisorn om sådana fakta som kan påverka de finansiella rapporterna och som företagsledningen kan komma att upptäcka under perioden från datumet för revisors rapport till det datum då de finansiella rapporterna utfärdas, och
- en begäran om att företagsledningen ska bekräfta att den har tagit emot uppdragsbrevet och godkänna uppdragsvillkoren som anges i detta.

Översiktliga granskningar av enheter i koncerner

A 54. Revisorn för de finansiella rapporterna i en koncern kan begära att en revisor ska utföra en översiktlig granskning av den finansiella informationen för en enhet i koncernen. Beroende på anvisningarna från koncernrevisorn kan en översiktlig granskning av finansiell information för en enhet utföras enligt denna ISRE. Koncernrevisorn kan även precisera ytterligare åtgärder för att komplettera det arbete som har utförts i den översiktliga granskning som har utförts enligt denna ISRE. Om revisorn som utför den översiktliga granskningen är revisorn för enhetens finansiella rapporter, utförs den översiktliga granskningen inte enligt denna ISRE.

Företagsledningens ansvar enligt lagar och andra författningar (se punkt 37 e)

A 55. Om, mot bakgrund av uppdragets omständigheter, revisorn drar slutsatsen att det inte är nödvändigt att dokumentera vissa villkor för uppdraget i ett uppdragsbrev, måste revisorn ändå inhämta en skriftlig bekräftelse från företagsledningen, och styrelsen i tillämpliga fall, att de, enligt kraven i denna ISRE, bekräftar och förstår sitt ansvar enligt vad som är angivet i denna ISRE. Denna skriftliga bekräftelse kan använda ordalydelsen i lag eller annan författning om den lagen eller andra författningen fastställer företagsledningens ansvar som likvärdigt med det som beskrivs i denna ISRE.

Exempel på uppdragsbrev (se punkt 37)

A 56. Ett exempel på uppdragsbrev för översiktliga granskningar finns i bilaga 1 till denna ISRE.

Återkommande uppdrag (se punkt 38)

A 57. Revisorn kan besluta sig för att inte skicka ett nytt uppdragsbrev eller annat skriftligt avtal för varje ny period. Följande faktorer kan dock tyda på att det är lämpligt att ändra villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning eller att påminna företagsledningen eller styrelsen, efter vad som är tillämpligt, om de befintliga uppdragsvillkoren:

- Tecken på att företagsledningen har missuppfattat den översiktliga granskningens syfte eller omfattning.
- Uppdragsvillkoren har ändrats eller är speciella.
- Det har nyligen skett förändringar i företagets högsta ledning.
- Om det har skett en betydelsefull ägarförändring för företaget.
- Om företagets verksamhet har förändrats betydligt i fråga om karaktär eller storlek.
- Om rättsliga krav eller myndighetskrav har ändrats och påverkar företaget.
- En ändring i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Godkännande av en ändring i villkoren för den översiktliga granskningen

Begäran att ändra villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning (se punkt 39)

A 58. En begäran från företaget att revisorn ska ändra villkoren för uppdraget att utföra den översiktliga granskningen kan vara följden av faktorer som:

- En ändring i omständigheter som påverkar behovet av tjänsten.
- Missförstånd i fråga om karaktären på ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning enligt vad som ursprungligen efterfrågades.
- En begränsning av uppdragets inriktning och omfattning, oavsett om den är införd av företagsledningen eller orsakas av andra omständigheter.

A 59. En ändring i omständigheter som påverkar företagets behov eller ett missförstånd om karaktären på den tjänst som ursprungligen efterfrågades kan anses utgöra en rimlig grund för att begära en ändring i villkoren för uppdraget.

A 60. Däremot kanske en ändring inte kan anses rimlig om det visar sig att ändringen rör inkorrekt, ofullständig eller på annat sätt otillfredsställande information. Ett exempel kan vara när revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för en väsentlig post i de finansiella rapporterna och företagsledningen ber att uppdraget ska ändras till ett uppdrag om näraliggande tjänster för att undvika att revisorn uttalar en modifierad slutsats.

Begäran att ändra karaktären på uppdraget (se punkt 40)

A 61. Innan en revisor som har anlitats för att utföra en översiktlig granskning enligt denna ISRE går med på att ändra ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning till en annan typ av uppdrag eller näraliggande tjänst, kan han eller hon, utöver det som tas upp i denna ISRE, behöva analysera rättsliga eller avtalsenliga konsekvenser av ändringen.

ISA
ISQC
m.m.

A 62. Om revisorn drar slutsatsen att det finns ett rimligt motiv för att ändra uppdraget att utföra en översiktlig granskning till en annan typ av uppdrag eller en näraliggande tjänst, kan det utförda arbetet under den översiktliga granskningen fram till dagen för ändringen vara relevant för det ändrade uppdraget, men det arbete som måste utföras och den rapport som ska utfärdas anpassas till det ändrade uppdraget. För att undvika att förvirra läsaren bör rapporten om det andra uppdraget eller den näraliggande tjänsten inte beröra

- a. det ursprungliga uppdraget att utföra en översiktlig granskning, eller
- b. alla åtgärder som kan ha utförts i det ursprungliga uppdraget att utföra en översiktlig granskning, förutom där uppdraget är ändrat till ett uppdrag att utföra avtalade åtgärder enligt särskild överenskommelse och där det utgör en normal del av rapporten att beröra åtgärder som har utförts.

Kommunikation med företagsledningen och styrelsen (se punkt 42)

A 63. I ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning tar revisorns kommunikation med företagsledningen och styrelsen formen av

- a. förfrågningar revisorn gör när han eller hon utför åtgärderna för granskningen, och
- b. övrig kommunikation, i sammanhanget att ha en effektiv dialog för att förstå förhållanden som uppkommer och att utveckla en konstruktiv arbetsrelation under uppdraget.

A 64. Den rätta tidpunkten för kommunikation varierar med uppdragsförhållandena. Relevanta faktorer innefattar frågans betydelse och karaktär samt eventuell åtgärd som företagsledningen eller styrelsen väntas vidta. Exempel: det kan vara ändamålsenligt att så snart det är praktiskt genomförbart ta upp en betydande svårighet som revisorn har mött under den översiktliga granskningen, om företagsledningen eller styrelsen kan hjälpa revisorn att lösa problemet.

A 65. Lag eller annan författning kan begränsa revisorns kommunikation med styrelsen om vissa frågor. Exempel: lag eller annan författning kan särskilt förbjuda kommunikation, eller någon annan åtgärd, som kan skada en behörig myndighets utredning av en faktisk eller misstänkt olaglig handling. Under vissa omständigheter kan potentiella konflikter mellan revisorns tystnadsplikt och kommunikationsförpliktelser vara komplexa. I sådana fall kan revisorn överväga att rådfråga en jurist.

Kommunicera frågor som rör granskningen

A 66. Frågor som ska tas upp med företagsledningen eller styrelsen, enligt vad som är tillämpligt, enligt denna ISRE kan innefatta:

- Revisorns ansvar för den översiktliga granskningen, enligt vad som inbegrips i uppdragsbrevet eller annan lämplig form av skriftlig överenskommelse.
- Betydelsefulla iakttagelser från granskningen, t.ex. revisorns syn på betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt, däribland redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna.
- Betydelsefulla iakttagelser från utförandet av åtgärder, däribland situationer när revisorn har övervägt att utföra ytterligare åtgärder som krävs enligt denna ISRE. Revisorn kan behöva få bekräftelse på att styrelsen har samma uppfattning om de fakta och omständigheter som har betydelse för särskilda transaktioner eller handlingar.
- Frågor som uppstår som kan leda till att revisorn modifierar sin slutsats.
- Eventuella betydande problem som revisorn har stött på under granskningen, t.ex. att väntad information inte fanns tillgänglig, att det oväntat inte gick att inhämta bevis som revisorn bedömer som nödvändiga för granskningen, eller begränsningar som har införts av företagsledningen. Under vissa omständigheter kan sådana problem utgöra en begränsning av omfattning och inriktning som, om den inte hantearas av företagsledningen eller styrelsen, kan leda till en modifierad slutsats av revisorn eller att revisorn under vissa omständigheter avgår från uppdraget.

A 67. I vissa företag är olika personer ansvariga för ledningen och styrningen av företaget. Under dessa omständigheter kan företagsledningen ha ansvar för att ta upp frågor av intresse för styrningen med styrelsen. Företagsledningens kommunikation med styrelsen om sådana frågor som revisorn måste ta upp med styrelsen befriar inte revisorn från ansvaret att också ta upp dem med styrelsen. Att företagsledningen tar upp dessa frågor kan emellertid påverka formen eller tidpunkten för revisorns kommunikation med styrelsen.

Kommunikation med externa parter

A 68. I vissa jurisdiktioner kan lag eller annan författning ställa krav på revisorn att t.ex.:

- Meddela ett tillsynsorgan eller annan myndighet om vissa frågor som tagits upp med styrelsen. Exempel: i vissa jurisdiktioner är revisorn förpliktad att rapportera felaktigheter till myndigheter när företagsledning och styrelse inte vidtar rättelseåtgärder.
- Skicka exemplar av vissa rapporter som har upprättats åt styrelsen till berörda tillsyns- eller finansieringsorgan, eller, i vissa fall, göra sådana rapporter tillgängliga för allmänheten.

ISA
ISQC
m.m.

A 69. Såvida revisorn inte enligt lag eller annan författning måste förse en extern part med ett exemplar av sin skriftliga kommunikation med styrelsen, kan han eller hon behöva styrelsens samtycke innan han eller hon gör detta.

Utföra uppdraget

Väsentlighet vid en översiktlig granskning av finansiella rapporter (se punkt 43)

A 70. Revisorns övervägande av väsentlighet görs inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. I vissa ramverk för finansiell rapportering diskuteras begreppet väsentlighet i samband med upprättandet och presentationen av finansiella rapporter. Även om ramverk för finansiell rapportering kan diskutera väsentlighet i skiftande ordalag, brukar de vanligtvis klargöra att

- felaktigheter, även utelämnanden, betraktas som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna,
- bedömningar av väsentlighet görs mot bakgrund av övriga omständigheter och påverkas av en felaktighets storlek eller karaktär, eller en kombination av båda, och
- bedömningar om frågor som är väsentliga för användare av de finansiella rapporterna baseras på ett beaktande av användarnas behov av finansiell information som grupp. Den möjliga effekten av felaktiga uppgifter för vissa enskilda användare, vars behov kan variera stort, beaktas inte.

A 71. Om en diskussion om begreppet väsentlighet finns i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering ger den en referensram för revisorn vid fastställande av väsentlighet för granskningen. Om det inte finns någon sådan diskussion ger ovanstående överväganden revisorn en referensram.

A 72. Revisorns fastställande av väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och påverkas av hans eller hennes uppfattning om behoven hos användare av de finansiella rapporterna. I det här sammanhanget är det rimligt för revisorn att anta att användarna

- har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomisk verksamhet och redovisning och är beredda att studera informationen i de finansiella rapporterna med rimlig noggrannhet,
- förstår att finansiella rapporter upprättas, presenteras och granskas efter väsentlighetsnivåer,
- accepterar den inneboende osäkerheten i storleksbestämningen av belopp som bygger på uppskattningar, bedömningar och beaktandet av framtida händelser, och
- fattar rimliga ekonomiska beslut med grund i informationen i de finansiella rapporterna.

Dessutom, såvida inte den översiktliga granskningen utförs för finansiella rapporter som är avsedda att tillgodose vissa behov hos särskilda användare, beaktas normalt inte den möjliga effekten av felaktigheter på särskilda användare, vars behov kan variera stort.

A 73. Revisorns bedömning av vad som är väsentligt med avseende på de finansiella rapporterna som helhet är samma oavsett den grad av bestyrkande revisorn uppnår som grund för slutsatsen om de finansiella rapporterna.

Ändra väsentlighet (se punkt 44)

A 74. Revisorns fastställande av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet kan behöva ändras under uppdraget, till följd av:

- En ändring av omständigheterna, vilken inträffade under den översiktliga granskningen (t.ex. ett beslut att avyttra en stor del av företagets verksamhet).
- Ny information, eller en ändring i revisorns förståelse av företaget och dess miljö till följd av att han eller hon har utfört åtgärder för granskningen enligt denna ISRE (t.ex. om det under granskningen verkar som om faktiska finansiella resultat sannolikt kommer att avvika väsentligt från det förväntade finansiella resultatet vid periodens slut, som initialt användes för att bestämma väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet).

Revisorns förståelse (se punkterna 45–46)

A 75. Revisorn använder sitt professionella omdöme för att fastställa omfattningen av den förståelse av företaget och dess miljö som krävs för att utföra den översiktliga granskningen av företagets finansiella rapporter enligt denna ISRE. Revisorn ska främst avgöra om den förståelse som han eller hon har inhämtat räcker för att uppfylla revisorns mål för uppdraget. Bredden och djupet i den förståelse som revisorn inhämtar är inte lika ingående som den som krävs av företagsledningen.

A 76. Att inhämta en förståelse av företaget och dess miljö är en löpande och dynamisk process som går ut på att samla in, uppdatera och analysera information under hela uppdraget att utföra en översiktlig granskning. Revisorns förståelse inhämtas och används löpande under hela utförandet av uppdraget, och uppdateras vid ändringar i villkor och omständigheter. Det inledande arbetet med att acceptera och fortsätta med uppdraget vid tidpunkten för påbörjandet av ett uppdrag bygger på revisorns preliminära förståelse av företaget och av omständigheterna för uppdraget. Vid en fortsatt kundrelation inbegriper revisorns förståelse kunskap som har inhämtats vid tidigare uppdrag som har utförts av revisorn med avseende på företagets finansiella rapporter och annan finansiell information.

A 77. Förståelsen bildar en referensram inom vilken revisorn planerar och utför den översiktliga granskningen samt använder sitt professionella omdöme under hela uppdraget. Särskilt måste förståelsen vara tillräcklig för att revisorn ska kunna identifiera områden i de finansiella rapporterna där väsentliga felaktigheter sannolikt uppstår, och använda denna förståelse som information när han eller hon utformar och utför åtgärder för att hantera dessa områden.

A 78. När revisorn inhämtar en förståelse av företaget och dess miljö samt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, kan han eller hon också överväga följande:

- Om företaget är en enhet i en koncern eller ett intresseföretag till ett annat företag.
- Komplexiteten i ramverket för finansiell rapportering.
- Företagets förpliktelser eller krav i fråga om finansiell rapportering, och om dessa förpliktelser eller krav återfinns i tillämplig lag eller annan författning eller inom ramen för frivilliga överenskommelser om finansiell rapportering som inrättats under formaliserade styrnings- eller ansvarsfrågor, t.ex. enligt avtal med externa parter.
- Relevanta bestämmelser i de lagar och andra författningar som allmänt vedertaget har en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs, t.ex. lagar och andra författningar som rör skatter och pensioner.

- Utvecklingsnivån för företagets lednings- och styrningsstruktur avseende ledningen av och tillsynen över företagets räkenskapsmaterial och system för finansiell rapportering som stöd för upprättandet av de finansiella rapporterna. Mindre företag har ofta färre anställda vilket kan påverka hur företagsledningen utövar tillsyn. Det kan t.ex. vara ogenomförbart med arbetsfördelning. Men i ett litet ägarstyrt företag kan ägaren/företagsledaren uppnå en mer effektiv tillsyn än i ett större företag. Denna tillsyn kan uppväga de oftast mer begränsade möjligheterna till arbetsfördelning.
- "Signaler från ledningen" och företagets kontrollmiljö genom vilken företaget hanterar risker avseende finansiell rapportering och efterlevnad av företagets förpliktelser avseende finansiell rapportering.
- Utvecklingsnivån och komplexiteten för företagets system för redovisning och finansiell rapportering samt tillhörande kontroller genom vilka företagets räkenskapsmaterial och närliggande information upprätthålls.
- Företagets rutiner för registrering, klassificering och sammanfattning av transaktioner, ackumulering av information som finns i de finansiella rapporterna och tillhörande upplysningar.
- De typer av frågor som krävde justeringar i redovisningen i företagets finansiella rapporter för tidigare perioder.

ISA
ISQC
m.m.

Utforma och utföra åtgärder (se punkterna 47, 55)

A 79. Den planerade karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder revisorn överväger i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för en slutsats om de finansiella rapporterna som helhet påverkas av

- a. kraven i denna ISRE, och
- b. de krav som är fastställda enligt tillämplig lag eller annan författning, däribland ytterligare rapporteringskrav som finns i tillämpliga lagar och andra författningar.

A 80. När revisorn får i uppdrag att översiktligt granska de finansiella rapporterna för en koncern, fokuseras den planerade karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärderna för den översiktliga granskningen på att uppnå revisorns mål med granskningen, enligt denna ISRE, men med avseende på koncernens finansiella rapporter.

A 81. Kraven i denna ISRE avseende att utforma och utföra förfrågningar och analytisk granskning samt åtgärder som hanterar särskilda omständigheter, är avsedda att ge revisorn möjlighet att uppnå de mål som är angivna i denna ISRE. Omständigheterna för översiktliga granskningar varierar mycket och därmed kan det finnas omständigheter där revisorn kan bedöma det som effektivt eller ändamålsenligt att utforma och utföra andra åtgärder. Exempel: om revisorn under arbetet med att skaffa sig en förståelse av företaget blir medveten om ett betydande kontrakt kan han eller hon välja att läsa kontraktet.

A 82. Det faktum att revisorn kan bedöma det som nödvändigt att utföra andra åtgärder ändrar inte hans eller hennes mål att uppnå begränsad säkerhet med avseende på de finansiella rapporterna som helhet.

Betydande eller ovanliga transaktioner

A 83. Revisorn kan överväga att granska räkenskapsmaterialet i syfte att identifiera betydande eller ovanliga transaktioner som kan kräva särskild uppmärksamhet i granskningen.

Förfrågan (se punkterna 46–48)

A 84. I en översiktlig granskning inbegriper förfrågningar att söka information från företagsledningen och andra personer i företaget, efter vad revisorn bedömer som lämpligt med hänsyn till omständigheterna för uppdraget. Revisorn kan också utvidga förfrågningarna för att inhämta icke-finansiella data, i tillämpliga fall. Att utvärdera företagsledningens svar är en del av processen att göra förfrågningar.

A 85. Beroende på omständigheterna för uppdraget kan förfrågningar även inbegripa förfrågningar om:

- Åtgärder som vidtagits vid möten med ägare, styrelsen och utskott, samt vad som hänt vid andra möten, om sådana förekommit, som påverkar informationen och upplysningarna i de finansiella rapporterna.
- Kommunikation som företaget fått, eller förväntar sig att få eller inhämta, från tillsynsmyndigheter.
- Frågor som väcks när andra åtgärder utförs. När revisorn ställer ytterligare frågor med avseende på identifierade oförenligheter, överväger han eller hon rimligheten och konsekvensen i företagsledningens hantering mot bakgrund av de resultat som har inhämtats från andra åtgärder samt hans eller hennes kunskap om och förståelse av företaget och dess bransch.

A 86. Bevis som har inhämtats genom förfrågan är ofta den främsta beviskällan vad gäller företagsledningens avsikt. Men tillgänglig information som stöder företagsledningens avsikt kan vara begränsad. I det fallet kan en förståelse av hur väl företagsledningen tidigare har genomfört sina uttalade avsikter, företagsledningens uttalade skäl för att välja ett visst handlingssätt och företagsledningens möjligheter att följa ett särskilt handlingssätt ge relevant information som styrker de bevis som har inhämtats genom förfrågningar. Det är viktigt att revisorn förhåller sig professionellt skeptisk vid utvärderingen av företagsledningens svar för att han eller hon ska kunna utvärdera om det finns något eller några förhållanden som skulle kunna föranleda honom eller henne att tro att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter.

A 87. Att göra förfrågningar hjälper även revisorn att inhämta eller uppdatera sin förståelse av företaget och dess miljö, för att kunna identifiera områden där väsentliga felaktigheter sannolikt kan uppstå i de finansiella rapporterna.

A 88. Revisorn kan ha ytterligare skyldigheter enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav i fråga om ett företags överträdelse av lagar och andra författningar, däribland oegentligheter, vilka kan skilja sig från eller gå utöver denna ISRE, t.ex. att:

- a. hantera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar, däribland efterkomma krav avseende särskild kommunikation med företagsledningen och styrelsen samt överväga om huruvida ytterligare åtgärder krävs,
- b. kommunicera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till en revisor, t.ex. en ansvarig koncernrevisor,¹¹ och
- c. uppfylla dokumentationskrav rörande identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar.

Att uppfylla eventuella ytterligare skyldigheter kan ge ytterligare information som är relevant för revisorns arbete enligt denna ISRE (t.ex. avseende företagsledningens hederlighet eller, i tillämpliga fall, styrelsens hederlighet).

Förfrågan om företags förmåga att fortsätta verksamheten (se punkt 48 f)

A 89. I många fall i mindre företag har företagsledningen kanske inte upprättat en bedömning av företags förmåga att fortsätta verksamheten, utan förlitar sig i stället på kunskap om verksamheten och förväntade framtidsutsikter. Under dessa omständigheter kan det vara ändamålsenligt att diskutera medel- och långsiktiga utsikter och finansiering av företaget med företagsledningen, däribland övervägande om huruvida företagsledningens påståenden inte är oförenliga med revisorns förståelse av företaget.

¹¹ Se t.ex. punkterna R360.31–360.35 A1 i Etikoden.

Analytisk granskning (se punkterna 46–47, 49)

A 90. Vid en översiktlig granskning av finansiella rapporter är den analytiska granskningen en hjälp för revisorn i att:

- Inhämta eller uppdatera sin förståelse av företaget och dess miljö, däribland för att kunna identifiera områden där väsentliga felaktigheter sannolikt kan uppstå i de finansiella rapporterna.
- Identifiera oförenligheter eller avvikelser från förväntad utveckling eller förväntade värden eller normer i de finansiella rapporterna, t.ex. hur väl de finansiella rapporterna överensstämmer med viktiga data, däribland nyckeltal.
- Få styrkande bevis med avseende på andra förfrågningar eller analytisk granskning som redan har utförts.
- Fungera som ytterligare åtgärder när revisorn blir medveten om ett eller flera förhållanden som får honom eller henne att tro att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter. Ett exempel på en sådan ytterligare åtgärd är en jämförande analys av månadsintäkter och -kostnader mellan resultatenheter, filialer eller andra delar av företaget, för att få bevis om finansiell information i poster i balans- eller resultaträkningarna eller upplysningar i de finansiella rapporterna.

ISA
ISQC
m.m.

A 91. Olika metoder kan användas vid analytisk granskning. Dessa metoder sträcker sig från enkla jämförelser till komplexa analyser med hjälp av statistiska metoder. Revisorn kan t.ex. använda analytisk granskning för att utvärdera den finansiella informationen som är grunden för de finansiella rapporterna genom analys av sannolika förhållanden bland både finansiella och icke-finansiella data, och bedömning av resultaten för överensstämmelsen med förväntade värden med syfte att identifiera förhållanden och enskilda poster som verkar vara ovanliga, eller som avviker från förväntad utveckling eller förväntade värden. Revisorn kan jämföra bokförda belopp eller förhållanden som har tagits fram från bokförda belopp, med förväntningar som har utvecklats av honom eller henne med hjälp av information från relevanta källor. Exempel på informationskällor som revisorn ofta använder för att utveckla förväntningar, beroende på omständigheterna för uppdraget, innefattar:

- Finansiell information för jämförbara tidigare period eller perioder, med beaktande av kända ändringar.
- Information om väntade rörelseresultat och finansiella resultat, t.ex. budgetar eller prognoser inklusive extrapolering från delårs- eller årsdata.
- Förhållanden mellan delar av finansiell information inom perioden.
- Information om branschen i vilken företaget verkar, t.ex. en jämförelse mellan bruttomarginaler eller en jämförelse mellan företagets relationstal för försäljning och kundfordringar med branschgenomsnitt eller uppgifter för andra företag av jämförlig storlek i samma bransch.
- Förhållanden avseende finansiell information och relevant icke-finansiell information, t.ex. lönekostnad i förhållande till antalet anställda.

A 92. Revisorns övervägande om huruvida data som används för analytisk granskning är tillfredsställande för det avsedda syftet eller de avsedda syftena bygger på hans eller hennes förståelse av företaget och dess miljö och påverkas av såväl karaktären på och källan för data som av omständigheterna för inhämtande av data. Följande överväganden kan vara relevanta:

- Från vilken källa den tillgängliga informationen kommer. Information kan t.ex. vara tillförlitligare om den inhämtas från oberoende källor utanför företaget.
- Hur jämförbar den tillgängliga informationen är. Generella uppgifter för en bransch kan t.ex. behöva kompletteras eller justeras för att bli jämförbara med uppgifter för ett företag som säljer specialprodukter.
- Karaktären på och relevansen för den tillgängliga informationen, t.ex. om företagets budgetar har upprättats som förväntade resultat och inte som målsättningar.
- Kunskapen och kompetensen som behövs vid upprättande av informationen, och tillhörande kontroller som är utformade så att de säkerställer att informationen är fullständig, riktig och giltig.

Sådana kontroller kan t.ex. innefatta kontroller över upprättande, genomgång och fortsatt hantering av budgetinformation.

Åtgärder för att hantera särskilda omständigheter

Oegentligheter och överträdelser av lagar och andra författningar (se punkt 52 a och d)

Kommunikation med företagsledningen och styrelsen

A 93. I vissa jurisdiktioner kan lag eller annan författning begränsa revisorns kommunikation om vissa frågor till företagsledningen och styrelsen. I synnerhet kan lag eller annan författning förbjuda kommunikation eller annan åtgärd, som kan ha menlig inverkan på en utredning av vederbörlig myndighet avseende en faktisk eller misstänkt olaglig handling, däribland att informera företaget, t.ex. när revisorn måste rapportera den identifierade eller misstänkta överträdelsen av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet enligt lagar mot penningtvätt. De frågor som övervägs av revisorn kan därför vara komplexa och revisorn anse det lämpligt att inhämta juridisk rådgivning.

Rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget

A 94. Rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget kan krävas eller vara lämpligt utifrån omständigheterna, på grund av att:

- lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav kräver att revisorn rapporterar detta,
- revisorn har fastställt att rapportering är en lämplig åtgärd för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelser enligt relevanta yrkesetiska krav (se punkt A 95), eller
- lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav ger revisorn rätt att göra det (se punkt A 96).

A 95. I vissa fall kan de relevanta yrkesetiska kraven kräva att revisorn rapporterar eller ska fastställa huruvida rapportering av identifierade eller misstänkta oegentligheter eller överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget är rätt åtgärd med hänsyn till omständigheterna. Exempel: Etikoden kräver att revisorn ska vidta åtgärder för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar och överväga huruvida ytterligare åtgärder krävs, vilka kan innefatta rapportering till vederbörlig myndighet utanför företaget.¹² Etikoden förklarar att sådan rapportering inte skulle anses vara ett brott mot tystnadsplikten enligt koden.¹³

A 96. Även om lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav inte innehåller krav som behandlar rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser, kan de ge revisorn rätt att rapportera identifierade eller misstänkta oegentligheter eller överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget.

A 97. I andra situationer kan rapporteringen till vederbörlig myndighet utanför företaget av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar vara förbjuden enligt de regler för revisorns tystnadsplikt som följer av lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav.

A 98. Det fastställande som krävs enligt punkt 52 d kan inbegripa komplexa överväganden och professionella bedömningar. Därför kan revisorn överväga att söka rådgivning internt (t.ex. inom revisionsföretaget eller från ett nätverksföretag) eller konfidentiellt hos tillsynsmyndighet eller yrkesorganisation (såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning eller skulle bryta mot tystnadsplikten). Revisorn kan också överväga att inhämta juridisk rådgivning för att förstå tillgängliga alternativ och de professionella eller juridiska effekterna av att vidta olika åtgärder.

¹² Se t.ex. punkterna R360.36–360.36 A3 i Etikoden.

¹³ Se t.ex. punkterna R114.1, 114.1 A1 och R360.37 i Etikoden.

Händelser eller förhållanden som kan leda till tvivel om användningen av antagandet om fortsatt drift i de finansiella rapporterna (se punkt 54)

A 99. Listan med faktorer nedan innehåller exempel på händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Listan är inte heltäckande och förekomsten av en eller flera av faktorerna innebär inte heller alltid att det finns en osäkerhetsfaktor om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

Ekonomiska

- Negativt eget kapital eller negativt rörelsekapital.
- Lån med fast löptid vars förfallodag närmar sig utan att det finns realistiska utsikter att lånen kommer att förnyas eller återbetalas eller överdrivet beroende av kortfristig upplåning för finansiering av anläggningstillgångar.
- Tecken på att kreditgivare drar tillbaka sitt finansiella stöd.
- Negativt kassaflöde från rörelsen enligt historiska eller framåtblickande finansiella rapporter.
- Ogynnsamma ekonomiska nyckeltal.
- Betydande rörelseförluster eller betydande värdenedgång på tillgångar som används för att generera kassaflöden.
- Företaget betalar inte beslutade eller lämnar inte nya utdelningar.
- Oförmåga att betala borgenärer på förfallodagen.
- Oförmåga att uppfylla villkoren i låneavtal.
- Övergång från att ha kredit till att behöva betala leverantörer kontant vid leverans.
- Oförmåga att finansiera nödvändig utveckling av nya produkter eller andra viktiga investeringar.

ISA
ISQC
m.m.

Verksamhetsrelaterade

- Företagsledningens avsikter att likvidera företaget eller upphöra med verksamheten.
- Förlust av personer i högsta ledningen utan att de ersätts.
- Förlust av en viktig marknad, viktiga kunder, franchiseavtal, licenser eller någon huvudleverantör.
- Problem med arbetskraft.
- Brist på viktiga varor.
- En mycket framgångsrik konkurrents expansion på marknaden.

Övrigt

- Överträdelse av krav på kapitaltäckning eller någon annan situation där lagstadgade krav inte uppfylls.
- Pågående rättsliga åtgärder eller myndighetsåtgärder mot företaget som, om de leder till framgång för motparten, kan resultera i krav som sannolikt inte kan uppfyllas.
- Ändringar i lag eller annan författning eller regeringspolitik som förväntas få en ogynnsam effekt på företaget.
- Oförsäkrade eller underförsäkrade katastrofer som inträffar.

Det kan ofta finnas andra motverkande faktorer när det gäller hur betydelsefulla sådana händelser eller förhållanden är. Exempel: konsekvensen av att ett företag inte kan göra normala amorteringar på skulder kan motverkas av företagsledningens planer på att behålla ett tillräckligt kassaflöde genom andra åtgärder, såsom att avyttra tillgångar, ändra avbetalningsplaner för lån eller skaffa ytterligare kapital. På samma sätt kan förlusten av en huvudleverantör motverkas av att en lämplig alternativ inköpskälla finns till hands.

Stämna av de finansiella rapporterna mot det underliggande räkenskapsmaterialet (se punkt 56)

A 100. Revisorn inhämtar normalt bevis för att de finansiella rapporterna överensstämmer med, eller är avstämbara mot, det underliggande räkenskapsmaterialet genom att spåra beloppen och kontona i de finansiella rapporterna mot relevant räkenskapsmateri-

al som huvudboken, eller mot en sammanfattning eller en enkel uppställning som avspeglar avstämningen av beloppen i de finansiella rapporterna mot det underliggande räkenskapsmaterialet (t.ex. en råbalans).

Utföra ytterligare åtgärder (se punkt 57)

A 101. Ytterligare åtgärder krävs enligt denna ISRE om revisorn blir medveten om ett förhållande som gör att revisorn tror att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter.

A 102. Hur revisorn hanterar utförandet av ytterligare åtgärder med avseende på en post som revisorn har skäl att tro är en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna varierar beroende på omständigheterna och är en fråga för revisorns professionella omdöme.

A 103. Revisorns bedömning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de ytterligare åtgärder som krävs för att inhämta bevis för att antingen dra slutsatsen att en väsentlig felaktighet inte är sannolik, eller att fastställa att det finns en väsentlig felaktighet, styrs av

- information som inhämtades vid revisorns utvärdering av resultaten från redan utförda åtgärder, och
- revisorns uppdaterade förståelse av företaget och dess miljö, som har inhämtats under uppdragets gång, och
- revisorns syn på hur övertygande de bevis är som behövs för att hantera förhållandet som föranledde revisorn att tro att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter.

A 104. Ytterligare åtgärder fokuserar på att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att ge revisorn möjlighet att dra en slutsats om förhållanden som han eller hon tror kan leda till att de finansiella rapporterna innehåller en väsentlig felaktighet. Åtgärderna kan vara

- ytterligare förfrågningar eller analytisk granskning, t.ex. som utförs mer utförligt eller riktas in på de poster som påverkas (dvs. belopp eller upplysningar som rör de berörda kontona eller transaktionerna som avspeglas i de finansiella rapporterna), eller
- andra typer av åtgärder, t.ex. substansinriktad detaljgranskning eller externa bekräftelser.

A 105. Nedanstående exempel illustrerar revisorns utvärdering av behovet att utföra ytterligare åtgärder och hur revisorn hanterar det när han eller hon tror att ytterligare åtgärder behövs.

- Under utförandet av förfrågningar och analytisk granskning avseende den översiktliga granskningen visar revisorns analys av kundfordringar ett väsentligt belopp för förfallna kundfordringar, för vilka det inte finns någon avsättning för osäkra fordringar.
- Det får revisorn att tro att totala kundfordringar i de finansiella rapporterna kan innehålla en väsentlig felaktighet. Revisorn frågar sedan företagsledningen om det finns osäkra kundfordringar som skulle behöva skrivas ned.
- Beroende på företagsledningens svar, kan revisorns utvärdering av svaret:
 - a. Innebära att han eller hon kan dra slutsatsen att totala kundfordringar sannolikt inte innehåller väsentliga felaktigheter. I det fallet krävs inga ytterligare åtgärder.

- b. Innebära att han eller hon kan fastställa att detta förhållande orsakar att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. Inga ytterligare åtgärder krävs, och revisorn skulle dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter.
- c. Få revisorn att fortsätta tro att totala kundfordringar sannolikt innehåller väsentliga felaktigheter, men inte tillhandahålla tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att revisorn ska kunna fastställa att de faktiskt innehåller väsentliga felaktigheter.

I det fallet måste revisorn utföra ytterligare åtgärder, t.ex. att av företagsledningen begära en analys av erhållna belopp för dessa konton efter rapportdagen för att identifiera osäkra kundfordringar. Utvärderingen av resultaten av de ytterligare åtgärderna kan ge revisorn möjlighet att komma fram till a eller b ovan. Om det inte är möjligt, måste revisorn

- i. fortsätta att utföra ytterligare åtgärder fram till att revisorn kommer fram till antingen a eller b ovan, eller
- ii. om revisorn inte kan antingen dra slutsatsen att förhållandet sannolikt inte orsakar att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller fastställa att förhållandet orsakar att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, innebär det att en begränsning av inriktning och omfattning föreligger och revisorn kan inte uttala en omodifierad slutsats om de finansiella rapporterna.

ISA
ISQC
m.m.

Skriftliga uttalanden (se punkterna 61–63)

A 106. Skriftliga uttalanden är en viktig källa för bevis i en översiktlig granskning. Om företagsledningen ändrar eller inte lämnar de begärda skriftliga uttalandena, kan detta uppmärksamma revisorn på att det kan finnas en eller flera frågor som är av betydelse. En begäran om skriftliga uttalanden, i stället för muntliga, kan dessutom i många fall förmå företagsledningen att överväga sådana frågor mer ingående och på så sätt höja uttalandenas kvalitet.

A 107. Utöver de skriftliga uttalanden som krävs enligt denna ISRE kan revisorn anse det nödvändigt att begära andra skriftliga uttalanden om de finansiella rapporterna. De kan t.ex. behövas för att komplettera revisorns bevis med avseende på vissa poster eller upplysningar i de finansiella rapporterna, där revisorn bedömer det som att sådana uttalanden är viktiga för att uttala antingen en omodifierad eller en modifierad slutsats om de finansiella rapporterna.

A 108. I vissa fall kan företagsledningen lägga till en modifierande text i de skriftliga uttalandena med innebörden att uttalandena lämnas utifrån företagsledningens bästa kunskap och övertygelse. Det är rimligt att revisorn accepterar en sådan ordalydelse om han eller hon har förväntat sig om att uttalandena lämnas av dem som har rätt ansvar och kunskap om frågorna i uttalandena.

Utvärdering av bevis som har inhämtats genom de utförda åtgärderna (se punkterna 66–68)

A 109. Under vissa omständigheter kanske revisorn inte har inhämtat de bevis som han eller hon hade förväntat sig att inhämta genom utformningen av främst förfrågningar och analytisk granskning samt åtgärder inriktade på särskilda omständigheter. Under sådana omständigheter anser revisorn att de inhämtade bevisen från de utförda åtgärderna inte är tillräckliga och ändamålsenliga för att det ska gå att dra en slutsats om de finansiella rapporterna. Revisorn kan

- utvidga det arbete som har utförts, eller
- utföra andra åtgärder som revisorn bedömer vara nödvändiga med hänsyn till omständigheterna.

I de fall inget av dessa alternativ är praktiskt genomförbart med hänsyn till omständigheterna, kommer inte revisorn att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna dra en slutsats och måste enligt denna ISRE fastställa effekten på revisors rapport, eller på revisorns förmåga att slutföra uppdraget, t.ex. om en medlem i företagsled-

ningen inte finns tillgänglig vid tidpunkten för den översiktliga granskningen för att svara på revisorns förfrågningar om betydelsefulla förhållanden. Situationen kan uppstå även om revisorn inte har uppmärksammat ett eller flera förhållanden som får revisorn att tro att de finansiella rapporterna kan innehålla en väsentlig felaktighet, vilket behandlas i punkt 57.

Begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

A 110. Att revisorn inte kan utföra en särskild åtgärd utgör inte en begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning, om han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis genom att utföra andra åtgärder.

A 111. Begränsningar i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning som har införts av företagsledningen kan ha andra effekter på granskningen, t.ex. på revisorns övervägande av områden där de finansiella rapporterna sannolikt innehåller väsentliga felaktigheter samt fortsatt uppdrag.

Dra en slutsats om de finansiella rapporterna

Beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (se punkt 69 a)

A 112. Beskrivningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i de finansiella rapporterna är viktig därför att den informerar användare av de finansiella rapporterna om det ramverk som de finansiella rapporterna grundas på. Om de finansiella rapporterna är finansiella rapporter för särskilt syfte, kan de vara upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte som är tillgängligt endast för uppdragsgivaren och revisorn. Beskrivningen av det ramverk för särskilt syfte som används är viktig eftersom de finansiella rapporterna för särskilt syfte kanske inte är lämpliga för någon annan användning än den avsedda användningen som har identifierats för de finansiella rapporterna i fråga.

A 113. En beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som innehåller obestämda modifierande eller begränsande uttryck (t.ex. "de finansiella rapporterna följer huvudsakligen International Financial Reporting Standards") är inte en adekvat beskrivning av det ramverket, eftersom det kan vilseleda användare av de finansiella rapporterna.

Upplysning om effekten av väsentliga transaktioner och händelser på information som förmedlas i de finansiella rapporterna (se punkterna 69 b (vi), 71)

A 114. Revisorn måste enligt denna ISRE utvärdera om de finansiella rapporterna ger tillräckliga upplysningar för att de avsedda användarna ska kunna förstå effekten av väsentliga transaktioner och händelser på företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.

A 115. När det gäller finansiella rapporter som upprättas enligt kraven i ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild kan företagsledningen behöva ta med ytterligare upplysningar i de finansiella rapporterna förutom dem som särskilt krävs i ramverket eller, i ytterst sällsynta fall, att avvika från ett krav i ramverket för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna.

Överväganden när ett regelstyrt ramverk används

A 116. Det är utomordentligt ovanligt att revisorn betraktar finansiella rapporter som har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk som vilseledande om, enligt denna ISRE, han eller hon vid tidpunkten för uppdragets accepterande har fastställt att ramverket är godtagbart.

Kvalitativa aspekter på företagets redovisningssätt (se punkt 70 b)

A 117. När revisorn överväger de kvalitativa aspekterna på företagets redovisningssätt, kan han eller hon uppmärksamma tecken på bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar. Revisorn kan dra slutsatsen att den ackumulerade effekten av bristande

objektivitet, tillsammans med effekten av uppenbara icke rättade felaktigheter, leder till att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter. Tecken på bristande objektivitet som kan påverka revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna som helhet kan innehålla väsentliga felaktigheter innefattar följande:

- Att felaktigheter som företagsledningen uppmärksammas på under den översiktliga granskningen rättas uppenbart selektivt (t.ex. att felaktigheter som får till följd att redovisat resultat blir högre rättas men inte sådana som får till följd att redovisat resultat blir lägre).
- Tecken på bristande objektivitet när företagsledningen gör uppskattningar i redovisningen.

A 118. Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen betyder inte nödvändigtvis att det finns felaktigheter när det gäller att dra slutsatser om rimligheten i enskilda uppskattningar. Men de kan påverka revisorns övervägande om huruvida de finansiella rapporterna som helhet kan innehålla väsentliga felaktigheter.

ISA
ISQC
m.m.

Formulering av slutsatsen (se punkt 74)

Beskrivning av information som presenteras i de finansiella rapporterna

A 119. När det gäller finansiella rapporter som är upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, anger revisorn att han eller hon inte har fått kännedom om något som får henne eller honom att tro att de finansiella rapporterna inte ger en rättvisande bild, i alla väsentliga avseenden, ... (eller inte ger en sann och rättvisande bild av) ... enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]. Exempel: enligt många generella ramverk ska de finansiella rapporterna ge en rättvisande bild (eller en sann och rättvisande bild) av företagets finansiella ställning vid periodens slut samt av företagets finansiella resultat och kassaflöden för den perioden.

"Ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "ger en sann och rättvisande bild"

A 120. Huruvida formuleringen "ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" eller "ger en sann och rättvisande bild" används i en viss jurisdiktion bestäms av lag eller annan författning som styr den översiktliga granskningen av finansiella rapporter i den jurisdiktionen eller av allmänt vedertagen praxis i jurisdiktionen i fråga. Om en lag eller annan författning kräver att en annan ordalydelse används, påverkar detta inte kravet i denna ISRE på att revisorn ska utvärdera om finansiella rapporter som har upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild faktiskt ger en rättvisande bild.

Det går inte dra en slutsats beroende på begränsningar införda av företagsledningen på inriktningen och omfattningen av den översiktliga granskningen efter accepterande av uppdraget (se punkterna 15, 82)

A 121. Revisorns möjlighet att avgå från uppdraget kan bero på hur långt arbetet har kommit när företagsledningen inför begränsningen i uppdragets inriktning och omfattning. Om revisorn i stort sett har slutfört den översiktliga granskningen, kan han eller hon besluta sig för att slutföra granskningen i den utsträckning det är möjligt, avstå från att uttala en slutsats och förklara begränsningen i stycket som anger grunden för att revisorn avstår från att uttala en slutsats.

A 122. Under vissa omständigheter kan det vara omöjligt att avgå från uppdraget om revisorn enligt lag eller annan författning är skyldig att fortsätta uppdraget. Detta kan t.ex. vara fallet för en revisor som utses att granska de finansiella rapporterna för ett företag i den offentliga sektorn. Detta kan också vara fallet i jurisdiktioner där revisorn utses att översiktligt granska de finansiella rapporterna för en viss räkenskapsperiod eller utses för en viss tid och inte får avgå från uppdraget innan den översiktliga granskningen av dessa finansiella rapporter har slutförts respektive innan denna tidsperiod har löpt ut. Revisorn kan också bedöma det som nödvändigt att infoga ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport för att förklara varför han eller hon inte kan avgå från uppdraget.

Kommunikation med tillsynsmyndigheter eller företagets ägare

A 123. Om revisorn drar slutsatsen att det är nödvändigt att avgå från uppdraget på grund av en begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och begränsning, kan det finnas ett yrkeskrav, regelkrav eller juridiskt krav på revisorn att kommunicera frågor som rör hans eller hennes avgång från uppdraget till tillsynsmyndigheter eller företagets ägare.

Revisors rapport (se punkterna 86–92)

A 124. Med skriftlig rapport avses rapporter på papper och rapporter i elektronisk form.

Komponenter i revisors rapport (se punkt 86)

A 125. En titel som anger att rapporten är en rapport från oberoende revisor, t.ex. "Rapport från oberoende revisor", bekräftar att revisorn har uppfyllt samtliga relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende och skiljer därför revisors rapport från rapporter som lämnas av andra.

A 126. Lag eller annan författning kan precisera till vem revisors rapport ska ställas i jurisdiktionen i fråga. Revisors rapport ställs normalt till dem som den är upprättad för, ofta till antingen aktieägarna i eller styrelsen för det företag vars finansiella rapporter översiktligt granskas.

A 127. När revisorn är medveten om att de översiktligt granskade finansiella rapporter ska innefattas i ett dokument som innehåller annan information, t.ex. en finansiell rapport, kan han eller hon, om presentationsformen medger det, överväga att ange de sidor där de översiktligt granskade finansiella rapporterna presenteras. Detta underlättar för användare att identifiera de finansiella rapporter som revisors rapport avser.

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna (se punkt 86 d)

A 128. Kravet i denna ISRE på att revisorn måste inhämta företagsledningens bekräftelse på att den bekräftar och förstår sitt ansvar, både avseende upprättandet av de finansiella rapporterna och avseende uppdraget att utföra en översiktlig granskning, är grundläggande för utförandet av den översiktliga granskningen och för rapporteringen om uppdraget. Beskrivningen av företagsledningens ansvar i revisors rapport ger läsare av rapporten en relevant bakgrund om företagsledningens ansvar, i fråga om hur det sammanhänger med det utförda granskningsuppdraget.

A 129. Revisors rapport behöver inte särskilt ange "företagsledningen", utan kan i stället använda den term som är tillämplig med hänsyn till det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga. I vissa jurisdiktioner kan den tillämpliga hänvisningen vara till företagets styrelse.

A 130. Det kan finnas omständigheter när det är lämpligt att revisorn gör ett tillägg till beskrivningen av företagsledningens ansvar enligt beskrivning i denna ISRE i syfte att avspejla ytterligare ansvar som har betydelse för upprättandet av de finansiella rapporterna med hänsyn till den särskilda jurisdiktionen eller på grund av typen av företag.

A 131. I vissa jurisdiktioner kan lag eller annan författning som fastställer företagsledningens ansvar särskilt ange ansvar för att bokföring och räkenskapsmaterial, eller redovisningssystem, är tillräckliga. Eftersom bokföring, räkenskapsmaterial och redovisningssystem är en del av intern kontroll används i denna ISRE inte dessa beskrivningar eller nämns inte dessa särskilt.

Revisorns ansvar (se punkt 86 f)

A 132. Revisors rapport anger att revisorns ansvar är att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna på grundval av den översiktliga granskningen, för att tydliggöra skillnaden mellan revisorns ansvar och företagsledningens ansvar för att upprätta de finansiella rapporterna.

Hänvisning till standarder (se punkt 86 f)

A 133. Hänvisningen till de standarder som har använts informerar användare av revisors rapport om att den översiktliga granskningen har utförts enligt fastställda standarder.

Kommunikation om karaktären på en översiktlig granskning av finansiella rapporter (se punkt 86 g)

A 134. Beskrivningen av karaktären på den översiktliga granskningen i revisors rapport förklarar omfattningen och inriktningen samt begränsningar av det utförda uppdraget för rapportens läsare. Denna förklaring förtydligar, för att undvika tveksamheter, att granskningen inte är en revision och att revisorn därmed inte kommer att lämna något revisionsuttalande om de finansiella rapporterna.

Beskrivning av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur det kan påverka revisorns slutsats (se punkt 86 i (ii))

A 135. Angivandet av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i revisorns slutsats är avsett att informera användare av revisors rapport om det sammanhang i vilket revisorn uttalar sin slutsats. Det är inte avsett att begränsa den utvärdering som krävs i punkt 30 a. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering identifieras på, t.ex., följande sätt:

”... enligt International Financial Reporting Standards”, eller

”... enligt god redovisningssed i jurisdiktion X ...”

A 136. När det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering omfattar redovisningsstandarder och krav enligt lag eller annan författning identifieras ramverket på följande sätt: ”... enligt International Financial Reporting Standards och kraven i jurisdiktion Xs bolagslag.”

Stycke som anger grunden för modifieringen när slutsatsen är modifierad (se punkt 85 h (ii))

A 137. Att revisorn uttrycker en slutsats med avvikande mening eller avstår från att uttala en slutsats på grund av ett särskilt förhållande som beskrivs i det stycke som anger grunden för modifieringen, ger inte honom eller henne rätt att utelämna en beskrivning av andra identifierade förhållanden som annars skulle ha krävt att revisorns slutsats modifierades. I sådana fall kan upplysningar om de förhållanden som revisorn är medveten om vara relevanta för användare av de finansiella rapporterna.

Revisorns underskrift (se punkt 86 j)

A 138. Revisorn skriver under revisors rapport med antingen revisionsföretagets namn, revisorns namn eller båda, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga. Utöver revisorns underskrift kan det, i vissa jurisdiktioner, krävas att revisorn i revisors rapport uppger yrkestitel eller godkännande av vederbörlig tillståndsgivande myndighet i jurisdiktionen i fråga.

Uppmärksamma läsarna på att de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte (se punkt 88)

A 139. De finansiella rapporterna för särskilt syfte kan komma att användas i andra syften än dem de var avsedda för. Exempel: en tillsynsmyndighet kan kräva att vissa företag gör sina finansiella rapporter för särskilt syfte tillgängliga för allmänheten. För att undvika missförstånd är det viktigt att revisorn uppmärksammar användare av den rapport som han eller hon lämnar på att de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk för särskilt syfte och därför kanske inte är lämpliga för andra syften.

Begränsningar rörande distribution eller användning

A 140. Utöver att, enligt kraven i denna ISRE, uppmärksamma läsaren av revisors rapport på när de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk för särskilt syfte, kan revisorn bedöma det som lämpligt att markera att den revisors rapport som han eller hon

ISA
ISQC
m.m.

lämnar endast är avsedd för vissa användare. Detta kan, beroende på lagar eller andra författningar i jurisdiktionen i fråga, uppnås genom att spridningen eller användningen av ifrågavarande revisors rapport begränsas. Under dessa omständigheter kan stycket som innehåller uppmärksammandet om användningen av ett ramverk för särskilt syfte utökas och innefatta dessa övriga upplysningar och rubriken ändras enligt detta.

Annat rapporteringsansvar (se punkt 91)

A 141. I vissa jurisdiktioner kan revisorn ha ytterligare ansvar för att rapportera om andra frågor som kompletterar revisorns ansvar enligt denna ISRE. Exempel: revisorn kan bli ombedd att rapportera om vissa frågor, om han eller hon får kännedom om dem under den översiktliga granskningen av de finansiella rapporterna. Alternativt kan revisorn bli ombedd att utföra ytterligare särskilda åtgärder och rapportera om dem eller att uttala en slutsats om särskilda frågor, t.ex. om huruvida bokföring och räkenskapsmaterial är tillräckliga. Standarder avseende uppdrag att översiktligt granska finansiella rapporter i den särskilda jurisdiktionen kan ge vägledning om revisorns ansvar vad gäller det särskilda ytterligare rapporteringsansvaret i jurisdiktionen i fråga.

A 142. I vissa fall kan relevanta lagar eller andra författningar kräva eller tillåta att revisorn rapporterar om detta andra ansvar i revisors rapport om de finansiella rapporterna. I andra fall kan revisorn vara skyldig eller ha tillåtelse att rapportera om dem i en separat rapport.

A 143. Detta andra rapporteringsansvar behandlas i ett separat avsnitt i revisors rapport för att tydligt skilja det från revisors ansvar enligt denna ISRE att rapportera om de finansiella rapporterna. Där det är relevant kan detta avsnitt innehålla en eller flera underrubriker som beskriver innehållet i stycket eller styckena om annat rapporteringsansvar. I vissa jurisdiktioner kan detta ytterligare rapporteringsansvar behandlas i en rapport som är skild från den revisors rapport som lämnas om den översiktliga granskningen av de finansiella rapporterna.

Datum för revisors rapport (se punkterna 86 k, 92)

A 144. Datumet för revisors rapport informerar användaren av rapporten om att revisorn har beaktat effekten av händelser och transaktioner som han eller hon har blivit medveten om och som har inträffat fram till det datumet.

A 145. Revisorns slutsats lämnas om de finansiella rapporterna och de finansiella rapporterna är företagsledningens ansvar. Revisorn kan inte dra slutsatsen att tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats förrän han eller hon har förvärvat sig om att alla rapporter som utgör de finansiella rapporterna, däribland de tillhörande noterna, har upprättats och att företagsledningen har tagit ansvar för dem.

A 146. I vissa jurisdiktioner identifierar lagar eller andra författningar de personer eller organ (t.ex. styrelseledamöterna) som ansvarar för att slå fast att alla rapporter som utgör de finansiella rapporterna, däribland de tillhörande noterna, har upprättats samt preciserar den godkännandeprocess som krävs. I sådana fall inhämtas bevis om detta godkännande innan revisors rapport avseende de finansiella rapporterna dateras. Men i andra jurisdiktioner fastställs inte godkännandeprocessen i lagar eller andra författningar. I dessa fall överväger revisorn vilka rutiner som företaget följer när det upprättar och färdigställer sina finansiella rapporter med hänsyn till sina lednings- och styrstrukturer i syfte att identifiera vilka personer eller vilket organ som har behörighet att slå fast att alla de rapporter som utgör de finansiella rapporterna, däribland de tillhörande noterna, har upprättats. I vissa fall fastställer lag eller annan författning den tidpunkt i processen för finansiell rapportering när den översiktliga granskningen förväntas vara klar.

A 147. I vissa jurisdiktioner är det aktieägarna som slutgiltigt godkänner de finansiella rapporterna innan de offentliggörs. I dessa jurisdiktioner behöver inte revisorn invänta aktieägarnas slutliga godkännande för att dra en slutsats om de finansiella rapporterna. Datumet för godkännande av de finansiella rapporterna är enligt denna ISRE det tidigare

datum då de med vederbörlig befogethet slår fast att alla de rapporter som utgör de finansiella rapporterna, däribland de tillhörande noterna, har upprättats och att de som har identifierats som de med vederbörlig befogethet har uppgett att de har tagit ansvar för dem.

Revisors rapport fastställd i lag eller annan författning (se punkterna 34–35, 86)

A 148. När den översiktliga granskningen har utförts enligt denna ISRE, gynnas trovärdigheten på den globala marknaden av enhetlighet i revisors rapport, genom att det blir enklare att identifiera översiktliga granskningar av finansiella rapporter som har utförts enligt globalt erkända standarder. Revisors rapport kan hänvisa till denna ISRE när skillnaderna mellan kraven i lagar eller andra författningar och denna ISRE endast avser uppställningsformen och ordalydelsen i revisors rapport och, som minimikrav, när rapporten uppfyller kraven i punkt 86 i denna standard. Revisorn anses under sådana omständigheter därmed ha följt kraven i denna ISRE, även när uppställningsformen och ordalydelsen som används i revisors rapport preciseras i rapporteringskrav i lagar eller andra författningar. När särskilda krav i en viss jurisdiktion inte strider mot denna ISRE, bidrar användning av den uppställningsform och ordalydelse som används i denna ISRE till att användare av revisors rapport lättare känner igen revisors rapport som en rapport om en översiktlig granskning av finansiella rapporter som har utförts enligt denna ISRE. Omständigheter där lagar eller andra författningar föreskriver en uppställningsform eller ordalydelse i revisors rapport som avviker betydligt från kraven i denna ISRE behandlas i kraven i denna ISRE rörande att acceptera uppdrag att utföra översiktliga granskningar och behålla kundrelationer.

ISA
ISQC
m.m.

Revisors rapport för översiktliga granskningar som utförs enligt både relevanta standarder i en viss jurisdiktion och denna ISRE (se punkt 86 f)

A 149. När revisorn, utöver att följa kraven i denna ISRE, också följer relevanta nationella standarder, kan rapporten hänvisa till att den översiktliga granskningen har utförts enligt både denna ISRE och relevanta nationella standarder för uppdrag att översiktligt granska finansiella rapporter. Det är dock inte lämpligt att hänvisa till både denna ISRE och relevanta nationella standarder om det finns en motsättning mellan kraven i denna ISRE och kraven i relevanta nationella standarder som skulle föranleda revisorn att dra en annan slutsats eller inte ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse som, med hänsyn till de särskilda omständigheterna, skulle krävas enligt denna ISRE. I det fallet hänvisar revisors rapport endast till de relevanta standarderna (antingen denna ISRE eller relevanta nationella standarder) enligt vilka revisors rapport har upprättats.

Exempel på revisors rapport (se punkt 86)

A 150. Bilaga 2 till denna ISRE innehåller exempel på revisors rapport för en översiktlig granskning av finansiella rapporter utifrån rapporteringskraven i denna ISRE.

Dokumentation

Tidpunkt för uppdragsdokumentation (se punkt 93)

A 151. ISQC 1 kräver att revisionsföretaget fastställer tidsgränser som avspeglar behovet av att slutföra sammanställningen av den slutliga uppdragsdokumentationen utan onödigt dröjsmål.

Bilaga 1 Exempel på uppdragsbrev för ett uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter (se punkt A 56)

Följande är ett exempel på ett uppdragsbrev för en översiktlig granskning av generella finansiella rapporter (upprättade enligt International Financial Reporting Standards (IFRS)), vilket illustrerar de relevanta kraven och vägledningen i denna ISRE. Brevet är inte normerande utan endast avsett att fungera som vägledning i samband med de överväganden som beskrivs i denna ISRE. Det måste varieras i förhållande till vad som krävs och omständigheterna i det enskilda fallet. Det är formulerat för att hänvisa till den översiktli-

ga granskningen av finansiella rapporter för en enskild rapportperiod och behöver anpassas, om det avses att eller väntas gälla för återkommande granskningar. Det kan vara ändamålsenligt att rådfråga juridisk expertis om lämpligheten i varje förslag till brev.

Till den lämpliga representanten för företagsledningen eller styrelsen i ABC-företaget:¹⁴

[Den översiktliga granskningens syfte samt inriktning och omfattning]

Ni¹⁵ har begärt att vi ska utföra en översiktlig granskning av de generella finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar. Vi tackar för uppdraget och bekräftar genom detta brev att vi har åtagit oss uppdraget att utföra en översiktlig granskning.

Vår översiktliga granskning utförs med syftet att vi ska uttala en slutsats om de finansiella rapporterna. Vår slutsats, om den är omodifierad, har formen: "Med grund i vår översiktliga granskning har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller inte ger en sann och rättvisande bild) av företagets finansiella ställning per [datum] och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS)."

[Revisorns ansvar]

Vi ska utföra den översiktliga granskningen enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. ISRE 2400 kräver att vi drar en slutsats om huruvida något har kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna, som helhet, inte har upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. ISRE 2400 kräver också att vi följer relevanta yrkesetiska krav.

En översiktlig granskning av finansiella rapporter enligt ISRE 2400 är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Vi utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget, enligt vad som är tillämpligt, och utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen.

Vi utför också ytterligare åtgärder om vi blir medvetna om förhållanden som får oss att tro att de finansiella rapporterna som helhet kan innehålla väsentliga felaktigheter. Dessa åtgärder utförs för att ge oss möjlighet att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna enligt ISRE 2400. De valda åtgärderna beror på vad vi bedömer som nödvändigt genom att använda vårt professionella omdöme, baserat på vår förståelse av ABC-företaget och dess miljö, samt vår förståelse av IFRS och dess tillämpning mot bakgrund av vad som gäller för branschen.

En översiktlig granskning är inte en revision av de finansiella rapporterna, så:

- Det finns en proportionellt högre risk än vad det skulle finnas vid en revision, för att eventuella väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporter som översiktligt granskas kanske inte upptäcks under granskningen, trots att granskningen är korrekt utförd enligt ISRE 2400.
- När vi uttalar vår slutsats från den översiktliga granskningen av de finansiella rapporterna kommer vi i vår rapport om de finansiella rapporterna att uttryckligen avstå från att lämna ett revisionsuttalande om de finansiella rapporterna.

[Företagsledningens ansvar och identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (i det här exemplet förutsätts att revisorn inte har fastslagit att lag eller annan författning fastställer detta ansvar i lämpliga ordalag och att beskrivningarna i punkt 30 b i denna ISRE därför används).]

¹⁴ Mottagarna och referenserna i brevet bör vara de som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, däribland den aktuella jurisdiktionen. Det är viktigt att rikta sig till rätt personer – se punkt 36 i denna ISRE.

¹⁵ I hela detta brev ska "ni", "vi", "oss", "företagsledningen", "styrelsen" och "revisorn" användas eller justeras enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna.

Vår översiktliga granskning utförs grundat på att [företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen]¹⁶ är medveten om och förstår att den har ansvar för

- a. att de finansiella rapporterna är upprättade och ger en rättvisande bild enligt IFRS,¹⁷
- b. sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer som nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- c. att ge oss
 - i. tillgång till all information som företagsledningen är medveten om och som är relevant för att upprätta de finansiella rapporterna och ge en rättvisande bild, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
 - ii. ytterligare information som vi kan komma att begära från företagsledningen för den översiktliga granskningens syfte, och
 - iii. obegränsad tillgång till de personer inom ABC-företaget som vi bedömer att det är nödvändigt att inhämta bevis från.

I vår översiktliga granskning kommer vi att begära skriftlig bekräftelse från [företagsledningen, och i tillämpliga fall, styrelsen] rörande de uttalanden som har gjorts till oss i samband med granskningen.

Vi ser fram emot ett förtroendefullt samarbete med er personal under den översiktliga granskningen.

[Annan relevant information]

[Lägg till annan information, t.ex. arvoden, fakturering och andra särskilda villkor, enligt vad som är tillämpligt.]

[Rapportering]

[Lägg till lämplig text om och hänvisning till den förväntade formen för och det förväntade innehållet i revisors rapport.]

Formen för och innehållet i vår rapport kan behöva ändras mot bakgrund av våra iakttagelser under den översiktliga granskningen.

Vänligen underteckna och returnera den bifogade kopian av detta brev för att visa att ni bekräftar, och samtycker till, överenskommelserna rörande vår översiktliga granskning av de finansiella rapporterna, inklusive våra respektive ansvar.

XYZ & Co

Bekräftas och avtalas för ABC-företaget av (undertecknat)

Namn och titel

Datum

Bilaga 2 Exempel på revisors rapport om översiktlig granskning (se punkt A 150)

Rapporter om översiktliga granskningar av generella finansiella rapporter

Exempel på rapporter om översiktliga granskningar med omodifierade slutsatser

- Exempel 1: En revisors rapport avseende finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild och för att tillgodose de gemensamma informationsbehoven hos många olika användare (t.ex. International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities).

Exempel på rapporter om översiktliga granskningar med modifierade slutsatser

- Exempel 2: En revisors rapport som innehåller en slutsats med reservation som beror på en uppenbar väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna. Finansiella rapporter upprättade enligt ett regelstyrt ramverk avsett att tillgodose de gemensamma informationsbehoven hos många olika användare. (Finansiella rapporter upprättade enligt ett regelstyrt ramverk.)

¹⁶ Använd terminologi som är lämplig med hänsyn till omständigheterna.

¹⁷ Eller, om så är lämpligt, "för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt IFRS".

- Exempel 3: En revisors rapport som innehåller en slutsats med reservation som beror på att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis. (Finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild – IFRS.)
- Exempel 4: En revisors rapport som innehåller en slutsats med avvikande mening som beror på en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna. (Finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild – IFRS.)
- Exempel 5: En revisors rapport där revisorn avstår från att uttala en slutsats beroende på att han eller hon inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis rörande flera delar av de finansiella rapporterna – vilket har lett till att det inte har gått att slutföra den översiktliga granskningen. (Finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild – IFRS.)

Rapporter om översiktliga granskningar av finansiella rapporter för särskilt syfte

- Exempel 6: En revisors rapport avseende finansiella rapporter som har upprättats enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i ett kontrakt (i detta exempel ett regelstyrt ramverk).
- Exempel 7: En revisors rapport avseende en enskild finansiell rapport som har upprättats enligt kontantprincipen (i detta exempel ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild).

Exempel 1:

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Översiktlig granskning av fullständiga finansiella rapporter.
- De finansiella rapporterna är generella finansiella rapporter upprättade av företagsledningen enligt International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.
- Villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i punkt 30 b i denna ISRE.
- Utöver den översiktliga granskningen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Rapport om de finansiella rapporterna¹⁸

Vi har utfört en översiktlig granskning av de bifogade finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar.

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna¹⁹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities,²⁰ och för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

¹⁸ Underrubriken "Rapport om de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

¹⁹ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²⁰ I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, och för ...".

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala en slutsats om de bifogade finansiella rapporterna. Vi har utfört den översiktliga granskningen enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. ISRE 2400 kräver att vi drar en slutsats om huruvida något har kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna, som helhet, inte har upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna standard kräver också att vi följer relevanta yrkesetiska krav.

En översiktlig granskning av finansiella rapporter enligt ISRE 2400 är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Revisorn utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget enligt vad som är tillämpligt, utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen.

De åtgärder som utförs vid en översiktlig granskning är betydligt mindre omfattande än de som utförs under en revision enligt International Standards on Auditing (ISA). Följaktligen lämnar vi inget revisionsuttalande om de finansiella rapporterna.

ISA
ISQC
m.m.

Slutsats

Med grund i vår översiktliga granskning har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller inte ger en sann och rättvisande bild) av ABC-företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året, enligt International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Detta avsnitts form och innehåll i revisors rapport varierar beroende på karaktären på revisorns övriga rapporteringsansvar.]

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisors rapport]

[Revisorns adress]

Exempel 2:

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Översiktlig granskning av fullständiga finansiella rapporter enligt krav i lagar och andra författningar.
- De finansiella rapporterna är generella finansiella rapporter upprättade av företagsledningen enligt ramverket för finansiell rapportering (XYZ-lagen) i jurisdiktion X (dvs. ett ramverk för finansiell rapportering, omfattande lag och andra författningar, avsett att tillgodose de gemensamma informationsbehoven hos många olika användare men inte avsett att ge en rättvisande bild).
- Villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i punkt 30 b i denna ISRE.
- Med grund i den översiktliga granskningen är lagret felaktigt redovisat. Felaktigheten är väsentlig men inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna.
- Utöver den översiktliga granskningen av de finansiella rapporterna har revisorn annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

*Rapport om de finansiella rapporterna*²¹

Vi har utfört en översiktlig granskning av de bifogade finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar.

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna²²

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter enligt XYZ-lagen i jurisdiktion X och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala en slutsats om de bifogade finansiella rapporterna. Vi har utfört den översiktliga granskningen enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. ISRE 2400 kräver att vi drar en slutsats om huruvida något har kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna, som helhet, inte har upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna standard kräver också att vi följer relevanta yrkesetiska krav.

En översiktlig granskning av finansiella rapporter enligt ISRE 2400 är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Yrkesutövaren utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget, enligt vad som är tillämpligt, utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen.

De åtgärder som utförs vid en översiktlig granskning är betydligt mindre omfattande än de som utförs under en revision enligt International Standards on Auditing (ISA). Följaktligen lämnar vi inget revisionsuttalande om de finansiella rapporterna.

Grund för slutsats med reservation

Företagets lager redovisas i rapporten över finansiell ställning till xxx. Företagsledningen har inte redovisat lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet utan endast till anskaffningsvärdet, vilket utgör ett avsteg från kraven i ramverket för finansiell rapportering (XYZ-lagen) i jurisdiktion X. Företagets underlag visar att om företagsledningen hade redovisat lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, skulle det ha krävts ett belopp på xxx för att skriva ned lagret till dess nettoförsäljningsvärde. Följaktligen skulle kostnaden för sålda varor ha ökat med xxx och skatten, nettoresultatet och eget kapital ha minskats med xxx, xxx respektive xxx.

Slutsats med reservation

På grundval av vår översiktliga granskning, förutom för effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket *Grund för slutsats med reservation*, har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte har upprättats, i alla väsentliga avseenden, enligt ramverket för finansiell rapportering (XYZ-lagen) i jurisdiktion X.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Detta avsnitts form och innehåll i revisors rapport varierar beroende på karaktären på revisorns övriga rapporteringsansvar.]

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisors rapport]

[Revisorns adress]

²¹ Underrubriken "Rapport om de finansiella rapporterna" behövs inte om den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

²² Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Exempel 3:

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Översiktlig granskning av fullständiga generella finansiella rapporter upprättade av företagsledningen enligt [ett annat ramverk för finansiell rapportering avsett att ge en rättvisande bild än International Financial Reporting Standards].
- Villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i punkt 30 b i denna ISRE.
- Revisorn har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis rörande ett innehav i ett intresseföretag i utlandet. De möjliga effekterna av att det inte har gått att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis bedöms vara väsentliga men inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna.
- Revisorn har inte något annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen utöver den översiktliga granskningen av koncernredovisningen.

ISA
ISQC
m.m.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Vi har utfört en översiktlig granskning av de bifogade finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar.

*Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna*²³

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt [namn på tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, däribland hänvisning till jurisdiktionen eller ursprungslandet för ramverket för finansiell rapportering när det ramverk som används inte är International Financial Reporting Standards],²⁴ och för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala en slutsats om de bifogade finansiella rapporterna. Vi har utfört den översiktliga granskningen enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. ISRE 2400 kräver att vi drar en slutsats om huruvida något har kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna, som helhet, inte har upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna standard kräver också att vi följer relevanta yrkesetiska krav.

En översiktlig granskning av finansiella rapporter enligt ISRE 2400 är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Revisorn utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget enligt vad som är tillämpligt, utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen.

De åtgärder som utförs vid en översiktlig granskning är betydligt mindre omfattande än de som utförs under en revision enligt International Standards on Auditing (ISA). Följaktligen lämnar vi inget revisionsuttalande om de finansiella rapporterna.

²³ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²⁴ I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt [namn på tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, däribland hänvisning till jurisdiktionen eller ursprungslandet för ramverket för finansiell rapportering när det ramverk som används inte är International Financial Reporting Standards], och för den ...".

Grund för slutsats med reservation

ABC-företagets innehav i XYZ-företaget, ett utländskt intresseföretag som har förvärvats under året och som har redovisats enligt kapitalandelsmetoden, redovisas till xxx i rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, och ABC-företagets andel av XYZs nettoresultat på xxx ingår i ABCs resultat för året. Vi har inte kunnat få tillgång till relevant finansiell information för XYZ rörande det redovisade värdet för ABC-företagets innehav i XYZ per den 31 december 20X1 och ABC-företagets andel av XYZs nettoresultat för året. Följaktligen har vi inte kunnat utföra de åtgärder vi bedömde vara nödvändiga.

Slutsats med reservation

Med grund i vår översiktliga granskning, förutom för de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket *Grund för slutsats med reservation*, har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller inte ger en sann och rättvisande bild) av ABC-företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt [namn på tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, däribland hänvisning till jurisdiktionen eller ursprungslandet för ramverket för finansiell rapportering när det ramverk som används inte är International Financial Reporting Standards].

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisors rapport]

[Revisorns adress]

Exempel 4:

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Översiktlig granskning av en generell koncernredovisning upprättad av företagsledningen i moderföretaget enligt International Financial Reporting Standards.
- Villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i punkt 30 b i denna ISRE.
- Koncernredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter som beror på att ett dotterföretag inte har konsoliderats. Den väsentliga felaktigheten bedöms vara av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna. Effekterna av felaktigheten på de finansiella rapporterna har inte fastställts, eftersom detta inte har varit praktiskt möjligt.
- Revisor har inte något annat rapporteringsansvar enligt lagen i jurisdiktionen utöver den översiktliga granskningen av koncernredovisningen.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Rapport om koncernredovisningen²⁵

Vi har utfört en översiktlig granskning av den bifogade koncernredovisningen för ABC-företaget, vilken består av koncernens rapport över finansiell ställning per den 31 december 20X1, koncernens rapport över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar.

²⁵ Undertiteln "Rapport om koncernredovisningen" behövs inte om den andra undertiteln, "Rapport om lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna²⁶

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta en koncernredovisning som ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards,²⁷ och för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta en koncernredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala en slutsats om den bifogade koncernredovisningen. Vi har utfört den översiktliga granskningen enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. ISRE 2400 kräver att vi drar en slutsats om huruvida något har kommit till vår kännedom som får oss att anse att koncernredovisningen, som helhet, inte har upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna standard kräver också att vi följer relevanta yrkesetiska krav.

En översiktlig granskning av en koncernredovisning enligt ISRE 2400 är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Revisorn utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget enligt vad som är tillämpligt, utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen.

De åtgärder som utförs vid en översiktlig granskning är betydligt mindre omfattande än de som utförs under en revision enligt International Standards on Auditing (ISA). Följaktligen lämnar vi inget revisionsuttalande om koncernredovisningen.

Grund för slutsats med avvikande mening

Som framgår av not X har företaget inte konsoliderat de finansiella rapporterna för dotterföretaget XYZ som det förvärvade under 20X1, eftersom företaget ännu inte har kunnat förvissa sig om det verkliga värdet på vissa av dotterföretagets väsentliga tillgångar och skulder per förvärvsdatumet. Detta innehav redovisas därför till anskaffningsvärde. Enligt International Financial Reporting Standards skulle dotterföretaget ha konsoliderats, eftersom det står under bestämmande inflytande av företaget. Hade XYZ konsoliderats, skulle många delar av koncernredovisningen ha påverkats väsentligt.

Slutsats med avvikande mening

Med grund i vår översiktliga granskning ger koncernredovisningen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som diskuteras i stycket *Grund för slutsats med avvikande mening* är, inte en rättvisande bild (eller "inte en sann och rättvisande bild") av ABC-företagets eller dess dotterföretags finansiella ställning per den 31 december 20X1 eller av deras finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

[Detta avsnitts form och innehåll i revisors rapport varierar beroende på karaktären på revisorns övriga rapporteringsansvar.]

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisors rapport]

[Revisorns adress]

Exempel 5:

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Översiktlig granskning av fullständiga generella finansiella rapporter upprättade av företagsledningen enligt International Financial Reporting Standards.

ISA
ISQC
m.m.

²⁶ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²⁷ I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, och för ...".

- Villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i punkt 30 b i denna ISRE.
- Revisorn kan inte komma fram till en slutsats om de finansiella rapporterna på grund av det inte gick att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis om flera delar i de finansiella rapporterna, och revisorn anser att effekten är väsentlig och av avgörande betydelse. Särskilt har revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga bevis rörande företags lager och kundfordringar.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Vi fick i uppdrag att utföra en översiktlig granskning av de bifogade finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar.

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna²⁸

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards,²⁹ och för den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala en slutsats om de bifogade finansiella rapporterna. På grund av det eller de förhållanden som beskrivs i stycket *Grund för att avstå från att uttala en slutsats*, har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för att uttala en slutsats om de finansiella rapporterna.

Grund för att avstå från att uttala en slutsats

Företagsledningen utförde inte någon lagerinventering per årets slut. Vi kunde inte utföra de åtgärder vi bedömde vara nödvändiga med avseende på lagerkvantiteterna per den 31 december 20X1, vilka redovisas till xxx i rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1.

Dessutom resulterade införandet av ett nytt datoriserat kundreskonrasystem i september 20X1 i flera fel i kundfordringar och varulagret. Per datumet för vår rapport höll företagsledningen fortfarande på att rätta till brister och fel i systemet. Till följd av detta har vi inte kunnat fastställa om det kunde ha behövts några justeringar vad gäller varulager och kundfordringar som har bokförts eller inte bokförts, och komponenterna i rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen.

Avstående från att uttala en slutsats

På grund av betydelsen av de förhållanden som beskrivs i stycket *Grund för att avstå att uttala en slutsats* har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna dra en slutsats om de bifogade finansiella rapporterna. Följaktligen avstår vi från att uttala en slutsats om dessa finansiella rapporter.

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisors rapport]

[Revisorns adress]

²⁸ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

²⁹ I de fall där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards, och för ...".

Exempel 6:

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- De finansiella rapporterna har upprättats av företagsledningen enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i ett kontrakt (dvs. ett ramverk för särskilt syfte) för att kontraktsbestämmelserna ska följas. Företagsledningen kan inte välja ramverk för finansiell rapportering.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett regelstyrt ramverk.
- Villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna i punkt 30 b i denna ISRE.
- Spridningen och användningen av rapporten är begränsad.

ISA
ISQC
m.m.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Vi har översiktligt granskat de bifogade finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av balansräkningen per den 31 december 20X1 och resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar. De finansiella rapporterna har upprättats av ABC-företagets företagsledning på grundval av bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Z i kontraktet av den 1 januari 20X1 mellan ABC-företaget och DEF-företaget ("kontraktet").

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna³⁰

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Z i kontraktet, och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala en slutsats om de bifogade finansiella rapporterna. Vi har utfört den översiktliga granskningen enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. ISRE 2400 kräver att vi drar en slutsats om huruvida något har kommit till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna, som helhet, inte har upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna standard kräver också att vi följer relevanta yrkesetiska krav.

En översiktlig granskning av finansiella rapporter enligt ISRE 2400 är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Revisorn utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget enligt vad som är tillämpligt, utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen.

De åtgärder som utförs vid en översiktlig granskning är betydligt mindre omfattande än de som utförs under en revision enligt International Standards on Auditing (ISA). Följaktligen lämnar vi inget revisionsuttalande om de finansiella rapporterna.

Slutsats

Med grund i vår översiktliga granskning har det inte kommit något till vår kännedom som får oss att anse att de finansiella rapporterna inte har upprättats, i alla väsentliga avseenden, enligt bestämmelserna om finansiell rapportering i paragraf Z i kontraktet.

Redovisningsgrund och begränsning av spridning och användning

Utan att modifiera vår slutsats vill vi fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna, där redovisningsgrunden beskrivs. De finansiella rapporterna har upprättats för att ABC-företaget ska följa bestämmelserna om finansiell rapportering i det ovan

³⁰ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

nämnda kontraktet. De är kanske därför inte lämpliga för andra syften. Vår rapport är endast avsedd för ABC-företaget och DEF-företaget och får inte spridas till eller användas av andra parter än ABC-företaget och DEF-företaget.

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisors rapport]

[Revisorns adress]

Exempel 7:

Exemplet utgår från följande omständigheter:

- Översiktlig granskning av en rapport över in- och utbetalningar.
- Den finansiella rapporten har upprättats av företagsledningen enligt kontantprincipen som svar på en långivares begäran om kassaflödesinformation. Den redovisningsgrund som har använts för att upprätta den finansiella rapporten har avtalats mellan företaget och långgivaren.
- Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, utformat för att tillgodose behoven av finansiell information hos särskilda användare.
- Revisorn har fastställt att det är lämpligt att använda formuleringen "en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild" i sin slutsats.
- Villkoren för uppdraget att utföra en översiktlig granskning avspeglar beskrivningen av företagsledningens ansvar för den finansiella rapporten i punkt 30 b i denna ISRE.
- Spridningen och användningen av rapporten är inte begränsad.

OBEROENDE REVISORS RAPPORT

[Mottagare]

Vi har översiktligt granskat den bifogade rapporten över in- och utbetalningar för ABC-företaget för året som slutade den 31 december 20X1 och en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar (tillsammans "den finansiella rapporten"). Den finansiella rapporten har upprättats av företagsledningen i ABC-företaget enligt kontantprincipen som beskrivs i not X.

Företagsledningens ansvar för den finansiella rapporten³¹

Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta den finansiella rapporten enligt kontantprincipen som beskrivs i not X, och för sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta en finansiell rapport som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala en slutsats om den bifogade finansiella rapporten. Vi har utfört den översiktliga granskningen enligt International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400, *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. ISRE 2400 kräver att vi drar en slutsats om huruvida något har kommit till vår kännedom som får oss att anse att den finansiella rapporten inte har upprättats i alla väsentliga avseenden enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna standard kräver också att vi följer relevanta yrkesetiska krav.

En översiktlig granskning av finansiella rapporter enligt ISRE 2400 är ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Revisorn utför åtgärder, främst bestående av att ställa frågor till företagsledningen och andra inom företaget enligt vad som är tillämpligt, utföra analytisk granskning samt utvärdera de inhämtade bevisen.

De åtgärder som utförs vid en översiktlig granskning är betydligt mindre omfattande än de som utförs under en revision enligt International Standards on Auditing (ISA). Följaktligen lämnar vi inget revisionsuttalande om denna finansiella rapport.

³¹ Eller annan term som är tillämplig utifrån det juridiska ramverket i jurisdiktionen i fråga.

Slutsats

Med grund i vår översiktliga granskning har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att den finansiella rapporten inte ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller inte ger en sann och rättvisande bild) av ABC-företagets in- och utbetalningar enligt kontantprincipen som beskrivs i not X, för året som slutade den 31 december 20X1 .

Redovisningsgrund

Utan att modifiera vår slutsats vill vi fästa uppmärksamheten på not X i den finansiella rapporten, där redovisningsgrunden beskrivs. Den finansiella rapporten har upprättats för ge information till långgivare XYZ. Den är kanske därför inte lämplig för andra syften.

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisors rapport]

[Revisorns adress]

ISA
ISQC
m.m.

INTERNATIONAL STANDARD ON REVIEW ENGAGEMENTS

ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor

(Gäller vid översiktlig granskning av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 31 december 2013 eller senare)

Inledning	841
Allmänna principer för en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation	841
Målet för ett uppdrag att översiktligt granska finansiell delårsinformation	842
Att komma överens om villkoren för uppdraget	842
Granskningsåtgärder vid en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation	843
Förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll	843
Förfrågningar, analytisk granskning och andra översiktliga granskningsåtgärder	844
Bedömning av felaktigheter	847
Uttalanden från företagsledningen	848
Revisorns ansvar för annan information som lämnas tillsammans med den finansiella delårsinformationen	848
Kommunikation	849
Att rapportera karaktären på samt omfattningen och resultatet av den översiktliga granskningen av finansiell delårsinformation	850
Avvikelse från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering	851
Begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning	851
Begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning som påtvingats av företagsledningen	852
Annan begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning	852
Fortsatt drift och betydande osäkerheter	852
Andra överväganden	853
Dokumentation	854
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	854
Ändringsförteckning	854
Bilaga 1 Exempel på ett uppdragsbrev om översiktlig granskning av finansiell delårsinformation	854
Bilaga 2 Analytisk granskning som revisorn kan överväga vid utförandet av översiktlig granskning av finansiell delårsinformation	855
Bilaga 3 Exempel på uttalanden från företagsledningen	856
Bilaga 4 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning av finansiell delårsinformation (delårsrapport)	858
Bilaga 5 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning med en uttalad slutsats med reservation för en avvikelse från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering	860
Bilaga 6 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning med en uttalad slutsats med reservation för en begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning som inte påtvingats av styrelsen och verkställande direktören	861
Bilaga 7 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning med en uttalad slutsats med avvikande mening om en avvikelse från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering	863
Appendix FARs uppdragsbrev	865

International Standard on Review Engagements 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor ska läsas med utgångspunkt i dokumentet *Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag* som beskriver den tillämpning och status som ISRE har.

Inledning

1SE. Syftet med denna International Standard on Review Engagements (ISRE) är att lägga fast standarder för och ge vägledning om dels revisorns professionella ansvar när han eller hon åtar sig ett uppdrag att översiktligt granska en revisionskunds finansiella delårsinformation, dels utformningen av och innehållet i revisorns rapport över denna granskning. Termen "revisor" används genomgående i denna ISRE, inte därför att revisorn utför en revision utan därför att denna ISRE är begränsad till att omfatta en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av den revisor som är vald att utföra den lagstadgade revisionen av företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning.

2SE. Enligt denna ISRE avses med finansiell delårsinformation sådan finansiell information som upprättas och presenteras i enlighet med en tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering.¹ Denna finansiella information utgörs av antingen kompletta eller sammandragna finansiella rapporter för en period som är kortare än företagets räkenskapsår. Benämningen på den finansiella delårsinformationen är vanligtvis delårsrapport.

ISA
ISQC
m.m.

3SE. Den revisor som får i uppdrag att utföra en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation ska utföra den i enlighet med denna ISRE. Genom att utföra revisionen av årsredovisningen, bokföringen och förvaltningen skaffar sig revisorn en förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll. När revisorn får i uppdrag att översiktligt granska finansiell delårsinformation, uppdateras denna förståelse genom förfrågningar som görs under den översiktliga granskningens gång. Förståelsen hjälper revisorn att fokusera de förfrågningar och den analytiska granskning som görs och de andra översiktliga granskningsåtgärder som vidtas. En revisor som får i uppdrag att utföra en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation och som inte är vald revisor i företaget utför den översiktliga granskningen i enlighet med ISRE 2400 *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter*. Eftersom en revisor som inte är vald revisor vanligen inte har samma förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll som den valda revisorn har måste en sådan revisor göra andra förfrågningar och annan granskning för att uppnå målet med den översiktliga granskningen.

Denna ISRE avser uppdrag där företagets valde revisor utför en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation. Denna ISRE ska också tillämpas, med nödvändig anpassning, när företagets valda revisor utför uppdrag avseende granskning av annan historisk finansiell information än finansiell delårsinformation.

Allmänna principer för en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation

4SE. Revisorn ska uppfylla de yrkesetiska krav som är relevanta vid revisionen av företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. Dessa yrkesetiska krav styr revisorns professionella ansvar inom följande områden: oberoende, integritet, objektivitet, professionell kompetens och tillbörlig omsorg, tystnadsplikt, professionellt beteende och yrkestekniska standarder.

5. Revisorn ska vidta kvalitetskontrollåtgärder som är tillämpliga i det enskilda uppdraget. De delar av kvalitetskontroll som är relevanta i ett enskilt uppdrag innefattar ledarskapsansvar för kvaliteten i uppdraget, yrkesetiska krav, åtagande och upprätthållande av en kundrelation och enskilda uppdrag, utseende av ett uppdragsteam, utförande av uppdraget samt övervakning.

6. Revisorn ska planera och utföra den översiktliga granskningen med en professionellt skeptisk inställning och inse att det kan finnas omständigheter som gör att det behövs en väsentlig ändring av den finansiella delårsinformationen för att den, i allt väsentligt, ska vara upprättad enligt den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering. Med en professionellt skeptisk inställning menas att revisorn dels

¹ Exempelvis internationella redovisningsstandarder IFRS utgivna av International Accounting Standards Board IASB.

gör en kritisk bedömning med ett ifrågasättande sinne av hur vägande de bevis som inhämtats är, dels är uppmärksam på bevis som motsäger varandra eller som gör att tillförlitligheten av dokument eller uttalanden från företagsledningen kan ifrågasättas.

Målet för ett uppdrag att översiktligt granska finansiell delårsinformation

7. Målet för ett uppdrag att översiktligt granska finansiell delårsinformation är att göra det möjligt för revisorn att uttala en slutsats grundad på den översiktliga granskningen om huruvida det har kommit fram några omständigheter som ger honom eller henne anledning att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med en tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering. Revisorn gör förfrågningar, utför analytisk granskning och vidtar andra översiktliga granskningsåtgärder för att minska risken till en begränsad nivå för att uttrycka en felaktig slutsats när den finansiella delårsinformationen är väsentligt felaktig.

8. 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 för att lämna ett uttalande om huruvida den finansiella informationen, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild i enlighet med en tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering.

9. En översiktlig granskning är, till skillnad från en revision, inte utformad så att revisorn skaffar sig en hög men inte absolut säkerhet för att den finansiella delårsinformationen är fri från väsentliga felaktigheter. En översiktlig granskning består i att göra förfrågningar, i första hand till personer som ansvarar för finansiella frågor och redovisningsfrågor, samt att utföra analytisk granskning och vidta andra översiktliga granskningsåtgärder. I en översiktlig granskning kan det komma fram viktiga omständigheter som påverkar den finansiella delårsinformationen, men den ger inte alla de bevis som skulle krävas vid en revision.

Att komma överens om villkoren för uppdraget

10. Revisorn och kunden ska komma överens om villkoren för uppdraget.

11. De villkor för uppdraget som man kommit överens om dokumenteras vanligen i ett uppdragsbrev. Denna kommunikation bidrar till att man undviker missförstånd om karaktären på uppdraget och, i synnerhet, målet för och omfattningen av den översiktliga granskningen, företagsledningens ansvar, omfattningen av revisorns ansvar, den uttalande slutsatsens form samt karaktären på och utformningen av revisorns rapport. Uppdragsbrevet omfattar vanligtvis följande:

- Målet för en översiktlig granskning av den finansiella delårsinformationen.
- Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning.
- Företagsledningens ansvar för den finansiella delårsinformationen.
- Företagsledningens ansvar för att utforma och upprätthålla en effektiv intern kontroll som är relevant för upprättandet av den finansiella delårsinformationen.
- Företagsledningens ansvar för att ställa all räkenskapsinformation till revisorns förfogande.
- Överenskommelse om att företagsledningen tillhandahåller revisorn skriftliga uttalanden som bekräftelse på dels muntliga uttalanden som lämnas under den översiktliga granskningens gång, dels uttalanden som finns implicita i företagets bokföring.
- Vad som förväntas när det gäller utformningen av och innehållet i den rapport som revisorn lämnar ineffattande vem som är rapportens mottagare.
- Överenskommelse om att revisorns rapport över den översiktliga granskningen också kommer att vara bifogad varje dokument som innehåller finansiell delårsinformation och där det anges att denna information blivit översiktligt granskad av företagets revisor.

Ett exempel på ett uppdragsbrev finns i bilaga 1 till denna ISRE.²

Granskningsåtgärder vid en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation

Förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll

12. Revisorn ska ha en sådan förståelse av företaget och dess miljö, innefattande dess interna kontroll i den del som är relevant för att upprätta både årsredovisningen och finansiell delårsinformation, som är tillräcklig för att planera och utföra uppdraget så att han eller hon kan

- a. identifiera de olika typerna av möjliga väsentliga felaktigheter och överväga hur troligt det är att de inträffar, samt
- b. välja de förfrågningar, den analytiska granskning och de andra översiktliga granskningsåtgärder som kan ge revisorn en grund för att rapportera huruvida det kommit fram några omständigheter som ger honom eller henne anledning att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.

ISA
ISQC
m.m.

13. Som krävs i ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, har den revisor som utfört lagstadgad revision av företaget för ett eller flera räkenskapsår skaffat sig en förståelse av företaget och dess miljö, innefattande dess interna kontroll i den del som är relevant för upprättandet av årsredovisningen, som var tillräcklig för att utföra revisionen. Revisorn uppdaterar denna förståelse när han eller hon planerar en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation. Revisorn skaffar sig också en tillräcklig förståelse av den interna kontroll som är relevant för upprättandet av finansiell delårsinformation eftersom den kan avvika från den interna kontroll som är relevant för upprättandet av årsredovisningen.

14. Revisorn använder förståelsen av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll för att dels bestämma de förfrågningar och den analytiska granskning som ska göras och de andra översiktliga granskningsåtgärder som ska vidtas, dels identifiera de specifika händelser, transaktioner eller påståenden som ska omfattas av dessa respektive åtgärder.

15. De åtgärder som revisorn vidtar för att uppdatera sin förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll innefattar vanligtvis att

- läsa dokumentationen från föregående års revision och från översiktlig granskning av tidigare del(ar) av innevarande år samt motsvarande del(ar) av föregående år i den omfattning som krävs för att kunna identifiera omständigheter som kan påverka den finansiella delårsinformationen för den innevarande perioden,
- överväga de betydande risker, innefattande risken att företagsledningen sätter sig över kontroller, som identifierades vid revisionen av årsredovisningen för föregående år,
- läsa den senaste årsredovisningen och jämförbar finansiell delårsinformation för tidigare period,
- överväga väsentlighet med hänvisning till den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering i den del som är relevant för finansiell delårsinformation till hjälp för att dels bestämma karaktären på och omfattningen av de åtgärder som vidtas, dels bedöma den påverkan som felaktigheter har,
- överväga karaktären på de i föregående års årsredovisning dels rättade, väsentliga felaktigheterna, dels identifierade, icke rättade oväsentliga felaktigheter,
- överväga betydelsefulla redovisnings- och rapporteringsfrågor som kan ha fortsatt betydelse, som exempelvis väsentliga brister i den interna kontrollen,

² Det uppdragsbrev som bifogats standarden i bilaga 1 är en översättning av denna internationella standard, vilken inte tar hänsyn till FARs allmänna villkor eller den standard för utformning av uppdragsbrev som FAR tagit fram. FAR har därför tagit fram ett exempel på hur ett uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra ett ISRE 2410-uppdrag kan se ut i Sverige, vilket bifogas i Appendix.

- överväga resultaten av de revisionsåtgärder som kan ha vidtagits rörande innevarande års årsredovisning,
- överväga resultaten av den internrevision som kan ha utförts och de åtgärder som företagsledningen vidtagit med anledning av denna,
- fråga företagsledningen om resultaten av dess bedömning av risken för att den finansiella delårsinformationen kan vara väsentligt felaktig på grund av oegentligheter,
- fråga företagsledningen om den påverkan som ändringar i företagets affärsverksamhet har,
- fråga företagsledningen om eventuella betydelsefulla ändringar i intern kontroll och om den möjliga påverkan som sådana ändringar har på upprättandet av finansiell delårsinformation,
- fråga företagsledningen om processen för att upprätta den finansiella delårsinformationen och tillförlitligheten i den underliggande bokföring som denna information baseras på.

16. Revisorn bestämmer karaktären på de eventuella översiktliga granskningsåtgärder som vidtas på olika enheter av företaget och kommunicerar i tillämpliga fall detta till andra revisorer som är inblandade i den översiktliga granskningen. Förhållanden att överväga innefattar hur väsentlig enhetens finansiella delårsinformation är och risken för felaktigheter i den samt revisorns förståelse av i vilken grad den interna kontrollen av upprättandet av sådan information är centraliserad eller decentraliserad.

17. För att planera och utföra en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation ska en nyligen vald revisor, som ännu inte har utfört någon revision enligt ISA, skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll i den del som är relevant för upprättandet av både årsredovisning och finansiell delårsinformation.

18. Denna förståelse gör det möjligt för revisorn att fokusera de förfrågningar och den analytiska granskning som görs och de andra översiktliga granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation enligt denna ISRE. Som en del av arbetet med att skaffa sig denna förståelse gör revisorn vanligtvis förfrågningar hos tidigare revisor och, om det är görligt, går igenom den tidigare revisorns dokumentation från föregående års revision och från den översiktliga granskning som denna kan ha gjort av någon tidigare del av innevarande räkenskapsår. När revisorn gör detta överväger han eller hon dels karaktären på de felaktigheter som rättats, och de icke rättade felaktigheter som den tidigare revisorn kan ha ställt samman, dels betydande risker innefattande risken att företagsledningen sätter sig över interna kontroller, liksom betydelsefulla redovisnings- och rapporteringsfrågor som kan ha fortsatt betydelse, som exempelvis väsentliga brister i intern kontroll.

Förfrågningar, analytisk granskning och andra översiktliga granskningsåtgärder

19. Revisorn ska göra förfrågningar, i första hand till personer som ansvarar för finansiella frågor och redovisningsfrågor, och utföra analytisk granskning och vidta andra översiktliga granskningsåtgärder för att göra det möjligt för honom eller henne att dra en slutsats, grundad på den översiktliga granskning som gjorts, om huruvida det har kommit fram några omständigheter som ger revisorn anledning att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.

20. En översiktlig granskning kräver vanligtvis inte någon granskning av bokföringen genom inspektion, observation eller bekräftelse. En översiktlig granskning av finansiell delårsinformation är vanligtvis begränsad till att göra förfrågningar, i första hand till personer som ansvarar för finansiella frågor och redovisningsfrågor, utföra analytisk granskning och vidta andra översiktliga granskningsåtgärder snarare än att styrka information som inhämtats om viktiga redovisningsfrågor rörande den finansiella delårsinformationen. Revisorns förståelse av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll, resultaten från de riskbedömningar som gjorts vid föregående revision och revisorns

överbäggande av väsentlighet avseende den finansiella delårsinformationen påverkar karaktären på och omfattningen av de förfrågningar och den analytiska granskning som görs samt de andra översiktliga granskningsåtgärder som vidtas.

21. Revisorn utför vanligtvis följande översiktliga granskningsåtgärder:

- Läser protokollen från bolagsstämmor, styrelsesammanträden och sammanträden med viktiga utskott och kommittéer för att identifiera omständigheter som kan påverka den finansiella delårsinformationen och frågor om omständigheter som har behandlats vid sammanträden där protokollen inte är tillgängliga och som kan påverka den finansiella delårsinformationen.
- Överbägger den eventuella effekten av omständigheter som vid tiden för föregående revision eller översiktliga granskning gav anledning till en modifierad slutsats av revisionsberättelsen eller revisorns rapport över den översiktliga granskningen eller till ändringar eller icke rättade felaktigheter i bokföringen.
- Kommunikerar där det är lämpligt med andra revisorer som utför översiktlig granskning av finansiell delårsinformation för viktiga enheter i det rapporterade företaget.
- Gör förfrågningar till medlemmar av företagsledningen med ansvar för finansiella frågor och redovisningsfrågor, och till andra om det är lämpligt, om följande:
 - huruvida den finansiella delårsinformationen har upprättats och presenterats i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering,
 - huruvida det gjorts några ändringar i redovisningsprinciper eller i metoderna för att tillämpa dem,
 - huruvida några nya affärshändelser har gjort det nödvändigt att tillämpa nya redovisningsprinciper,
 - huruvida den finansiella delårsinformationen innehåller några kända felaktigheter som inte är rättade,
 - ovanliga eller komplicerade situationer som kan ha påverkat den finansiella delårsinformationen, som exempelvis ett företagsförvärv eller en avyttring av en verksamhetsgren,
 - viktiga antaganden som är relevanta för beräkningen och redovisningen av verkliga värden samt företagsledningens avsikt och förmåga att vidta särskilda åtgärder å företagets vägnar,
 - huruvida transaktioner med närstående är korrekt redovisade och upplysta om i den finansiella delårsinformationen,
 - viktiga ändringar i åtaganden och skyldigheter enligt avtal,
 - viktiga ändringar i ansvarsförbindelser innefattande stämningar och krav,
 - efterlevnad av lånevillkor,
 - omständigheter som orsakat frågor under den översiktliga granskningen,
 - viktiga transaktioner som gjorts under delårsperiodens sista dagar eller under den påföljande periodens första dagar,
 - kännedom om några oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som påverkar företaget och där någon av följande är inblandad
 1. företagsledningen,
 2. anställda som har en viktig roll i den interna kontrollen, eller
 3. andra där en oegentlighet kan ha en väsentlig påverkan på den finansiella delårsinformationen,
 - kännedom om några anklagelser om oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som påverkar företagets finansiella delårsinformation och som kommunicerats av anställda, tidigare anställda, analytiker, reglerande myndigheter eller andra,
 - kännedom om någon verklig eller möjlig bristande efterlevnad av lagar och föreskrifter som kan ha en väsentlig påverkan på den finansiella delårsinformationen.
- Utför analytisk granskning av den finansiella delårsinformationen utformad så att det går att identifiera samband och enstaka poster som förefaller vara ovanliga och som skulle kunna återspegla en väsentlig felaktighet i delårsinformationen. Analytisk granskning kan innefatta analys av nyckeltal och statistiska tekniker såsom

ISA
ISQC
m.m.

trendanalyser eller regressionsanalyser och den kan utföras manuellt eller med datorstöd. Bilaga 2 till denna ISRE innehåller exempel på analytisk granskning som revisorn kan överväga vid en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation.

- Läser den finansiella delårsinformationen och överväger huruvida det har kommit fram några omständigheter som ger revisorn anledning att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.

22. Revisorn kan vidta många av de översiktliga granskningsåtgärderna innan eller samtidigt med att företaget upprättar den finansiella delårsinformationen. Det kan exempelvis vara praktiskt att uppdatera förståelsen av företaget och dess miljö innefattande dess interna kontroll och att börja läsa tillämpliga protokoll före delårsperiodens slut. Att utföra en del av den översiktliga granskningen tidigare under delårsperioden gör det också möjligt att tidigt identifiera och överväga viktiga redovisningsfrågor som påverkar den finansiella delårsinformationen.

23SE. Den revisor som utför den översiktliga granskningen av finansiell delårsinformation har också uppdraget att utföra den lagstadgade revisionen av företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. Eftersom det kan vara lägligt och effektivt, kan revisorn besluta att vidta vissa revisionsåtgärder samtidigt med den översiktliga granskningen av den finansiella delårsinformationen. Exempelvis kan informationen från läsningen av styrelseprotokoll i samband med den översiktliga granskningen också användas för revisionen. Revisorn kan också besluta att, samtidigt med den översiktliga granskningen, vidta revisionsåtgärder som kan behöva genomföras för den lagstadgade revisionen, exempelvis revisionsåtgärder rörande viktiga eller ovanliga affärshändelser som inträffat under delårsperioden, såsom företagsförvärv, omstruktureringar eller viktiga intäktstransaktioner.

24. En översiktlig granskning av finansiell delårsinformation kräver inte att förfrågningarna om stämningar eller krav bekräftas. Det är därför vanligen inte nödvändigt att skicka ett brev med förfrågningar till företagets jurist. Men det kan vara ändamålsenligt med direkt kommunikation med företagets jurist om stämningar eller krav, om det kommer fram en omständighet som ger revisorn anledning att ifrågasätta huruvida den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med en tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering, och revisorn tror att företagets jurist kan ha information i denna sak.

25. Revisorn ska skaffa sig bevis för att den finansiella delårsinformationen överensstämmer med den underliggande bokföringen. Revisorn kan skaffa sig bevis för att den finansiella delårsinformationen överensstämmer med den underliggande bokföringen genom att leda tillbaka denna information till

- a. bokföringen såsom huvudboken eller en koncerntabla som överensstämmer med bokföringen och
- b. andra underlag i företagets redovisning i den mån det krävs.

26. Revisorn ska göra förfrågningar huruvida företagsledningen har identifierat alla händelser fram till dateringen av rapporten över den översiktliga granskningen som skulle kunna kräva ändring av eller upplysningar i den finansiella delårsinformationen. Det är inte nödvändigt att revisorn vidtar andra åtgärder för att identifiera händelser som inträffar efter dateringen av rapporten över den översiktliga granskningen.

27. Revisorn ska göra förfrågningar huruvida företagsledningen har ändrat sin bedömning av företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. När revisorn, som ett resultat av denna förfrågan eller andra översiktliga granskningsåtgärder, blir medveten om händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet ska revisorn

- a. göra förfrågningar till företagsledningen om dess planer på framtida åtgärder baserat på bedömningen om fortsatt drift, om det är möjligt att genomföra dessa planer och om företagsledningen anser att resultatet av dessa planer kommer att förbättra situationen samt
- b. överväga om upplysningarna om dessa omständigheter är tillräckliga i den finansiella delårsinformationen.

28. Händelser eller förhållanden, som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, kan ha funnits vid det datum när årsredovisningen lämnades eller kan ha identifierats som ett resultat av förfrågningar till företagsledningen eller vid annan översiktlig granskning. När det kommit fram sådana händelser eller förhållanden frågar revisorn företagsledningen om dess planer på framtida åtgärder, som exempelvis dess planer på att sälja tillgångar, låna pengar eller omstrukturera lån, minska eller fördröja utgifter eller öka kapitalet. Revisorn frågar också om det är möjligt att genomföra dessa planer och huruvida företagsledningen anser att resultatet av dessa åtgärder kommer att förbättra situationen. Men det är vanligtvis inte nödvändigt för revisorn att styrka det möjliga i företagsledningens planer och huruvida resultatet av dessa planer kommer att förbättra situationen.

29. När det kommit fram en omständighet som ger revisorn anledning att ifrågasätta huruvida en väsentlig ändring ska göras för att den finansiella delårsinformationen, i allt väsentligt, ska vara upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering, ska revisorn göra ytterligare förfrågningar eller vidta andra granskningsåtgärder för att kunna uttala en slutsats i rapporten över den översiktliga granskningen. Om exempelvis revisorns översiktliga granskningsåtgärder leder till att revisorn ifrågasätter huruvida en viktig försäljningstransaktion är bokförd enligt den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering, utför han eller hon den ytterligare granskning som är tillräcklig för att lösa ifrågasättandet, såsom att diskutera villkoren för transaktionen med ledande personer på marknadsavdelningen eller ekonomiavdelningen eller att läsa försäljningsavtalet.

Bedömning av felaktigheter

30. Revisorn ska bedöma, var för sig och sammantaget, huruvida felaktigheter som har kommit fram vid den översiktliga granskningen och som inte är rättade är väsentliga för den finansiella delårsinformationen.

31. En översiktlig granskning av finansiell delårsinformation är, till skillnad från ett revisionsuppdrag, inte utformad för att lämna ett uttalande med hög men inte absolut säkerhet att den finansiella delårsinformationen är fri från väsentliga felaktigheter. Men felaktigheter, innefattande otillräckliga upplysningar, som har kommit fram vid den översiktliga granskningen bedöms individuellt och sammantaget för att det ska gå att komma fram till huruvida det måste göras en väsentlig ändring för att den finansiella delårsinformationen, i allt väsentligt, ska vara upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.

32. Revisorn använder sitt professionella omdöme för att bedöma hur väsentlig en felaktighet är som företaget inte har rättat. Revisorn överväger sådana omständigheter som felaktigheternas karaktär, orsak och belopp, huruvida felaktigheterna uppstått under tidigare år eller under delårsperioden innevarande år samt den möjliga påverkan som felaktigheterna har på kommande delårsperioder och helår.

ISA
ISQC
m.m.

33. Revisorn kan lägga fast ett belopp under vilket felaktigheter inte behöver läggas samman eftersom han eller hon förväntar sig att sammanläggningen av sådana belopp helt klart inte skulle ha en väsentlig påverkan på den finansiella delårsinformationen. När revisorn gör så beaktar han eller hon det faktum att det inbegriper såväl kvantitativa som kvalitativa överväganden att bestämma väsentlighet och att beloppsmässigt små felaktigheter icke desto mindre kan ha en väsentlig påverkan på den finansiella delårsinformationen.

Uttalanden från företagsledningen

34. Revisorn ska inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen att den

- a. bekräftar sitt ansvar för att utforma och införa intern kontroll för att förhindra och upptäcka oegentligheter och misstag,
- b. har upprättat den finansiella delårsinformationen i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering,
- c. anser att de icke rättade felaktigheterna, som kommit fram under den översiktliga granskningen och som revisorn har ställt samman både individuellt och sammantaget har oväsentlig påverkan på den finansiella delårsinformationen sett som helhet; en sammanfattning av sådana poster innefattas i eller är bifogad de skrivna uttalandena,
- d. har upplyst revisorn om alla viktiga fakta rörande de oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som kan ha påverkat företaget och som företagsledningen känner till,
- e. har upplyst revisorn om resultaten av sin bedömning av riskerna för att den finansiella delårsinformationen kan vara väsentligt felaktig på grund av oegentligheter,³
- f. har upplyst revisorn om alla kända faktiska eller möjliga fall där företaget brustit i efterlevnaden av lagar och föreskrifter vars påverkan ska beaktas när den finansiella delårsinformationen upprättas samt att den
- g. har upplyst revisorn om alla viktiga händelser som har inträffat efter balansdagen och fram till dagen för dateringen av revisorns rapport över den översiktliga granskningen och som kan kräva ändring av eller upplysningar i den finansiella delårsinformationen.

35. Revisorn skaffar sig de ytterligare uttalanden som är ändamålsenliga med hänsyn till förhållanden som är typiska för företagets verksamhet eller bransch. Ett exempel på uttalanden från företagsledningen finns i bilaga 3 till denna ISRE.

Revisorns ansvar för annan information som lämnas tillsammans med den finansiella delårsinformationen

36. Revisorn ska läsa annan information som lämnas tillsammans med den finansiella delårsinformationen för att överväga huruvida någon sådan annan information är väsentligt oförenlig med den finansiella delårsinformationen. Om revisorn identifierar en väsentlig oförenlighet överväger han eller hon huruvida den finansiella delårsinformationen eller den andra informationen behöver ändras. Om det är nödvändigt att ändra den finansiella delårsinformationen och företagsledningen vägrar att göra ändringen överväger revisorn hur det påverkar hans eller hennes rapport över den översiktliga granskningen. Om det å andra sidan är nödvändigt att ändra den andra informationen och företagsledningen vägrar att göra detta överväger revisorn antingen att lägga till ett särskilt stycke i sin rapport över den översiktliga granskningen som beskriver den väsentliga oförenligheten eller att vidta andra åtgärder såsom att avvakta med att lämna rapporten över den översiktliga granskningen eller att avgå från uppdraget. Företagsledningen kan exempelvis presentera alternativa intäktsberäkningar som ger en positivare bild av det ekonomiska resultatet än vad den finansiella delårsinformationen gör och

³ Punkt 36 i ISA 240 *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements* förklarar att det varierar från företag till företag vilken karaktär, omfattning och frekvens en sådan bedömning har och att företagsledningen kan göra en detaljerad bedömning på årsbasis eller som en del i en kontinuerlig bevakning. Mot denna bakgrund anpassas uttalanden rörande den finansiella delårsinformationen till de specifika förhållandena i företaget.

dessas alternativa beräkningar ges en framträdande plats, är inte klart definierade eller är inte klart avstämde mot den finansiella delårsinformationen, så att de är motsägelsefulla och eventuellt vilseledande.

37. Om det kommit fram någon omständighet som får revisorn att anse att den andra informationen förefaller innefatta en väsentlig felaktighet i faktaåtergivning- en ska revisorn diskutera saken med företagsledningen. När revisorn läser den andra informationen med syftet att identifiera väsentliga oförenligheter kan det komma fram en väsentlig felaktighet i faktaåtergivningen (dvs. information, som uttrycks eller presenteras felaktigt och som inte har att göra med omständigheter som återfinns i den finansiella delårsinformationen). När revisorn diskuterar saken med företagsledningen överväger han eller hon hur välgrundad den andra informationen och företagsledningens svar på revisorns förfrågan är, om det finns välgrundade skillnader i bedömning eller åsikt samt om det finns skäl att begära att företagsledningen konsulterar en kvalificerad tredje part för att lösa den till synes felaktiga faktaåtergivningen. Om det krävs en ändring för att rätta till en väsentlig felaktighet i faktaåtergivningen och företagsledningen vägrar att ändra överväger revisorn att vidta lämpliga åtgärder, som exempelvis att underrätta styrelsen och att rådfråga jurist.

ISA
ISQC
m.m.

Kommunikation

38. När revisorn utför den översiktliga granskningen av finansiell delårsinformation och det kommer fram någon omständighet som gör att han eller hon anser att det är nödvändigt att göra en väsentlig ändring av delårsinformationen för att den, i allt väsentligt, ska anses vara upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering, ska revisorn kommunicera denna omständighet till lämplig företagsledningsnivå så snart det är praktiskt möjligt.

39. När företagsledningen enligt revisorns bedömning inte svarar på hans eller hennes kommunikation på ett lämpligt sätt inom en rimlig tid ska revisorn informera styrelsen. Kommunikationen görs så snart det är möjligt, antingen muntligt eller skriftligt. Revisorns beslut om huruvida kommunikationen ska vara muntlig eller skriftlig påverkas av sådana faktorer som vilken karaktär, känslighet och betydelse den omständighet som ska kommuniceras har samt förläggningen i tiden av sådan kommunikation. Om kommunikationen sker muntligt dokumenteras den av revisorn.

40. När styrelsen enligt revisorns bedömning inte svarar på hans eller hennes kommunikation på ett lämpligt sätt inom en rimlig tid ska revisorn överväga

- huruvida revisorns rapport ska modifieras eller
- möjligheten att fråntära uppdraget och
- möjligheten att avgå från uppdraget som vald revisor.

41. När revisorn utför den översiktliga granskningen av finansiell delårsinformation och det kommer fram någon omständighet som gör att han eller hon anser att det förekommer oegentligheter eller att företaget brustit i efterlevnaden av lagar och föreskrifter ska revisorn kommunicera denna omständighet till lämplig företagsledningsnivå så snart det är praktiskt möjligt. Att bestämma vilken företagsledningsnivå som är den lämpliga påverkas av sannolikheten för maskopi eller om en medlem av företagsledningen är inblandad. Revisorn överväger också behovet att rapportera sådana omständigheter till styrelsen liksom vilken påverkan den har på den översiktliga granskningen.

42. Revisorn ska kommunicera sådana omständigheter som är relevanta för företagets styrning och som kommit upp vid den översiktliga granskningen av den finansiella delårsinformationen till styrelsen. Som ett resultat av den utförda översiktliga granskningen av den finansiella delårsinformationen kan det ha kommit fram omständigheter som revisorn anser vara både viktiga och relevanta för styrelsen i dess roll att ha tillsyn över processen för finansiell rapportering och upplysning. Revisorn kommunicerar sådana omständigheter till styrelsen.

Att rapportera karaktären på samt omfattningen och resultatet av den översiktliga granskningen av finansiell delårsinformation

43SE. Revisorn ska lämna en skriftlig rapport som innehåller följande:

- a. En lämplig rubrik.
- b. En adressat, enligt vad som krävs med hänsyn till uppdragsomständigheterna.
- c. Identifiering av den finansiella delårsinformationen som granskas översiktligt, innefattande identifikation av benämningen på var och en av de finansiella rapporter som ingår i den fullständiga eller sammandragna uppsättningen av finansiella rapporter samt det datum som den finansiella delårsinformationen har och den period som den täcker.
- d. Ett konstaterande, i de fall den finansiella delårsinformationen omfattar en fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade enligt en föreställningsram för finansiell rapportering utformad för att ge en rättvisande bild, att det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta och rättvisande presentera den finansiella delårsinformationen i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.
- e. I annat fall, ett konstaterande att det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta och presentera den finansiella delårsinformationen i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.
- f. Ett konstaterande att revisorns ansvar är att uttala en slutsats rörande den finansiella delårsinformationen baserad på den översiktliga granskningen.
- g. Ett konstaterande att den översiktliga granskningen av den finansiella delårsinformationen utförts enligt International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företags valda revisor* och ett konstaterande att en sådan översiktlig granskning består av att göra förfrågningar, främst till personer som ansvarar för finansiella frågor och redovisningsfrågor, att utföra analytisk granskning och att vidta andra översiktliga granskningsåtgärder. I de fall en översiktlig granskning avser annan historisk finansiell information än finansiell delårsinformation, ska konstaterandet formuleras enligt följande: "Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements (ISRE 2410), vilken ska tillämpas av företags valda revisor vid översiktlig granskning av finansiell information." Rapporten ska anpassas i övrigt till rådande omständigheter avseende uppdraget.
- h. Ett konstaterande att en översiktlig granskning har en annan inriktning och en betydligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid den översiktliga granskningen gör det inte möjligt för revisorn att skaffa sig en sådan säkerhet att han eller hon blir medveten om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.
- i. En uttalad slutsats, i det fall den finansiella informationen utgör en fullständig uppsättning av finansiella rapporter avsedda för allmänt bruk upprättade enligt en föreställningsram för finansiell rapportering som utformats för att ge en rättvisande rapportering, 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 i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering (innefattande en hänvisning till ursprunget – jurisdiktion eller land – när den använda föreställningsramen inte är de internationella redovisningsstandarderna IFRS). För svenska förhållanden är (i) tillämplig när den översiktliga granskningen gjorts av fullständig finansiell delårsinformation upprättad i enlighet med IAS 34.
- j. I andra fall, 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, är upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering (innefattande en hänvisning till ursprunget – jurisdiktion eller land – när den använda föreställningsramen inte är de internationella redovisningsstandarderna IFRS). För svenska förhållanden är (j) tillämplig när den översikt-

liga granskningen gjorts av finansiell delårsinformation upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och för sammandragen finansiell delårsinformation upprättad i enlighet med IAS 34.

- k. Datum för rapporten.
- l. Revisorns ortsangivelse.
- m. Revisorns underskrift.

Illustrerande exempel på rapporter från en översiktlig granskning finns i bilaga 4 till denna ISRE.

(FAR N 2018:18)

44. [Punkt 44 har utgått ur ISRE 2410.]

Avvikelse från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering

45. Revisorn ska modifiera sin rapport och uttala sin slutsats med reservation eller med en avvikande mening när det har kommit fram någon omständighet vid den översiktliga granskningen som gör att han eller hon anser att det behöver göras en väsentlig ändring i den finansiella delårsinformationen för att den, i allt väsentligt, ska anses vara upprättad i enlighet med den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering.

46. Om det har kommit fram omständigheter vid den översiktliga granskningen som gör att revisorn anser att den finansiella delårsinformationen är eller kan vara väsentligt påverkad av en avvikelse från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering och företagsledningen inte rättar till detta, modifierar revisorn sin rapport över och uttalar slutsats från den översiktliga granskningen. Karaktären på avvikelsen från föreställningsramen beskrivs i revisorns rapport och, om det är möjligt, anges det i rapporten hur avvikelsen från föreställningsramen påverkar den finansiella delårsinformationen. Om den information som revisorn anser sig behöva för att tillräckligt kunna upplysa om avvikelsen från föreställningsramen inte finns i den finansiella delårsinformationen beskrivs detta i revisorns rapport och, om det är möjligt, tas den nödvändiga informationen in i rapporten över den översiktliga granskningen. Den modifiering av revisorns rapport som normalt är tillräcklig är dels att lägga till ett stycke i rapporten som förklarar omständigheterna, dels att uttala slutsatsen med reservation. Illustrerande exempel på rapporter över en översiktlig granskning där den uttalade slutsatsen lämnas med reservation finns i bilaga 5 till denna ISRE.

47. När den påverkan som avvikelsen har på den finansiella delårsinformationen är så väsentlig och omfattande att revisorn kommer fram till att en reservation inte är tillräcklig för att upplysa om hur missvisande eller ofullständig den finansiella delårsinformationen är uttalar revisorn en avvikande slutsats. Illustrerande exempel på rapporter över en översiktlig granskning där revisorn uttalar en avvikande slutsats finns i bilaga 7 till denna ISRE.

Begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

48. En begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning hindrar normalt revisorn från att fullfölja den översiktliga granskningen.

49. När revisorn inte kan fullfölja den översiktliga granskningen ska han eller hon, skriftligt, till lämplig företagsledningsnivå och till styrelsen kommunicera skälen till att den översiktliga granskningen inte kan fullföljas och överväga om det är lämpligt att lämna en rapport.

ISA
ISQC
m.m.

Begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning som påtvingats av företagsledningen

50. Revisorn åtar sig inte ett uppdrag att utföra en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation om revisorns preliminära kunskap om uppdragsomständigheterna visar att han eller hon inte skulle kunna fullfölja den översiktliga granskningen på grund av att det skulle finnas en begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning påtvingad av ledningen för företaget.

51. Om företagsledningen, efter det att revisorn åtagit sig uppdraget, påtvingar revisorn en begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning begär han eller hon att den begränsningen tas bort. Om företagsledningen vägrar att göra detta är det inte möjligt för revisorn att fullfölja den översiktliga granskningen och uttala en slutsats. I sådana fall kommunicerar revisorn skriftligt skälen till varför den översiktliga granskningen inte kan fullföljas till lämplig företagsledningsnivå och till styrelsen. Även om så sker och det har kommit fram omständigheter vid den översiktliga granskning som utförts som gör att revisorn anser att det behöver göras en väsentlig ändring i den finansiella delårsinformationen för att den, i allt väsentligt, ska vara upprättad enligt den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering, kommunicerar han eller hon sådana omständigheter i enlighet med vägledningen i punkterna 38–40.

52. Revisorn överväger också sina skyldigheter enligt lagar och förordningar inklusive om det är ett krav att revisorn ska lämna en rapport. Om det finns ett sådant krav avstår revisorn från att uttala en slutsats i rapporten och anger i rapporten skälet till att den översiktliga granskningen inte har kunnat fullföljas. Men om det har kommit fram omständigheter vid den översiktliga granskning som utförts som gör att revisorn anser att det behöver göras en väsentlig ändring i den finansiella delårsinformationen för att den, i allt väsentligt, ska vara upprättad enligt den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering, kommunicerar han eller hon också sådana omständigheter i sin rapport.

Annan begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

53. En begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning kan uppstå på grund av andra förhållanden än att den har påtvingats av företagsledningen. Om så är fallet kan revisorn normalt inte fullfölja den översiktliga granskningen och uttala en slutsats utan vägleds av vad som sägs i punkterna 51–52. Men i sällsynta fall kan det förekomma en begränsning i revisorns arbete som är klart avgränsad till ett eller flera specifika förhållanden som även om de är väsentliga ändå inte enligt revisorns bedömning är helt avgörande för den finansiella delårsinformationen. Om så är fallet, modifierar revisorn sin rapport och anger att, med undantag för det förhållande som beskrivs i ett förklarande stycke i rapporten, har den översiktliga granskningen utförts i enlighet med denna ISRE. Revisorn uttalar dessutom i ett sådant fall sin slutsats med reservation. Illustrerande exempel på rapporter över en översiktlig granskning där den uttalade slutsatsen görs med reservation finns i bilaga 6 till denna ISRE.

54. Revisorn kan ha uttalat sig med reservation vid den senaste lagstadgade revisionen av årsredovisningen på grund av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning. Revisorn överväger om denna begränsning fortfarande finns kvar och, om så är fallet, dess påverkan på rapporten över den översiktliga granskningen.

Fortsatt drift och betydande osäkerheter

55. Under vissa förhållanden kan revisorn lägga till ett stycke med en särskild upplysning i rapporten över den översiktliga granskningen, utan att det påverkar revisorns uttalade slutsats, för att uppmärksamma en omständighet som finns i en not till den finansiella delårsinformationen där omständigheten diskuteras mer uttömmande. Detta stycke läggs sist efter stycket med slutsatsen och i det tillagda stycket anges vanligen att den särskilda upplysningen inte påverkar den uttalade slutsatsen.

56. Om det finns tillräckliga upplysningar om omständigheten i den finansiella delårsinformationen, ska revisorn lägga till en särskild upplysning i sin rapport över den översiktliga granskningen för att uppmärksamma en väsentlig osäkerhet kopplad till en händelse eller omständighet som kan medföra betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

57. Revisorn kan ha modifierat sitt uttalande i en tidigare lämnad revisionsberättelse eller modifierat slutsatsen i en tidigare lämnad rapport från en översiktlig granskning genom att lägga till en särskild upplysning för att uppmärksamma en väsentlig osäkerhet kopplad till en händelse eller omständighet som kan medföra betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om den väsentliga osäkerheten fortfarande är för handen och det finns tillräckliga upplysningar i den finansiella delårsinformationen om osäkerheten, modifierar revisorn sin rapport över den översiktliga granskningen av den aktuella delårsinformationen genom att lägga till en särskild upplysning för att uppmärksamma den fortsatta väsentliga osäkerheten.

ISA
ISQC
m.m.

58. Om det, som ett resultat av förfrågningar eller andra översiktliga granskningsåtgärder, kommer fram någon omständighet som pekar på en väsentlig osäkerhet kopplad till en händelse eller omständighet som kan medföra betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet och det finns tillräckliga upplysningar om osäkerheten i den finansiella delårsinformationen, modifierar revisorn sin rapport över den översiktliga granskningen genom att lägga till ett stycke med en särskild upplysning om detta.

59. Om det i den finansiella delårsinformationen däremot inte är tillräckligt upplýst om en väsentlig osäkerhet som kan medföra betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, ska revisorn modifiera sin rapport genom att uttala en slutsats med reservation eller med avvikande mening. I rapporten ska det stå att det finns en sådan väsentlig osäkerhet.

60. Revisorn ska överväga att modifiera sin rapport över den översiktliga granskningen genom att lägga till ett stycke för att uppmärksamma en betydande osäkerhet (rörande annat än fortsatt drift) som kommit fram vid den översiktliga granskningen, som kan påverka delårsinformationen och vars lösning beror på framtida händelser.

Andra överväganden

61. Villkoren för uppdraget innefattar en överenskommelse med företagsledningen att ett dokument, som innehåller finansiell delårsinformation och som anger att denna delårsinformation har granskats översiktligt av företagets revisor, också ska innefatta revisorns rapport över den översiktliga granskningen. Om företagsledningen inte har tagit med rapporten över den översiktliga granskningen i ett sådant dokument överväger revisorn att konsultera en jurist som hjälp för att bestämma vilka åtgärder som med hänsyn till omständigheterna är lämpliga att vidta.

62. Om revisorn har lämnat en rapport från den översiktliga granskningen som är modifierad och företagsledningen publicerar den finansiella delårsinformationen utan att ta med den modifierade rapporten i det dokument där delårsinformationen återges, överväger revisorn dels att konsultera en jurist som hjälp för att bestämma vilka åtgärder som med hänsyn till omständigheterna är lämpliga att vidta, dels möjligheten att lämna uppdraget som vald revisor för den lagstadgade revisionen.

63. Finansiell delårsinformation som består av ett sammandrag av finansiella rapporter innehåller inte nödvändigtvis all den information som skulle ingå i en fullständig uppsättning av finansiella rapporter. Den kan i stället ge en förklaring av händelser och förändringar som har betydelse för att förstå förändringarna i den finansiella ställningen och i företagets resultat sedan räkenskapsårets början. Det beror på att man förutsätter att användarna av den finansiella delårsinformationen har tillgång till den senaste reviderade årsredovisningen, som fallet är med noterade bolag. I andra fall diskuterar revisorn med företagsledningen om det finns behov av att i delårsinformationen ta in en text som så-

ger att den ska läsas tillsammans med den senaste reviderade årsredovisningen. Om det inte finns med någon sådan text överväger revisorn dels om den finansiella delårsinformationen, utan denna text, under rådande omständigheter är vilseledande, dels vilken påverkan som avsaknaden av en sådan text kan ha på rapporten över den översiktliga granskningen.

Dokumentation

64. Revisorn ska upprätta en dokumentation av den översiktliga granskningen som är tillräcklig och ändamålsenlig för att visa grunden för revisorns slutsats och för att ge bevis för att den översiktliga granskningen har utförts enligt denna ISRE och tillämpliga krav i lagar och föreskrifter. Dokumentationen gör det möjligt för en erfaren revisor som inte har någon anknytning till uppdraget att förstå dels karaktären på och omfattningen och förläggningen i tiden av de förfrågningar som gjorts, den analytiska granskning som utförts och de övriga översiktliga granskningsåtgärder som vidtagits, dels den information som erhållits, dels de betydelsefulla omständigheter som övervägts under utförandet av den översiktliga granskningen, innefattande hur dessa omständigheter har hanterats.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:18

Dessa ändringar ska tillämpas för översiktlig granskning av räkenskapsperioder som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:37

Dessa ändringar ska tillämpas för översiktlig granskning av räkenskapsperioder som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

FAR N 2018:18

FAR N 2020:37

Bilaga 1 Exempel på ett uppdragsbrev om översiktlig granskning av finansiell delårsinformation⁴

Följande brev avses användas som en vägledning kopplad till övervägandet enligt punkt 10 i denna ISRE och måste anpassas till kraven och förhållandena i det enskilda fallet. (Se även FARs *Uppdragsbrev och allmänna villkor om revision av svenska företag och organisationer*.)

ISRE 2410 Bilaga 1 exempel

Till styrelsen (eller annan lämplig representant för företagsledningen)

Vi skriver detta brev för att bekräfta hur vi uppfattar villkoren och målet för vårt uppdrag att översiktligt granska företagets delårsrapport för sexmånadersperioden som slutar den 30 juni 200X.

Vår översiktliga granskning kommer att utföras i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor* som är utgiven av FAR. Målet för den översiktliga granskningen är att ge oss en grund för att rapportera huruvida det har kommit fram några omständigheter som får oss att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering, innefattande en referens till dess ursprung – jurisdiktion eller land – om den inte är IFRS]. En sådan 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 men kräver i

⁴ Det uppdragsbrev som bifogats standarden i bilaga 1 är en översättning av denna internationella standard, vilken inte tar hänsyn till FARs allmänna villkor eller den standard för utformning av uppdragsbrev som FAR tagit fram. FAR har därför tagit fram ett exempel på hur ett uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra ett ISRE 2410-uppdrag kan se ut i Sverige, vilket bifogas i Appendix.

normalfallet inte att den inhämtade informationen bekräftas. En översiktlig granskning av finansiell delårsinformation har en annan inriktning och en betydligt mindre omfattning än en revision i enlighet med ISA och god revisionssed i övrigt har. Målet för en revision är att uttala sig om årsredovisningen och vid en översiktlig granskning görs följaktligen inget sådant uttalande.

Vi förväntar oss att vår rapport om den finansiella delårsinformationen ser ut på följande sätt:

[Ta med ett rapportexempel.]

Det är företagsledningen som har ansvaret för den finansiella delårsinformationen inbefattande tillräckliga tilläggsupplysningar. Detta innefattar att utforma, införa och upprätthålla en intern kontroll som är relevant för att upprätta och presentera finansiell delårsinformation som är fri från väsentliga felaktigheter, vare sig på grund av oegentligheter eller misstag, att välja och tillämpa lämpliga redovisningsprinciper samt att göra de uppskattningar i bokföringen som efter omständigheterna är rimliga. Som en del av vår översiktliga granskning kommer vi att begära skriftliga uttalanden från företagsledningen om påståenden som gjorts i samband med den översiktliga granskningen. Vi kommer också att begära att ett dokument, som innehåller finansiell delårsinformation och som anger att denna delårsinformation har granskats översiktligt av företagets revisor, också ska innefatta revisorns rapport över den översiktliga granskningen.

De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation gör det inte möjligt för oss att bli medvetna om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit fallet vid en revision. Vidare kan man inte lita på att vårt uppdrag uppdagar huruvida det förekommer oegentligheter eller misstag eller olagliga handlingar. Men vi kommer att informera er om alla väsentliga omständigheter som kommer fram vid vår granskning.

Vi ser fram emot ett fullödigt samarbete med er personal och är förvissade om att ni kommer att ge oss tillgång till all bokföring, dokumentation och annan information som vi önskar i samband med den översiktliga granskningen.

[Lägg till ytterligare information här om arvode och fakturering på det sätt som är lämpligt.]

Detta brev gäller för kommande år om det inte upphör att gälla, ändras eller ersätts (om tillämpligt).

Var vänlig och skriv under och returnera bifogade kopia av detta brev som tecken på att det överensstämmer med er uppfattning om vår överenskommelse om översiktlig granskning av den finansiella delårsinformationen.

Bekräftat på ABC-företagets vägnar

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

Namn och befattning

(FAR N 2018:18)

Bilaga 2 Analytisk granskning som revisorn kan överväga vid utförandet av översiktlig granskning av finansiell delårsinformation

Exempel på analytisk granskning som revisorn kan överväga vid utförandet av översiktlig granskning av finansiell delårsinformation innefattar följande:

- Jämföra den finansiella delårsinformationen med den närmast föregående delårsperioden, med samma period föregående år, med företagsledningens förväntade finansiella informationen för den nu aktuella perioden samt med den senast reviderade årsredovisningen.
- Jämföra den finansiella delårsinformationen med förväntade resultat, såsom budgetar eller prognoser (exempelvis jämföra saldon på skattekonton och relationen mellan avsättningar för inkomstskatter och resultatet före skatt för innevarande delårsperiod med motsvarande information i (a) budgetar, med användning av förväntade skattesatser och (b) den finansiella informationen för tidigare perioder).
- Jämföra den nu aktuella finansiella delårsinformationen med relevant icke-finansiell information.

ISA
ISQC
m.m.

- Jämföra bokförda belopp eller nyckeltal framtagna ur bokförda belopp med förväntade belopp framtagna av revisorn. Revisorn tar fram förväntade belopp genom att identifiera och använda relationer som det är rimligt att förvänta utifrån revisorns förståelse av företaget och den bransch det verkar i.
- Jämföra nyckeltal och indikatorer för den innevarande delårsperioden med motsvarande för andra företag i samma bransch.
- Jämföra sambanden mellan delar av den innevarande delårsinformationen med motsvarande samband i delårsinformationen för tidigare perioder, exempelvis kostnadsslag i procent av försäljningen, tillgångsslag i procent av totala tillgångar och procentuell förändring av försäljningen jämfört med den procentuella förändringen av kundfordringarna.
- Jämföra uppdelade data. Exempel på hur data kan delas upp:
 - per period, exempelvis intäktsposter eller kostnadsposter som delas upp i belopp per kvartal, månad eller vecka,
 - per produktslag eller intäktskälla,
 - per lokaliseringsort, exempelvis per enhet,
 - per transaktionsursprung, exempelvis intäkter skapade av formgivare, arkitekter eller hantverkare,
 - per olika transaktionsursprung, exempelvis försäljning per produkt och månad.

Bilaga 3 Exempel på uttalanden från företagsledningen

Följande brev är inte avsett att vara ett standardbrev för uttalanden från företagsledningen. Uttalanden från företagsledningen varierar från företag till företag och från en delårsperiod till en annan.

(Brevhuvud)

(Till revisor)...(Datum)

Inledning i det fall den finansiella delårsinformationen består av ett sammandrag av finansiella rapporter:

Detta brev med uttalanden lämnas i samband med er översiktliga granskning av⁵ den sammandragna balansräkningen för ABC-företaget per den 31 mars 20X1 och till den hörande sammandragna rapporterna över resultat, förändring i eget kapital och förändring i kassaflödet under den tremånadersperiod som slutade per detta datum. Syftet med den översiktliga granskningen är att ni ska uttala en slutsats om huruvida det har kommit fram några omständigheter som får er att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering och dess ursprung – jurisdiktion eller land – om den inte är de internationella redovisningsstandarderna IFRS].

Vi bekräftar vårt ansvar att upprätta och presentera den finansiella delårsinformationen i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering].

Inledning i det fall den finansiella delårsinformationen omfattar en fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade enligt en föreställningsram för finansiell rapportering utformad för att ge en rättvisande bild:

Detta brev med uttalanden lämnas i samband med er översiktliga granskning av⁵ balansräkningen för ABC-företaget per den 31 mars 20X1 och de till den hörande rapporterna över resultat, förändring i eget kapital och förändring i kassaflödet under den tremånadersperiod som slutade per detta datum samt en sammanfattning av viktiga redovisningsprinciper och andra tilläggsupplysningar. Syftet med den översiktliga granskningen är att ni ska uttala en slutsats om huruvida det har kommit fram några omständigheter som får er att anse att den finansiella delårsinformationen inte ger en rättvisande bild av ABC-företagets finansiella ställning per den 31 mars 20X1, dess finansiella resultat och dess kassaflöde i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering och dess ursprung – jurisdiktion eller land – om den inte är de internationella redovisningsstandarderna IFRS].

⁵ Om det är tillämpligt och ändamålsenligt kan identifikationen av den granskade delårsinformationen som följer ersättas med "delårsrapport för ABC-företaget för perioden ...".

Vi bekräftar vårt ansvar att rättvisande upprätta och presentera den finansiella delårsinformationen i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering].

Vi bekräftar efter bästa förmåga och kunskap följande uttalanden:

- Den finansiella delårsinformationen som anges ovan har upprättats och presenterats i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering].
- Vi har givit er tillgång till all bokföring och tillhörande dokumentation samt alla protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden (nämligen de som hållits den [lägg till aktuella datum]).
- Det finns inga väsentliga transaktioner som inte har blivit registrerade i den bokföring som ligger till grund för den finansiella delårsinformationen.
- Det finns inga kända fall av faktiska eller möjliga överträdelser av lagar och förordningar som, om de faktiskt förekommit, kunde ha väsentlig påverkan på den finansiella delårsinformationen.
- Vi bekräftar vårt ansvar för att utforma och införa intern kontroll för att förhindra och upptäcka oegentligheter och misstag.
- Vi har upplyst er om alla viktiga fakta rörande varje känd eller misstänkt oegentlighet som kan ha påverkan på företaget.
- Vi har upplyst er om resultatet av vår bedömning av risken för att den finansiella delårsinformationen kan vara väsentligt felaktig på grund av oegentligheter.
- Vi anser att de icke rättade felaktigheterna enligt bifogade sammanställning har oväsentlig påverkan på den finansiella delårsinformationen, både enskilt och tillsammans.
- Vi bekräftar att den information vi har lämnat till er om närstående parter är fullständig.
- Följande har blivit vederbörligen bokfört och, där det varit ändamålsenligt, tillräckligt upplyst om i den finansiella delårsinformationen:
 - Transaktioner med närstående, innefattande försäljning, inköp, lån, överföringar, förhållanden och garantier kring leasing samt fordringar på eller skulder till närstående parter.
 - Garantier, skriftliga eller muntliga, som är ansvarsförbindelser.
 - Överenskomelser om eller möjligheter till återköp av tillgångar som sålts tidigare.
- Presentationen av och upplysningarna om redovisningen till verkligt värde av tillgångar och skulder är i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering]. De antaganden som gjorts speglar vår avsikt och förmåga att vidta åtgärder å företagets vägnar, där det är relevant för redovisningen av och upplysningarna om verkligt värde.
- Vi har inga planer eller avsikter som väsentligt kan påverka redovisade värden eller klassificering av de tillgångar och skulder som finns i den finansiella delårsinformationen.
- Vi har inga planer på att lägga ner produkter eller några andra planer eller avsikter som kommer att innebära överskottslager eller inkurant lager och ingen del av lagret redovisas högre än till sitt verkliga värde.
- Företaget förfogar över alla tillgångar på ett tillfredsställande sätt och företagets tillgångar är inte pantsatta eller intecknade.
- Vi har, allt efter omständigheterna, bokfört eller upplyst om alla skulder, både verkliga och latent.
- [Lägg till ytterligare uttalanden som kan behövas hänförliga till nya redovisningsstandarder som införs för första gången och överväg om det finns några ytterligare uttalanden som krävs av någon ny ISA och som är relevanta för finansiell delårsinformation.]

Efter bästa förmåga och kunskap bekräftar vi att inget har hänt mellan balansdagen och dagen för detta brev som skulle kräva ändring av eller upplysning i ovan angivna finansiella delårsinformation.

(Verkställande direktör)

(Finansdirektör)

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 4 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning av finansiell delårsinformation (delårsrapport)

4.1 En fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34 (se punkt 43 (i))

Revisors rapport över översiktlig granskning av en fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34

Lämplig adressat

Inledning

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade⁶ balansräkning för ABC-företaget per den 31 mars 20X1 och till den hörande rapporter över resultat, förändring i eget kapital och förändring i kassaflödet under den tremånadersperiod som slutade per detta datum samt en sammanfattning av viktiga redovisningsprinciper och andra tilläggsupplysningar. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och rättvisande presentera denna finansiella delårsinformation i enlighet med IAS 34. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna finansiella delårsinformation grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Slutsats

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att den bifogade finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning per den 31 mars 20X1 samt av dess finansiella resultat och kassaflöde för den tremånadersperiod som slutade per detta datum i enlighet med IAS 34.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

4.2 Annan finansiell delårsinformation (se punkt 43 (j))

Revisors rapport över översiktlig granskning av delårsrapport upprättad i enlighet med 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554)⁷

Lämplig adressat

Inledning

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade delårsrapport för ABC-företaget per 31 mars 200X och perioden Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och presentera denna delårsrapport i enlighet med årsredovisningslagen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna delårsrapport grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

⁶ Om det är tillämpligt och ändamålsenligt kan identifikationen av den granskade delårsinformationen som följer ersättas med "delårsrapport för ABC-företaget för perioden ...".

⁷ Denna grundutformning av revisors rapport gäller även vid översiktlig granskning av sammandragen delårsrapport upprättad i enlighet med IAS 34.

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Slutsats

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att den bifogade delårsrapporten inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:18)

ISA
ISQC
m.m.

4.3 Finansiella rapporter i sammandrag upprättade i enlighet med IAS 34 och årsredovisningslagen för koncernen samt årsredovisningslagens krav avseende moderbolag

Revisors rapport över översiktlig granskning av finansiell delårsinformation i sammandrag (delårsrapport) upprättad i enlighet med IAS 34 och 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554)

ISRE 2410 Bilaga 4 exempel 3

Lämplig adressat

Inledning

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av den finansiella delårsinformationen i sammandrag (delårsrapport) för ABC-företagen per 30 september 200X och den niomånadersperiod som slutade per detta datum. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och presentera denna delårsrapport i enlighet med IAS 34 och årsredovisningslagen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna delårsrapport grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Slutsats

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att delårsrapporten, inte i allt väsentligt, är upprättad för koncernens del i enlighet med IAS 34 och årsredovisningslagen samt för moderbolagets del i enlighet med årsredovisningslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2018:18)**Bilaga 5 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning med en uttalad slutsats med reservation för en avvikelse från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering***En fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34 (se punkt 43 (i)) – jämför exempel i bilaga 4.1*

Revisors rapport över översiktlig granskning av en fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34

Lämplig adressat

Inledning

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade⁸ balansräkning för ABC-företaget per den 31 mars 20X1 och till den hörande rapporter över resultat, förändring i eget kapital och förändring i kassaflödet under den tremånadersperiod som slutade per detta datum samt en sammanfattning av viktiga redovisningsprinciper och andra tilläggsupplysningar. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och rättvisande presentera denna finansiella delårsinformation i enlighet med IAS 34. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna finansiella delårsinformation grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Grund för en uttalad slutsats med reservation

Enligt information som jag (vi) har fått från styrelsen och verkställande direktören redovisar ABC-företaget inte vissa hyresåtaganden bland fastigheter och långfristiga skulder, åtaganden som jag (vi) anser ska redovisas som tillgång och skuld för att rapporteringen ska överensstämma med IAS 34. Den information jag (vi) fått visar att om dessa hyresåtaganden hade balanserats per den 31 mars 20X1 skulle fastigheter ha ökat med SEK XXX, långfristiga skulder med SEK XXX och redovisat resultat och resultat per aktie ha ökat (minskats) med respektive SEK XXX, SEK XXX, SEK XXX och SEK XXX för den tremånadersperiod som slutar per detta datum.

Slutsats med reservation

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det, med reservation för den omständighet som beskrivits i föregående stycke, inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att den bifogade finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning per den 31 mars 20X1 samt av dess finansiella resultat och kassaflöde för den tremånadersperiod som slutade per detta datum i enlighet med IAS 34.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

⁸ Om det är tillämpligt och ändamålsenligt kan identifikationen av den granskade delårsinformationen som följer ersättas med "delårsrapport för ABC-företaget för perioden ...".

Annan finansiell delårsinformation (se punkt 43 (j)) – jämför exempel i bilaga 4.2

Revisors rapport över översiktlig granskning av delårsrapport upprättad i enlighet med 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554)⁹

Lämplig adressat

Inledning

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade delårsrapport för ABC-företaget per 31 mars 200X och perioden Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och presentera denna delårsrapport i enlighet med årsredovisningslagen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna delårsrapport grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Grund för en uttalad slutsats med reservation

Enligt information som jag (vi) har fått från styrelsen och verkställande direktören redovisar ABC-företaget inte vissa hyresåtaganden bland fastigheter och långfristiga skulder, åtaganden som jag (vi) anser ska redovisas som tillgång och skuld för att rapporteringen ska överensstämma med årsredovisningslagen. Den information jag (vi) fått visar att om dessa hyresåtaganden hade balanserats per den ... skulle fastigheter ha ökat med SEK XXX, långfristiga skulder med SEK XXX och redovisat resultat och resultat per aktie ha ökat (minskats) med respektive SEK XXX, SEK XXX, SEK XXX och SEK XXX för den tremånadersperiod som slutar per detta datum.

Slutsats med reservation

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det, med reservation för den omständighet som beskrivits i föregående stycke, inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att den bifogade delårsrapporten inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:18)

Bilaga 6 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning med en uttalad slutsats med reservation för en begränsning i den översiktliga granskningens inriktning och omfattning som inte påtvingats av styrelsen och verkställande direktören

En fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34 (se punkt 43 (j)) – jämför exempel i bilaga 4.1

Revisors rapport över översiktlig granskning av en fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34

Lämplig adressat

Inledning

⁹ Denna grundutformning av revisors rapport gäller även vid översiktlig granskning av sammandragen delårsrapport upprättad i enlighet med IAS 34.

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade¹⁰ balansräkning för ABC-företaget per den 31 mars 20X1 och till den hörande rapporter över resultat, förändring i eget kapital och förändring i kassaflödet under den tremånadersperiod som slutade per detta datum samt en sammanfattning av viktiga redovisningsprinciper och andra tilläggsupplysningar. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och rättvisande presentera denna finansiella delårsinformation i enlighet med IAS 34. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna finansiella delårsinformation grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Med undantag för vad som framgår av nästa stycke har jag (vi) utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Grund för en uttalad slutsats med reservation

Som en konsekvens av en brand i ett filialkontor den (datum) som förstörde filialkontorets redovisning av kundfordringar har jag (vi) inte kunnat fullfölja min (vår) översiktliga granskning av kundfordringar uppgående till SEK XXX som ingår i den finansiella delårsinformationen. Företaget håller på med en rekonstruktion av denna redovisning och man är där osäker på om det kommer att finnas stöd för beloppet ovan och tillhörande reservering för osäkra fordringar. Hade jag (vi) kunnat fullfölja min (vår) översiktliga granskning av kundfordringarna, skulle det ha kunnat komma fram omständigheter som visar att ändringar av den finansiella delårsinformationen skulle ha varit nödvändiga.

Slutsats med reservation

Med reservation för de ändringar av den finansiella delårsinformationen som jag (vi) skulle ha kunnat få kunskap om, ifall den situation som beskrivits ovan inte hade varit för handen, har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att den bifogade finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning per den 31 mars 20X1 samt av dess finansiella resultat och kassaflöde för den tremånadersperiod som slutade per detta datum i enlighet med IAS 34.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Annan finansiell delårsinformation (se punkt 43 (j)) – jämför exempel i bilaga 4.2

Revisors rapport över översiktlig granskning av delårsrapport upprättad i enlighet med 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554)¹¹

Lämplig adressat

Inledning

¹⁰ Om det är tillämpligt och ändamålsenligt kan identifikationen av den granskade delårsinformationen som följer ersättas med "delårsrapport för ABC-företaget för perioden ...".

¹¹ Denna grundutformning av revisors rapport gäller även vid översiktlig granskning av sammandragen delårsrapport upprättad i enlighet med IAS 34.

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade delårsrapport för ABC-företaget per 31 mars 200X och perioden Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och presentera denna delårsrapport i enlighet med årsredovisningslagen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna delårsrapport grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Med undantag för vad som framgår av nästa stycke har jag (vi) utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Grund för en uttalad slutsats med reservation

Som en konsekvens av en brand i ett filialkontor den (datum) som förstörde filialkontorets redovisning av kundfordringar har jag (vi) inte kunnat fullfölja min (vår) översiktliga granskning av kundfordringar uppgående till SEK XXX som ingår i delårsrapporten. Företaget håller på med en rekonstruktion av denna redovisning och man är där osäker på om det kommer att finnas stöd för beloppet ovan och tillhörande reservering för osäkra fordringar. Hade jag (vi) kunnat fullfölja min (vår) översiktliga granskning av kundfordringarna, skulle det ha kunnat komma fram omständigheter som visar att ändringar av delårsrapporten skulle ha varit nödvändiga.

Slutsats med reservation

Med reservation för de ändringar av delårsrapporten som jag (vi) skulle ha kunnat få kunskap om, ifall den situation som beskrivits ovan inte hade varit för handen, har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att den bifogade delårsrapporten inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:18)

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 7 Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning med en uttalad slutsats med avvikande mening om en avvikelse från den tillämpliga föreställningsramen för finansiell rapportering

En fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34 (se punkt 43 (i)) – jämför exempel i bilaga 4.1

Revisors rapport över översiktlig granskning av en fullständig uppsättning av finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS 34

Lämplig adressat

Inledning

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade¹² balansräkning för ABC-företaget per den 31 mars 20X1 och till den hörande rapporter över resultat, förändring i eget kapital och förändring i kassaflödet under den tremånadersperiod som slutade per detta datum samt en sammanfattning av viktiga redovisningsprinciper och andra tilläggsupplysningar. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta

¹² Om det är tillämpligt och ändamålsenligt kan identifikationen av den granskade delårsinformationen som följer ersättas med "delårsrapport för ABC-företaget för perioden ...".

och rättvisande presentera denna finansiella delårsinformation i enlighet med IAS 34. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna finansiella delårsinformation grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Grund för en uttalad slutsats med avvikande mening

Med början denna period upprättas ingen koncernredovisning eftersom styrelsen och verkställande direktören anser att det skulle vara oriktigt att upprätta en sådan på grund av avsaknaden av bestämmande inflytande. Detta är inte i enlighet med IAS 34. Om en koncernredovisning hade upprättats skulle praktiskt taget varje belopp i den finansiella delårsinformationen ha varit väsentligt annorlunda.

Uttalad slutsats med avvikande mening

På grund av att någon koncernredovisning inte har upprättats, vilket beskrivits i föregående stycke, visar min (vår) översiktliga granskning att den bifogade finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning per den 31 mars 20X1 samt av dess finansiella resultat och kassaflöde för den tremånadersperiod som slutade per detta datum i enlighet med IAS 34.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Annan finansiell delårsinformation (se punkt 43 (j)) – jämför exempel i bilaga 4.2

Revisors rapport över översiktlig granskning av delårsrapport upprättad i enlighet med 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554)¹³

Lämplig adressat

Inledning

Jag (Vi) har utfört en översiktlig granskning av bifogade delårsrapport för ABC-företaget per 31 mars 200X och perioden Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att upprätta och presentera denna delårsrapport i enlighet med årsredovisningslagen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om denna delårsrapport grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Den översiktliga granskningens inriktning och omfattning

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor*. 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 ISA och god revisionssed i övrigt har. De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi)

¹³ Denna grundutformning av revisors rapport gäller även vid översiktlig granskning av sammandragen delårsrapport upprättad i enlighet med IAS 34.

blir medveten (-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Grund för en uttalad slutsats med avvikande mening

Med början denna period upprättas ingen koncernredovisning eftersom styrelsen och verkställande direktören anser att det skulle vara oriktigt att upprätta en sådan på grund av avsaknaden av bestämmande inflytande. Detta är inte i enlighet med årsredovisningslagen/BFNAR 2007:1. Om en koncernredovisning hade upprättats skulle praktiskt taget varje belopp i delårsrapporten ha varit väsentligt annorlunda.

Uttalad slutsats med avvikande mening

På grund av att någon koncernredovisning inte har upprättats, vilket beskrivits i föregående stycke, visar min (vår) översiktliga granskning att den bifogade delårsrapporten inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:18)

ISA
ISQC
m.m.

Appendix FARs uppdragsbrev

ISRE 2410 Appendix Exempel

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

[Kommentar: Uppdragsbrev för översiktlig granskning av finansiella rapporter ställs till styrelsen eller representant för företagsledningen.]

[Företag

Attention

Adress

Postnummer

Ort]

[Ort den DD månad ÅÅÅÅ]

Uppdragsbrev för uppdrag att utföra ISRE 2410 Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor

Granskningsuppdraget

Jag (Vi) ("Uppdragstagaren") har av [styrelsen/företagsledningen i] [X AB] ("Uppdragsgivaren") fått i uppdrag att översiktligt granska företagets delårsrapport för sexmånadersperioden som slutar den 30 juni 20XX.

Villkor för Uppdraget

Vår översiktliga granskning kommer att utföras i enlighet med International Standard on Review Engagements ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor* som är utgiven av FAR. Målet för den översiktliga granskningen är att ge oss en grund för att rapportera huruvida det har kommit fram några omständigheter som får oss att anse att den finansiella delårsinformationen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med [ange tillämplig föreställningsram för finansiell rapportering, innefattande en referens till dess ursprung – jurisdiktion eller land – om den inte är IFRS]. En sådan 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 men kräver i normalfallet inte att den inhämtade informationen bekräftas. En översiktlig granskning av finansiell delårsinformation har en annan inriktning och en betydligt mindre omfattning än en revision i enlighet med ISA och god revisionsd i övrigt har. Målet för en revision är att uttala sig om årsredovisningen och vid en översiktlig granskning görs följaktligen inget sådant uttalande.

Vi förväntar oss att vår rapport om den finansiella delårsinformationen ser ut i enlighet med bilaga 2.

Det är [styrelsen/företagsledningen] som har ansvaret för den finansiella delårsinformationen innefattande tillräckliga tilläggsupplysningar. Detta innefattar att utforma, införa och upprätthålla en intern kontroll som är relevant för att upprätta och presentera finansiell delårsinformation som är fri från väsentliga felaktigheter, vare sig på grund av oegentligheter eller misstag, att välja och tillämpa lämpliga redovisningsprinciper samt att göra de uppskattningar i bokföringen som efter omständigheterna är rimliga. Som en del av vår översiktliga granskning kommer vi att begära skriftliga uttalanden från företagsledningen om påståenden som gjorts i samband med den översiktliga granskningen. Vi kommer också att begära att ett dokument, som innehåller finansiell delårsinformation och som anger att denna delårsinformation har granskats översiktligt av företagets revisor, också ska innefatta revisorns rapport över den översiktliga granskningen.

De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning av finansiell delårsinformation gör det inte möjligt för oss att bli medvetna om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit fallet vid en revision. Vidare kan man inte lita på att vårt uppdrag uppdagar huruvida det förekommer oegentligheter eller misstag eller olagliga handlingar. Men vi kommer att informera er om alla väsentliga omständigheter som kommer fram vid vår granskning.

Vi ser fram emot ett fullödigt samarbete med er personal och är förvissade om att ni kommer att ge oss tillgång till all bokföring, dokumentation och annan information som vi önskar i samband med den översiktliga granskningen.

Detta brev gäller för kommande år om det inte upphör att gälla, ändras eller ersätts (om tillämpligt).

Vi bekräftar genom detta brev ("Uppdragsbrev") att vi åtar oss Uppdraget.

För Uppdraget gäller i övrigt FAR, branschorganisationen för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister, fastställda Allmänna villkor om rådgivning och andra tjänster (2020:1), Bilaga 1.

[Arvode]

[Kommentar: Om arvode ska debiteras i enlighet med beräkningsgrunderna i FARs Allmänna villkor behöver inget anges om arvodet. Om inte, välj något av nedanstående alternativ och anpassa detta efter det specifika Uppdraget.]

[Alternativ 1]

Mitt (Vårt) arvode beräknas vara fördelat enligt följande [alternativ 1a: Mitt (Vårt) arvode uppgår till enligt den offert som avgivits och accepterats av er.] *[Kommentar: Detta "Alternativ 1a" ska användas så snart någon prisuppgift eller prisuppskattning lämnats till kunden (annat än rena timprisuppgifter). Sådant beräknat eller uppskattat arvode ska alltid anges i Uppdragsbrevet om det inte är uppenbart att en ren och skriftlig accept erhållits på offerten. Så snart någon ändring i förhållande till offerten skett, måste arvodet framgå av Uppdragsbrevet. Följande begränsning kan vara lämplig att ta med i Uppdragsbrevet vid beräknat arvode.]*

Jag (Vi) vill uppmärksamma er på att alla beräkningar av arvodets storlek som jag (vi) gör endast är uppskattningar vilka grundas på följande förutsättningar:

- att Uppdragsgivaren levererar de finansiella rapporterna och annat underlag i god tid före revisionen eller enligt särskilt överenskommen tidsplan, och
- att [Uppdragsgivaren och/eller annan] och dess företrädare finns tillgängliga för att bistå mig (oss) med nödvändig information.

[Alternativ 2]

Arbetet utförs på löpande räkning baserat på nedlagd tid för Uppdragets genomförande.

[Debiteringen per timme för mina (våra) tjänster är under innevarande räkenskapsår följande:

- kr, och
- kr.]

Behandling av personuppgifter

[Kommentar: Texten i detta avsnitt är anpassad utifrån att revisionsföretaget är personuppgiftsansvarigt när uppdraget utförs. Om revisionsföretaget bedömer att man är personuppgiftsbiträde måste texten justeras och dessutom ska ett personuppgiftsbiträdesavtal ingås.]

Uppdragstagaren är personuppgiftsansvarig för personuppgifter som Uppdragstagaren behandlar för sina interna administrativa ändamål vad gäller antagande och hantering av kunder och uppdrag. Uppdragstagaren är även personuppgiftsansvarig 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 Uppdragstagaren genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska säkerhetsåtgärder för att säkerställa att behandlingen utförs i enlighet med gällande rätt. Som personuppgiftsansvarig har Uppdragstagaren rätt att använda sig av underleverantörer, inom eller utom EES-området, i samband med antagandet och utförandet av uppdraget och/eller för att lagra information hänförlig till Uppdraget. Detta under förutsättning att avtal rörande behandlingen av personuppgifter har ingåtts med sådan underleverantör enligt gällande rätt, att underleverantören är bunden av ett sekretessåtagande och har förpliktat sig att vidta lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder som säkerställer att den registrerades rättigheter skyddas. Personuppgifter kan också komma att behandlas av tredje part till vilken personuppgifter lämnas ut enligt gällande rätt, t.ex. myndigheter. Ytterligare information om Uppdragstagarens behandling av personuppgifter [finns tillgänglig på länk till webbplats][lämnas i Bilaga X–Y].

Uppdragsgivaren ansvarar för att denna har rätt att överföra personuppgifterna till Uppdragstagaren i samband med Uppdraget och att personuppgifterna har behandlats enligt gällande rätt.

Uppdragsgivaren ansvarar vidare för att de registrerade, vars personuppgifter överlämnas till Uppdragstagaren 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. Uppdragsgivaren ansvarar för att ovan nämnd information innehåller upplysningar om de registrerades rättigheter. Uppdragsgivaren svarar till fullo för att den registrerades rättigheter tillvaratas avseende den registrerades rätt till tillgång, begränsning, radering och rättelse.

Bekräftelse

[Kommentar: Avsnittet måste anpassas beroende på om uppdragsbrevet undertecknas med penna eller elektroniskt.]

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

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

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

Med vänlig hälsning

[Revisionsföretaget]

Namn

Titel

Bilagor (dessa bilagor publiceras inte i anslutning till detta Appendix till ISRE 2410)

Bilaga 1: FARs Allmänna villkor om rådgivning och andra tjänster (2020:1)

Bilaga 2: Exempel på revisors rapporter över översiktlig granskning av finansiell delårsinformation (delårsrapport)

[Företaget]

Namnteckning Titel

ISA
ISQC
m.m.

Namnförtydligande Datum

[Kommentar: Normalt behörig firmatecknare eller VD men även annan med fullmakt för Företaget.]

[Kommentar: Uppdragsbrevet kan även innehålla:

- *åtgärder i samband med planeringen av revisionen,*
- *åtgärder för att involvera andra revisorer och specialister,*
- *åtgärder för att utnyttja internrevisorerna, och*
- *hänvisning till annan korrespondens eller avtal angående detaljöverenskommelser avseende planering, arvode, rapporter och åtgärder i övrigt.]*

(FAR N 2020:37)

INTERNATIONAL STANDARD ON ASSURANCE ENGAGEMENTS

**ISAE 3000 Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner
och översiktliga granskningar av historisk finansiell
information (omarbetad)**

(Gäller bestyrkanderapporter som är daterade den 15 december 2015 eller senare [upp-
daterad med ändringar som gäller från och med den 15 juli 2020; red.anm.]

Inledning	870
Inriktning och omfattning	870
Ikraftträdande	871
Mål	871
Definitioner	872
Krav	874
Utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt ISAE	874
Yrkesetiska krav	875
Acceptera och behålla kundrelationer	875
Kvalitetskontroll	877
Professionellt skeptisk inställning, professionellt omdöme och skicklighet i och tekniker för bestyrkande	878
Planera och utföra uppdraget	878
Inhämta bevis	880
Efterföljande händelser	882
Annan information	882
Beskrivning av tillämpliga kriterier	882
Dra slutsatser	882
Upprätta bestyrkanderapporten	883
Omodifierade och modifierade uttalanden	885
Annat kommunikationsansvar	886
Dokumentation	886
Tillämpning och andra förtydliganden	886
Inledning (se punkt 6)	886
Mål	887
Definitioner	887
Utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt ISAE	891
Yrkesetiska krav (se punkterna 3 a, 20 och 22 a)	892
Acceptera och behålla kundrelationer	893
Kvalitetskontroll	898
Professionellt skeptisk inställning, professionellt omdöme och skicklighet i och tekniker för bestyrkande	901
Planera och utföra uppdraget	902
Inhämta bevis	907
Efterföljande händelser (se punkt 61)	913
Annan information (se punkt 62)	913
Beskrivning av tillämpliga kriterier (se punkt 63)	913
Dra slutsatser	914
Upprätta bestyrkanderapporten	916
Omodifierade och modifierade uttalanden (se punkterna 74–77 och bilaga)	921
Annat kommunikationsansvar (se punkt 78)	922
Kommunikation med företagsledningen och styrelsen	922
Rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget	922
Dokumentation (se punkterna 79–83)	923
Bilaga Roller och ansvar (se punkterna 2, A 8, A 11, A 16 och A 36–A 38)	924

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information* (omarbetsad), ska läsas tillsammans med *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Inledning

1. Denna ISAE (International Standard on Assurance Engagements) behandlar andra bestyrkandeuppdrag än revisioner, som behandlas i ISA (International Standards on Auditing), och översiktliga granskningar av historisk finansiell information, som behandlas i ISRE (International Standards on Review Engagements). (Se punkterna A 21–A 22.)

2. Bestyrkandeuppdrag innefattar både attestuppdrag, i vilka en annan part än revisorn mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna och direkta uppdrag, i vilka revisorn mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. Denna ISAE innehåller krav samt tillämpningsunderlag och andra förtydliganden som främst gäller bestyrkandeuppdrag som är attestuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller med begränsad säkerhet. Denna ISAE kan också användas vid direkta uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller med begränsad säkerhet, anpassad och kompletterad efter vad som är nödvändigt med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.

3. Denna ISAE bygger på den grundläggande förutsättningen att:

- a. Medlemmarna i uppdragsteamet och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget (för de uppdrag där en sådan granskare har utsetts) omfattas av bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) avseende bestyrkandeuppdrag, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga. (Se punkterna A 30–A 34.)
- b. Revisorn som utför uppdraget arbetar på ett revisionsföretag som omfattas av ISQC 1,¹ eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, avseende revisionsföretagets ansvar för sitt system för kvalitetskontroll, som är minst lika höga som ISQC 1. (Se punkterna A 61–A 66.)

4. Kvalitetskontroll inom revisionsföretag som utför bestyrkandeuppdrag, och efterlevnad av yrkesetiska principer, vilket innefattar oberoendekrav, är allmänt vedertagna som av allmänt intresse och en nödvändig del av bestyrkandeuppdrag som håller hög kvalitet. Externrevisorer känner väl till sådana krav. Om en kompetent revisor som inte är externrevisor väljer att säga att han eller hon har följt denna eller andra ISAE, är det viktigt att vara medveten om att denna ISAE innehåller krav som avspeglar förutsättningen i föregående punkt.

Inriktning och omfattning

5. Denna ISAE täcker andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information, enligt beskrivning i *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*. I de fall en ämnesspecifik ISAE är relevant för granskningsobjektet i ett visst uppdrag, gäller den ISAE:n utöver denna ISAE. (Se punkterna A 21–A 22.)

¹ International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktliga granskningar av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*.

6. Inte alla uppdrag som utförs av revisorer är bestyrkandeuppdrag. Vanligt förekommande uppdrag som inte är bestyrkandeuppdrag, enligt definition i punkt 12 a (och därför inte omfattas av ISAE) innefattar:

- a. Uppdrag som omfattas av ISRS (International Standards on Related Services), t.ex. granskning enligt särskild överenskommelse och sammanställningsuppdrag.²
- b. Upprättande av deklARATIONER där något bestyrkande inte görs.
- c. Konsultuppdrag (eller rådgivningsuppdrag), såsom rådgivning till företagsledningen eller skatterådgivning. (Se punkt A 1.)

7. Ett bestyrkandeuppdrag som utförs enligt ISAE kan vara en del av ett större uppdrag. I sådana fall är ISAE relevanta endast för den del av uppdraget som gäller bestyrkandet.

8. Följande uppdrag, som kan vara förenliga med beskrivningen i punkt 12 a, anses inte vara bestyrkandeuppdrag vad avser ISAE eller vid tillämpningen av ISAE:

- a. Uppdrag av vittnesmålskaraktär i rättsliga förfaranden om redovisning, revision, beskattning eller andra förhållanden.
- b. Uppdrag som innefattar professionella uttalanden, åsikter eller formuleringar från vilka en användare kan hämta visst bestyrkande under förutsättning att samtliga nedanstående omständigheter gäller:
 - i. Uttalandena, åsikterna eller formuleringarna är endast av underordnad betydelse för det övergripande uppdraget.
 - ii. I varje rapport som lämnats är det tydligt uttryckt att den bara får användas av de avsedda användare som anges i rapporten.
 - iii. Enligt en skriftlig överenskommelse med de avsedda användarna är uppdraget inte menat att vara ett bestyrkandeuppdrag.
 - iv. Uppdraget är inte presenterat som ett bestyrkandeuppdrag i revisorns rapport.

Ikraftträdande

9. Denna ISAE gäller bestyrkandeuppdrag där bestyrkanderapporten är daterad den 15 december 2015 eller senare.

Mål

10. När ett bestyrkandeuppdrag utförs är revisorns mål att:

- a. Inhämta antingen rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet, enligt vad som är tillämpligt, om huruvida informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter.
- b. Lämna ett uttalande avseende resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet genom en skriftlig rapport som innehåller antingen ett uttalande om rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet och beskriver grunden för uttalandet. (Se punkt A 2.)
- c. Ytterligare kommunicera enligt vad som krävs i denna ISAE och eventuella andra relevanta ISAE.

11. I samtliga fall där det inte går att uppnå rimlig eller begränsad säkerhet, enligt vad som är tillämpligt, och där det på grund av omständigheterna inte räcker med att uttala sig med reservation i revisorns bestyrkanderapport för att rapportera till de avsedda användarna, kräver denna ISAE att revisorn avstår från att uttala sig eller avgår från (eller avsäger sig) uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

ISA
ISQC
m.m.

² SNT 4400 Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande finansiell information och ISRS 4410 Compilation Engagements.

Definitioner

12. I denna ISAE och andra ISAE har, såvida inte annat anges, nedanstående termer de betydelser som anges nedan: (Se punkt A 27.)

- a. *Bestyrkandeuppdrag*: Ett uppdrag där en revisor har som mål att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna lämna ett uttalande som utformas så att det ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten, avseende information om granskningsobjektet (dvs. resultatet av mätningen eller värderingen av ett underliggande granskningsobjekt mot kriterier). Varje bestyrkandeuppdrag är klassificerat utifrån två aspekter: (Se punkt A 3.)
 - i. Antingen uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet:
 - a. *Uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet*: Uppdrag där revisorn minskar uppdragsrisken till en nivå som är godtagbart låg med hänsyn till uppdragsförhållandena som grund för sin slutsats. Revisorns uttalande lämnas i en form som förmedlar revisorns åsikt om resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterier.
 - b. *Uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet*: Bestyrkandeuppdrag där revisorn minskar uppdragsrisken till en nivå som är godtagbar med hänsyn till uppdragsförhållandena, men där den risken är högre än för ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, som grund för ett uttalande i en form som förmedlar om, baserat på utförda åtgärder och inhämtade bevis, revisorn har fått kännedom om ett eller flera förhållanden som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av utförda åtgärder i ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, är begränsad jämfört med vad som krävs i ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, men är planerade att uppnå en nivå av säkerhet som enligt revisorns professionella bedömning är meningsfull. Med meningsfull menas att den grad av säkerhet som revisorn har skaffat sig sannolikt ökar de avsedda användarnas tilltro till informationen om granskningsobjektet i en grad som är klart mer än obetydlig. (Se punkterna A 3–A 7.)
 - ii. Antingen ett attestuppdrag eller ett direkt uppdrag: (Se punkt A 8.)
 - a. *Attestuppdrag*: Bestyrkandeuppdrag där en annan part än revisorn mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. En annan part än revisorn presenterar också ofta den information om granskningsobjektet som blir resultatet i en rapport eller ett uttalande. Men i vissa fall kan informationen om granskningsobjektet presenteras av revisorn i bestyrkanderapporten. I ett attestuppdrag handlar revisorns slutsats om huruvida informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Revisorns uttalande kan formuleras i termer av: (Se punkterna A 179 och A 181.)
 - i. Det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - ii. Informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - iii. Ett uttalande av den tillämpliga parten.
 - b. *Direkt uppdrag*: Bestyrkandeuppdrag där revisorn själv mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot de tillämpliga kriterierna och revisorn presenterar den information om granskningsobjektet som blir resultatet som del av eller bifogad bestyrkanderapporten. I ett direkt uppdrag rör revisorns slutsats det rapporterade resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna.

- b. *Skicklighet i och tekniker för bestyrkande*: Den skicklighet i och de tekniker för planering, insamlande av bevis, utvärdering av bevis, kommunikation och rapportering som en revisor visar prov på, som skiljer sig från kunskap om det underliggande granskningsobjektet för ett visst bestyrkandeuppdrag eller mätningen eller värderingen av granskningsobjektet. (Se punkt A 9.)
- c. *Kriterier*: De referensvärden som används för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet. "Tillämpliga kriterier" är de kriterier som används i ett visst uppdrag. (Se punkt A 10.)
- d. *Uppdragsförhållanden*: Det bredare sammanhang som definierar det särskilda uppdraget, vilket innefattar: villkoren för uppdraget, om det gäller ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller med begränsad säkerhet, det underliggande granskningsobjektets egenskaper, mättnings- eller värderingskriterierna, de avsedda användarnas informationsbehov, relevanta egenskaper hos den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar och uppdragsgivaren samt deras miljö och andra frågor t.ex. händelser, transaktioner, förhållanden och rutiner som kan ha betydande inverkan på uppdraget.
- e. *Ansvarig revisor*: Delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för uppdraget och dess utförande samt för den bestyrkanderapport som lämnas för revisionsföretagets räkning och som, där så krävs, har rätt behörighet från en yrkesorganisation, tillsynsmyndighet eller annan myndighet. Med "delägare" avses även motsvarigheterna i den offentliga sektorn i förekommande fall.
- f. *Uppdragsrisk*: Risken för att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande när granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkterna A 11–A 14.)
- g. *Uppdragsgivare*: Den eller de parter som anlitar revisorn att utföra bestyrkandeuppdraget. (Se punkt A 15.)
- h. *Uppdragsteam*: Alla delägare och medarbetare som utför uppdraget samt eventuella personer som har anlåtats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag för att utföra åtgärder i uppdraget. Denna definition omfattar inte en revisors externa specialist som har anlåtats av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.
- i. *Bevis*: Information som revisorn använder för att komma fram till sin slutsats. Bevis innefattar både information i relevanta informationssystem, om sådana finns, och annan information. I ISAE gäller följande: (Se punkterna A 147–A 153.)
 - i. Tillräcklighet för bevis är måttet på kvantiteten bevis.
 - ii. Ändamålsenlighet för bevis är måttet på kvaliteten i bevis.
- j. *Revisionsföretag*: En enmansbyrå, ett handelsbolag eller ett aktiebolag eller ett annat företag bestående av enskilda revisorer. Med "revisionsföretag" avses även motsvarigheterna i den offentliga sektorn i förekommande fall.
- k. *Historisk finansiell information*: Information uttryckt i finansiella termer om ett särskilt företag, i första hand hämtad från det företags redovisningssystem, om ekonomiska händelser som har inträffat under tidigare perioder eller om ekonomiska förhållanden eller omständigheter vid tidigare tidpunkter.
- l. *Internrevisionsfunktion*: En funktion i ett företag, som utför bestyrkande- och konsultverksamhet i syfte att utvärdera och förbättra ändamålsenligheten i ett företags processer för bolagsstyrning, riskhantering och intern kontroll.
- m. *Avsedda användare*: Den eller de personer, organisationer eller grupper därav som revisorn väntar sig kommer att använda bestyrkanderapporten. I vissa fall kan det finnas andra avsedda användare än dem som bestyrkanderapporten är ställd till. (Se punkterna A 16–A 18 och A 37.)
- n. *Den som gör mätningar eller värderingar*: Den eller de parter som mäter eller värderar det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna. Den som gör mätningar eller värderingar har kunskap om det underliggande granskningsobjektet. (Se punkterna A 37 och A 39.)
- o. *Felaktighet*: En skillnad mellan informationen om granskningsobjektet och den korrekta mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet enligt kriterierna. Felaktigheter kan vara avsiktliga eller oavsiktliga, kvalitativa eller kvantitativa och innefattar även utelämnanden.

- p. *Felaktighet i faktaåtergivningen (när det gäller övrig information):* Övrig information som inte har koppling till förhållanden i informationen om granskningsobjektet eller bestyrkanderapporten, som är felaktigt återgiven eller presenterad. En väsentlig felaktighet i faktaåtergivningen kan skada trovärdigheten i dokument som innehåller information om granskningsobjektet.
- q. *Övrig information:* Information (utöver information om granskningsobjektet och tillhörande bestyrkanderapport) som ingår, antingen enligt lag, annan författning eller sedvänja, i ett dokument med information om granskningsobjektet och tillhörande bestyrkanderapport.
- r. *Revisor:* Den eller de personer som utför uppdraget (normalt ansvarig revisor eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, enligt vad som är tillämpligt, revisionsföretaget). Där denna ISAE uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor". (Se punkt A 37.)
- s. *Specialist anlitad av revisorn:* En person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än bestyrkande och vars arbete inom det området används i syfte att biträda revisorn vid inhämtandet av tillräckliga och ändamålsenliga bevis. En specialist anlitad av revisorn kan vara en intern specialist (en delägare eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i revisionsföretaget eller ett nätverksföretag) eller en extern specialist som revisorn anlitat.
- t. *Professionellt omdöme:* Tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av bestyrkandestandarder samt yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.
- u. *Professionellt skeptisk inställning:* En inställning som innefattar ifrågasättande, att vara uppmärksam på förhållanden som kan tyda på möjliga felaktigheter samt en kritisk bedömning av bevis.
- v. *Ansvarig part:* Den eller de parter som är ansvariga för det underliggande granskningsobjektet. (Se punkt A 37.)
- w. *Risk för väsentliga felaktigheter:* Risken för att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter före uppdraget.
- x. *Information om granskningsobjektet:* Resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna, dvs. den information som är resultatet av att tillämpa kriterierna på det underliggande granskningsobjektet. (Se punkt A 19.)
- y. *Underliggande granskningsobjekt:* Det fenomen som mäts eller värderas genom att kriterier tillämpas.

13. I denna ISAE och andra ISAE ska hänvisningar till "tillämplig part eller parter" härnåfter tolkas som "den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar, eller uppdragsgivare, enligt vad som är tillämpligt". (Se punkterna A 20 och A 37.)

Krav

Utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt ISAE

Följa standarder som är relevanta för uppdraget

14. Revisorn ska följa denna ISAE och eventuella ämnesspecifika ISAE som är relevanta för uppdraget.

15. Revisorn ska inte ange att denna eller andra ISAE har följts såvida inte revisorn har uppfyllt kraven i denna ISAE och andra ISAE som är relevanta för uppdraget. (Se punkterna A 21–A 22 och A 171.)

Text i en ISAE

16. Revisorn ska ha en förståelse av hela texten i en ISAE, vilket innefattar dess tillämpning och andra förtydliganden, för att förstå dess mål och kunna tillämpa kraven i den på rätt sätt. (Se punkterna A 23–A 28.)

Följa relevanta krav

17. Med undantag för vad som sägs i följande punkt ska revisorn följa varje krav i denna ISAE och i varje relevant ämnesspecifik ISAE om inte omständigheterna för uppdraget medför att kravet inte är relevant eftersom det är villkorat och villkoret inte är uppfyllt. Krav som endast gäller uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad eller rimlig säkerhet presenteras i tabelluppställning med "B" för begränsad säkerhet och "R" för rimlig säkerhet efter punktens nummer. (Se punkt A 29.)

18. I undantagsfall kan revisorn bedöma det som nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i en ISAE. Under sådana omständigheter ska revisorn utföra alternativa åtgärder för att uppnå målet enligt det kravet. Revisorns behov av att göra avsteg från ett relevant krav antas bara uppstå när kravet gäller att en särskild åtgärd ska utföras och, enligt de särskilda omständigheter som gäller för uppdraget, denna åtgärd inte skulle vara ändamålsenlig när det gäller att uppnå kravets syfte.

ISA
ISQC
m.m.

Om ett mål inte kan uppnås

19. Om ett mål i denna ISAE eller en relevant ämnesspecifik ISAE inte kan uppnås ska revisorn bedöma om detta kräver att revisorn ändrar sitt uttalande eller avgår från uppdraget (om detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning). Att ett mål i en relevant ISAE inte kan uppnås är en betydelsefull fråga som kräver dokumentation enligt punkt 79 i denna ISAE.

Yrkesetiska krav

20. Revisorn ska följa bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga. (Se punkterna A 30–A 34 och A 60.)

Acceptera och behålla kundrelationer

21. Den ansvariga revisorn ska förvissa sig om att ändamålsenliga rutiner har följts av revisionsföretaget i fråga om att acceptera och behålla kundrelationer och bestyrkandeuppdrag, och fastställa att riktiga slutsatser har dragits i det avseendet.

22. Revisorn ska bara acceptera eller fortsätta med ett bestyrkandeuppdrag när: (Se punkterna A 30–A 34.)

- a. Revisorn inte har skäl att tro att relevanta yrkesetiska krav, däribland oberoende, inte kommer att uppfyllas.
- b. Revisorn har förvässat sig om att de som ska utföra uppdraget tillsammans har tillräcklig och ändamålsenlig kompetens och förmåga (se även punkt 32).
- c. Man har kommit överens om grunden för hur uppdraget ska utföras, genom att:
 - i. Fastställa att förutsättningarna för ett bestyrkandeuppdrag är uppfyllda (se även punkterna 24–26).
 - ii. Bekräfta att det finns en gemensam förståelse mellan revisorn och uppdragsgivaren om villkoren för uppdraget, däribland revisorns rapporteringsansvar.

23. Om den ansvariga revisorn får ta del av information som, om den hade varit tillgänglig tidigare, skulle ha lett till att revisionsföretaget hade avböjt uppdraget, ska han eller hon omedelbart informera revisionsföretaget om detta, så att revisionsföretaget och den ansvariga revisorn kan vidta nödvändiga åtgärder.

Förutsättningar för bestyrkandeuppdraget

24. För att kunna fastställa om det finns förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag ska revisorn, utifrån en preliminär kunskap om omständigheterna för uppdraget och diskussion med tillämplig part eller parter, avgöra om: (Se punkterna A 35–A 36.)

- a. Rollerna och ansvarsområdena för de tillämpliga parterna är passande med hänsyn till omständigheterna. (Se punkterna A 37–A 39.)
- b. Uppdraget uppfyller samtliga följande förutsättningar:
 - i. Det underliggande granskningsobjektet är ändamålsenligt. (Se punkterna A 40–A 44.)

- ii. De kriterier som revisorn väntar sig ska tillämpas vid upprättandet av information om granskningsobjektet är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, vilket innefattar att de har följande egenskaper: (Se punkterna A 45–A 50.)
 - a. Relevans.
 - b. Fullständighet.
 - c. Tillförlitlighet.
 - d. Neutralitet.
 - e. Begriplighet.
- iii. De kriterier som revisorn väntar sig ska tillämpas vid upprättandet av informationen om granskningsobjektet kommer att vara tillgängliga för de avsedda användarna. (Se punkterna A 51–A 52.)
- iv. Revisorn förväntar sig att kunna inhämta de bevis som behövs som stöd för revisorns slutsats. (Se punkterna A 53–A 55.)
- v. Revisorns uttalande, uttryckt på det sätt som gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, ska tas in i en skriftlig rapport.
- vi. Ett rationellt syfte, som, när det gäller ett bestyrkandeuppdrag med begränsad säkerhet, innefattar att revisorn förväntar sig att kunna uppnå en meningsfull grad av säkerhet. (Se punkt A 56.)

25. Om förutsättningarna för ett bestyrkandeuppdrag saknas, ska revisorn diskutera detta med uppdragsgivaren. Om det inte går att göra ändringar för att uppfylla förutsättningarna, ska revisorn inte acceptera uppdraget som ett bestyrkandeuppdrag såvida detta inte krävs enligt lag eller annan författning. Ett uppdrag som utförs under sådana omständigheter följer inte ISAE. Revisorn ska därför inte ta med någon hänvisning i bestyrkanderapporten till att uppdraget har utförts enligt denna eller någon annan ISAE.

Begränsning av uppdragets inriktning och omfattning innan uppdraget accepteras

26. Om uppdragsgivaren inför en begränsning av inriktning och omfattning av revisorns arbete när det gäller ett föreslaget bestyrkandeuppdrag, som får revisorn att tro att begränsningen kommer att leda till att han eller hon avstår från att lämna ett uttalande om informationen om granskningsobjektet, ska han eller hon inte acceptera uppdraget som ett bestyrkandeuppdrag, såvida inte detta krävs i lag eller annan författning. (Se punkt A 156 c.)

Avtala villkoren för uppdraget

27. Revisorn ska avtala villkoren för uppdraget med uppdragsgivaren. De avtalade villkoren för uppdraget ska anges i tillräcklig detalj i ett uppdragsbrev eller annan passande form av skriftligt avtal, skriftlig bekräftelse eller i lag eller annan författning. (Se punkterna A 57–A 58.)

28. Vid återkommande uppdrag ska revisorn bedöma om det finns omständigheter som gör att villkoren för uppdraget behöver ändras och om det är nödvändigt att påminna uppdragsgivaren om de gällande uppdragsvillkoren.

Godkännande av en ändring i villkoren för uppdraget

29. Revisorn ska inte gå med på en ändring i villkoren för uppdraget om den inte kan motiveras på ett rimligt sätt. Om en sådan ändring görs, ska revisorn inte bortse från bevis som inhämtades före ändringen. (Se punkt A 59.)

Bestyrkanderapport föreskriven i lag eller annan författning

30. I vissa fall föreskriver lag eller annan författning i den relevanta jurisdiktionen utformningen av eller ordalydelsen i bestyrkanderapporten. Om så är fallet ska revisorn utvärdera:

- a. om avsedda användare kan missförstå det i rapporten ingående uttalandet, och
- b. om så är fallet, om ytterligare förklaring i bestyrkanderapporten kan motverka möjliga missförstånd.

Om revisorn drar slutsatsen att ytterligare förklaringar i bestyrkanderapporten inte kan motverka tänkbara missförstånd, ska han eller hon inte acceptera uppdraget, såvida det inte krävs i lag eller annan författning. Ett uppdrag som utförs enligt en sådan lag eller annan författning följer inte ISAE. Revisorn ska därför inte ta med någon hänvisning i bestyrkanderapporten till att uppdraget har utförts enligt denna eller någon annan ISAE (se även punkt 71).

ISA
ISQC
m.m.

Kvalitetskontroll

Krav på ansvarig revisor

31. Den ansvariga revisorn ska:

- a. Arbeta på ett revisionsföretag som tillämpar ISQC 1, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lag eller annan författning, som är minst lika höga som ISQC 1. (Se punkterna A 60–A 66.)
- b. Ha kompetens inom, skicklighet i och tekniker för bestyrkande som tagits fram genom omfattande utbildning och praktisk tillämpning. (Se punkt A 60.)
- c. Ha tillräcklig kompetens beträffande det underliggande granskningsobjektet och mätningen eller värderingen av det för att kunna ta ansvar för sitt uttalande. (Se punkterna A 67–A 68.)

Sammansättning av teamet

32. Den ansvariga revisorn ska: (Se punkt A 69.)

- a. Förvissa sig om att de som ska utföra uppdraget tillsammans har tillräcklig och ändamålsenlig kompetens och förmåga för att (Se punkterna A 70–A 71.)
 - i. utföra uppdraget enligt relevanta standarder och krav i tillämpliga lagar och andra författningar, och
 - ii. det ska vara möjligt att lämna en med hänsyn till omständigheterna korrekt bestyrkanderapport.
- b. Förvissa sig om att revisorn kommer att kunna delta i arbete som utförs av
 - i. en specialist som revisorn anlitat där denna specialists arbete ska användas, och (Se punkterna A 70–A 71.)
 - ii. en annan revisor som inte ingår i uppdragsteamet där den revisorns bestyrkandearbete ska användas, (se punkterna A 72–A 73.)

i en omfattning som är tillräcklig för att kunna ta ansvaret för sitt uttalande om informationen om granskningsobjektet.

Ansvarig revisors ansvarsområden

33. Ansvarig revisor ska ta ansvar för den övergripande kvaliteten i uppdraget. Detta innefattar ansvar för:

- a. Att lämpliga åtgärder utförs avseende att acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag.
- b. Att uppdraget planeras och utförs (inklusive lämplig ledning och övervakning) så att det följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.
- c. Genomgångar som utförs enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner samt en genomgång av uppdragsdokumentation per eller före datumet för bestyrkanderapporten. (Se punkt A 74.)
- d. Att lämplig uppdragsdokumentation upprättas för att visa att revisorn har uppnått sina mål och att uppdraget utfördes enligt relevanta ISAE och relevanta krav i lagar och andra författningar.
- e. Lämplig konsultation av uppdragsteamet vid svåra eller tvistiga frågor.

34. Under hela uppdraget ska den ansvariga revisorn, genom observation och genom att göra förfrågningar i den mån det behövs, vara uppmärksam på bevis för att medlemmar i uppdragsteamet bryter mot relevanta yrkesetiska krav. Om det, genom revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem eller på annat sätt, kommer till den ansvariga revisorns kännedom att det finns tecken på att medlemmar i uppdragsteamet har brutit mot relevanta yrkesetiska krav, ska den ansvariga revisorn efter konsultation med andra personer i revisionsföretaget besluta om lämpliga åtgärder.

35. Den ansvariga revisorn ska överväga resultaten av företagets övervakningsprocess enligt vad som visas i den senaste information som har distribuerats inom revisionsföretaget och, i tillämpliga fall, information från andra nätverksföretag och om brister noterade i den informationen kan påverka bestyrkandeuppdraget.

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

36. Vid uppdrag, för vilka en uppdragsanknuten kvalitetskontroll krävs enligt lag eller annan författning, eller för vilka revisionsföretaget har bestämt att en uppdragsanknuten kvalitetskontroll krävs, gäller följande:

- a. Ansvarig revisor ska ta ansvaret för att diskutera betydelsefulla frågor som uppstår under uppdraget med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, och inte datera bestyrkanderapporten förrän denna granskning är slutförd.
- b. Den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget ska göra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser man har kommit fram till vid utformningen av bestyrkanderapporten. Denna utvärdering ska innefatta: (Se punkt A 75.)
 - i. Diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvariga revisorn.
 - ii. Genomgång av informationen om granskningsobjektet och utkastet till bestyrkanderapport.
 - iii. Genomgång av viss uppdragsdokumentation avseende de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser man har kommit fram till.
 - iv. Utvärdering av de slutsatser som drogs när bestyrkanderapporten utformades och övervägande av om förslaget till bestyrkanderapport är korrekt.

Professionellt skeptisk inställning, professionellt omdöme och skicklighet i och tekniker för bestyrkande

37. Revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför ett uppdrag och inse att det kan finnas omständigheter som kan göra att informationen om granskningsobjektet är väsentligt felaktig. (Se punkterna A 76–A 80.)

38. Revisorn ska använda professionellt omdöme när han eller hon planerar och utför ett bestyrkandeuppdrag, vilket innefattar att fastställa karaktär på, tidpunkt för och omfattning av åtgärder. (Se punkterna A 81–A 85.)

39. Revisorn ska använda skicklighet i och tekniker för bestyrkande som del av en stegvis, systematisk uppdragsprocess.

Planera och utföra uppdraget

Planera

40. Revisorn ska planera uppdraget så att det utförs på ett ändamålsenligt sätt, vilket innefattar att fastställa inriktning och omfattning samt tidpunkt för uppdraget, samt fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerade åtgärder som måste utföras för att uppnå revisorns mål. (Se punkterna A 86–A 89.)

41. Revisorn ska fastställa om kriterierna passar omständigheterna för uppdraget, däribland att de har de förutsättningar som identifieras i punkt 24 b ii.

42. Om det efter att uppdraget har accepterats upptäcks att en eller flera förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag saknas, ska revisorn diskutera frågan med tillämplig part eller parter, och ska fastställa:

- Om frågan kan lösas på ett sätt som revisorn anser vara tillfredsställande.
- Om det är lämpligt att fortsätta med uppdraget.
- Om och, i så fall, hur revisorn ska informera om frågan i bestyrkanderapporten.

43. Om det efter att uppdraget har accepterats upptäcks att vissa eller samtliga av kriterierna inte är lämpliga eller att vissa eller samtliga underliggande granskningsobjekt inte passar för ett bestyrkandeuppdrag, ska revisorn överväga att avgå från uppdraget om detta är möjligt enligt tillämpliga lagar eller andra författningar. Om revisorn fortsätter med uppdraget, ska han eller hon lämna ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening, enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna. (Se punkterna A 90–A 91.)

ISA
ISQC
m.m.

Väsentlighet

- 44.** Revisorn ska överväga väsentlighet när han eller hon: (Se punkterna A 92–A 100.)
- Planerar och utför bestyrkandeuppdraget, vilket innefattar att fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder.
 - Utvärderar om informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter.

Förstå det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget

- 45.** Revisorn ska ställa frågor till den tillämpliga parten eller parterna avseende:
- Om de känner till någon faktisk, misstänkt eller påstådd avsiktlig felaktighet eller överträdelse av lagar eller andra författningar, som påverkar informationen om granskningsobjektet. (Se punkterna A 101–A 102.)
 - Om den ansvariga parten har en internrevisionsfunktion och, om så är fallet, ställa ytterligare frågor för att skaffa sig en förståelse av aktiviteterna och huvudsakliga iakttagelser av internrevisionsfunktionen med avseende på informationen om granskningsobjektet.
 - Om den ansvariga parten har anlitat specialister i upprättandet av informationen om granskningsobjektet.

46. Punkten är uppdelad i B – Begränsad säkerhet och R – Rimlig säkerhet.

Begränsad säkerhet	Rimlig säkerhet
46B. Revisorn ska inhämta en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och övriga omständigheter för uppdraget i så hög grad att: - Revisorn har möjlighet att identifiera områden där en väsentlig felaktighet i informationen om granskningsobjektet sannolikt kan uppkomma, och - däri genom ge en grund för utformande av och utförande av åtgärder för att hantera de områden som identifierats i punkt 46B a och uppnå begränsad säkerhet som stöd för revisorns slutsats. (Se punkterna A 101–A 105 och A 108.)	46R. Revisorn ska inhämta en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och övriga omständigheter för uppdraget i så hög grad att: - Revisorn har möjlighet att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i informationen om granskningsobjektet, och - däri genom ge en grund för utformande av och utförande av åtgärder för att hantera de bedömda riskerna och uppnå rimlig säkerhet som stöd för revisorns slutsats. (Se punkterna A 101–A 104 och A 108.)

47. Punkten är uppdelad i B – Begränsad säkerhet och R – Rimlig säkerhet.

Begränsad säkerhet	Rimlig säkerhet
47B. När revisorn inhämtar en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget enligt punkt 46B,	47R. När revisorn inhämtar en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget enligt punkt 46R, ska revisorn inhämta en förståelse av intern kontroll över upprättandet av information om gransk-

Begränsad säkerhet	Rimlig säkerhet
ska han eller hon ta hänsyn till den process som använts för att upprätta informationen om granskningsobjektet. (Se punkt A 106.)	ningsobjektet som är relevant för uppdraget. Detta innefattar att utvärdera utformningen av de kontroller som är relevanta för uppdraget och fastställa om de har införts genom att utföra åtgärder utöver frågor till den personal som är ansvarig för informationen om granskningsobjektet. (Se punkt A 106.)

Inhämta bevis

Övervägande av risk och hantering av risker

48. Punkten är uppdelad i B – Begränsad säkerhet och R – Rimlig säkerhet.

Begränsad säkerhet	Rimlig säkerhet
48B. Baserat på revisorns förståelse (se punkt 46B) ska han eller hon: (Se punkterna A 109–A 113.) a) Identifiera områden där en väsentlig felaktighet i informationen om granskningsobjektet sannolikt kan uppkomma. b) Utforma och utföra åtgärder för att hantera de områden som identifierats i punkt 48B a och att uppnå begränsad säkerhet som stöd för revisorns slutsats.	48R. Baserat på revisorns förståelse (se punkt 46R) ska han eller hon: (Se punkterna A 109–A 111.) a) Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i informationen om granskningsobjektet. b) Utforma och utföra åtgärder för att hantera de bedömda riskerna och uppnå rimlig säkerhet som stöd för revisorns slutsats. Utöver eventuella andra åtgärder avseende informationen om granskningsobjektet som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, ska revisorns åtgärder innefatta att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att relevanta kontroller över informationen om granskningsobjektet fungerar effektivt när i) revisorns bedömning av risker för väsentliga felaktigheter innefattar en förväntan om att kontroller fungerar effektivt, eller ii) andra åtgärder än granskning av kontroller inte ensamma kan ge tillräckliga och ändamålsenliga bevis.

49. Punkten är uppdelad i B – Begränsad säkerhet och R – Rimlig säkerhet.

Begränsad säkerhet	Rimlig säkerhet
<i>Fastställa om ytterligare åtgärder är nödvändiga i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet</i> 49B. Om revisorn blir medveten om ett eller flera förhållanden som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet kan innehålla väsentliga felaktigheter, ska han eller hon utforma och utföra ytterligare åtgärder för att inhämta ytterligare bevis tills revisorn kan (Se punkterna A 113–A 118.) a) dra slutsatsen att förhållandet sannolikt inte innebär att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter, eller b) fastställa att förhållandet eller förhållandena innebär att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter.	<i>Ändring av riskbedömning i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet</i> 49R. Revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter i informationen om granskningsobjektet kan förändras under uppdragets gång i takt med att ytterligare bevis inhämtas. I omständigheter där revisorn inhämtar bevis som inte är förenliga med de bevis som revisorn ursprungligen baserade bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter på, ska han eller hon ändra bedömningen och modifiera de planerade åtgärderna enligt vad som behövs. (Se punkt A 113.)

50. När revisorn utformar och utför åtgärder, ska han eller hon beakta relevansen och tillförlitligheten i den information som ska användas som bevis. Om

- bevis som har inhämtats från en källa är oförenliga med dem som har inhämtats från en annan, eller
- revisorn tvivlar på tillförlitligheten i information som ska användas som bevis,

ska revisorn fastställa vilka ändringar av eller tillägg till åtgärderna som krävs för att lösa frågan samt överväga den eventuella effekt den har på andra aspekter av uppdraget.

51. Revisorn ska sammanställa icke rättade felaktigheter som identifieras under uppdraget, förutom sådana som är uppenbart obetydliga. (Se punkterna A 119–A 120.)

Arbete som utförs av en specialist anlitad av revisorn

52. När arbete som utförs av en specialist som revisorn anlitar ska revisorn även: (Se punkterna A 121–A 125.)

- a. Utvärdera om specialisten har den kompetens, förmåga och objektivitet som krävs för revisorns syften. När det gäller en extern specialist ska utvärderingen av objektivitet innefatta förfrågan om intressen och relationer som kan utgöra ett hot mot specialistens objektivitet. (Se punkterna A 126–A 129.)
- b. Inhämta en tillräcklig förståelse av specialistens specialområde. (Se punkterna A 130–A 131.)
- c. Komma överens med specialisten om karaktären på, inriktningen och omfattningen, samt målen för specialistens arbete. (Se punkterna A 132–A 133.)
- d. Utvärdera om arbetet som specialisten utför tillgodoser revisorns syften. (Se punkterna A 134–A 135.)

ISA
ISQC
m.m.

Arbete som utförs av en annan revisor, en specialist anlitad av ansvarig part eller av den som gör mätningar eller värderingar, eller av en internrevisor (se punkt A 136.)

53. När en annan revisors arbete ska användas, ska revisorn utvärdera om det arbetet är tillräckligt för revisorns syften.

54. Om information som ska användas som bevis har tagits fram genom arbete som har utförts av en specialist anlitad av ansvarig part, eller den som gör mätningar eller värderingar, ska revisorn, i den utsträckning som krävs och med hänsyn tagen till vilken betydelse specialistens arbete har för revisorns syften

- a. utvärdera specialistens kompetens, förmåga och objektivitet,
- b. skaffa sig en förståelse av specialistens arbete, och
- c. utvärdera om specialistens arbete är lämpligt som bevis.

55. Om revisorn planerar att använda internrevisionsfunktionens arbete ska revisorn utvärdera följande:

- a. I vilken omfattning internrevisionsfunktionens status i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet.
- b. Internrevisionsfunktionens kompetensnivå.
- c. Om internrevisionsfunktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetsätt, vilket innefattar intern kontroll.
- d. Om internrevisionsfunktionens arbete tillgodoser uppdragets syften.

Skriftliga uttalanden

56. Revisorn ska från tillämplig part eller parter begära ett skriftligt uttalande:

- a. Att parten har försett revisorn med all information som parten i fråga är medveten om är relevant för uppdraget. (Se punkterna A 54–A 55 och A 137–A 139.)
- b. Som bekräftar mätningen eller värderingen av informationen om granskningsobjektet mot de tillämpliga kriterierna, vilket innefattar att alla relevanta frågor avspeglas i informationen om granskningsobjektet.

57. Om revisorn fastslår att han eller hon, utöver dessa uttalanden, behöver inhämta ett eller flera skriftliga uttalanden som stöd för andra bevis som är relevanta för informationen om granskningsobjektet, ska revisorn begära sådana andra skriftliga uttalanden.

58. När skriftliga uttalanden avser frågor som är väsentliga för informationen om granskningsobjektet, ska revisorn:

- a. Utvärdera deras rimlighet och förenlighet med andra inhämtade bevis, däribland andra uttalanden (muntliga eller skriftliga).
- b. Överväga om de som gör uttalandena kan förväntas vara välinformerade om de särskilda förhållandena.

59. Datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för bestyrkanderapporten som är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet.

Skriftliga uttalanden har begärts men har inte erhållits eller är inte tillförlitliga

60. Om ett eller flera av de begärda skriftliga uttalandena inte har erhållits eller om revisorn drar slutsatsen att det finns tillräckligt starka tvivel om kompetensen, hederligheten, de etiska värderingarna eller graden av omsorg hos dem som lämnar de skriftliga uttalandena, eller om de skriftliga uttalandena inte är tillförlitliga på annat sätt, ska revisorn: (Se punkt A 140.)

- a. Diskutera frågan med tillämplig part eller parter.
- b. Ompröva hederligheten hos dem som uttalandena begärdes av eller erhöles av och bedöma vilken effekt detta kan ha på tillförlitligheten när det gäller (muntliga eller skriftliga) uttalanden och bevis i allmänhet.
- c. Vidta tillämpliga åtgärder, inklusive att fastställa den möjliga effekten på uttalandet i bestyrkanderapporten.

Efterföljande händelser

61. När det är relevant för uppdraget ska revisorn överväga effekten på informationen om granskningsobjektet och på bestyrkanderapporten av händelser fram till datumet för bestyrkanderapporten, och ska på lämpligt sätt hantera de fakta som han eller hon får kännedom om efter datumet för bestyrkanderapporten, som, om revisorn hade känt till dem per detta datum, kunde ha orsakat att han eller hon ändrade i bestyrkanderapporten. I vilken omfattning efterföljande händelser övervägs beror på risken för att dessa händelser påverkar informationen om granskningsobjektet och riktigheten i revisorns slutsats. Men revisorn har inte något ansvar för att utföra åtgärder avseende informationen om granskningsobjektet efter datumet för bestyrkanderapporten. (Se punkterna A 141–A 142.)

Annan information

62. När dokument med information om granskningsobjektet och den tillhörande bestyrkanderapporten innehåller annan information, ska revisorn läsa denna andra information för att identifiera väsentliga oförenligheter, om sådana finns, med informationen om granskningsobjektet eller bestyrkanderapporten och, om revisorn när han eller hon läser denna andra information (Se punkt A 143.)

- a. identifierar en väsentlig oförenlighet mellan denna andra information och informationen om granskningsobjektet eller bestyrkanderapporten, eller
- b. får kännedom om en väsentlig felaktighet i faktaåtergivningen i denna andra information som inte har koppling till vad som sagts i informationen om granskningsobjektet eller bestyrkanderapporten,

ska revisorn diskutera frågan med tillämplig part eller parter och agera ytterligare enligt vad som är lämpligt.

Beskrivning av tillämpliga kriterier

63. Revisorn ska utvärdera om informationen om granskningsobjektet på rätt sätt hänvisar till eller beskriver de tillämpliga kriterierna. (Se punkterna A 144–A 146.)

Dra slutsatser

64. Revisorn ska utvärdera tillräckligheten och riktigheten i de bevis som inhämtats inom ramen för uppdraget och, om det krävs med hänsyn till omständigheterna, försöka inhämta ytterligare bevis. Revisorn ska överväga alla relevanta bevis, oavsett om de ver-

kar styrka eller motsäga mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot de tillämpliga kriterierna. Om revisorn inte kan inhämta de ytterligare bevis som krävs, ska han eller hon överväga konsekvenserna för slutsatsen i punkt 65. (Se punkterna A 147–A 153.)

65. Revisorn ska dra en slutsats om huruvida informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. När revisorn drar den slutsatsen ska han eller hon överväga sin slutsats i punkt 64 avseende tillräckligheten och lämpligheten i bevis som har inhämtats och en utvärdering av om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget. (Se punkterna A 3 och A 154–A 155.)

66. Om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis, finns en begränsning av inriktning och omfattning och revisorn ska lämna ett uttalande med reservation, avstå från att lämna ett uttalande eller avgå från uppdraget, om detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning. (Se punkterna A 156–A 158.)

ISA
ISQC
m.m.

Upprätta bestyrkanderapporten

67. Bestyrkanderapporten ska vara skriftlig och innehålla ett tydligt uttalande av revisorn om informationen om granskningsobjektet. (Se punkterna A 2 och A 159–A 161.)

68. Revisorns uttalande ska vara tydligt åtskilt från information eller förklaringar som inte är avsedda att påverka revisorns uttalande, däribland eventuella upplysningar av särskild betydelse, stycken med övriga upplysningar, iakttagelser avseende särskilda aspekter av uppdraget, rekommendationer eller ytterligare information som ingår i bestyrkanderapporten. Den ordalydelse som används ska göra det tydligt att upplysningar av särskild betydelse, stycken med övriga upplysningar, iakttagelser, rekommendationer eller ytterligare information inte är avsedda att ha någon påverkan på revisorns uttalande. (Se punkterna A 159–A 161.)

Bestyrkanderapportens innehåll

69. Bestyrkanderapporten ska minst innehålla följande grundläggande delar:

- a. En titel som tydligt anger att rapporten är en oberoende bestyrkanderapport. (Se punkt A 162.)
- b. En mottagare. (Se punkt A 163.)
- c. En identifiering eller beskrivning av den grad av säkerhet som revisorn uppnått, informationen om granskningsobjektet och, i tillämpliga fall, det underliggande granskningsobjektet. När revisorns uttalande formuleras i förhållande till ett uttalande av den ansvariga parten, bifogas uttalandet till bestyrkanderapporten, återges i bestyrkanderapporten eller hänvisas till med angivande av en källa som de avsedda användarna har tillgång till. (Se punkt A 164.)
- d. Identifiering av de tillämpliga kriterierna. (Se punkt A 165.)
- e. I tillämpliga fall en beskrivning av varje betydelsefull, inneboende begränsning som förknippas med mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot de tillämpliga kriterierna. (Se punkt A 166.)
- f. När de tillämpliga kriterierna är utformade för ett särskilt syfte, ett uttalande som uppmärksammar läsarna på detta och att, till följd av detta, informationen om granskningsobjektet kanske inte är lämplig för något annat syfte. (Se punkterna A 167–A 168.)
- g. Ett uttalande för att identifiera den ansvariga parten och den som gör mätningar eller värderingar, om det är någon annan, och för att beskriva deras ansvarsområden och revisorns ansvarsområden. (Se punkt A 169.)
- h. Ett uttalande om att uppdraget utfördes enligt denna ISAE eller, i de fall det finns en ämnesspecifik ISAE, den ISAE:n. (Se punkterna A 170–A 171.)
- i. Ett uttalande om att revisionsföretaget där revisorn arbetar tillämpar ISQC 1, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lag eller annan författning, som är minst lika höga som ISQC 1. Om revisorn inte är en externrevisor, ska uttalandet identifiera de yrkesmässiga kraven, eller krav i lag eller annan författning, som tillämpas och som är minst lika höga som ISQC 1. (Se punkt A 172.)

- j. Ett uttalande om att revisorn följer krav på oberoende och andra yrkesetiska krav i Etikoden, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav enligt lag eller annan författning, som är minst lika höga som bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag. Om revisorn inte är en externrevisor, ska uttalandet identifiera de yrkesmässiga krav, eller krav enligt lag eller annan författning, som tillämpas och som är minst lika höga som bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag. (Se punkt A 173.)
- k. En informativ översikt över det arbete som har utförts som grund för revisorns slutsats. När det gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, är en uppfattning om karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av utförda åtgärder avgörande för att förstå revisorns slutsats. I ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, ska översikten över arbetet ange att:
 - i. De åtgärder som utförs i ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet varierar i fråga om karaktär och tidpunkt, och är mindre i omfattning än för ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet.
 - ii. Följden är att graden av säkerhet som uppnås i ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet är betydligt lägre än den säkerhet som skulle uppnås om ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet hade utförts. (Se punkterna A 6 och A 174–A 178.)
- l. Revisorns slutsats. (Se punkterna A 2 och A 179–A 181.)
 - i. I tillämpliga fall ska uttalandet informera de avsedda användarna om mot vilken bakgrund revisorns uttalande ska läsas. (Se punkt A 180.)
 - ii. I ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet ska uttalandet ges positiv form. (Se punkt A 179.)
 - iii. I ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, ska uttalandet formuleras så att det förmedlar om revisorn, baserat på de utförda åtgärderna och inhämtade bevisen, har fått kännedom om ett eller flera förhållanden som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkt A 181.)
 - iv. Uttalandet i (ii) eller (iii) ska formuleras på ett sätt som är lämpligt med avseende på det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna med hänsyn till omständigheterna för uppdraget och ska formuleras i termer av: (Se punkt A 182.)
 - a. Det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - b. Informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - c. Ett uttalande av den lämpliga parten.
 - v. När revisorn gör ett modifierat uttalande ska bestyrkanderapporten innehålla:
 - a. Ett avsnitt med en beskrivning av det eller de förhållanden som ger upphov till modifieringen.
 - b. Ett avsnitt med revisorns modifierade uttalande. (Se punkt A 183.)
- m. Revisorns underskrift. (Se punkt A 184.)
- n. Datum för bestyrkanderapporten. Bestyrkanderapporten ska vara daterad tidigast det datum när revisorn har inhämtat bevisen som uttalandet är grundat på, vilket innefattar bevis för att de med vederbörlig behörighet har intygat att de har tagit ansvar för informationen om granskningsobjektet. (Se punkt A 185.)
- o. Den ort i jurisdiktionen där revisorn bedriver sin verksamhet.

Hänvisning i bestyrkanderapporten till specialist anlitad av revisorn

70. Om revisorn i bestyrkanderapporten hänvisar till arbete utfört av specialist som revisorn anlitat, ska ordalydelsen i rapporten inte antyda att specialistens insatser medför att revisorns ansvar minskar för det uttalande som lämnas. (Se punkterna A 186–A 188.)

Bestyrkanderapport föreskriven i lag eller annan författning

71. Om revisorn enligt krav i lag eller annan författning måste använda en särskild uppställningsform eller formulering i bestyrkanderapporten, ska bestyrkanderapporten hänvisa till denna eller andra ISAE endast om bestyrkanderapporten, som minimum, innehåller var och en av de delar som identifieras i punkt 69.

Omodifierade och modifierade uttalanden

- 72.** Revisorn ska lämna ett omodifierat uttalande när han eller hon kommer fram till
- när det gäller ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, att informationen om granskningsobjektet i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt de tillämpliga kriterierna, eller
 - när det gäller ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, att, baserat på de utförda åtgärderna och inhämtade bevisen, revisorn inte har fått kännedom om något eller några förhållanden som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet inte i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt de tillämpliga kriterierna.

- 73.** Om revisorn anser att det är nödvändigt att
- uppmärksamma de avsedda användarna på ett förhållande som presenteras eller upplysning lämnas om i informationen om granskningsobjektet som, enligt revisorns bedömning, är av sådan betydelse att det är grundläggande för de avsedda användarnas förståelse av informationen om granskningsobjektet (ett stycke med upplysningar av särskild betydelse), eller
 - informera om ett annat förhållande än dem som presenteras eller upplysning lämnas om i informationen om granskningsobjektet som, enligt revisorns bedömning, är relevant för de avsedda användarnas förståelse av uppdraget, revisorns ansvarsområden eller bestyrkanderapporten (ett stycke med övriga upplysningar),

och detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, ska revisorn göra detta i ett stycke i bestyrkanderapporten, med en lämplig rubrik, som tydligt anger att revisorns uttalande inte är modifierat med avseende på förhållandet. När det gäller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse ska ett sådant stycke enbart hänvisa till information som presenteras eller upplysning lämnas om i informationen om granskningsobjektet.

- 74.** Revisorn ska lämna ett modifierat uttalande i följande omständigheter:
- När det, enligt revisorns professionella bedömning, finns en begränsning av inriktning och omfattning och effekten av förhållandet skulle kunna vara väsentlig (se punkt 66). I sådana fall ska revisorn lämna ett uttalande med reservation eller avstå från att uttala sig.
 - När, enligt revisorns professionella bedömning, informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. I sådana fall ska revisorn lämna ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening. (Se punkt A 191.)

75. Revisorn ska lämna ett uttalande med reservation när, enligt revisorns professionella omdöme, effekterna eller de möjliga effekterna av ett förhållande inte är så väsentliga och avgörande att de kräver att revisorn lämnar ett uttalande med avvikande mening eller avstår från att uttala sig. Ett uttalande med reservation ska formuleras ”med undantag för” effekterna eller de möjliga effekterna av det förhållande som reservationen avser. (Se punkterna A 189–A 190.)

76. Om revisorn lämnar ett modifierat uttalande eftersom det finns en begränsning av inriktning och omfattning men också känner till ett eller flera förhållanden som medför att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter, ska revisorn i bestyrkanderapporten ta med en tydlig beskrivning av både begränsningen av inriktning och omfattning och det eller de förhållanden som förorsakar att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter.

- 77.** När uttalandet av tillämplig part har identifierat och korrekt beskrivit att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter ska revisorn antingen
- lämna ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening som uttrycks i termer av det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna, eller
 - om det särskilt krävs i villkoren för uppdraget att slutsatsen formuleras som ett uttalande av tillämplig part, lämna ett uttalande utan reservation men infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i bestyrkanderapporten som hänvisar till

ISA
ISQC
m.m.

det yttrande av den tillämpliga parten som identifierar och korrekt beskriver att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkt A 192.)

Annat kommunikationsansvar

78. Revisorn ska överväga om han eller hon, enligt villkoren för uppdraget och andra omständigheter för uppdraget, har fått kännedom om någon annan fråga som ska kommuniceras till ansvarig part, den som gör mätningen eller värderingen, uppdragsgivare, styrelsen eller andra. (Se punkterna A 193–A 199.)

Dokumentation

79. Revisorn ska utan onödigt dröjsmål upprätta uppdragsdokumentation som utvisar grunden för bestyrkanderapporten och som är tillräcklig och ändamålsenlig i sådan utsträckning att en erfaren revisor, utan tidigare koppling till uppdraget, ska kunna förstå: (Se punkterna A 200–A 204.)

- a. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de åtgärder som har utförts för att uppfylla relevanta ISAE och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.
- b. Resultaten av åtgärderna och vilka bevis som har inhämtats.
- c. Betydelsefulla frågor som uppstått under uppdraget, vilka slutsatser som dragits från dessa samt vilka betydelsefulla professionella bedömningar som gjorts för att dra dessa slutsatser.

80. Om revisorn identifierar information som är oförenlig med hans eller hennes slutsats i en betydelsefull fråga, ska revisorn dokumentera hur detta hanterats.

81. Revisorn ska samla uppdragsdokumentationen i en uppdragsakt och utan onödigt dröjsmål efter datumet för bestyrkanderapporten slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för bestyrkandeuppdraget. (Se punkterna A 205–A 206.)

82. Efter det att den slutliga uppdragsdokumentationen sammanställts får revisorn inte radera eller kassera någon uppdragsdokumentation förrän arkiveringstiden upphört. (Se punkt A 207.)

83. Om revisorn anser det nödvändigt att ändra befintlig uppdragsdokumentation eller lägga till ny uppdragsdokumentation efter att sammanställningen av den slutliga uppdragsakten är slutförd, ska revisorn, oavsett karaktären på ändringarna eller tilläggen, dokumentera:

- a. De särskilda orsakerna till att ändringarna eller tilläggen gjordes.
- b. När, och av vem, de gjordes respektive gicks igenom.

Tillämpning och andra förtydliganden

Inledning (se punkt 6)

A 1. I konsultuppdrag använder revisorn tekniskt kunskande, utbildning, observationer, erfarenheter och kunskap. Konsultuppdrag innefattar en analytisk process som normalt innehåller en kombination av aktiviteter som rör att: sätta mål, finna fakta, definiera problem eller möjligheter, utvärdera alternativ, ta fram rekommendationer och åtgärder, kommunicera resultat och ibland göra införanden och uppföljningar. Om rapporter tas fram är de vanligtvis beskrivande (eller av större omfattning). Normalt utförs arbetet endast för kundens användning och nytta. Karaktären på arbetet och dess omfattning bestäms i ett avtal mellan revisorn och kunden. En tjänst som uppfyller definitionen av ett bestyrkandeuppdrag är inte ett konsultuppdrag utan just ett bestyrkandeuppdrag.

Mål

Uppdrag med information om granskningsobjekt som består av ett antal aspekter (se punkterna 10, 65 och 69 I)

A 2. I de fall informationen om granskningsobjektet består av ett antal olika aspekter, kan separata uttalanden lämnas för varje aspekt. Separata uttalanden behöver inte avse samma grad av säkerhet. I stället lämnas uttalanden i de former som är lämpliga för aningen ett uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller ett uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Hänvisningar i denna ISAE till uttalandet i bestyrkanderapporten innefattar varje uttalande när separata uttalanden lämnas.

Definitioner

Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder i uppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet och uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet (se punkt 12 a i)

ISA
ISQC
m.m.

A 3. Eftersom graden av säkerhet som uppnås i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet är lägre än i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, varierar de åtgärder en revisor utför i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet i fråga om karaktär och tidpunkt, och är mindre omfattande än för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet. De främsta skillnaderna mellan åtgärderna för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet innefattar:

- a. Den vikt som läggs vid karaktären på olika åtgärder som källa för bevis kommer sannolikt att skilja sig åt, beroende på omständigheterna för uppdraget. Exempel: Revisorn kan för ett visst bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet bedöma det som lämpligt med hänsyn till omständigheterna att lägga en förhållandevis högre vikt vid frågor till företagets personal och analytisk granskning, och en förhållandevis lägre eventuell vikt vid granskning av kontroller och inhämtande av bevis från externa källor än vad som skulle vara fallet för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet.
- b. I ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet kan revisorn:
 - i. Välja färre poster att undersöka.
 - ii. Utföra färre åtgärder (t.ex. utföra endast analytisk granskning vid omständigheter när, i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, både analytisk granskning och andra åtgärder skulle utföras).
- c. I ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet innefattar analytisk granskning för att hantera uppdragsrisken att utarbeta förväntningar som är tillräckligt exakta för att väsentliga felaktigheter ska kunna identifieras. I ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet kan analytisk granskning utformas för att ge stöd för förväntningar avseende utvecklingen av en trend, förhållanden och nyckeltal i stället för att identifiera felaktigheter med den grad av exakthet som förväntas i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet.
- d. När betydande fluktuationer, förhållanden eller skillnader identifieras kan dessutom ändamålsenliga bevis i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet inhämtas genom att revisorn ställer frågor och överväger svaren mot bakgrund av kända omständigheter för uppdraget.
- e. När analytisk granskning utförs i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, kan revisorn även t.ex. använda data som är mer sammanlagda, t.ex. kvartalsdata i stället för månadsdata, eller använda data som inte har omfattats av separata åtgärder för att granska deras tillförlitlighet i samma utsträckning som hade gjorts för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet.

En grad av säkerhet som är meningsfull (se punkterna 12 a i b och 47B)

A 4. Den grad av säkerhet som revisorn planerar att uppnå kan normalt inte kvantifieras och om den är meningsfull är en fråga om professionell bedömning för revisorn utifrån omständigheterna för uppdraget. I ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, utför revisorn åtgärder som är begränsade jämfört med dem som behövs i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, men de är oavsett detta avsedda att ge en grad av säkerhet som är meningsfull. Med meningsfull menas att den grad av säkerhet som revisorn har uppnått sannolikt ökar de avsedda användarnas tilltro till informationen om granskningsobjektet i en grad som är klart mer än obetydlig (se även punkterna A 16–A 18).

A 5. Sett till alla bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, kan det som är en meningsfull grad av säkerhet variera från en grad strax över säkerhet som sannolikt ökar de avsedda användarnas tilltro till informationen om granskningsobjektet till en grad som är klart över obetydlig till en grad strax under rimlig säkerhet. Vad som är meningsfullt i ett visst uppdrag utgör en bedömning inom detta intervall som beror på omständigheterna för uppdraget, däribland informationsbehoven hos avsedda användare som grupp, kriterierna och det underliggande granskningsobjektet för uppdraget.

A 6. Eftersom graden av säkerhet som uppnåtts av revisorn i bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet varierar, innehåller revisorns rapport en informativ översikt över de utförda åtgärderna, utifrån insikten att en uppskattning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av utförda åtgärder är avgörande för förståelsen av revisorns uttalande (se punkterna 69 k och A 174–A 178).

A 7. Vissa av faktorerna som kan vara relevanta för att fastställa vad som utgör meningsfull grad av säkerhet i ett visst uppdrag innefattar t.ex.:

- Egenskaperna för det underliggande granskningsobjektet och kriterierna och om det finns relevanta ämnesspecifika ISAE.
- Instruktioner eller andra indikationer från uppdragsgivaren om karaktären på den säkerhet uppdragsgivaren kan ha behov av att revisorn uppnår. Exempel: Villkoren för uppdraget kanske stipulerar särskilda åtgärder som uppdragsgivaren anser vara nödvändiga eller vissa aspekter av informationen om granskningsobjektet som uppdragsgivaren vill att revisorn riktar in åtgärderna på. Men revisorn kan anse att andra åtgärder krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att uppnå en meningsfull grad av säkerhet.
- Allmänt vedertagen praxis, om sådan finns, för bestyrkandeuppdrag avseende information om det speciella granskningsobjektet eller för liknande eller närbesläktade granskningsobjekt.
- Informationsbehoven hos avsedda användare som grupp. Generellt gäller att ju större konsekvens för de avsedda användarna om de tar del av ett oriktigt uttalande när informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter, desto större säkerhet krävs för att informationen ska vara meningsfull för dem. Exempel: I vissa fall kan konsekvensen för avsedda användare om de tar del av ett oriktigt uttalande vara så stor att ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet behövs för att revisorn ska kunna uppnå en säkerhet som är meningsfull med hänsyn till omständigheterna.
- Förväntning hos avsedda användare att revisorn kommer att lämna ett uttalande med begränsad säkerhet om informationen om granskningsobjektet snabbt och till låg kostnad.

Exempel på attestuppdrag (se punkt 12 a ii a)

A 8. Exempel på uppdrag som kan utföras enligt denna ISAE:

- a. **Hållbarhet:** Ett uppdrag avseende hållbarhet innefattar att uppnå säkerhet om en rapport som upprättats av företagsledningen eller en specialist anlitad av företagsledningen (den som gör mätningar eller värderingar) avseende företagets hållbarhetsresultat.

- b. *Efterlevnad av lagar eller andra författningar:* Ett uppdrag avseende efterlevnad av lagar eller andra författningar innefattar att uppnå säkerhet om en rapport av en annan part (den som gör mätningar eller värderingar) avseende efterlevnad av relevanta lagar eller andra författningar.
- c. *Kostnad/nytta:* Ett uppdrag avseende kostnad/nytta innefattar att uppnå säkerhet om en mätning eller värdering av kostnad/nytta av en annan part (den som gör mätningen eller värderingen).

Skicklighet i och tekniker för bestyrkande (se punkt 12 b)

A 9. Skicklighet i och tekniker för bestyrkande innefattar:

- Att förhålla sig professionellt skeptisk och använda professionellt omdöme.
- Att planera och utföra ett bestyrkandeuppdrag, däribland att inhämta och utvärdera bevis.
- Att förstå informationssystem samt rollen för och begränsningar i intern kontroll.
- Att koppla övervägandet av väsentlighet och uppdragsrisker till karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder.
- Att använda åtgärder enligt vad som är tillämpligt för uppdraget (vilket kan innefatta frågor, inspektion, omräkning, upprepning av aktivitet, observation, bekräftelse och analytisk granskning).
- Praxis för systematisk dokumentation och skicklighet i att skriva bestyrkanderapport.

ISA
ISQC
m.m.

Kriterier (se punkt 12 c och bilaga)

A 10. Det krävs lämpliga kriterier för en konsekvent mätning eller värdering av ett underliggande granskningsobjekt inom ramen för professionellt omdöme. Utan den referensram som lämpliga kriterier ger är varje uttalande öppet för vars och ens tolkning och missförstånd. Hur lämpliga kriterierna är beror på sammanhanget, dvs. det avgörs inom ramen för omständigheterna för uppdraget. Det kan finnas olika kriterier till och med för samma underliggande granskningsobjekt, som ger en annan mätning eller värdering. Exempel: En person som gör mätningar eller värderingar kan som ett av kriterierna för det underliggande granskningsobjektet nöjda kunder välja antalet lösta klagomål från kunder där respektive kund bekräftat att han eller hon är nöjd. En annan person som gör mätningar eller värderingar kanske väljer antalet återkommande köp under tre månader efter det första köpet. Hur lämpliga kriterierna är påverkas inte av graden av säkerhet, dvs. om kriteriet inte är lämpligt för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, är de inte heller lämpliga för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, och tvärtom. Lämpliga kriterier innefattar, där det är relevant, kriterier för presentation och upplysningar.

Uppdragsrisk (se punkt 12 f)

A 11. Uppdragsrisk vare sig avser eller innefattar revisorns affärsrisker, såsom en förlust på grund av rättstvist, negativ publicitet eller andra händelser till följd av information om ett visst granskningsobjekt.

A 12. Generellt innehåller uppdragsrisken följande komponenter, men samtliga måste inte nödvändigtvis finnas med eller ha betydelse i alla bestyrkandeuppdrag:

- a. Risker som revisorn inte påverkar direkt, vilka i sin tur består av:
 - i. Känsligheten hos informationen om granskningsobjektet för att denna ska innehålla en väsentlig felaktighet före övervägande av eventuella tillhörande kontroller som tillämplig part eller parter tillämpar (inneboende risk).
 - ii. Risken för att en väsentlig felaktighet i informationen om granskningsobjektet inte förhindras, eller identifieras och rättas, i rätt tid genom den eller de tillämpliga parternas interna kontroll (kontrollrisk).
- b. Risken som revisorn direkt påverkar, vilket är risken att de åtgärder som utförs av revisorn inte kommer att identifiera en väsentlig felaktighet (upptäcktsrisk).

A 13. Den grad i vilken var och en av dessa komponenter är relevant för uppdraget påverkas av omständigheterna för uppdraget, särskilt:

- Karaktären på det underliggande granskningsobjektet och informationen om granskningsobjektet. Exempel: Begreppet kontrollrisk kan vara mer användbart när det underliggande granskningsobjektet avser upprättandet av information om ett företags resultat än när det är kopplat till information om en kontrollns funktion eller om något är i ett visst fysiskt skick.
- Om bestyrkandeuppdraget och uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet. Exempel: I bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet kan revisorn ofta besluta att inhämta bevis på andra sätt än genom granskning av kontroller, i vilket fall övervägande av kontrollrisk kan vara mindre relevant än i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, avseende samma information om granskningsobjektet.

Övervägandet av risker är en fråga om professionellt omdöme och inte något som kan mätas exakt.

A 14. Att minska uppdragsrisken till noll är ytterst sällan möjligt eller kostnadseffektivt och därför är "rimlig säkerhet" lägre än absolut säkerhet, till följd av faktorer som:

- Användningen av urval vid granskningen.
- De inneboende begränsningarna i intern kontroll.
- Det faktum att många av de bevis som är tillgängliga för revisorn är av sådan karaktär att de övertygar snarare än ger fullt bevis för ett visst förhållande.
- Användningen av professionell bedömning när bevis inhämtas och utvärderas och när slutsatser dras på grundval av dessa bevis.
- I vissa fall, egenskaperna för det underliggande granskningsobjektet, när det värderas eller mäts mot kriterierna.

Uppdragsgivare (se punkt 12 g och bilaga)

A 15. Uppdragsgivaren kan, vid olika omständigheter, vara företagsledningen eller de som har ansvar för företagets styrning hos den ansvariga parten, en lagstiftande församling, de avsedda användarna, den som gör mätningen eller värderingen, eller en annan extern part.

Avsedda användare (se punkt 12 m och bilaga)

A 16. I vissa fall kan det finnas andra avsedda användare än dem som bestyrkanderapporten är ställd till. Revisorn kanske inte kan identifiera alla dem som kommer att läsa bestyrkanderapporten, särskilt när det är ett stort antal personer som har tillgång till den. I sådana fall, särskilt när möjliga läsare sannolikt har vitt skilda intressen i det underliggande granskningsobjektet, kan avsedda användare begränsas till större intressenter med betydande och gemensamma intressen. Avsedda användare kan identifieras på olika sätt, t.ex. genom en överenskommelse mellan å ena sidan revisorn och å andra sidan den ansvariga parten eller uppdragsgivaren eller också genom lag eller annan författning.

A 17. De avsedda användarna eller deras representanter kan arbeta direkt med revisorn och den ansvariga parten (och uppdragsgivaren om det är någon annan) när uppdragskraven bestäms. Men oavsett andras inblandning, och till skillnad från ett uppdrag att utföra en granskning enligt särskild överenskommelse (som gäller att rapportera faktiska iakttagelser baserat på åtgärder som överenskommit med uppdragsgivaren och eventuella externa parter, i stället för en slutsats) gäller följande:

- a. Revisorn är ansvarig för att bestämma åtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden.
- b. Revisorn behöver utföra ytterligare åtgärder om han eller hon får kännedom om information som i betydande utsträckning skiljer sig från den på vilken fastställandet av de planerade åtgärderna baserades (se punkterna A 116–A 118).

A 18. I vissa fall kräver eller begär avsedda användare (t.ex. banker eller tillsynsmyndigheter) att den tillämpliga parten eller parterna ska ordna så att ett bestyrkandeuppdrag utförs för ett särskilt syfte. När uppdragen använder kriterier som är utformade för ett särskilt syfte, krävs enligt punkt 69 f ett uttalande som uppmärksammar läsarna på detta. Dessutom kan revisorn anse det vara lämpligt att ange att bestyrkanderapporten är avsedd endast för vissa användare. Beroende på omständigheterna för uppdraget kan detta uppnås genom att distributionen eller användningen av bestyrkanderapporten begränsas (se punkterna A 167–A 168).

Information om granskningsobjektet (se punkt 12 x och bilaga)

A 19. I vissa fall kan informationen om granskningsobjektet vara ett uttalande som värderar en aspekt av en process, eller av ett resultat eller efterlevnad, i förhållande till kriterierna. Exempel: "ABC-företagets interna kontroll fungerade enligt kriterierna XYZ under perioden ..." eller "ABC-företagets styrstruktur stämde överens med kriterierna XYZ under perioden ...".

ISA
ISQC
m.m.

Tillämplig part eller parter (se punkt 13 och bilaga)

A 20. Rollerna för ansvarig part, den som gör mätningar eller värderingar och uppdragsgivarna kan variera (se punkt A 37). Dessutom varierar lednings- och styrstrukturer mellan jurisdiktioner och företag, och avspeglar faktorer som olika kulturell och juridisk bakgrund samt storlek och ägarstruktur. Denna variation innebär att det i ISAE inte går att för alla uppdrag ange vilken eller vilka personer som revisorn ska ställa frågor till, begära uttalanden från eller på annat sätt kommunicera med i olika fall. I vissa fall, t.ex. när den eller de tillämpliga parterna endast är en del av en juridisk person, krävs det professionellt omdöme för att identifiera lämplig personal i ledande ställning eller styrelsen som kommunikationen ska ske med, för att fastställa vilken eller vilka personer som har rätt ansvar för och kunskap om de berörda frågorna.

Utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt ISAE

Följa standarder som är relevanta för uppdraget (se punkterna 1, 5 och 15)

A 21. Denna ISAE innehåller krav som gäller bestyrkandeuppdrag³ (utöver revisioner eller översiktliga granskningar av historisk finansiell information), däribland uppdrag enligt en ämnesspecifik ISAE. I vissa fall är också en ämnesspecifik ISAE relevant för uppdraget. En ämnesspecifik ISAE är relevant för uppdraget när den ISAE:n gäller, granskningsobjektet för denna ISAE är relevant för uppdraget och omständigheterna som hanteras av ISAE:n föreligger.

A 22. ISA och ISRE har skrivits för revisioner respektive översiktliga granskningar av historisk finansiell information och gäller inte andra bestyrkandeuppdrag. Men de kan ge vägledning rent allmänt avseende uppdragsprocessen för revisorer som tar på sig att utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt denna ISAE.

Text i en ISAE (se punkterna 12 och 16)

A 23. ISAE innehåller målen för en revisor som följer ISAE och krav som är utformade för att ge revisorn möjlighet att uppnå dessa mål. De innehåller också vägledning i form av tillämpningsunderlag och andra förtydliganden, en inledande text som ger ett relevant sammanhang för en riktig förståelse av ISAE:n samt definitioner.

A 24. Målen i en ISAE ger sammanhanget i vilket kraven i den ISAE:n är fastställda, och är avsedda att vara ett stöd i att:

- förstå vad som behöver uppnås, och
- besluta om mer behöver göras för att uppnå målen.

³ Denna ISAE innehåller krav samt tillämpningsunderlag och andra förtydliganden som särskilt gäller attestuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig eller begränsad säkerhet. Denna ISAE kan också användas vid direkta uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig eller begränsad säkerhet, anpassad och kompletterad efter vad som krävs med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.

Om revisorn tillämpar kraven i ISAE korrekt antas han eller hon få en tillräcklig grund för att uppnå målen. Men eftersom omständigheterna för bestyrkandeuppdrag varierar kraftigt och alla sådana omständigheter inte kan förutses i ISAE, har revisorn ansvaret för att fastställa de åtgärder som krävs för att han eller hon ska uppfylla kraven i relevanta ISAE och uppnå de mål som är angivna i dem. När det gäller omständigheterna för ett uppdrag, kan det finnas särskilda förhållanden som kräver att revisorn utför åtgärder utöver dem som krävs av relevanta ISAE för att uppfylla de mål som är angivna i dessa ISAE.

A 25. Kraven i ISAE uttrycks med "ska".

A 26. När så krävs ger tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena ytterligare förklaring av kraven och vägledning om hur de ska uppfyllas. I synnerhet kan de

- a. förklara mer exakt vad ett krav innebär eller är avsett att täcka, och
- b. ge exempel som kan vara lämpliga med hänsyn till omständigheterna.

Även om sådan vägledning i sig inte ställer krav, har den betydelse för en riktig tillämpning av kraven. Tillämpningsunderlag och andra förtydliganden kan också ge bakgrundsinformation om frågor som behandlas i en ISAE. I tillämpliga fall innehåller tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena ytterligare överväganden som särskilt gäller för revisionsorganisationer i den offentliga sektorn eller mindre revisionsföretag. Dessa ytterligare överväganden är till hjälp vid tillämpningen av kraven i ISAE. Men de begränsar inte revisorns ansvar för att tillämpa och följa kraven i en ISAE.

A 27. Definitioner anges i ISAE som hjälp för en konsekvent tillämpning och tolkning av ISAE och är inte avsedda att åsidosätta definitioner som kan vara fastställda för andra syften, oavsett om det är i lag eller annan författning eller på annat sätt.

A 28. Bilagor ingår i tillämpningsunderlaget och de andra förtydligandena. En bilagas syfte och tänkta användning förklaras i den ISAE som den bifogas eller i titeln och inledningen till bilagan i fråga.

Följ relevanta krav (se punkt 17)

A 29. Även om vissa åtgärder endast krävs för bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, kan de trots detta vara lämpliga i vissa bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet.

Yrkesetiska krav (se punkterna 3 a, 20 och 22 a)

A 30. Etikoden fastställer de grundläggande principerna för etik, som är:

- a. Hederlighet.
- b. Objektivitet.
- c. Professionell kompetens och vederbörlig omsorg.
- d. Tystnadsplikt.
- e. Professionellt uppträdande.

De grundläggande etiska principerna fastställer den uppträdandestandard som förväntas av en revisor.

A 31. Etikoden erbjuder ett principbaserat ramverk som revisorer måste följa vid hantering av hot mot de grundläggande principerna, däribland:

- a. Identifiera hot mot iakttagandet av de grundläggande principerna. Hot kan placeras i en eller flera av följande kategorier:
 - i. Egenintresse.
 - ii. Självgranskning.
 - iii. Partsställning.
 - iv. Vänskap.
 - v. Skrämsel.

- b. Utvärdera huruvida de identifierade hoten är på en godtagbar nivå.
- c. Om de identifierade hoten mot efterlevnad av de grundläggande principerna inte är på en godtagbar nivå, hantera dem genom att eliminera de omständigheter som skapar hoten, tillämpa motåtgärder för att minska hoten till en godtagbar nivå, eller avsäga sig uppdraget där ett avsägande är möjligt i enlighet med tillämpliga lagar eller regler.

A 32. Etikoden fastställer krav och tillämpningsanvisningar inom olika ämnesområden, däribland:

- Intressekonflikter.
- Utseende av revisor.
- Second opinion.
- Arvoden och andra typer av ersättningar.
- Incitament, däribland gåvor och representation.
- Förvar av kundens tillgångar.
- Reagera på bristande efterlevnad av lagar och regler.

ISA
ISQC
m.m.

A 33. Etikoden innefattar även *Internationella standarder för oberoende*. Etikoden definierar oberoende som bestående av både faktiskt oberoende och synbart oberoende. Oberoende skyddar förmågan att dra en slutsats om graden av säkerhet utan att påverkas av faktorer som annars skulle kunna obehörigen påverka den slutsatsen. Oberoende förbättrar revisorns möjlighet att uppträda hederligt, vara objektiv och förhålla sig professionellt skeptisk. Frågor som behandlas i *Internationella standarder för oberoende* i Etikoden innefattar bland annat:

- Arvoden.
- Gåvor och representation.
- Pågående eller hotande rättstvister.
- Ekonomiska intressen.
- Lån och garantier.
- Affärsrelationer.
- Familjeband och andra personliga relationer.
- Nyligen avslutad tjänstgöring hos bestyrkandekund.
- Arbete som styrelseledamot eller ledande befattningshavare hos en bestyrkandekund.
- Anställning hos bestyrkandekunder.
- Personal på uppdraget med långvarig anknytning till en bestyrkandekund.
- Tillhandahållande av andra tjänster än bestyrkandetjänster till bestyrkandekunder.
- Rapporter som omfattar en begränsning av användning och distribution.

A 34. Yrkesmässiga krav, eller krav på grund av lag eller annan författning, är minst lika höga som bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag när de behandlar alla de frågor punkterna A 30–A 33 hänvisar till och medför förpliktelser som uppnår målen i kraven i bestämmelserna i Etikoden avseende sådana bestyrkandeuppdrag.

Acceptera och behålla kundrelationer

Förutsättningar för uppdraget (se punkt 24)

A 35. I den offentliga sektorn kan vissa av förutsättningarna för ett bestyrkandeuppdrag antas föreligga, t.ex.:

- a. Rollerna och ansvarsområdena för revisionsorganisationer i den offentliga sektorn och statliga företag som omfattas av bestyrkandeuppdrag antas vara lämpliga eftersom de normalt är angivna i lagstiftningen.
- b. Revisionsorganisationer i den offentliga sektorns rätt till den informationen som behövs för att utföra uppdraget anges ofta i lagstiftningen.
- c. Revisorns uttalande, uttryckt på det sätt som gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet eller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, måste normalt enligt lag tas in i en skriftlig rapport.
- d. Det finns normalt ett rationellt syfte eftersom uppdraget är angivet i lagstiftningen.

A 36. Om det inte finns lämpliga kriterier för hela det underliggande granskningsobjektet men revisorn kan identifiera en eller flera aspekter av det underliggande granskningsobjektet för vilka det finns lämpliga kriterier, kan ett bestyrkandeuppdrag utföras med avseende på den aspekten av det underliggande granskningsobjektet. I dessa fall kan bestyrkanderapporten behöva förtydliga att rapporten inte avser hela det ursprungliga underliggande granskningsobjektet.

Roller och ansvar (se punkterna 12 m, n, r, v, 13, 24 a och bilaga)

A 37. Alla bestyrkandeuppdrag har minst tre parter: den ansvariga parten, revisorn och de avsedda användarna. I många attestuppdrag kan den ansvariga parten också vara den som gör mätningar eller värderingar, och uppdragsgivare. Se bilagan för en diskussion om vad var och en av dessa roller avser när det gäller ett bestyrkandeuppdrag.

A 38. Bevis för att relationerna är riktiga med avseende på ansvar för det underliggande granskningsobjektet kan inhämtas via en bekräftelse av den ansvariga parten. En sådan bekräftelse etablerar också en grund för en gemensam förståelse av ansvarsområdena för den ansvariga parten och revisorn. En skriftlig bekräftelse är den lämpligaste formen för att dokumentera den ansvariga partens förståelse. I avsaknad av en skriftlig bekräftelse av ansvaret kan det fortfarande vara lämpligt för revisorn att acceptera uppdraget om t.ex. andra källor, som lagstiftning eller ett kontrakt, anger ansvar. I andra fall kan det vara lämpligt att avböja uppdraget beroende på omständigheterna, eller att upplisa om omständigheterna i bestyrkanderapporten.

A 39. Den som gör mätningar eller värderingar är ansvarig för att ha en rimlig grund för informationen om granskningsobjektet. Vad som utgör en rimlig grund beror på karaktären på det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget. I vissa fall kan en formell process med omfattande intern kontroll behövas för att ge den som gör mätningar eller värderingar en rimlig grund för att informationen om granskningsobjektet inte innehåller väsentliga felaktigheter. Det faktum att revisorn ska rapportera om informationen om granskningsobjektet är inte en ersättning för den som gör mätningen eller värderingens egna processer med syfte att ge en rimlig grund för informationen om granskningsobjektet.

Det underliggande granskningsobjektets lämplighet (se punkt 24 b i)

A 40. Ett lämpligt underliggande granskningsobjekt är identifierbart och kan mätas eller värderas på ett konsekvent sätt mot de tillämpliga kriterierna så att den information om granskningsobjektet som blir följden kan omfattas av åtgärder för inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga bevis som stöd för ett rimligt eller begränsat bestyrkande enligt vad som är tillämpligt.

A 41. Hur lämpligt ett underliggande granskningsobjekt är påverkas inte av graden av säkerhet, dvs. om det underliggande granskningsobjektet inte är lämpligt för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, är det inte heller lämpligt för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, och tvärtom.

A 42. Olika underliggande granskningsobjekt har olika egenskaper, innefattande i vilken omfattning informationen om dem är kvalitativ eller kvantitativ, objektiv eller subjektiv, historisk eller framåtriktad samt om den avser en tidpunkt eller täcker en tidsperiod. Sådana egenskaper påverkar

- a. med vilken precision det underliggande granskningsobjektet kan mätas eller värderas, och
- b. hur övertygande tillgängliga bevis är.

A 43. Att identifiera sådana egenskaper och överväga effekterna av dem hjälper revisorn att bedöma hur lämpligt det underliggande granskningsobjektet är och också med att fastställa innehållet i bestyrkanderapporten (se punkt A 164).

A 44. I vissa fall kanske bestyrkandeuppdraget avser endast en del av ett bredare underliggande granskningsobjekt. Exempel: Revisorn kan ha ett uppdrag att rapportera om en aspekt av ett företags bidrag till hållbar utveckling, t.ex. ett antal satsningar ett företag driver, med positiva miljöeffekter. När revisorn fastställer om uppdraget i sådana fall har ett lämpligt underliggande granskningsobjekt, kan det vara lämpligt att revisorn överväger om informationen om den aspekt som revisorn har fått i uppdrag att rapportera om sannolikt tillgodoser informationsbehoven hos de avsedda användarna som grupp, och även hur informationen om granskningsobjektet ska presenteras och distribueras, t.ex., om det finns mer betydande satsningar med mindre gynnsamma effekter som företaget inte rapporterar om.

Kriteriernas lämplighet och tillgänglighet

Lämpliga kriterier (se punkt 24 b ii)

A 45. Lämpliga kriterier uppvisar följande egenskaper:

- a. *Relevans:* Relevanta kriterier ger information om granskningsobjektet vilken underlättar för de avsedda användarna att fatta beslut.
- b. *Fullständighet:* Kriterier är fullständiga när information om granskningsobjekt som har upprättats enligt dem inte utelämnar relevanta faktorer som rimligen kan väntas påverka avsedda användares beslut som fattas med grund i den informationen. Fullständiga kriterier innefattar, där så är relevant, referensvärden för presentation och upplysningar.
- c. *Tillförlitlighet:* Kriterier är tillförlitliga om de medger en rimligt konsekvent mätning eller värdering av det underliggande granskningsobjektet, innefattande där så är relevant, presentation och upplysningar, när kriterierna används under likvärdiga förhållanden av andra revisorer.
- d. *Neutralitet:* Kriterier är neutrala när informationen om granskningsobjektet är objektiv enligt vad som är tillämpligt med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.
- e. *Begriplighet:* Kriterier är begripliga när de ger information om granskningsobjektet som kan förstås av de avsedda användarna.

A 46. Vaga beskrivningar av förväntningar eller bedömningar av en enskild persons erfarenheter utgör inte lämpliga kriterier.

A 47. Kriteriernas lämplighet för ett visst uppdrag beror på om de uppvisar egenskaperna ovan. Den relativa betydelsen av varje egenskap i ett visst uppdrag är en fråga om professionell bedömning. Dessutom kan kriterier vara lämpliga för vissa uppdragsomständigheter men inte för andra. Exempel: Rapportering till myndigheter eller tillsynsmyndigheter kan kräva att vissa kriterier används, men dessa kriterier kanske inte är lämpliga för en bredare grupp av användare.

A 48. Kriterier kan väljas eller utarbetas på olika sätt. De kan t.ex.:

- Finnas i lag eller annan författning.
- Vara utfärdade av behöriga eller erkända expertorgan som tillämpar en transparent förankringsprocess.
- Ha utarbetats gemensamt av en grupp som inte tillämpar en transparent förankringsprocess.
- Ha publicerats i vetenskapliga tidskrifter eller böcker.
- Ha utvecklats för försäljning.
- Vara särskilt utformade i syfte att upprätta informationen om granskningsobjektet i de särskilda omständigheterna för uppdraget.

Hur kriterier utarbetas kan påverka det arbete som revisorn utför för att bedöma deras lämplighet.

A 49. I vissa fall föreskriver lag eller annan författning de kriterier som ska användas i uppdraget. Om det inte finns tecken på motsatsen, kan sådana kriterier antas vara lämpliga, liksom kriterier utfärdade av behöriga eller erkända expertorgan som tillämpar en transparent förankringsprocess, om de är relevanta för de avsedda användarnas informationsbehov. Sådana kriterier kallas etablerade kriterier. Även när det finns etablerade

ISA
ISQC
m.m.

kriterier för ett underliggande granskningsobjekt, kan vissa användare komma överens om andra kriterier för sina särskilda syften. Exempel: Olika ramverk kan användas som etablerade kriterier för utvärdering av effektiviteten i intern kontroll. Men vissa användare kan ta fram mer utförliga kriterier som tillgodoser deras särskilda informationsbehov avseende t.ex. rigorös övervakning. I sådana fall

- a. uppmärksammar bestyrkanderapporten läsare på att informationen om granskningsobjektet har upprättats enligt kriterier för särskilt syfte och att informationen om granskningsobjektet därför kanske inte är lämplig för annat syfte (se punkt 69 f), och
- b. kan i bestyrkanderapporten noteras, när så är relevant med hänsyn till uppdragsförhållandena, att kriterierna inte finns i lag eller annan författning och inte har utfärdats av behöriga eller erkända expertorgan som tillämpar en transparent förankringsprocess.

A 50. Om kriterier har utformats särskilt för att upprätta informationen om granskningsobjektet under de särskilda omständigheterna för uppdraget, är de inte lämpliga om de leder till att information om granskningsobjektet eller en bestyrkanderapport är missvisande för de avsedda användarna. Det är önskvärt att de avsedda användarna eller uppdragsgivaren bekräftar att de särskilt framtagna kriterierna är lämpliga för användarnas syften. Avsaknaden av sådan bekräftelse kan påverka vad som ska göras för att bedöma de identifierade kriteriernas lämplighet och informationen om kriterierna i bestyrkanderapporten.

Kriteriernas tillgänglighet (se punkt 24 b iii)

A 51. Kriterierna måste vara tillgängliga för de avsedda användarna för att dessa ska kunna förstå hur det underliggande granskningsobjektet har mätts eller värderats. Kriterierna görs tillgängliga för de avsedda användarna på ett eller flera av följande sätt:

- a. De offentliggörs.
- b. De tas in på ett tydligt sätt i presentationen av informationen om granskningsobjektet.
- c. De tas in på ett tydligt sätt i bestyrkanderapporten (se punkt A 165).
- d. De är allmängiltiga, t.ex. kriteriet för att mäta tid i timmar och minuter.

A 52. Kriterier kan också vara tillgängliga endast för avsedda användare, t.ex. avtalsvillkor eller kriterier etablerade av ett branschorgan som är tillgängliga endast för dem i branschen eftersom de bara är relevanta för ett visst syfte. När detta är fallet kräver punkt 69 f ett uttalande som uppmärksammar läsarna på detta. Dessutom kan revisorn anse det vara lämpligt att ange att bestyrkanderapporten är avsedd endast för särskilda användare (se punkterna A 167–A 168).

Tillgång till bevis (se punkt 24 b iv)

De tillgängliga bevisens kvantitet och kvalitet

A 53. De tillgängliga bevisens kvantitet och kvalitet påverkas av:

- a. Egenskaperna för det underliggande granskningsobjektet eller informationen om granskningsobjektet. Exempel: Mindre objektiva bevis kanske kan förväntas när informationen om granskningsobjektet är framåtriktad och inte historisk.
- b. Andra omständigheter, som när bevis som rimligen kunde förväntas existera inte är tillgängliga på grund av t.ex. tidpunkten när revisorn får uppdraget, ett företags rutiner för arkiveringstid, bristfälliga informationssystem eller en begränsning som den ansvariga parten infört.

Normalt är bevis av sådan karaktär att de övertygar snarare än ger fullt bevis.

Tillgång till redovisningsmaterial (se punkt 56)

A 54. Om revisorn ber den eller de tillämpliga parterna att den eller de bekräftar och förstår sitt ansvar att ge revisorn tillgång till följande, kan det hjälpa honom eller henne att fastställa om uppdraget uppvisar egenskapen tillgång till bevis:

- Tillgång till all information som den tillämpliga parten eller parterna har kännedom om, som är relevant för informationen om granskningsobjektet, t.ex. bokföring, dokumentation och annat.
- Ytterligare information som revisorn kan komma att begära från den tillämpliga parten eller parterna för uppdragets syfte.
- Obegränsad tillgång till personer hos den tillämpliga parten eller parterna som revisorn bedömer det som nödvändigt att inhämta bevis från.

A 55. Karaktären på relationerna mellan den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar samt uppdragsgivaren kan påverka revisorns möjlighet att få tillgång till bokföring, dokumentation och annan information som revisorn kan kräva som bevis för att slutföra uppdraget. Det kan därför vara relevant att överväga karaktären på dessa relationer när revisorn avgör om uppdraget ska accepteras eller inte. Exempel på omständigheter i vilka karaktären på relationerna kan vara problematiska finns i punkt A 140.

Rationellt syfte (se punkt 24 b vi)

A 56. Vid fastställande av om uppdraget har ett rationellt syfte, kan relevanta överväganden innefatta följande:

- De avsedda användarna av informationen om granskningsobjektet och bestyrkanderapporten (särskilt när kriterierna är utformade för ett särskilt syfte). Man kan också överväga sannolikheten att informationen om granskningsobjektet och bestyrkanderapporten ska användas eller distribueras i större utsträckning än till avsedda användare.
- Om aspekter av informationen om granskningsobjektet väntas bli undantagna från bestyrkandeuppdraget och skälet till detta.
- Egenskaperna för relationerna mellan den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar och uppdragsgivaren, t.ex. när den som gör mätningar eller värderingar inte är den ansvariga parten, om den ansvariga parten samtycker till hur informationen om granskningsobjektet ska användas och kommer att ha möjlighet att gå igenom den informationen innan den blir tillgänglig för de avsedda användarna eller bifoga kommentarer till informationen.
- Vem som valde kriterierna som ska användas för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet, och vilken grad av bedömning och känslighet för bristande objektivitet som föreligger när de tillämpas. Uppdraget har mer sannolikt ett rationellt syfte om de avsedda användarna valde eller deltog i valet av kriterierna.
- Eventuella betydande begränsningar av inriktningen och omfattningen av revisorns arbete.
- Om revisorn tror att uppdragsgivaren avser att göra otillbörliga kopplingar mellan revisorns namn och det underliggande granskningsobjektet eller informationen om granskningsobjektet.

Avtala villkoren för uppdraget (se punkt 27)

A 57. Det ligger i både uppdragsgivarens och revisorns intresse att revisorn skriftligen kommunicerar de avtalade villkoren för uppdraget innan uppdraget börjar, för att undvika missförstånd. Formen och innehållet i den skriftliga överenskommelsen eller avtalet varierar med omständigheterna för uppdraget. Exempel: Om en lag eller annan författning tillräckligt detaljerat föreskriver villkoren för uppdraget, behöver inte revisorn dokumentera dem i en skriftlig överenskommelse, förutom att ange att sådan lag eller annan författning gäller och att den tillämpliga parten bekräftar och förstår sitt ansvar enligt sådan lag eller annan författning.

ISA
ISQC
m.m.

A 58. Lag eller annan författning, särskilt i den offentliga sektorn, kan också kräva att en revisor utses och ange särskilda befogenheter, t.ex. befogenhet att få tillgång till en tillämplig parts bokföring och annan information samt ansvar, t.ex. att revisorn måste rapportera direkt till en minister, den lagstiftande församlingen eller allmänheten om en tillämplig part eller parter försöker begränsa uppdragets inriktning och omfattning.

Godkännande av en ändring i villkoren för uppdraget (se punkt 29)

A 59. Ändrade omständigheter som påverkar de avsedda användarnas krav, eller ett missförstånd som rör uppdragets karaktär, kan motivera en begäran om en ändring i uppdraget, t.ex. från ett bestyrkandeuppdrag till ett uppdrag som inte är ett bestyrkandeuppdrag, eller från ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet till ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet. Att inte kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna lämna ett uttalande med rimlig säkerhet är inte ett godtagbart skäl till en ändring från ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet till ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet.

Kvalitetskontroll

Externrevisorer (se punkterna 20 och 31 a–b)

A 60. Denna ISAE har skrivits mot bakgrund av ett antal åtgärder som vidtagits för att säkerställa kvaliteten på bestyrkandeuppdrag som utförs av externrevisorer, t.ex. de som vidtagits av IFACs medlemsorgan enligt IFACs Member Body Compliance Program och Statements of Membership Obligations. Dessa åtgärder innefattar:

- Kompetenskrav, som referensvärden för utbildning och erfarenhet för medlemskap, och löpande fortbildning samt ständig vidareutbildning.
- Riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll ska vara införda i hela företaget. ISQC 1 gäller alla företag med externrevisorer beträffande bestyrkandeuppdrag och närbeliggande tjänster.
- En heltäckande etisk kod, däribland utförliga oberoendekrav, som bygger på grundläggande principer om hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, sekretess och professionellt uppträdande.

Kvalitetskontroll på revisionsföretagsnivån (se punkterna 3 b och 31 a)

A 61. ISQC 1 behandlar revisionsföretagets ansvar för att fastställa och upprätthålla sitt kvalitetskontrollsystem för bestyrkandeuppdrag. ISQC 1 fastställer revisionsföretagets ansvar för att lägga fast riktlinjer och rutiner avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att företaget och dess anställda följer relevanta yrkesetiska krav, vilket innefattar de krav som gäller oberoende. Att följa ISQC 1 kräver, bland annat, att revisionsföretaget inrättar och upprätthåller ett system för kvalitetskontroll som innefattar riktlinjer och rutiner för var och en av följande komponenter, och att det dokumenterar sina riktlinjer och rutiner samt kommunicerar dem till revisionsföretagets personal:

- a. Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget.
- b. Relevanta yrkesetiska krav.
- c. Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag.
- d. Personal.
- e. Uppdragets utförande.
- f. Övervakning.

A 62. Andra yrkesmässiga krav, eller krav i lag eller annan författning, som behandlar revisionsföretagets ansvar för att införa och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem är minst lika höga som ISQC 1 om de omfattar alla de delar som anges i föregående punkt och ställer krav på revisionsföretaget som tillgodoser syftena med kraven i ISQC 1.

A 63. När den ansvariga revisorn tar ansvar för den övergripande kvaliteten i ett uppdrag, ska hans eller hennes handlingar och tillämpliga kommunikation med andra medlemmar i uppdragsteamet betona det faktum att kvalitet är en avgörande faktor när ett bestyrkandeuppdrag utförs, samt vikten för bestyrkandeuppdragets kvalitet av att

- a. utföra ett arbete som följer standarder för yrkesutövningen och krav i lagar och andra författningar,
- b. följa revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll efter vad som är tillämpligt,
- c. lämna en rapport för uppdraget som är lämplig med hänsyn till omständigheterna, och
- d. uppdragsteamet kan ta upp angelägenheter utan rädsla för repressalier.

A 64. Ett effektivt kvalitetskontrollsystem innefattar en övervakningsprocess som är utformad så att den ger revisionsföretaget rimlig säkerhet att dess riktlinjer och rutiner avseende systemet för kvalitetskontroll är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar.

A 65. Såvida inte information från revisionsföretaget eller andra parter tyder på annat, har uppdragsteamet rätt att förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem. Exempel: Uppdragsteamet kan förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem avseende

- a. personalens kompetens, grundat på rutiner för rekrytering och formell utbildning,
- b. oberoende, grundat på att relevant information rörande oberoende samlas in och kommuniceras,
- c. val av kundrelationer, grundat på system för att acceptera och behålla kunder, och
- d. att lagar och andra författningar följs, grundat på övervakningsprocesser.

När den ansvariga revisorn överväger brister som kan påverka bestyrkandeuppdraget, kan han eller hon överväga åtgärder som revisionsföretaget har vidtagit för att rätta till dessa brister.

A 66. En brist i företagets kvalitetskontrollsystem tyder inte nödvändigtvis på att ett visst bestyrkandeuppdrag inte utfördes enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar eller att revisors rapport inte har varit korrekt.

Kompetens, kunskap och erfarenhet med avseende på det underliggande granskningsobjektet samt mätningen och värderingen av det (se punkt 31 c)

A 67. En revisor kan få i uppdrag att utföra bestyrkandeuppdrag som avser mycket varierande underliggande granskningsobjekt och information om granskningsobjektet. Vissa granskningsobjekt kan kräva särskild skicklighet och kunskap utöver vad en viss person normalt har.

A 68. Etikoden erbjuder krav och riktlinjer gällande det hot som egenintresset utgör mot principen om yrkesmässig kompetens och vederbörlig omsorg som skapas om inte uppdragsteamet innehar, eller inte kan införskaffa, den kompetens som krävs för att utföra uppdraget.⁴ Revisorn har ensam ansvaret för sitt uttalande, och det ansvaret minskas inte om revisorn använder en specialist i arbetet. Trots det kan en revisor som använder en specialists arbete, och har följt denna ISAE, samt drar slutsatsen att specialistens arbete tillgodoser revisorns syften, godta specialistens iakttagelser eller slutsatser inom specialområdet som ändamålsenliga bevis.

ISA
ISQC
m.m.

⁴ Etikoden, punkt 320.3 A3.

Sammansättning av teamet

Sammanlagd förmåga och kompetens (se punkt 32)

A 69. ISQC 1 kräver att revisionsföretaget fastställer riktlinjer och rutiner för att acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det bara åtar sig eller behåller kundrelationer och uppdrag där revisionsföretaget har kompetens att utföra uppdraget och den förmåga som krävs, däribland tid och resurser, för att göra det.⁵

Specialist anlitad av revisorn (se punkt 32 a och b i)

A 70. Visst bestyrkandearbete kan komma att utföras av ett mångsidigt team med en eller flera specialister anlitade av revisorn. Exempel: En specialist anlitad av revisorn kan behövas för att bistå revisorn i att inhämta en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget eller en eller flera av de frågor som nämns i punkt 46R (när det gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet) eller 46B (när det gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet).

A 71. När arbete som utförs av en specialist anlitad av revisorn ska användas, kan det vara lämpligt att utföra vissa av de åtgärder som krävs i punkt 52 i skedet när revisorn accepterar eller fortsätter med uppdraget.

Andra revisorer (se punkt 32 b ii)

A 72. Informationen om granskningsobjektet kan innefatta information som en annan revisor kan ha lämnat ett uttalande om. Revisorn kan, när han eller hon kommer fram till en slutsats om informationen om granskningsobjektet, besluta att använda de bevis som den andra revisorns slutsats bygger på som bevis avseende informationen om granskningsobjekt.

A 73. En annan revisors arbete kan användas avseende t.ex. ett underliggande granskningsobjekt på en avlägsen plats eller i en annan jurisdiktion. Dessa andra revisorer ingår inte i uppdragsteamet. Relevanta överväganden när uppdragsteamet planerar att använda en annan revisors arbete kan innefatta:

- Om den andra revisorn förstår och följer de yrkesetiska krav som är relevanta för uppdraget samt, i synnerhet, att han eller hon är oberoende.
- Den professionella kompetensen hos den andra revisorn.
- Omfattningen av uppdragsteamets engagemang i den andra revisorns arbete.
- Om den andra revisorn verkar i en omgivning med aktiv tillsyn över den revisorn.

Ansvar för genomgång av utfört arbete (se punkt 33 c)

A 74. Enligt ISQC 1 baseras revisionsföretagets riktlinjer och rutiner när det gäller ansvar för genomgång av utfört arbete på att mer erfarna teammedlemmar går igenom det arbete som mindre erfarna teammedlemmar utför.⁶

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll (se punkt 36 b)

A 75. Andra frågor som en särskild kvalitetsgranskare kan överväga innefattar:

- a. Uppdragsteamets utvärdering av revisionsföretagets oberoende i förhållande till det uppdraget.
- b. Om vederbörliga konsultationer ägt rum i frågor som innefattar meningsskiljaktigheter eller andra svåra eller tvistiga frågor samt de slutsatser som dessa konsultationer har lett fram till.
- c. Om uppdragsdokumentation som valts ut för genomgång avspeglar det utförda arbetet avseende de betydelsefulla bedömningarna och stöder de slutsatser som man har kommit fram till.

⁵ ISQC 1, punkt 26.

⁶ ISQC 1, punkt 33.

Professionellt skeptisk inställning, professionellt omdöme och skicklighet i och tekniker för bestyrkande

Förhålla sig professionellt skeptisk (se punkt 37)

A 76. En professionellt skeptisk inställning är en inställning som innefattar att vara uppmärksam på t.ex.:

- Bevis som är oförenliga med andra inhämtade bevis.
- Information som gör att revisorn ifrågasätter tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar, som ska användas som bevis.
- Omständigheter som tyder på ett behov av åtgärder utöver dem som krävs enligt relevant ISAE.
- Förhållanden som kan tyda på sannolika felaktigheter.

A 77. Revisorn måste ha en professionellt skeptisk inställning under hela uppdraget om han eller hon t.ex. ska minska riskerna för att:

- Förbise ovanliga omständigheter.
- Generalisera för mycket när slutsatser dras av observationer.
- Använda olämpliga antaganden vid fastställandet av åtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning samt vid utvärderingen av resultaten av dem.

A 78. En professionellt skeptisk inställning är nödvändig för att revisorn ska kunna bedöma bevis kritiskt. Detta innefattar att ifrågasätta oförenliga bevis och tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar. Det innefattar dessutom att överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i inhämtade bevis med hänsyn till omständigheterna.

A 79. Såvida inte uppdraget innefattar säkerhet om huruvida dokument är äkta, kan revisorn godta redovisningsmaterial och dokument som äkta såvida han eller hon inte har skäl att tro motsatsen. Trots detta måste revisorn enligt punkt 50 beakta tillförlitligheten i information som ska användas som bevis.

A 80. Revisorn kan inte förväntas bortse från tidigare erfarenheter av ärlighet och hederlighet hos dem som tillhandahåller bevis. Men en uppfattning att de som tillhandahåller bevis är ärliga och hederliga innebär inte att revisorn inte behöver förhålla sig professionellt skeptisk.

Professionellt omdöme (se punkt 38)

A 81. Professionellt omdöme är avgörande för ett korrekt genomförande av ett bestyrkandeuppdrag. Detta beror på att tolkning av relevanta yrkesetiska krav och relevanta ISAE samt de initierade beslut som krävs under uppdraget inte kan genomföras utan att relevant utbildning, kunskap och erfarenhet tillämpas på fakta och omständigheter. Professionellt omdöme är särskilt nödvändigt när det gäller beslut om:

- Väsentlighet och uppdragsrisk.
- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder som behöver användas för att uppfylla kraven i relevanta ISAE och för att inhämta bevis.
- Utvärdering av om tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats och om mer behöver göras för att uppnå målen i denna ISAE och eventuell relevant ämnesspecifik ISAE. I synnerhet, när det gäller ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, krävs professionellt omdöme vid utvärdering av om en meningsfull grad av säkerhet har uppnåtts.
- Vilka slutsatser som ska dras utifrån de inhämtade bevisen.

A 82. Det utmärkande draget för det professionella omdöme som förväntas av en revisor är att det används av en revisor vars utbildning, kunskap och erfarenhet har bidragit till utvecklingen av de kompetenser som krävs för att göra rimliga bedömningar.

A 83. Revisorn använder sitt professionella omdöme i varje särskilt fall grundat på de fakta och omständigheter som han eller hon känner till. Konsultation vid svåra eller tvistiga frågor under uppdragets gång, både inom uppdragsteamet och mellan uppdragstea-

ISA
ISQC
m.m.

met och andra på rätt nivå inom eller utanför revisionsföretaget, hjälper revisorn att göra initierade och rimliga bedömningar, däribland i vilken omfattning vissa poster i informationen om granskningsobjektet påverkas av den lämpliga partens omdöme.

A 84. Professionellt omdöme kan utvärderas utifrån om den bedömning som revisorn kommer fram till avspeglar en kompetent användning av principer för bestyrkande samt mätning och värdering, och är förenlig med samt korrekt mot bakgrund av de fakta och omständigheter som revisorn kände till fram till datumet för bestyrkanderapporten.

A 85. Revisorn behöver använda sitt professionella omdöme under hela uppdraget. Bedömningarna behöver också dokumenteras på ett lämpligt sätt. I det avseendet kräver punkt 79 att revisorn upprättar dokumentation som är tillräcklig för att en erfaren revisor, som inte har någon tidigare anknytning till uppdraget, ska förstå de betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts när slutsatser har dragits om betydelsefulla frågor som har uppkommit under uppdraget. Professionellt omdöme ska inte användas för att rättfärdiga beslut som inte på något annat sätt stöds av fakta och omständigheter avseende uppdraget eller av tillräckliga och ändamålsenliga bevis.

Planera och utföra uppdraget

Planera (se punkt 40)

A 86. Att planera innefattar att den ansvariga revisorn, andra nyckelmedlemmar i uppdragsteamet och eventuella viktiga externa specialister revisorn har anlitat, utarbetar en övergripande strategi för uppdragets omfattning och inriktning, tidpunkt och utförande samt en uppdragsplan bestående av en utförlig ansats när det gäller karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder som ska utföras för att inhämta bevis och skälen för att dessa har valts. Adekvat planering bidrar till att lämplig uppmärksamhet kan ägnas viktiga områden av uppdraget, att potentiella problem identifieras i tid och att uppdraget organiseras och hanteras ordentligt, så att det kan utföras på ett ändamålsenligt och effektivt sätt. Adekvat planering hjälper också revisorn att fördela arbetsuppgifter på medlemmar i uppdragsteamet på rätt sätt och underlättar ledning och övervakning av dem samt genomgången av deras arbete. Dessutom underlättar den, i tillämpliga fall, samordningen av arbete som utförs av andra revisorer och specialister. Karaktären på och omfattningen av planeringsarbete varierar med uppdragsförhållandena, t.ex. komplexiteten i det underliggande granskningsobjektet och kriterierna. Följande är exempel på de viktigaste frågorna som kan övervägas:

- Uppdragets egenskaper som definierar dess inriktning och omfattning, däribland villkoren för uppdraget och det underliggande granskningsobjektets och kriteriernas egenskaper.
- Den förväntade tidpunkten för och karaktären på den kommunikation som krävs.
- Resultaten av arbetet när uppdraget accepterades och, i tillämpliga fall, om kunskapen från andra uppdrag som den ansvariga revisorn har utfört åt den eller de tillämpliga parterna är relevant.
- Uppdragsprocessen.
- Revisorns förståelse av den eller de tillämpliga parterna och deras miljö, däribland riskerna för att informationen om granskningsobjektet kan vara väsentligt felaktig.
- Identifiering av avsedda användare och deras informationsbehov samt övervägande av väsentlighet och uppdragsriskens komponenter.
- I vilken omfattning risken för oegentligheter är relevant för uppdraget.
- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de resurser som krävs för att utföra uppdraget, t.ex. personal- och kompetenskrav, däribland karaktären på och omfattningen av specialisters arbete.
- Internrevisionsfunktionens inverkan på uppdraget.

A 87. Revisorn kan välja att diskutera delar av planeringen med den eller de tillämpliga parterna för att underlätta utförandet och ledningen av uppdraget (t.ex. för att samordna vissa delar av de planerade åtgärderna med den eller de tillämpliga parternas personal). Även om sådana diskussioner är vanliga, är det ändå alltid revisorn som har ansvaret för den övergripande uppdragsstrategin och uppdragsplanen. Vid diskussion om frågor som

rör den övergripande uppdragsstrategin eller uppdragsplanen krävs försiktighet, så att uppdraget kan utföras på avsett sätt. Om t.ex. karaktären på och tidpunkten för åtgärder i detalj diskuteras med den eller de tillämpliga parterna kan man äventyra ändamålsenligheten i uppdraget i och med att åtgärderna blir alltför förutsägbara.

A 88. Planering är inte något separat, utan snarare en ständig och iterativ process under hela uppdraget. Till följd av oväntade händelser, ändrade förhållanden eller inhämtade bevis kan revisorn behöva ändra den övergripande strategin och uppdragsplanen samt därmed den planerade karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta åtgärder som en följd av detta.

A 89. I mindre uppdrag eller mindre komplicerade uppdrag, kanske hela uppdraget utförs av ett litet uppdragsteam, där ansvarig revisor (som kan vara en enmansbyrå) arbetar med eller utan andra teammedlemmar. Med ett mindre team är samordning av och kommunikation mellan olika medlemmar av teamet lättare. Det behöver inte vara komplicerat eller tidskrävande att upprätta en övergripande uppdragsstrategi, utan det varierar beroende på företagets storlek, uppdragets komplexitet, däribland det underliggande granskningsobjektet och kriterierna samt uppdragsteamets storlek. Exempel: När det gäller ett återkommande uppdrag kan en kortfattad promemoria som har skrivits efter det att den föregående revisionen har avslutats, utifrån en genomgång av arbetspapperen som lyfter fram frågor som har identifierats under det nyss avslutade uppdraget och som har uppdaterats under den innevarande perioden utifrån diskussioner med tillämpliga parter, fungera som den dokumenterade uppdragsstrategin för det aktuella uppdraget.

A 90. Om revisorn, i de omständigheter som beskrivs i punkt 43, fortsätter med uppdraget:

- a. När, enligt revisorns professionella bedömning, olämpliga tillämpliga kriterier eller olämpligt granskningsobjekt sannolikt är missvisande för de avsedda användarna, skulle ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening vara korrekt med hänsyn till omständigheterna, beroende på hur väsentlig och avgörande frågan är.
- b. I andra fall skulle ett uttalande med reservation eller ett avstående från att uttala sig vara korrekt beroende på hur väsentlig och avgörande frågan är, enligt revisorns professionella bedömning.

A 91. Exempel: Om revisorn, efter att han eller hon har accepterat uppdraget, upptäcker att tillämpningen av de tillämpliga kriterierna leder till icke objektiv information om granskningsobjektet och den icke objektiva informationen om granskningsobjektet är väsentlig och av avgörande betydelse, skulle ett uttalande med avvikande mening vara lämpligt med hänsyn till omständigheterna.

Väsentlighet (se punkt 44)

A 92. Professionella bedömningar om väsentlighet görs mot bakgrund av de omgivande omständigheterna, men påverkas inte av graden av säkerhet, dvs. för samma avsedda användare och syfte är väsentlighet för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet samma som för ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, eftersom väsentlighet bygger på informationsbehoven hos avsedda användare.

A 93. De tillämpliga kriterierna kan diskutera begreppet väsentlighet inom ramen för upprättande och presentation av information om granskningsobjektet och därmed utgöra en referensram för revisorn när han eller hon överväger väsentlighet för uppdraget. Även om tillämpliga kriterier kan ta upp väsentlighet på olika sätt, innefattar begreppet väsentlighet normalt de frågor som behandlas i punkterna A 92–A 100. Om de tillämpliga kriterierna inte innefattar en diskussion om begreppet väsentlighet, ger dessa punkter revisorn en referensram.

ISA
ISQC
m.m.

A 94. Felaktigheter, även utelämnanden, betraktas som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka relevanta beslut som avsedda användare fattar med grund i informationen om granskningsobjektet. Revisorns övervägande av väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och påverkas av revisorns uppfattning av de gemensamma informationsbehoven hos de avsedda användarna som grupp. I det här sammanhanget är det rimligt för revisorn att anta att avsedda användare:

- a. Har en rimlig kunskap om det underliggande granskningsobjektet och en vilja att studera informationen om granskningsobjektet med rimlig noggrannhet.
- b. Förstår att informationen om granskningsobjektet har upprättats och bestyrkts till lämpliga väsentlighetsnivåer, och har en förståelse av eventuella väsentlighetsbegrepp som ingår i de tillämpliga kriterierna.
- c. Förstår eventuella inneboende osäkerhetsfaktorer i mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet.
- d. Fattar rimliga beslut med grund i informationen om granskningsobjektet som helhet.

Såvida inte uppdraget har utformats för att tillgodose de särskilda informationsbehoven hos vissa användare, övervägs normalt inte den möjliga effekten av felaktigheter på särskilda användare, vars informationsbehov kan variera stort (se även punkterna A 16–A 18).

A 95. Väsentlighet övervägs inom ramen för kvalitativa faktorer och, i tillämpliga fall, kvantitativa faktorer. Den relativa vikten av kvalitativa och kvantitativa faktorer vid övervägande av väsentlighet i ett visst uppdrag är en fråga för revisorns professionella omdöme.

A 96. Kvalitativa faktorer kan innefatta sådant som:

- Antalet personer eller företag som påverkas av granskningsobjektet.
- Samspelet mellan, och den relativa vikten för, olika komponenter i informationen om granskningsobjektet när den består av flera komponenter, t.ex. en rapport som innehåller flera prestationsmått.
- Den formulering som valts med avseende på informationen om granskningsobjektet i beskrivande text.
- Utformningen av den presentation som valts för informationen om granskningsobjektet när de tillämpliga kriterierna tillåter variationer i presentationen.
- Karaktären på en felaktighet, t.ex. karaktären på observerade avvikelser från en kontroll när informationen om granskningsobjektet är ett uttalande om att kontrollen fungerar.
- Om en felaktighet påverkar efterlevnaden av lag eller annan författning.
- När det gäller periodisk rapportering om ett underliggande granskningsobjekt, effekten av en justering som påverkar tidigare eller aktuell information om granskningsobjektet eller sannolikt påverkar framtida information om granskningsobjekt.
- Om en felaktighet är följden av en avsiktlig handling eller är oavsiktlig.
- Om en felaktighet är betydande med beaktande av revisorns förståelse av känd tidigare kommunikation till användare, t.ex. avseende det förväntade resultatet av mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet.
- Om en felaktighet avser relationen mellan den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar, eller uppdragsgivaren, eller deras relation med andra parter.
- När ett gränsvärde eller referensvärde har identifierats, om resultatet av åtgärden avviker från det värdet.
- När ansvaret för det underliggande granskningsobjektet ligger inom den offentliga sektorn eller är ett företag i den offentliga sektorn, om en viss aspekt av programmet eller företaget är betydande med avseende på karaktären, synligheten och känsligheten för programmet eller företaget.
- När informationen om granskningsobjektet avser ett uttalande avseende efterlevnad av lag eller annan författning, hur allvarliga följderna av en överträdelse är.

A 97. Kvantitativa faktorer avser storleken på felaktigheter jämfört med eventuella redovisade belopp för dessa aspekter av informationen om granskningsobjekt som är

- uttryckta i siffror, eller
- på annat sätt avser siffrvärden (t.ex. antalet observerade avvikelser från en kontroll kan vara en relevant kvantitativ faktor när informationen om granskningsobjektet är ett uttalande om att kontrollen fungerar).

A 98. När kvantitativa faktorer är tillämpliga innebär planering av uppdraget enbart i syfte att identifiera enskilda väsentliga felaktigheter att man förbiser det faktum att icke rättade och icke identifierade enskilt oväsentliga felaktigheter sammantaget kan innebära att informationen om granskningsobjektet kan innehålla väsentliga felaktigheter. Vid planeringen av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder kan det därför vara lämpligt att revisorn fastställer en kvantitet som understiger väsentlighet som grund för fastställandet av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder.

ISA
ISQC
m.m.

A 99. Väsentlighet avser den information som bestyrkanderapporten täcker. När uppdraget täcker vissa, men inte alla, aspekter av informationen som kommuniceras om ett underliggande granskningsobjekt, övervägs därför väsentlighet enbart i förhållande till den del som täcks av uppdraget.

A 100. Att dra en slutsats om väsentligheten för de felaktigheter som identifierats till följd av utförda åtgärder kräver professionellt omdöme. Exempel:

- De tillämpliga kriterierna för ett uppdrag avseende kostnad/nytta åt akutavdelningen på ett sjukhus kan innefatta hur snabbt tjänster utförs, kvaliteten på tjänsterna, antalet patienter som behandlas under ett arbetspass och referensvärden för kostnaden för tjänsterna jämfört med andra sjukhus. Om tre av dessa tillämpliga kriterier är uppfyllda men ett inte är det, med en liten marginal, krävs professionellt omdöme för att dra slutsatsen om förhållandet kostnad/nytta för sjukhusets akutavdelning som helhet.
- I ett uppdrag som gäller efterlevnad kan företaget ha följt nio bestämmelser i den relevanta lagen eller andra författningen men inte följt en bestämmelse. Då krävs professionellt omdöme för att dra slutsatsen om huruvida företaget följde den relevanta lagen eller andra författningen i sin helhet. Exempel: Revisorn kan överväga betydelsen av bestämmelsen som företaget inte följde samt hur den bestämmelsen förhåller sig till övriga bestämmelser i den relevanta lagen eller andra författningen.

Förstå omständigheterna för uppdraget (se punkterna 45–47R)

A 101. Diskussioner mellan ansvarig revisor och andra nyckelmedlemmar i uppdragsteamet samt med eventuella viktiga externa specialister som revisorn anlitat, om känsligheten för väsentliga felaktigheter i informationen om granskningsobjektet, och tillämpningen av de tillämpliga kriterierna på fakta och omständigheter för uppdraget, kan vara till hjälp för uppdragsteamet när uppdraget planeras och utförs. Det är också till nytta att kommunicera relevanta frågor till medlemmar i uppdragsteamet och till eventuella externa specialister som revisorn anlitat som inte deltar i diskussionen.

A 102. Revisorn kan ha ytterligare skyldigheter enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav i fråga om ett företags överträdelse av lagar och andra författningar, vilka kan skilja sig från eller gå utöver revisorns skyldigheter enligt denna ISAE, t.ex. att

- a. hantera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar, däribland efterkomma krav avseende särskild kommunikation med företagsledning och styrelsen samt överväga om ytterligare åtgärder krävs,

- b. kommunicera identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till en revisor,⁷ och
- c. uppfylla dokumentationskrav rörande identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar.

Att uppfylla eventuella ytterligare skyldigheter kan ge ytterligare information som är relevant för revisorns arbete enligt denna eller annan ISAE (t.ex. avseende ansvarig parts hederlighet eller styrelsens hederlighet). Punkterna A 194–A 198 behandlar ytterligare revisorns skyldigheter enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav avseende kommunikation och rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar.

A 103. När revisorn inhämtar en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget får han eller hon en referensram för sitt utövande av professionellt omdöme under hela uppdraget, t.ex. när revisorn:

- Överväger det underliggande granskningsobjektets egenskaper.
- Bedömer om kriterierna är lämpliga.
- Överväger faktorer som, enligt revisorns professionella bedömning, är betydelsefulla för ledningen av uppdragsteamets arbete, däribland var särskilda överväganden kan krävas, t.ex. behovet av specialiserad kunskap eller en specialists arbete.
- Fastställer och utvärderar om kvantitativa väsentlighetsnivåer (i tillämpliga fall) fortfarande är lämpliga samt överväger kvalitativa väsentlighetsfaktorer.
- Utarbetar förväntningar till den analytiska granskningen.
- Utformar och utför åtgärder.
- Utvärderar bevis, vilket innefattar rimligheten i muntliga och skriftliga uttalanden som revisorn tar emot.

A 104. Revisorn har normalt en mindre djup förståelse än den ansvariga parten av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget. Revisorn har också normalt en mindre djup förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget vid ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet än vid ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet. Exempel: Revisorn kan i vissa bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet inhämta en förståelse av intern kontroll över upprättandet av informationen om granskningsobjektet, men ofta är detta inte fallet.

A 105. När revisorn, i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, identifierar de områden där en väsentlig felaktighet sannolikt uppstår i informationen om granskningsobjektet kan han eller hon inrikta åtgärderna på dessa områden. Exempel: I ett uppdrag där informationen om granskningsobjektet är en hållbarhetsrapport, kan revisorn fokusera på vissa områden i hållbarhetsrapporten. Revisorn kan utforma och utföra åtgärder på hela informationen om granskningsobjektet när denna information endast består av ett område eller när inhämtande av säkerhet avseende alla områden av informationen om granskningsobjektet krävs för att uppnå en meningsfull grad av säkerhet.

A 106. I ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, hjälper en förståelse av intern kontroll över informationen om granskningsobjektet revisorn att identifiera de typer av felaktigheter och faktorer som påverkar riskerna för väsentliga felaktigheter i informationen. Revisorn måste utvärdera utformningen av relevanta kontroller, och avgör om de har införts genom att utföra åtgärder utöver frågor till den ansvariga parten. Professionellt omdöme krävs för att fastställa vilka kontroller som är relevanta för omständigheterna för uppdraget.

A 107. I ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet hjälper övervägande av processen som används för att upprätta informationen om granskningsobjektet revisorn i arbetet med att utforma och utföra åtgärder som hanterar områ-

⁷ Se t.ex. punkterna R360.31–360.35 A1 i Etikoden.

den där en väsentlig felaktighet i den informationen sannolikt kan uppstå. När revisorn överväger den process som används, använder han eller hon professionellt omdöme för att avgöra vilka aspekter av processen som är relevanta för uppdraget, och kan ställa frågor till den tillämpliga parten om dessa aspekter.

A 108. I både ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet kan resultaten av företagets riskbedömningsprocess hjälpa revisorn att inhämta en förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget.

Inhämta bevis

Åtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning (se punkterna 48B–49R)

A 109. Revisorn väljer en kombination av åtgärder för att skaffa sig rimlig säkerhet eller begränsad säkerhet. De åtgärder som räknas upp nedan kan t.ex. användas för planering eller utförande av uppdraget beroende på i vilket sammanhang de används av revisorn:

- Inspektion.
- Observation.
- Bekräftelse.
- Omräkning.
- Uppprepning.
- Analytisk granskning.
- Förfrågan.

A 110. Faktorer som kan påverka revisorns val av åtgärder innefattar karaktären på det underliggande granskningsobjektet, graden av säkerhet som ska inhämtas samt informationsbehoven hos de avsedda användarna och uppdragsgivaren, däribland relevanta restriktioner i fråga om tid och kostnader.

A 111. I vissa fall kan en ämnesspecifik ISAE innefatta krav som påverkar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder. Exempel: En ämnesspecifik ISAE kan beskriva karaktären på eller omfattningen av vissa åtgärder som ska utföras eller den grad av säkerhet som förväntas bli uppnådd i en viss typ av uppdrag. Även i sådana fall är fastställandet av den exakta karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärder en fråga om professionellt omdöme och kommer att variera från uppdrag till uppdrag.

A 112. I vissa uppdrag kanske revisorn inte kan identifiera några områden där en väsentlig felaktighet i informationen om granskningsobjektet sannolikt kan uppstå. Oavsett om sådana områden har identifierats utformar och utför revisorn åtgärder för att uppnå en meningsfull grad av säkerhet.

A 113. Ett bestyrkandeuppdrag är en stegvis process och revisorn kan få kännedom om information som skiljer sig betydligt från den som användes när de planerade åtgärderna fastställdes. När revisorn utför planerade åtgärder kan de inhämtade bevisen leda till att revisorn utför ytterligare åtgärder. Sådana åtgärder kan innefatta att be den som gör mätningar eller värderingar att undersöka det förhållande som revisorn identifierat, och att göra ändringar i informationen om granskningsobjektet om detta är tillämpligt.

ISA
ISQC
m.m.

Fastställa om ytterligare åtgärder är nödvändiga i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet (se punkt 49B)

A 114. Revisorn kan bli medveten om felaktigheter som, efter att han eller hon har använt professionellt omdöme, helt klart inte är ett tecken på att väsentliga felaktigheter förekommer. Följande exempel illustrerar när ytterligare åtgärder kanske inte behövs, eftersom de identifierade felaktigheterna inte är något tecken på att det finns väsentliga felaktigheter enligt revisorns professionella bedömning:

- Om väsentligheten är 10.000 enheter och revisorn bedömer att det kan finnas ett potentiellt fel på 100 enheter, skulle ytterligare åtgärder normalt inte krävas, såvida det inte finns andra kvalitativa faktorer som behöver övervägas, eftersom risken för en väsentlig felaktighet sannolikt är godtagbar med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.
- Om, vid utförandet av ett antal åtgärder avseende ett område där väsentliga felaktigheter är sannolika, ett svar på en fråga bland många andra inte var som väntat, kanske inte ytterligare åtgärder krävs om risken för en väsentlig felaktighet ändå ligger på en nivå som är godtagbar med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, mot bakgrund av resultaten av andra åtgärder.

A 115. Revisorn kan bli medveten om en eller flera frågor som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet kan innehålla väsentliga felaktigheter. Följande exempel illustrerar när ytterligare åtgärder kan behövas eftersom de identifierade felaktigheterna tyder på att informationen om granskningsobjektet kan innehålla väsentliga felaktigheter:

- När revisorn utför analytisk granskning kanske han eller hon identifierar en svängning eller ett samband som är oförenligt med annan relevant information eller som avviker i betydande utsträckning från förväntade belopp eller nyckeltal.
- Revisorn kan komma att bli medveten om en potentiell väsentlig felaktighet vid granskning av externa källor.
- Om de tillämpliga kriterierna tillåter en felfrekvens på 10 procent och, baserat på granskningen av ett visst urval, revisorn identifierar en felfrekvens på 9 procent, kan ytterligare åtgärder behövas eftersom risken för en väsentlig felaktighet kanske inte är godtagbar med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.
- Om resultaten av analytisk granskning ligger inom förväntade värden men ändå är nära att överstiga förväntat värde, kan ytterligare åtgärder behövas eftersom risken för en väsentlig felaktighet kanske inte är godtagbar i omständigheterna för uppdraget.

A 116. Om, i fallet ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, revisorn uppmärksammar en eller flera frågor som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet innehåller en väsentlig felaktighet, måste revisorn enligt punkt 49B utforma och utföra ytterligare åtgärder. Ytterligare åtgärder kan t.ex. innefatta att ställa frågor till den eller de tillämpliga parterna eller utföra andra åtgärder enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna.

A 117. Om revisorn, när han eller hon har utfört de ytterligare åtgärder som krävs enligt punkt 49B, inte lyckas inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att antingen dra slutsatsen att frågan eller frågorna sannolikt inte orsakar att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter eller fastställer att frågan orsakar att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter, föreligger en begränsning av omfattning och inriktning och punkt 66 är tillämplig.

A 118. Revisorns bedömning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de ytterligare åtgärder som krävs för att inhämta bevis för att antingen dra slutsatsen att en väsentlig felaktighet inte är sannolik, eller att fastställa att det finns en väsentlig felaktighet, styrs t.ex. av:

- Information som inhämtades vid revisorns utvärdering av resultaten från redan utförda åtgärder.

- Revisorns uppdaterade förståelse av det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget som inhämtats under uppdragets gång.
- Revisorns syn på hur övertygande bevis som behövs för att hantera förhållandet som föranleder revisorn att tro att informationen om granskningsobjektet kan innehålla väsentliga felaktigheter.

Sammanställa icke rättade felaktigheter (se punkterna 51 och 65)

A 119. Icke rättade felaktigheter sammanställs under uppdraget (se punkt 51) i syfte att utvärdera om, enskilt eller tillsammans, de är väsentliga när revisorn drar sin slutsats.

A 120. Revisorn kan ange ett belopp under vilket felaktigheter är uppenbart obetydliga och inte behöver sammanställas, eftersom revisorn bedömer att det är helt klart att dessa belopp inte ens sammantaget skulle ha en väsentlig inverkan på informationen om granskningsobjektet. "Uppenbart obetydliga" är dock inte detsamma som "inte väsentliga". Frågor som är uppenbart obetydliga är av en helt annan storleksordning (mindre) än väsentlighet som har fastställts enligt punkt 44, och det rör sig om frågor som uppenbart inte är av någon vikt, vare sig enskilt eller sammantaget och vare sig de bedöms efter storlek, karaktär eller omständigheter. Om det råder tveksamhet om huruvida en eller flera poster är uppenbart obetydliga anses frågan inte uppenbart obetydlig.

ISA
ISQC
m.m.

Överväganden när en specialist anlitad av revisorn utför arbete under uppdraget
Åtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning (se punkt 52)

A 121. Följande frågor är ofta relevanta vid fastställande av åtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning med avseende på det arbete en specialist anlitad av revisorn har utfört, när en del av granskningen utförs av en eller flera specialister anlitade av revisorn (se punkt A 70):

- a. Vilken betydelse specialistens arbete har inom ramen för uppdraget (se även punkterna A 122–A 123).
- b. Karaktären på den fråga som specialistens arbete avser.
- c. Riskerna för väsentliga felaktigheter förenade med den fråga som specialistens arbete avser.
- d. Revisorns kunskaper om och erfarenheter av arbete som specialisten har utfört tidigare.
- e. Om specialisten omfattas av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll (se även punkterna A 124–A 125).

Integrera arbete som har utförts av en specialist anlitad av revisorn

A 122. Bestyrkandeuppdrag kan utföras avseende en mängd olika underliggande granskningsobjektet som kräver specialiserad kompetens och kunskap utöver den som ansvarig revisor och andra medlemmar i uppdragsteamet har och för vilka arbete som utförs av en specialist anlitad av revisorn används. I vissa situationer konsulteras specialisten för att ge råd i en enskild fråga, men ju större betydelse specialistens arbete har inom ramen för uppdraget, desto mer sannolikt är det att specialisten arbetar som del av ett mångsidigt team bestående av specialister på granskningsobjektet och annan revisionspersonal. Ju mer specialistens arbete integreras i karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den övergripande arbetsinsatsen desto viktigare är det med en effektiv dialog mellan specialisten och annan revisionspersonal. Effektiv dialog underlättar en rik integration av specialistens arbete med arbetet som andra utför i uppdraget.

A 123. Enligt vad som anges i punkt A 71 kan det, när arbete som utförs av en specialist anlitad av revisorn ska användas, vara lämpligt att utföra vissa av de åtgärder som krävs i punkt 52 under processen att välja att acceptera eller fortsätta med uppdraget. Detta gäller särskilt när arbetet som utförs av specialisten kommer att vara helt integrerat med arbetet som utförs av annan bestyrkandepersonal och när specialistens arbete ska användas i tidiga skeden av uppdraget, t.ex. under inledande planering och riskbedömning.

Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll

A 124. En intern specialist kan vara en delägare eller en anställd, också en tillfälligt anställd, i revisorns företag och därför omfattas av det företags riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll enligt ISQC 1 eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lag eller annan författning som är minst lika höga som i ISQC 1. En intern specialist kan också vara en delägare eller en anställd, även en tillfälligt anställd, i ett nätverksföretag som kan ha samma riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll som revisorns företag. En extern specialist anlitad av revisorn är inte medlem i uppdragsteamet och omfattas inte av riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll enligt ISQC 1.

A 125. Uppdragsteamet har rätt att förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, om inte information som revisionsföretaget eller andra parter lämnar tyder på något annat. I hur hög grad de förlitar sig på systemen beror på omständigheterna, och kan påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns åtgärder med avseende på frågor som:

- Kompetens och förmåga, genom rekrytering och utbildningsprogram.
- Revisorns utvärdering av objektiviteten hos specialist anlitad av revisorn. Interna specialister i revisionsarbetet omfattas av relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som gäller oberoende.
- Revisorns utvärdering av om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften. Exempel: Revisionsföretagets utbildningsprogram kan ge de interna specialisterna en ändamålsenlig förståelse av det inbördes sambandet mellan deras sakkunskap och processen för insamling av bevis. Att förlita sig på sådan utbildning och annan praxis i företaget, t.ex. interna regler som anger omfattningen av det arbete som utförs av interna specialister i revisionsarbetet, kan påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av revisorns åtgärder när det gäller att utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften.
- Att krav i lagar och andra författningar följs, genom övervakningsprocesser.
- Vad som överenskommits mellan revisorn och specialisten som revisorn anlitat.

Förlitan på kvalitetskontrollsystemet minskar inte revisorns ansvar för att uppfylla kraven i denna ISAE.

Specialistens kompetens, förmåga och objektivitet (se punkt 52 a)

A 126. Information om kompetensen, förmågan och objektiviteten hos en specialist anlitad av revisorn kan komma från olika källor, t.ex.:

- Personlig erfarenhet av tidigare arbete som specialisten har utfört.
- Diskussioner med specialisten.
- Diskussioner med andra revisorer eller andra som är insatta i specialistens arbete.
- Kunskap om specialistens kvalifikationer, medlemskap i en yrkesorganisation eller branschorganisation, auktorisation att utöva yrket eller andra typer av externt erkännande.
- Publicerade artiklar eller böcker som specialisten har skrivit.
- Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll (se även punkterna A 124–A 125).

A 127. Även om en specialist revisorn anlitat inte behöver ha samma kompetens som revisorn i utförandet av alla aspekter av ett bestyrkandeuppdrag, kan specialisten behöva ha en tillräcklig förståelse av relevanta ISAE för att kunna koppla det arbete han eller hon har tilldelats till uppdragets mål.

A 128. Utvärderingen av huruvida hoten mot objektiviteten är på en godtagbar nivå kan bero på specialistens roll och vilken betydelse hans eller hennes arbete har för uppdraget. I vissa fall kanske det inte är möjligt att eliminera de omständigheter som skapar hoten eller att tillämpa motåtgärder för att minska hoten till en godtagbar nivå, t.ex. om en föreslagen specialist är en person som har haft en betydande roll vid upprättandet av informationen om granskningsobjektet.

A 129. Vid utvärderingen av objektiviteten hos en extern specialist anlitad av revisorn kan det vara relevant att:

- Fråga den eller de tillämpliga parterna om kända finansiella intressen eller relationer som de har med den externa specialisten, som kan påverka specialistens objektivitet.
- Diskutera eventuella lämpliga motåtgärder med specialisten, däribland yrkesmässiga krav som gäller för honom eller henne, och utvärdera om motåtgärderna är tillräckliga för att minska hoten till en godtagbar nivå. Intressen och relationer som det kan vara relevant att diskutera med specialisten är bland andra:
 - Finansiella intressen.
 - Affärsrelationer och personliga relationer.
 - Att specialisten, eller organisationen i det fall en extern specialist är en organisation, tillhandahåller andra tjänster.

I vissa fall kan det också vara ändamålsenligt för revisorn att inhämta ett skriftligt uttalande från den externa specialisten om eventuella intressen i eller relationer med den eller de tillämpliga parterna som specialisten känner till.

Skaffa sig förståelse av specialistens specialområde (se punkt 52 b)

A 130. En tillräcklig förståelse av specialområdet för den specialist som revisorn har anlitat ger revisorn möjlighet att:

- a. Komma överens med den specialist som revisorn har anlitat om karaktären på, inriktningen och omfattningen avseende samt målen för specialistens arbete när det gäller revisorns syften.
- b. Utvärdera om arbetet tillgodoser revisorns syften.

A 131. Aspekter av specialområdet för den specialist revisorn har anlitat, som är relevanta för revisorns förståelse kan innefatta:

- Om specialistens specialområde innehåller specialiteter som är relevanta för uppdraget.
- Om standarder för yrkesutövningen eller andra standarder, eller lagar eller andra författningar, gäller.
- Vilka antaganden och metoder, vilket i tillämpliga fall innefattar modeller, som används av specialisten revisorn anlitat och om de är allmänt vedertagna inom specialistens område och lämpliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.
- Karaktären på interna och externa data eller intern och extern information som används av specialisten revisorn har anlitat.

Avtal med specialist anlitad av revisorn (se punkt 52 c)

A 132. Det kan vara lämpligt att revisorns avtal med den anlitate specialisten också innefattar frågor som följande:

- a. Revisorns respektive specialistens roller och ansvar.
- b. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av kommunikation mellan revisorn och specialisten, däribland formen för de rapporter som specialisten ska lämna.
- c. Tystnadsplikt som specialisten måste iaktta.

A 133. De frågor som räknas upp i punkt A 125 kan påverka detaljnivån i avtalet mellan revisorn och specialisten som revisorn anlitat och hur formellt avtalet bör vara, däribland om det är lämpligt att avtalet är skriftligt. Avtalet mellan revisorn och en extern specialist har ofta formen av ett uppdragsbrev.

Utvärdera om specialistens arbete tillgodoser revisorns syften (se punkt 52 d)

A 134. Följande frågor kan vara relevanta vid utvärdering om arbetet som utförs av specialisten som revisorn har anlitat tillgodoser revisorns syften:

- a. Relevansen och rimligheten i specialistens iakttagelser och slutsatser samt deras förenlighet med övriga bevis.

- b. Relevansen och rimligheten med hänsyn till omständigheterna i antaganden och metoder, om specialistens arbete innefattar användning av betydelsefulla antaganden och metoder.
- c. Relevansen, fullständigheten och riktigheten i källdata, om specialistens arbete innefattar användning av källdata som är betydelsefulla för arbetet.

A 135. Om revisorn fastställer att specialistens arbete inte tillgodoser revisorns syften, innefattar revisorns tillgängliga alternativ att

- a. komma överens med specialisten om karaktären på och omfattningen av det ytterligare arbete som denna specialist ska utföra, eller
- b. utföra ytterligare åtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna.

Arbete som utförs av en annan revisor, en specialist anlitad av ansvarig part eller den som gör mätningar eller värderingar, eller en internrevisor (se punkterna 53–55)

A 136. Även om punkterna A 120–A 134 har skrivits mot bakgrund av användningen av arbete som utförs av en specialist anlitad av revisorn, kan dessa punkter också ge användbar vägledning med avseende på användningen av arbete som utförts av en annan revisor, en specialist anlitad av ansvarig part eller den som gör mätningar eller värderingar, eller en internrevisor.

Skriftliga uttalanden (se punkt 56)

A 137. Skriftlig bekräftelse av muntliga uttalanden minskar risken för att det uppstår missförstånd mellan revisorn och den eller de ansvariga parterna. Den eller de personer från vilka revisorn begär skriftliga uttalanden är normalt medlemmar i företagsledningen eller styrelsen beroende på t.ex. företagsledningen och styrstrukturen hos den eller de tillämpliga parterna, vilket kan variera mellan jurisdiktioner och företag och avspeglar faktorer som olika kulturell eller juridisk bakgrund samt storlek och ägarstruktur.

A 138. Andra skriftliga uttalanden som begärs kan innefatta följande:

- Om den eller de tillämpliga parterna tror att effekterna av icke rättade felaktigheter är oväsentliga, enskilda och tillsammans, för informationen om granskningsobjektet. En sammanfattning av sådana poster tas normalt med i eller bifogas det skriftliga uttalandet.
- Att de betydelsefulla antaganden som har använts för väsentliga uppskattningar är rimliga.
- Att den eller de tillämpliga parterna till revisorn har kommunicerat alla brister i den interna kontrollen som är relevanta för uppdraget, som inte är uppenbart oviktiga och obetydliga, som den eller de tillämpliga parterna känner till.
- När den ansvariga parten inte är samma som den som gör mätningar eller värderingar, att den ansvariga parten bekräftar sitt ansvar för det underliggande granskningsobjektet.

A 139. Uttalanden av den eller de tillämpliga parterna kan inte ersätta andra bevis som revisorn rimligen skulle kunna förvänta sig att få tillgång till. Även om skriftliga uttalanden utgör nödvändiga bevis, är de i sig inte tillräckliga och ändamålsenliga bevis för någon av de frågor som de behandlar. Det faktum att revisorn har fått tillförlitliga skriftliga uttalanden påverkar inte karaktären på eller omfattningen av andra bevis som revisorn inhämtar.

Skriftliga uttalanden har begärts men har inte erhållits eller är inte tillförlitliga (se punkt 60)

A 140. Omständigheter i vilka revisorn kanske inte kan inhämta begärda skriftliga uttalanden innefattar t.ex. när:

- Den ansvariga parten kontrakterar en extern part att utföra den relevanta mätningen eller värderingen och anlitar senare revisorn för att utföra ett bestyrkandeuppdrag avseende den information om granskningsobjektet som blev resultatet. I vissa sådana fall, t.ex. när den ansvariga parten har en pågående relation med den som gör mätningar eller värderingar, kanske parten kan arrangera så att den som gör mät-

ningar eller värderingar tillhandahåller skriftliga uttalanden, eller själv tillhandahålla sådana uttalanden om parten i fråga har ett rimligt skäl för att göra det, men i andra fall kanske detta inte är fallet.

- En avsedd användare anlitar revisorn att utföra ett bestyrkandeuppdrag avseende offentligt tillgänglig information men har inte en relation med den ansvariga parten av det slag som krävs för att säkerställa att parten svarar på revisorns begäran om ett skriftligt uttalande.
- Bestyrkandeuppdraget genomförs trots att den som gör mätningar eller värderingar inte vill det. Detta kan vara fallet när t.ex. uppdraget utförs enligt ett domstolsbeslut, eller när en revisor i offentlig sektor enligt lagstiftande församling eller annan behörig myndighet måste utföra ett visst uppdrag.

I dessa eller liknande omständigheter kanske revisorn inte har tillgång till de bevis som behövs som stöd för revisorns slutsats. Om detta är fallet gäller punkt 66 i denna ISAE.

ISA
ISQC
m.m.

Efterföljande händelser (se punkt 61)

A 141. I vissa bestyrkandeuppdrag är det kanske inte relevant att överväga efterföljande händelser på grund av det underliggande granskningsobjektets karaktär. Exempel: När uppdraget kräver ett uttalande om riktigheten i ett statistiskt resultat vid en tidpunkt, är det inte säkert att händelser som inträffar mellan den tidpunkten och datumet för bestyrkanderapporten påverkar uttalandet eller kräver upplysningar i formuläret eller bestyrkanderapporten.

A 142. Enligt vad som anges i punkt 61 har revisorn inte något ansvar för att utföra åtgärder avseende informationen om granskningsobjektet efter datumet för revisors rapport. Men om fakta kommer till revisorns kännedom efter datumet för revisors rapport, som, om revisorn hade känt till dem per datumet för rapporten, kunde ha lett till att revisorn ändrade sin rapport, kan revisorn behöva diskutera frågan med den eller de tillämpliga parterna eller vidta åtgärder enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna.

Annan information (se punkt 62)

A 143. Exempel på ytterligare åtgärder som kan vara lämpliga om revisorn identifierar en väsentlig oförenlighet eller blir medveten om en väsentlig felaktighet i återgivningen av fakta:

- Begära att den eller de tillämpliga parterna rådfrågar en kvalificerad extern part, t.ex. partens eller parternas juridiska rådgivare.
- Rådfråga en jurist om följderna av olika åtgärder.
- Kommuniera med externa parter (t.ex. en tillsynsmyndighet).
- Inte lämna bestyrkanderapporten.
- Avgå från uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.
- Beskriva den väsentliga oförenligheten i bestyrkanderapporten.

Beskrivning av tillämpliga kriterier (se punkt 63)

A 144. Beskrivningen av de tillämpliga kriterierna informerar de avsedda användarna om det ramverk som informationen om granskningsobjektet bygger på, och är särskilt viktig när det finns betydande skillnader mellan olika kriterier avseende hur vissa frågor kan behandlas i informationen om granskningsobjektet.

A 145. En utsaga att informationen om granskningsobjektet har upprättats enligt särskilda tillämpliga kriterier är endast lämplig om informationen om granskningsobjektet följer alla relevanta krav i de tillämpliga kriterier som är ändamålsenliga.

A 146. En beskrivning av de tillämpliga kriterierna som innehåller obestämda modifierande eller begränsande uttryck (t.ex. "informationen om granskningsobjektet följer i betydande utsträckning kraven i...") är inte en lämplig beskrivning eftersom den kan vilseleda användare av informationen om granskningsobjektet.

Dra slutsatser

Tillräckliga och ändamålsenliga bevis (se punkterna 12 i och 64)

A 147. Bevis är nödvändiga för att ge stöd för revisorns slutsats och bestyrkanderapporten. De är ackumulativa till sin karaktär och inhämtas främst genom åtgärder som utförs under uppdragets gång. Men de kan även innefatta information som har inhämtats från andra källor, t.ex. tidigare uppdrag (förutsatt att revisorn har fastställt om det har skett några förändringar sedan det föregående uppdraget som kan påverka bevisens relevans för det aktuella uppdraget) eller ett revisionsföretags kvalitetskontrollåtgärder när det gäller att acceptera och behålla en kund. Bevis kan komma från källor inom eller utanför den eller de tillämpliga parterna. Dessutom kan information som kan användas som bevis ha tagits fram av en specialist som är anställd eller anlitad av den eller de tillämpliga parterna. Bevis består av både information som stöder och styrker aspekter av informationen om granskningsobjektet och av eventuell information som motsäger aspekter av informationen om granskningsobjektet. Dessutom använder revisorn i vissa fall avsaknaden av information (t.ex. om den eller de tillämpliga parterna vägrar att tillhandahålla ett uttalande som revisorn begärt), som därför också utgör bevis. Större delen av revisorns arbete med att komma fram till sitt uttalande består av att inhämta och bedöma bevis.

A 148. Bevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet har ett inbördes samband. Tillräcklighet är måttet på kvantiteten bevis. Vilken mängd bevis som behövs påverkas dels av riskerna för att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter (ju större risken är för det, desto mer bevis behövs det sannolikt), dels av bevisens kvalitet (ju högre deras kvalitet är, desto färre bevis kan krävas). Att inhämta fler bevis uppväger dock inte låg kvalitet i bevisen.

A 149. Ändamålsenligheten är måttet på den kvalitet bevis har, dvs. hur relevanta och tillförlitliga de är när det gäller att ge stöd för revisorns slutsats. Hur tillförlitligt ett bevis är påverkas av dess källa och karaktär och beror på de speciella omständigheterna när det inhämtas. Det går att göra generaliseringar om tillförlitligheten hos olika sorters bevis, men sådana generaliseringar har viktiga undantag. Även när bevis inhämtas utanför den eller de tillämpliga parterna kan det finnas omständigheter som skulle kunna påverka tillförlitligheten. T.ex. kanske bevis som inhämtats från en extern källa inte är tillförlitliga om källan inte är välunderrättad eller objektiv. Om man är medveten om att det kan finnas undantag, kan följande generaliseringar om tillförlitligheten hos bevis vara användbara:

- Bevis är mer tillförlitliga när de inhämtas från källor utanför den eller de tillämpliga parterna.
- Bevis som tas fram internt är tillförlitligare om tillhörande kontroller är effektiva.
- Bevis som revisorn själv inhämtar (t.ex. observation av hur en kontroll tillämpas) är tillförlitligare än bevis som inhämtas indirekt eller som slutsats (t.ex. en förfrågan om tillämpningen av en kontroll).
- Bevis är tillförlitligare om de finns som dokument, vare sig det är som pappersdokument, elektroniskt dokument eller på något annat medium (samtidigt skrivna noteringar från ett sammanträde är t.ex. tillförlitligare än ett efterföljande muntligt referat av vad som diskuterades).

A 150. Revisorn har vanligtvis mer tillit till bevis som är förenliga och som har inhämtats från olika källor eller är av olika karaktär än till delar av bevis som övervägs var för sig. Att inhämta bevis från olika källor eller av olika karaktär kan dessutom indikera att ett enskilt bevis inte är tillförlitligt. Exempel: Styrkande information som inhämtats från en källa som är oberoende av den eller de tillämpliga parterna kan öka revisorns tillit till ett uttalande från den eller de tillämpliga parterna. Omvänt gäller att när bevis som inhämtats från en källa inte är förenliga med bevis från en annan källa, beslutar revisorn om vilka ytterligare granskningsåtgärder som behövs för att han eller hon ska få klarhet i varför de inte är förenliga.

A 151. När det gäller att skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga bevis är det allmänt sett svårare att skaffa sig säkerhet om information om ett granskningsobjekt som täcker en tidsperiod än till sådan information per ett visst datum. Dessutom är uttalanden som lämnas om processer normalt begränsade till den tidsperiod som uppdraget avser, och revisorn lämnar inget uttalande om huruvida processen kommer att fortsätta att fungera som angivet i framtiden.

A 152. Det är en fråga om professionellt omdöme om huruvida tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats, på vilka revisorn kan grunda sitt uttalande.

A 153. Under vissa omständigheter kanske revisorn inte har inhämtat de bevis som han eller hon har förväntat sig att inhämta med de planerade åtgärderna. Under sådana omständigheter anser revisorn att de inhämtade bevisen från de utförda åtgärderna inte är tillräckliga och ändamålsenliga för att det ska gå att dra en slutsats om informationen om granskningsobjektet. Revisorn kan

- utvidga det arbete som har utförts, eller
- utföra andra åtgärder som revisorn bedömer vara nödvändiga med hänsyn till omständigheterna.

I de fall inget av dessa alternativ är praktiskt genomförbart med hänsyn till omständigheterna, kommer inte revisorn att kunna inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att dra en slutsats. Situationen kan uppstå även om revisorn inte har noterat något förhållande som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet kan innehålla väsentliga felaktigheter, vilket behandlas i punkt 49B.

Bedöma bevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet (se punkt 65)

A 154. Ett bestyrkandeuppdrag är en kumulativ och iterativ process. När revisorn utför planerade åtgärder, kan de inhämtade bevisen leda till att revisorn ändrar andra planerade åtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning. Revisorn kan få kännedom om information som skiljer sig betydligt från vad som förväntats och som de planerade åtgärderna byggde på. Exempel:

- Omfattningen av felaktigheter som revisorn identifierar kan leda till att revisorn ändrar sin professionella bedömning av tillförlitligheten hos vissa informationskällor.
- Revisorn kan bli medveten om avvikelser i relevant information, oförenliga bevis eller brist på bevis.
- Om analytisk granskning utfördes mot slutet av uppdraget kan resultaten av åtgärderna tyda på en tidigare oredovisad risk för väsentliga felaktigheter.

Under sådana omständigheter kan revisorn behöva göra en ny bedömning av de planerade åtgärderna.

A 155. Revisorns professionella bedömning av vad som utgör tillräckliga och ändamålsenliga bevis påverkas bland annat av nedanstående faktorer:

- Vilken betydelse en möjlig felaktighet och sannolikheten för att den ska kunna få en väsentlig effekt, i sig eller tillsammans med andra möjliga felaktigheter, har på informationen om granskningsobjekt.
- Ändamålsenligheten i den eller de tillämpliga parternas hantering av den kända risken för väsentliga felaktigheter.
- Erfarenhet från tidigare bestyrkandeuppdrag när det gäller liknande möjliga felaktigheter.
- Resultat av utförda åtgärder, däribland om sådana åtgärder identifierat särskilda felaktigheter.
- Den tillgängliga informationens källa och tillförlitlighet.
- Hur övertygande bevisen är.
- Förståelsen av den eller de tillämpliga parterna och deras miljö.

ISA
ISQC
m.m.

Begränsningar i inriktning och omfattning (se punkterna 26 och 66)

A 156. En begränsning i omfattning och inriktning kan bero på:

- a. Omständigheter som ligger utanför den eller de tillämpliga parternas kontroll. Exempel: Dokumentation som revisorn anser det vara nödvändigt att inspektera kan ha förstörts oavsiktligt.
- b. Omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete. T.ex. kan en fysisk process revisorn anser det vara nödvändigt att observera ha ägt rum före revisorns uppdrag.
- c. Begränsningar införda av den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar eller uppdragsgivaren som t.ex. kan hindra revisorn från att utföra en åtgärd han eller hon anser vara nödvändig med hänsyn till omständigheterna. Begränsningar av det här slaget kan ha andra följder för uppdraget, t.ex. för revisorns övervägande av uppdagsrisk och omständigheterna för att acceptera och fortsätta med uppdraget.

A 157. Att revisorn inte kan utföra en viss åtgärd utgör inte en begränsning i inriktning och omfattning, om revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis genom att utföra alternativa åtgärder.

A 158. De åtgärder som utförs under ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet är per definition begränsade jämfört med dem som krävs i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet. Det är relevant att överväga begränsningar som är kända innan ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet accepteras, för att avgöra om det finns förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag, särskilt om uppdraget uppvisar egenskaperna tillgång till bevis (se punkt 24 b iv) och ett rationellt syfte (se punkt 24 b vi). Om en ytterligare begränsning införs av den eller de tillämpliga parterna efter att ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet har accepterats, kan det vara riktigt att avgå från uppdraget, om detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Upprätta bestyrkanderapporten

Bestyrkanderapportens form (se punkterna 67–68)

A 159. Muntliga uttalanden och andra former av uttalanden kan missförstås utan stöd av en skriftlig rapport. Av den anledningen rapporterar revisorn inte muntligt eller genom att använda symboler, om han eller hon inte också lämnar en skriftlig bestyrkanderapport som är lätt tillgänglig närhelst den muntliga rapporten lämnas eller symbolen används. Exempel: En symbol skulle kunna vara hyperlänkad till en skriftlig bestyrkanderapport på internet.

A 160. Denna ISAE kräver inte en standardiserad form för rapportering om alla bestyrkandeuppdrag. I stället identifierar den de grundläggande delarna som bestyrkanderapporten ska innehålla. Bestyrkanderapporter anpassas efter de särskilda uppdagsförhållandena. Revisorn kan använda rubriker, punktnummer, typografiska tekniker, t.ex. fetstil, och andra tekniker för att förstärka bestyrkanderapportens tydlighet och läsbarhet.

A 161. Revisorn kan välja att lämna en kortfattad eller längre rapport i syfte att främja effektiv kommunikation till de avsedda användarna. Kortfattade rapporter innefattar vanligtvis bara de grundläggande delarna. Längre rapporter innefattar annan information och förklaringar som inte är avsedda att påverka revisorns uttalande. Utöver de grundläggande delarna kan längre rapporter i detalj beskriva villkoren för uppdraget, de kriterier som har använts, iakttagelser som rör särskilda aspekter av uppdraget, uppgifter om kvalifikationer och erfarenhet hos revisorn och andra som arbetar med uppdraget, upplysningar om väsentlighetsnivåer och i vissa fall rekommendationer. Det kan vara till hjälp för revisorn att överväga betydelsen av att tillhandahålla sådan information för de avsedda användarnas informationsbehov. Enligt vad som krävs i punkt 68 separeras ytterligare information tydligt från revisorns uttalande och formuleras på ett sådant sätt att det är tydligt att den inte är avsedd att påverka uttalandet.

Bestyrkanderapportens innehåll

Titel (se punkt 69 a)

A 162. En lämplig titel bidrar till att det går att identifiera karaktären på bestyrkanderapporten och att skilja den från rapporter som utfärdats av andra, t.ex. av någon som inte behöver tillämpa samma yrkesetiska krav som revisorn.

Mottagare (se punkt 69 b)

A 163. En mottagare identifierar den eller de parter till vilka bestyrkanderapporten är ställd. Bestyrkanderapporten är normalt ställd till uppdragsgivaren men i vissa fall kan det finnas andra avsedda användare.

Information om granskningsobjekt och det underliggande granskningsobjektet (se punkt 69 c)

A 164. Identifiering och beskrivning av informationen om granskningsobjektet och, i tillämpliga fall, av det underliggande granskningsobjektet kan t.ex. innefatta:

- Tidpunkten eller tidsperioden som mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet avser.
- I tillämpliga fall namnet på den ansvariga parten eller enheten hos den ansvariga parten som det underliggande granskningsobjektet hänför sig till.
- En förklaring avseende de egenskaper hos det underliggande granskningsobjektet eller informationen om granskningsobjektet som de avsedda användarna ska känna till och hur dessa egenskaper kan påverka exaktheten i mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet i förhållande till de tillämpliga kriterierna eller hur övertygande tillgängliga bevis är. Exempel:
 - I vilken utsträckning informationen om granskningsobjektet är kvalitativ kontra kvantitativ, objektiv kontra subjektiv eller historisk kontra framåtblickande.
 - Förändringar i det underliggande granskningsobjektet eller andra uppdragsförhållanden som påverkar jämförbarheten i informationen om granskningsobjektet från en period till nästa.

Tillämpliga kriterier (se punkt 69 d)

A 165. Bestyrkanderapporten identifierar de tillämpliga kriterierna mot vilka det underliggande granskningsobjektet har mätts eller värderats, så att de avsedda användarna kan förstå grunden för revisorns uttalande. Bestyrkanderapporten kan innefatta de tillämpliga kriterierna eller hänvisa till dem om de finns med i informationen om granskningsobjektet eller om de på annat sätt finns att tillgå från en lätt tillgänglig källa. Det kan med hänsyn till omständigheterna vara relevant att upplysa om:

- Källan för kriterierna och om de tillämpliga kriterierna ingår i lagar eller andra författningar eller inte, eller är utfärdade av behöriga eller erkända expertorgan som följer en transparent förankringsprocess, dvs. om de är etablerade kriterier inom ramen för det underliggande granskningsobjektet (och om de inte är det, en beskrivning av varför de betraktas som lämpliga).
- Vilka mät- eller värderingsmetoder som har använts i de fall de tillämpliga kriterierna tillåter ett val mellan ett antal metoder.
- Alla betydande tolkningar som har gjorts vid användningen av de tillämpliga kriterierna med hänsyn till förhållandena i uppdraget.
- Om det har skett förändringar i de mät- eller värderingsmetoder som har använts.

Inneboende begränsningar (se punkt 69 e)

A 166. Även om det i vissa fall kan förväntas att de avsedda användarna av en bestyrkanderapport är väl införstådda med inneboende begränsningar, kan det i andra fall vara lämpligt att uttryckligen ta upp dem i bestyrkanderapporten. Exempel: I en bestyrkanderapport som avser effektiviteten i intern kontroll kan det vara lämpligt att notera att den historiska bedömningen av effektiviteten inte är relevant för framtida perioder på grund av risken för att intern kontroll kan bli otillräcklig om förhållandena förändras, eller att riktlinjer eller rutiner inte längre följs i tillräcklig omfattning.

ISA
ISQC
m.m.

Särskilt syfte (se punkt 69 f)

A 167. I vissa fall kan de tillämpliga kriterier som används för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet vara utformade för ett särskilt syfte. En tillsynsmyndighet kan kräva att vissa företag ska använda vissa tillämpliga kriterier som är utformade ur ett tillsynsperspektiv. För att undvika missförstånd uppmärksammar revisorn läsarna av bestyrkanderapporten på detta och att informationen om granskningsobjektet därför kanske inte passar för andra syften.

A 168. Utöver det påpekande som krävs enligt punkt 69 f, kan revisorn bedöma det som lämpligt att markera att bestyrkanderapporten endast är avsedd för vissa användare. Detta kan, beroende på omständigheterna för uppdraget, t.ex. lag eller annan författning i jurisdiktionen i fråga, uppnås genom att spridningen eller användningen av bestyrkanderapporten begränsas. Även om en bestyrkanderapport kan begränsas på detta vis, innebär avsaknaden av en begränsning rörande en viss användare eller ett visst syfte inte i sig att revisorn har ett rättsligt ansvar avseende den användaren eller för det syftet. Huruvida det föreligger ett rättsligt ansvar beror på de rättsliga omständigheterna i varje enskilt fall och den aktuella jurisdiktionen.

Ansvarsområde för respektive part (se punkt 69 g)

A 169. Att identifiera vilket ansvar respektive part har informerar de avsedda användarna om att den ansvariga parten har ansvaret för det underliggande granskningsobjektet, att den som gör mätningen eller värderingen har ansvaret för mätningen eller värderingen av det underliggande granskningsobjektet mot de tillämpliga kriterierna, och att revisorns roll är att oberoende lämna ett uttalande om informationen om granskningsobjektet.

Utföra uppdraget enligt ISAE 3000 (omarbetad) och en ämnesspecifik ISAE (se punkt 69 h)

A 170. I de fall en ämnesspecifik ISAE endast gäller en del av informationen om granskningsobjektet kan det vara lämpligt att hänvisa till både den ämnesspecifika ISAE:n och denna ISAE.

A 171. Ett uttalande som innehåller obestämda modifierande eller begränsande uttryck (t.ex. "uppdraget utfördes med hänvisning till ISAE 3000") kan vilseleda användare av bestyrkanderapporter.

Tillämpliga kvalitetskontrollkrav (se punkt 69 i)

A 172. Nedan följer ett exempel på ett uttalande i bestyrkanderapporten avseende tillämpliga kvalitetskontrollkrav:

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Krav på oberoende och andra yrkesetiska krav (se punkt 69 j)

A 173. Nedan följer ett exempel på ett uttalande i bestyrkanderapporten avseende efterlevnad av yrkesetiska krav:

Vi har följt kraven på oberoende och andra yrkesetiska krav i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), som bygger på grundläggande principer för hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, sekretess och professionellt uppträdande.

Sammanfattning av utfört arbete (se punkterna A 6 och 69 k)

A 174. Sammanfattningen av det utförda arbetet hjälper de avsedda användarna att förstå revisorns slutsats. För många bestyrkandeuppdrag gäller att ett oändligt antal varianter av åtgärder rent teoretiskt är möjliga. I praktiken är det emellertid svårt att kommunicera dem på ett klart och otvetydigt sätt. Andra auktoritativa uttalanden av IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) kan vara användbara för revisorer när sammanfattningen görs.

A 175. Om det inte finns någon särskild ISAE med vägledning om åtgärder för att inhämta bevis om ett visst underliggande granskningsobjekt, kan sammanfattningen innefatta en mer utförlig beskrivning av det arbete som har utförts. Det kan vara lämpligt att i sammanfattningen ta med ett uttalande om att det utförda arbetet innefattade att bedöma de tillämpliga kriteriernas lämplighet.

A 176. Vid ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet är sammanfattningen av det utförda arbetet normalt mer utförlig än vid ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, och identifierar begränsningarna avseende karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av åtgärderna. Det beror på att en förståelse av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de utförda åtgärderna är avgörande för att förstå ett uttalande som formuleras så att det förmedlar om, baserat på de utförda åtgärderna, revisorn har fått kännedom om ett eller flera förhållanden som får honom eller henne att tro att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Det kan också vara lämpligt att i sammanfattningen av det utförda arbetet ange vissa åtgärder som inte utfördes som normalt skulle väntas bli utförda i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet. Men en fullständig genomgång av alla sådana åtgärder kanske inte är möjlig eftersom den förståelse och det övervägande av uppdragsrisken som krävs av revisorn är lägre än i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet.

A 177. Exempel på faktorer att överväga vid fastställande av detaljnivån i sammanfattningen av det utförda arbetet:

- Särskilda omständigheter för företaget (t.ex. en annan karaktär på företagets verksamhet jämfört med hur det normalt ser ut i den sektorn).
- Särskilda omständigheter för uppdraget som påverkat karaktären på och omfattningen av de åtgärder som utförs.
- De avsedda användarnas förväntningar på detaljnivån i rapporten, baserat på marknadspraxis eller tillämplig lag eller annan författning.

A 178. Det är viktigt att sammanfattningen skrivs på ett objektivt sätt som ger avsedda användare möjlighet att förstå det arbete som utförts som grund för revisorns uttalande. I många fall kommer det inte att innebära att beskriva hela arbetsplanen i detalj, men å andra sidan är det viktigt att den inte sammanfattas så kortfattat att den blir tvetydig, eller skrivs på ett sätt som är överdrivet eller förskönat.

Revisorns uttalande (se punkterna 12 a i a och 69 l)

A 179. Exempel på uttalanden i en form som är lämplig i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet:

- Uttryckt med avseende på det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna: "Enligt vår uppfattning har företaget i alla väsentliga avseenden följt lagen XYZ."
- Uttryckt med avseende på informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna: "Enligt vår uppfattning är prognosen för företagets ekonomiska resultat i alla väsentliga avseenden korrekt upprättad, baserat på kriterierna XYZ."
- Uttryckt med avseende på ett uttalande av den tillämpliga parten: "Enligt vår uppfattning är [tillämplig parts] uttalanden att företaget har följt lagen XYZ i alla väsentliga avseenden rättvisande." eller "Enligt vår uppfattning är [tillämplig parts] uttalande att prestationsmåttan presenteras enligt kriterierna XYZ i alla väsentliga avseenden rättvisande."

ISA
ISQC
m.m.

A 180. Det kan vara lämpligt att informera de avsedda användarna om det sammanhang i vilket revisorns uttalande ska läsas när bestyrkanderapporten innehåller en förklaring av vissa egenskaper hos det underliggande granskningsobjektet, som de avsedda användarna bör vara medvetna om. Revisorns uttalande kan t.ex. innefatta ordalydelser som: "Uttalandet har lämnats med grund i de förhållanden som beskrivs på annan plats i denna oberoende bestyrkanderapport."

A 181. Exempel på uttalanden i en form som är lämplig i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet:

- Uttryckt med avseende på det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna: "Med grund i de utförda åtgärderna och inhämtade bevisen har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att [företaget] inte i alla väsentliga avseenden har följt lagen XYZ."
- Uttryckt med avseende på informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna: "Med grund i de utförda åtgärderna och inhämtade bevisen känner vi inte till några väsentliga ändringar som behöver göras av beräkningen av nyckeltal för att de ska följa kriterierna XYZ."
- Uttryckt med avseende på ett uttalande av den tillämpliga parten: "Med grund i de utförda åtgärderna och de inhämtade bevisen har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att [den tillämpliga partens] uttalande att [företaget] har följt lagen XYZ inte i alla väsentliga avseenden är rättvisande."

A 182. Formuleringar i uttalandet som kan vara användbara för underliggande granskningsobjekt innefattar t.ex. en av nedanstående eller en kombination av dem:

- För uppdrag som rör efterlevnad: "följer" eller "enligt".
- För uppdrag där de tillämpliga kriterierna beskriver en process eller metod för upprättandet eller presentationen av informationen om granskningsobjektet: "korrekt upprättade".
- För uppdrag där principerna för rättvisande bild finns med i de tillämpliga kriterierna: "rättvisande".

A 183. Att ta med en rubrik ovanför stycken med modifierade uttalanden och den eller de frågor som gett upphov till modifieringen ökar förståelsen av revisors rapport. Exempel på lämplig rubrik innefattar "Uttalande med reservation", "Uttalande med avvikande mening" eller "Avstående från att lämna ett uttalande" enligt vad som är tillämpligt.

Revisorns underskrift (se punkt 69 m)

A 184. Revisorn skriver under med antingen revisionsföretagets namn, revisorns namn eller båda, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga. Utöver revisorns underskrift kan det, i vissa jurisdiktioner, krävas att revisorn i revisors rapport uppger yrkestitel eller godkännande av vederbörlig tillståndsgivande myndighet i jurisdiktionen i fråga.

Datum (se punkt 69 n)

A 185. Att ta med datum för bestyrkanderapporten informerar de avsedda användarna om att revisorn har övervägt effekten av händelser som har inträffat fram till detta datum på informationen om granskningsobjektet och på bestyrkanderapporten.

Hänvisning till specialist anlitad av revisorn i bestyrkanderapporten (se punkt 70)

A 186. I vissa fall kräver lag eller annan författning en hänvisning i bestyrkanderapporten till det arbete som utförts av en specialist anlitad av revisorn, t.ex. för transparensens skull inom den offentliga sektorn. Det kan också vara lämpligt under andra omständigheter att t.ex. förklara karaktären på en modifiering av revisorns uttalande eller när en specialists arbete är viktigt för iakttagelserna i en längre rapport.

A 187. Men revisorn har ändå ensam ansvaret för sitt uttalande och det ansvaret minskas inte av att revisorn använder en specialist i arbetet. Om bestyrkanderapporten hänvisar till en specialist anlitad av revisorn, är det därför viktigt att ordalydelsen i rapporten inte antyder att revisorns ansvar för uttalande är mindre på grund av specialistens arbete.

A 188. En allmän hänvisning i en längre rapport till att uppdraget har utförts av personal med passande kvalifikationer, däribland specialister på granskningsobjektet och bestyrkande, kommer sannolikt inte att missuppfattas som minskat ansvar. Men risken för missförstånd är högre när det gäller kortfattade rapporter, där det bara är möjligt att presentera minimal information för att förklara hänvisningen, eller när den specialist revisorn har anlitat nämns vid namn. Därför kan ytterligare formuleringar behövas i dessa fall för att förhindra att bestyrkanderapporten antyder att revisorns ansvar för det uttalande som har lämnats är mindre på grund av specialistens arbete.

ISA
ISQC
m.m.

Omodifierade och modifierade uttalanden (se punkterna 74–77 och bilaga)

A 189. Begreppet "avgörande" beskriver effekterna på informationen om granskningsobjektet av felaktigheter eller de möjliga effekterna på informationen om granskningsobjektet av eventuella felaktigheter som inte har identifierats på grund av att det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis. Avgörande effekter på informationen om granskningsobjektet är sådana effekter som, enligt revisorns professionella bedömning:

- Inte är avgränsade till vissa aspekter av informationen om granskningsobjektet.
- Om de är avgränsade på det sättet, motsvarar eller kan motsvara en avsevärd del av informationen om granskningsobjektet.
- När det gäller upplysningar, är grundläggande för de avsedda användarnas förståelse av informationen om granskningsobjektet.

A 190. Karaktären på frågan och revisorns bedömning av hur avgörande effekterna eller de möjliga effekterna är på informationen om granskningsobjektet, påverkar vilken typ av uttalande som lämnas.

A 191. Exempel på uttalanden med reservation, uttalanden med avvikande mening och avstående från att lämna ett uttalande:

- Uttalande med reservation (exempel på bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet, som innehåller en väsentlig felaktighet): "Med grund i de utförda åtgärderna och de inhämtade bevisen, förutom för effekten av den fråga som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalande med reservation*, har inget kommit till vår kännedom som får oss att anse att [den tillämpliga partens] uttalande inte i alla väsentliga avseenden ger en rättvisande bild av företagets efterlevnad av lagen XYZ."
- Uttalande med avvikande mening (exempel på väsentlig felaktighet av avgörande betydelse för både bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet): "På grund av hur betydelsefull den fråga är som beskrivs i stycket *Grund för uttalande med avvikande mening* i vår rapport, ger [den tillämpliga partens] uttalande inte en rättvisande bild av företagets efterlevnad av lagen XYZ."
- Avstående från att lämna ett uttalande (exempel för en väsentlig begränsning av inriktning och omfattning av avgörande betydelse, för både bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet och bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet): "På grund av att det förhållande som beskrivs i stycket *Grund för att avstå från att lämna ett uttalande* i vår rapport är så betydelsefullt, har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna dra en slutsats om [den tillämpliga partens] uttalande. Följaktligen avstår vi från att uttala oss om [den tillämpliga partens] uttalande."

A 192. I vissa fall kan den som gör mätningar eller värderingar identifiera och korrekt beskriva att informationen om granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Exempel: Den som gör mätningar eller värderingar i ett uppdrag om efterlevnad kan kor-

rekt beskriva förekomsterna av överträdelser. Under sådana omständigheter kräver punkt 76 att revisorn uppmärksammar de avsedda användarna på beskrivningen av den väsentliga felaktigheten, antingen genom att uttala sig med reservation eller uttala sig med avvikande mening, eller genom att uttala sig utan reservation men lyfta fram frågan genom att särskilt hänvisa till den i bestyrkandeuppdraget.

Annat kommunikationsansvar (se punkt 78)

A 193. Förhållanden som kan vara lämpliga att ta upp med den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar, uppdragsgivaren eller andra innefattar oegentligheter eller misstänkta oegentligheter och bristande objektivitet vid upprättandet av informationen om granskningsobjektet.

Kommunikation med företagsledningen och styrelsen

A 194. Relevanta yrkesetiska krav kan innefatta ett krav på att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till lämplig ledningsnivå eller till styrelsen. I vissa jurisdiktioner kan lag eller annan författning begränsa revisorns kommunikation om vissa frågor till ansvarig part, företagsledningen eller styrelsen. I synnerhet kan lag eller annan författning förbjuda kommunikation eller annan åtgärd, som kan ha menlig inverkan på en utredning av vederbörlig myndighet avseende en faktisk eller misstänkt olaglig handling, däribland att informera företaget, t.ex. när revisorn måste rapportera den identifierade eller misstänkta överträdelsen till vederbörlig myndighet enligt lagar mot penningtvätt. De frågor som övervägs av revisorn kan därför vara komplexa och revisorn anse det lämpligt att inhämta juridisk rådgivning.

Rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget

A 195. Lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav kan

- kräva att revisorn rapporterar identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget,
- inför ansvarsråden enligt vilka rapportering till vederbörlig myndighet utanför företaget kan vara lämpligt med beaktande av omständigheterna.⁸

A 196. Att rapportera identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till vederbörlig myndighet utanför företaget kan krävas eller vara lämpligt utifrån omständigheterna, på grund av att

- lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav kräver att revisorn rapporterar,
- revisorn har fastställt att rapportering är en lämplig åtgärd för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelser enligt relevanta yrkesetiska krav, eller
- lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav ger revisorn rätt att göra det.

A 197. Rapporteringen av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar enligt lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav kan innefatta överträdelser av lagar och andra författningar som revisorn kommer i kontakt med eller får kännedom om när han eller hon utför uppdraget men som kanske inte påverkar informationen om granskningsobjektet. Enligt denna ISAE väntas revisorn inte ha en förståelse av lagar och andra författningar som går utöver dem som påverkar informationen om granskningsobjektet. Men lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav kan förutsätta att revisorn ska använda kunskap, professionell bedömning och sakkunskap vid hantering av sådan överträdelse. Huruvida en handling innebär en faktisk överträdelse är i sista hand en fråga som ska avgöras av domstol eller annat vederbörligt dömande organ.

A 198. I vissa situationer kan rapporteringen till vederbörlig myndighet utanför företaget av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar vara förbjuden enligt de regler för revisorns tystnadsplikt som följer av lag, annan författning

⁸ Se t.ex. punkterna R360.36–R360.37 i Etikoden.

eller relevanta yrkesetiska krav. I andra fall skulle rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser till vederbörlig myndighet utanför företaget inte anses vara ett brott mot tystnadsplikten enligt relevanta yrkesetiska krav.⁹

A 199. Revisorn kan överväga att söka juridisk rådgivning internt (t.ex. inom revisionsföretaget eller från ett nätverksföretag) för att förstå de professionella eller juridiska effekterna av att vidta en viss åtgärd, eller söka rådgivning konfidentiellt hos tillsynsmyndighet eller yrkesorganisation (såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning eller skulle bryta mot tystnadsplikten).¹⁰

Dokumentation (se punkterna 79–83)

A 200. Dokumentation innefattar anteckningar om revisorns överväganden rörande alla betydelsefulla frågor som kräver att professionellt omdöme tillämpas samt tillhörande slutsatser. När det handlar om svåra principfrågor eller en svår professionell bedömning kan dokumentation som tar med de relevanta fakta som revisorn kände till vid tidpunkten för uttalandet vara till hjälp för att visa omfattningen av revisorns kunskap.

A 201. Det är varken nödvändigt eller praktiskt att under ett uppdrag dokumentera alla övervägda frågor, eller alla professionella bedömningar. Revisorn behöver inte heller separat dokumentera (t.ex. i en checklista) att han eller hon uppfyllt sådant som redan är dokumenterat i uppdragsakten. I uppdragsakten behöver revisorn inte heller ta med ersatta versioner av arbetspapper, anteckningar som avspeglar ofullständiga eller preliminära tankegångar, tidigare kopior av dokument som har korrigerats på grund av tryckfel eller andra misstag, eller dubbletter av dokument.

A 202. När revisorn använder sitt professionella omdöme för att bedöma omfattningen av dokumentation som ska upprättas och bevaras, kan han eller hon överväga vad som krävs för att ge en annan revisor utan tidigare erfarenhet av uppdraget en förståelse av det arbete som har utförts och grunden för de viktigaste besluten (men inte detaljerna i uppdraget). Denna andra revisor kan kanske bara skaffa sig förståelse av uppdragets detaljer genom att diskutera dem med den revisor som har upprättat dokumentationen.

A 203. Dokumentation kan innefatta t.ex.:

- Identifikationsfaktorer för de särskilda poster eller förhållanden som har granskats.
- Vem som utförde uppdragsarbetet och datumet då arbetet slutfördes.
- Vem som gick igenom det utförda uppdragsarbetet, när detta gjordes och genomgångens omfattning.
- Diskussioner om betydelsefulla förhållanden med den eller de tillämpliga parterna och andra, däribland de betydelsefulla förhållandenas karaktär samt när och med vem diskussionerna ägde rum.

A 204. Dokumentation kan innefatta t.ex.:

- Frågor som har identifierats när det gäller om relevanta yrkesetiska krav har följts och hur dessa frågor har lösts.
- Slutsatser rörande om krav på oberoende gällande uppdraget har följts och eventuella relevanta diskussioner med revisionsföretaget som stöder dessa slutsatser.
- Slutsatser som nåtts rörande att acceptera och behålla kundrelationer och bestyrkandeuppdrag.
- Karaktären på och omfattningen av samt slutsatser som har dragits av konsultationer som har gjorts under uppdragets gång.

ISA
ISQC
m.m.

⁹ Se t.ex. punkterna R114.1, 114.1 A1 och R360.37 i Etikoden.

¹⁰ Se t.ex. punkt 360.39 A1 i Etikoden.

Sammanställa slutlig dokumentation för uppdrag

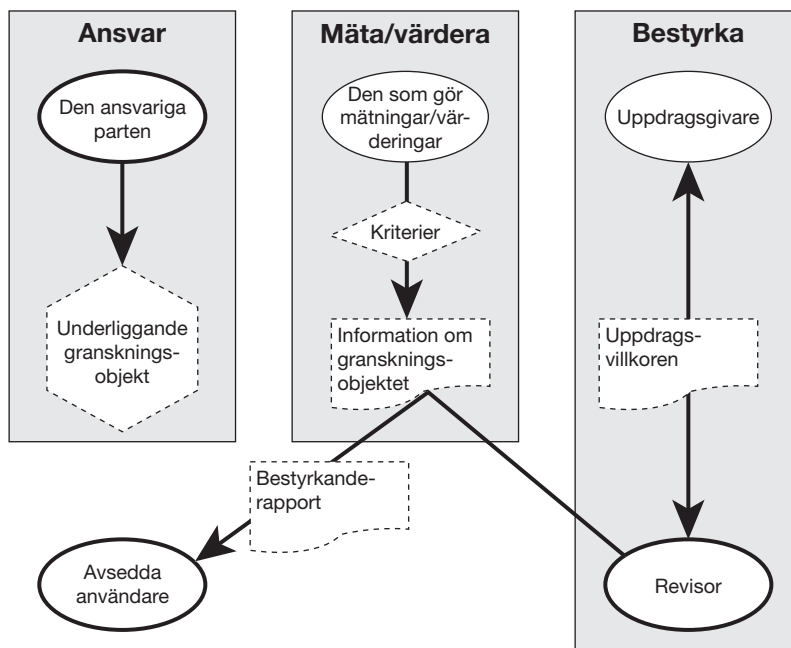
A 205. ISQC 1 (eller andra krav för yrkesutövningen, eller krav i lag eller annan författning, som är minst lika höga som ISQC 1) kräver att revisionsföretag fastställer riktlinjer och rutiner för att sammanställning av uppdragsdokumentation slutförs utan onödigt dröjsmål.¹¹ En lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen av uppdraget är normalt senast 60 dagar efter datumet för bestyrkanderapporten.¹²

A 206. Färdigställandet av den slutliga dokumentationen för uppdraget efter bestyrkanderapportens datum är en administrativ process där varken nya åtgärder utförs eller nya slutsatser dras. Administrativa ändringar får dock göras i dokumentationen under den slutliga sammanställningsprocessen. Exempel på sådana ändringar:

- Att ta bort eller kassera dokumentation som har ersatts.
- Att sortera och kollationera arbetspapper samt lägga in korsreferenser.
- Att signera checklistor som rör arkiveringsprocessen.
- Att dokumentera bevis som revisorn inhämtat, diskuterat och stämt av med berörda medlemmar i uppdragsteamet före bestyrkanderapportens datum.

A 207. ISQC 1 (eller nationella krav som är minst lika höga som ISQC 1) kräver att revisionsföretag fastställer riktlinjer och rutiner för arkivering av uppdragsdokumentation.¹³ Arkiveringsperioden för bestyrkandeuppdrag är normalt minst fem år från datumet för bestyrkanderapporten.¹⁴

Bilaga Roller och ansvar (se punkterna 2, A 8, A 11, A 16 och A 36–A 38)



¹¹ ISQC 1, punkt 45.

¹² ISQC 1, punkt A 54.

¹³ ISQC 1, punkt 47.

¹⁴ ISQC 1, punkt A 61.

1. Alla bestyrkandeuppdrag har minst tre parter: den ansvariga parten, revisorn och de avsedda användarna. Beroende på omständigheterna för uppdraget kan det också finnas en separat roll för den som gör mätningar eller värderingar, eller uppdragsgivaren.

2. Ovanstående figur illustrerar hur rollerna förhåller sig till ett bestyrkandeuppdrag:

- a. Den ansvariga parten är ansvarig för det underliggande granskningsobjektet.
- b. Den som gör mätningar eller värderingar använder kriterierna för att mäta eller värdera det underliggande granskningsobjektet som leder till informationen om granskningsobjektet.
- c. Uppdragsgivaren avtalar villkoren för uppdraget med revisorn.
- d. Revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna lämna ett uttalande som är avsett att öka graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten om informationen om granskningsobjektet.
- e. De avsedda användarna fattar beslut med grund i informationen om granskningsobjektet. De avsedda användarna är den eller de personer, organisationer eller grupper därav som revisorn väntar sig kommer att använda bestyrkanderapporten.

ISA
ISQC
m.m.

3. Följande observationer kan göras om dessa roller:

- Varje bestyrkandeuppdrag har utöver revisorn minst en ansvarig part samt avsedda användare.
- Revisorn kan inte vara den ansvariga parten, uppdragsgivare eller en avsedd användare.
- I ett direkt uppdrag är revisorn också den som gör mätningar eller värderingar.
- I ett attestuppdrag kan den ansvariga parten eller någon annan, men inte revisorn, vara den som gör mätningar eller värderingar.
- När revisorn har mätt eller värderat informationen om det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna, är uppdraget ett direkt uppdrag. Egenskapen för det uppdraget kan inte ändras till ett attestuppdrag av en annan part som tar ansvar för mätningen eller värderingen, t.ex. genom att den ansvariga parten bifogar ett uttalande till informationen om granskningsobjektet där vederbörande tar ansvar för det.
- Den ansvariga parten kan vara uppdragsgivare.
- I många attestuppdrag kan den ansvariga parten också vara den som gör mätningar eller värderingar, och är uppdragsgivare. Ett exempel är när ett företag anlitar en revisor för att utföra ett bestyrkandeuppdrag rörande en rapport som företaget upprättat om sina egna hållbarhetsåtgärder. Ett exempel på när den ansvariga parten är en annan part än den som gör mätningar eller värderingar är när revisorn har anlåtats för att utföra ett bestyrkandeuppdrag avseende en rapport upprättad av ett offentligt organ om ett privat företags hållbarhetsåtgärder.
- I ett attestuppdrag lämnar den som gör mätningar eller värderingar normalt revisorn ett skriftligt uttalande om informationen om granskningsobjektet. I vissa fall kanske inte revisorn kan inhämta ett sådant uttalande, t.ex. när uppdragsgivaren inte är den som gör mätningar eller värderingar.
- Den ansvariga parten kan vara en av de avsedda användarna men inte den enda avsedda användaren.
- Den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar och de avsedda användarna kan komma från olika företag eller samma företag. Ett exempel på det senare är att en styrelse kan vilja ha ett bestyrkande av information som företagets ledning tagit fram. Förhållandet mellan den ansvariga parten, den som gör mätningar eller värderingar och de avsedda användarna måste ses inom ramen för det enskilda uppdraget och kan skilja sig från en mer traditionellt definierad ansvarsstruktur. Exempel: En företagsledning (en avsedd användare) kan anlita en revisor för att utföra ett bestyrkandeuppdrag som rör en särskild del av företagets verksamhet, där det omedelbara ansvaret ligger på en lägre ledningsnivå (den ansvariga parten) men där företagsledningen är ytterst ansvarig.
- En uppdragsgivare som inte också är den ansvariga parten kan vara den avsedda användaren.

4. Revisorns uttalande kan formuleras antingen i termer av:
 - Det underliggande granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - Informationen om granskningsobjektet och de tillämpliga kriterierna.
 - Ett uttalande av den tillämpliga parten.
5. Revisorn och den ansvariga parten kan komma överens om att tillämpa principerna i ISAE på ett uppdrag där det inte finns några andra avsedda användare än den ansvariga parten men där alla andra krav enligt ISAE är uppfyllda. I sådana fall innefattar revisorns rapport ett uttalande som begränsar rapportens användning till den ansvariga parten.

INTERNATIONAL STANDARD ON ASSURANCE ENGAGEMENTS

ISAE 3402 Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå

(Gäller bestyrkanderapporter från servicebyråers revisorer, som omfattar räkenskapsperioder som slutar den 15 juni 2011 eller senare [uppdaterad med ändringar som gäller från och med den 15 juli 2020; red.anm.]

Introduktion	928
Denna ISAEs tillämpningsområde	928
Ikraftträdande	929
Mål	929
Definitioner	929
Krav	931
ISAE 3000 (omarbetad)	931
Yrkesetiska krav	931
Företagsledning och de som har ansvar för företagets styrning	931
Acceptera och behålla kunder	931
Avgöra om kriterierna är lämpliga	932
Väsentlighet	933
Inhämta en förståelse av servicebyråns system	933
Inhämta bevis avseende beskrivningen	933
Inhämta bevis avseende kontrollers utformning	933
Inhämta bevis avseende effektiviteten i kontrollers funktion	934
En internrevisionsavdelnings arbete	935
Skriftliga uttalanden	936
Annan information	936
Efterföljande händelser	937
Dokumentation	937
Upprätta servicebyråns revisors bestyrkanderapport	938
Ansvar för annan kommunikation	940
Tillämpning och andra förtydliganden	940
Denna ISAEs tillämpningsområde (se punkterna 1 och 3)	940
Definitioner (se punkterna 9 d och 9 g)	941
Yrkesetiska krav (se punkt 11)	941
Företagsledning och de som har ansvar för företagets styrning (se punkt 12)	941
Acceptera och behålla kunder	941
Bedöma om kriterierna är lämpliga (se punkterna 15–18)	942
Väsentlighet (se punkterna 19 och 54)	944
Inhämta en förståelse av servicebyråns system (se punkt 20)	945
Inhämta bevis avseende beskrivningen (se punkterna 21–22)	945
Inhämta bevis avseende kontrollers utformning (se punkterna 23 och 28 b)	947
Inhämta bevis avseende effektiviteten i kontrollers funktion	947
En internrevisionsavdelnings arbete	949
Skriftliga uttalanden (se punkterna 38 och 40)	949
Annan information (se punkt 42)	950
Dokumentation (se punkt 51)	950
Upprätta servicebyråns revisors bestyrkanderapport	950
Ansvar för annan kommunikation (se punkt 56)	951
Bilaga 1 Exempel på servicebyrås uttalanden (se punkt A 47)	951
Bilaga 2 Exempel på bestyrkanderapporter från servicebyrås revisor (se punkt A 47)	953
Bilaga 3 Exempel på modifierade bestyrkanderapporter från servicebyrås revisor (se punkt A 50)	956

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå*, ska läsas tillsammans med *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Introduktion

Denna ISAEs tillämpningsområde

1. Denna International Standard on Assurance Engagements (ISAE) behandlar bestyrkandeuppdrag som utförs av en revisor¹ med syfte att lämna en rapport, som ska användas av användarföretag och deras revisorer, om kontrollerna på en servicebyrå som levererar en tjänst till användarföretag som sannolikt är relevant för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering. Den kompletterar ISA 402² eftersom rapporter som upprättas enligt denna ISAE kan ge ändamålsenliga bevis enligt ISA 402. (Se punkt A 1.)

2. Enligt *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* kan ett bestyrkandeuppdrag vara ett uppdrag där uttalandet lämnas med "rimlig säkerhet" eller ett uppdrag där uttalandet lämnas med "begränsad säkerhet", ett bestyrkandeuppdrag kan vara antingen ett attestuppdrag eller ett direkt uppdrag.³ Denna ISAE behandlar enbart attestuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet.⁴

3. Denna ISAE gäller endast när servicebyrån är ansvarig för, eller på annat sätt kan lämna ett uttalande om, den lämpliga utformningen på kontrollerna. Denna ISAE behandlar inte bestyrkandeuppdrag avseende

- a. uttalande om huruvida kontroller på en servicebyrå fungerar enligt beskrivning, eller
- b. uttalande om andra kontroller på en servicebyrå än dem som har koppling till en tjänst som sannolikt är relevant för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering (t.ex. kontroller som påverkar användarföretags produktions- eller kvalitetskontroll).

Men denna ISAE ger viss vägledning för uppdrag som genomförs enligt ISAE 3000 (omarbetad). (Se punkt A 2.)

4. Utöver att lämna en bestyrkanderapport om kontroller kan en servicebyrås revisor även få i uppdrag att avge rapporter enligt följande, vilket inte behandlas i denna ISAE:

- a. En rapport om ett användarföretags transaktioner eller konton som handhas av en servicebyrå.
- b. En rapport om ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse.

Förhållande till ISAE 3000 (omarbetad), andra uttalanden från yrkesorganisationer och andra krav

5. Servicebyråns revisor ska följa ISAE 3000 (omarbetad) och denna ISAE när han eller hon utför bestyrkandeuppdrag avseende kontroller på en servicebyrå. Denna ISAE kompletterar, men ersätter inte ISAE 3000 (omarbetad) och behandlar hur ISAE 3000 (omarbetad) ska tillämpas i ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet avseende kontroller på en servicebyrå.

6. Att följa ISAE 3000 (omarbetad) kräver, bland annat, efterlevnad av bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden)

¹ ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner eller översiktliga granskningar av historisk finansiell information* (omarbetad) punkt 12 r.

² ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitat en servicebyrå*.

³ ISAE 3000 (omarbetad) punkt 12.

⁴ Punkterna 13 och 53 i denna ISAE.

avseende bestyrkandeuppdrag, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga som ISQC 1.⁵ Dessutom måste den ansvariga revisorn arbeta på ett revisionsföretag som tillämpar ISQC 1,⁶ eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga som ISQC 1.

Ikraftträdande

7. Denna ISAE gäller servicebyråers revisors bestyrkanderapporter som omfattar räkenskapsperioder som slutar den 15 juni 2011 eller senare.

Mål

8. Servicebyråns revisors mål är att:

- a. Inhämta rimlig säkerhet om att i alla väsentliga avseenden och baserat på lämpliga kriterier
 - i. servicebyråns systembeskrivning ger en rättvisande bild av systemet som det var utformat och infört under hela den angivna perioden (eller i fråga om en typ 1-rapport, per ett angivet datum),
 - ii. de kontroller som avser kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning var lämpligt utformade under den angivna perioden (eller i fråga om en typ 1-rapport, per ett angivet datum),
 - iii. i de fall det innefattas i uppdragets inriktning och omfattning, kontrollerna fungerade effektivt och ger rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning uppnåddes under hela den angivna perioden.
- b. Uttala sig om frågorna i (a) ovan enligt sina iakttagelser.

ISA
ISQC
m.m.

Definitioner

9. I denna ISAE har nedanstående termer följande betydelser:

- a. *S.k. "carve-out"-metod*: metod för att hantera de tjänster som tillhandahålls av en underservicebyrå, som innebär att servicebyråns systembeskrivning innefattar karaktären på tjänsterna som underservicebyrån tillhandahåller, men att underservicebyråns relevanta kontrollmål och tillhörande kontroller undantas från servicebyråns systembeskrivning och från inriktningen och omfattningen av servicebyråns revisors uppdrag. Servicebyråns systembeskrivning och inriktningen och omfattningen på servicebyråns revisors uppdrag innefattar kontroller på servicebyrån för att övervaka effektiviteten i kontrollers funktion på underservicebyrån, som kan innefatta servicebyråns genomgång av en bestyrkanderapport om kontroller på underservicebyrån.
- b. *Kompletterande kontroller på användarföretaget*: kontroller som servicebyrån vid utformningen av sina tjänster förutsätter att användarföretag genomför och som, om detta krävs för att uppnå de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning, identifieras i beskrivningen.
- c. *Kontrollmål*: syftet eller målet med en viss aspekt av kontroller. Kontrollmål hänger samman med de risker som kontrollerna är avsedda att minska.
- d. *Kontroller på servicebyrån*: kontroller över uppnåendet av ett kontrollmål som omfattas av servicebyråns revisors bestyrkanderapport. (Se punkt A 3.)
- e. *Kontroller på en underservicebyrå*: kontroller på en underservicebyrå för att ge rimlig säkerhet att ett kontrollmål är uppnått.
- f. *Kriterier*: referensvärden som används för att utvärdera eller mäta det underliggande granskningsobjektet. "De tillämpliga kriterierna" är de kriterier som används i ett visst uppdrag.
- g. *S.k. "inclusive"-metod*: metod för att hantera de tjänster som tillhandahålls av en underservicebyrå, som innebär att servicebyråns systembeskrivning innefattar karaktären på tjänsterna som underservicebyrån tillhandahåller, och att underservice-

⁵ ISAE 3000 (omarbetad) punkterna 3 a, 20 och 34.

⁶ ISAE 3000 (omarbetad) punkterna 3 b och 31 a. International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster*.

byråns relevanta kontrollmål och tillhörande kontroller ingår i servicebyråns systembeskrivning och i inriktningen och omfattningen av servicebyråns revisors uppdrag. (Se punkt A 4.)

- h. *Internrevision*: en funktion i ett företag, som utför bestyrkande- och konsultverksamhet i syfte att utvärdera och förbättra ändamålsenligheten i ett företags processer för bolagsstyrning, riskhantering och intern kontroll.
- i. *Internrevisorer*: de personer som utför internrevisionens arbete. Internrevisorer kan arbeta på en internrevisionsavdelning eller motsvarande funktion.
- j. *Rapport om beskrivningen och utformningen av en servicebyrås kontroller ("typ 1-rapport" i denna ISAE)*: en rapport som innehåller följande:
 - i. Servicebyråns systembeskrivning.
 - ii. Ett skriftligt uttalande av servicebyrån att i alla väsentliga avseenden och baserat på lämpliga kriterier:
 - a. beskrivningen ger en rättvisande bild av servicebyråns system som det är utformat och infört per det angivna datumet,
 - b. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning var lämpligt utformade per det angivna datumet.
 - iii. En servicebyrås revisors bestyrkanderapport med ett uttalande med rimlig säkerhet avseende förhållandena i (ii) a–b ovan.
- k. *Rapport om beskrivningen och utformningen av samt effektiviteten i funktionen hos en servicebyrås kontroller ("typ 2-rapport" i denna ISAE)*: en rapport som innehåller följande:
 - i. Servicebyråns systembeskrivning.
 - ii. Ett skriftligt uttalande av servicebyrån att i alla väsentliga avseenden och baserat på lämpliga kriterier:
 - a. beskrivningen ger en rättvisande bild av servicebyråns system som det var utformat och infört under hela den angivna perioden,
 - b. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning var lämpligt utformade under hela den angivna perioden,
 - c. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning har fungerat effektivt under hela den angivna perioden.
 - iii. En servicebyrås revisors bestyrkanderapport:
 - a. med en slutsats med rimlig säkerhet om förhållandena i (ii) a–c ovan, och
 - b. innehåller en beskrivning av granskningarna av kontroller och resultaten av dem.
- l. *Servicebyrås revisor*: en revisor som, på servicebyråns begäran, tillhandahåller en bestyrkanderapport om en servicebyrås kontroller.
- m. *Servicebyrå*: en extern organisation (eller segment i en extern organisation) som levererar sådana tjänster till användarföretag som sannolikt är relevanta för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering.
- n. *Servicebyrås system (eller systemet)*: de riktlinjer och rutiner som utformas och införs av servicebyrån för att denna ska kunna leverera de tjänster till användarföretagen som rapporten från servicebyråns revisor omfattar. Servicebyråns systembeskrivning innefattar identifiering av de tjänster som omfattas, den period, eller om det gäller en typ 1-rapport, det datum som beskrivningen hänger samman med, kontrollmål samt tillhörande kontroller.
- o. *Servicebyrås uttalande*: det skriftliga uttalandet om de förhållanden som det hänvisas till i punkt 9 k ii (eller punkt 9 j ii i fråga om en typ 1-rapport).
- p. *Underservicebyrå*: en servicebyrå som anlitas av en annan servicebyrå för att utföra några av de tjänster som levereras till användarföretag och som sannolikt är relevanta för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering.
- q. *Granskning av kontroller*: en åtgärd avsedd att utvärdera effektiviteten i kontrollers funktion när det gäller att uppnå kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning.

- r. *Användarföretags revisor*: en revisor som reviderar och uttalar sig om ett användarföretags finansiella rapporter.⁷
- s. *Användarföretag*: ett företag som anlitar en servicebyrå.

Krav

ISAE 3000 (omarbetad)

10. Servicebyråns revisor ska inte ange att han eller hon har följt denna ISAE såvida revisorn inte har följt kraven i denna ISAE och ISAE 3000 (omarbetad).

Yrkesetiska krav

11. Servicebyråns revisor ska följa bestämmelserna i Etikoden, avseende bestyrkan-deuppdrag, eller andra yrkesmässiga krav eller krav enligt lagar eller andra författningar som är minst lika stränga. (Se punkt A 5.)

ISA
ISQC
m.m.

Företagsledning och de som har ansvar för företagets styrning

12. I de fall denna ISAE kräver att servicebyråns revisor gör förfrågningar om, begär uttalanden av, kommunicerar med eller på annat sätt interagerar med servicebyrån, ska servicebyråns revisor bestämma vilken eller vilka lämpliga personer inom servicebyråns företagsledning eller ledningsstruktur som han eller hon ska kommunicera med. Detta ska innefatta övervägande av vilken eller vilka personer som har lämpligt ansvar för och kunskap om de berörda förhållandena. (Se punkt A 6.)

Acceptera och behålla kunder

13. Innan en servicebyrås revisor accepterar eller behåller ett uppdrag ska han eller hon:

- a. fastställa om
 - i. han eller hon har den förmåga och kompetens som krävs för att utföra uppdraget (se punkt A 7),
 - ii. de kriterier som revisorn förväntar sig ska användas av servicebyrån för att upprätta systembeskrivningen är lämpliga och kommer att vara tillgängliga för användarföretag och deras revisorer,
 - iii. uppdragets omfattning och inriktning samt servicebyråns systembeskrivning inte är så begränsade att de sannolikt inte är av nytta för användarföretag och deras revisorer.
- b. Inhämta servicebyråns bekräftelse på att den är medveten om och förstår sitt ansvar för att:
 - i. upprätta systembeskrivningen, och bifogat uttalande från servicebyrån, inklusive fullständighet, exakthet och uppställningsmetod för beskrivningen och uttalandet (se punkt A 8),
 - ii. ha rimlig grund för servicebyråns uttalande som bifogas systembeskrivningen (se punkt A 9),
 - iii. ange i servicebyråns uttalande de kriterier servicebyrån använde för att upprätta systembeskrivningen,
 - iv. i systembeskrivningen ange
 - a. kontrollmålen, och
 - b. i de fall de anges i lagar och andra författningar, eller av annan part (t.ex. en användargrupp eller ett yrkesorgan), den part som har angett dem.
 - v. identifiera riskerna för att de angivna kontrollmålen i systembeskrivningen inte uppnås, och för att utforma och införa kontroller som ger rimlig säkerhet att dessa risker inte förhindrar de angivna kontrollmålen i systembeskrivningen från att uppnås och att de angivna kontrollmålen därför kommer att uppnås (se punkt A 10),
 - vi. ge servicebyråns revisor

⁷ När det gäller en underservicebyrå är servicebyråns revisor för en servicebyrå som använder en underservicebyrås tjänster också ett användarföretags revisor.

- a. åtkomst till information, t.ex. bokföring, dokumentation och andra förhållanden, inklusive servicenivåavtal, när servicebyrån känner till att den är relevant för servicebyråns systembeskrivning och medföljande uttalande från servicebyrån,
- b. ytterligare information som servicebyråns revisor kan begära från servicebyrån för bestyrkandeuppdragets syfte,
- c. obegränsad tillgång till personer på servicebyrån som servicebyråns revisor bedömer det som nödvändigt att inhämta bevis från.

Godkännande av en ändring i villkoren för uppdraget

14. Om servicebyrån begär en ändring i uppdragets omfattning och inriktning före uppdragets slutförande ska servicebyråns revisor förvissa sig om att detta har motiverats på ett rimligt sätt. (Se punkterna A 11–A 12.)

Avgöra om kriterierna är lämpliga

15. Servicebyråns revisor ska avgöra om servicebyrån har använt lämpliga kriterier vid upprättande av systembeskrivningen, vid utvärdering av om kontroller har lämplig utformning och, i fråga om en typ 2-rapport, vid utvärdering av om kontroller fungerar effektivt.

16. Vid avgörandet av lämpligheten i kriterierna som används för att utvärdera servicebyråns systembeskrivning ska servicebyråns revisor bestämma om kriterierna minst omfattar:

- a. Om beskrivningen beskriver hur servicebyråns system var utformat och infört, inklusive, i tillämpliga fall:
 - i. De typer av tjänster som tillhandahålls, inklusive, i tillämpliga fall, bearbetade transaktionsslag.
 - ii. De rutiner, både vad beträffar informationstekniksystem och manuella system, genom vilka tjänster tillhandahålls, inklusive, i tillämpliga fall, rutiner genom vilka transaktioner initieras, registreras, bearbetas, i förekommande fall rättas, och överförs till rapporterna och annan information som upprättas för användarföretag.
 - iii. Tillhörande material och underlag, inklusive, i tillämpliga fall, räkenskapsmaterial, underlag och särskilda konton som används för att initiera, registrera, bearbeta och redovisa transaktioner. I detta ingår rättelse av felaktig information och hur information överförs till rapporterna och annan information som upprättas till användarföretag.
 - iv. Hur servicebyråns system hanterar andra betydelsefulla händelser och villkor än transaktioner.
 - v. Den process som används för att upprätta rapporter och annan information åt användarföretag.
 - vi. De angivna kontrollmålen och kontroller avsedda att uppnå dessa mål.
 - vii. Kompletterande kontroller på användarföretag, som övervägts vid utformningen av kontrollerna.
 - viii. Andra aspekter av servicebyråns kontrollmiljö, riskbedömningsprocess, informationssystem (inklusive näraliggande affärsprocesser) och kommunikation, kontrollaktiviteter och övervakningskontroller som är relevanta för de tillhandahållna tjänsterna.
- b. I fråga om en typ 2-rapport, om beskrivningen innefattar relevanta uppgifter om ändringar i servicebyråns system under den period som beskrivningen omfattar.
- c. Om beskrivningen utelämnar eller förvränger information som är relevant för omfattningen av servicebyråns beskrivna system, men bekräftar att beskrivningen är upprättad för att tillgodose gemensamma behov hos många olika slags användarföretag och deras revisorer, och därför inte kan innefatta alla aspekter av servicebyråns system som varje enskilt användarföretag och dess revisor kan anse vara viktiga i deras särskilda miljö.

17. Vid avgörandet av lämpligheten i kriterierna som används för att utvärdera kontrollernas utformning, ska servicebyråns revisor avgöra om kriterierna minst omfattar:

- a. om servicebyrån har identifierat riskerna för att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning inte uppnås, och
- b. om de kontroller som är identifierade i beskrivningen skulle, om de fungerade enligt beskrivning, ge rimlig säkerhet att dessa risker inte förhindrar de angivna kontrollmålen från att uppnås.

18. Vid avgörandet av lämpligheten i kriterierna som används för att utvärdera effektiviteten i kontrollers funktion när det gäller att ge rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i beskrivningen kommer att uppnås, ska servicebyråns revisor bestämma om kriterierna minst omfattar huruvida kontrollerna var konsekvent använda enligt utformningen under hela den angivna perioden. Detta innefattar huruvida manuella kontroller användes av enskilda personer med lämplig kompetens och befogenhet. (Se punkterna A 13–A 15.)

ISA
ISQC
m.m.

Väsentlighet

19. Vid planering och utförande av uppdraget ska servicebyrån överväga väsentlighet med avseende på den rättvisande bilden av beskrivningen, lämpligheten i utformningen av kontroller och, i fråga om en typ 2-rapport, effektiviteten i kontrollers funktion. (Se punkterna A 16–A 18.)

Inhämta en förståelse av servicebyråns system

20. Servicebyråns revisor ska inhämta en förståelse av servicebyråns system, inklusive kontroller som innefattas i uppdragets inriktning och omfattning. (Se punkterna A 19–A 20.)

Inhämta bevis avseende beskrivningen

21. Servicebyråns revisor ska inhämta och läsa servicebyråns systembeskrivning och ska utvärdera om de aspekter av beskrivningen som innefattas i uppdragets inriktning och omfattning ger en rättvisande bild, inklusive om: (Se punkterna A 21–A 22.)

- a. De angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning är rimliga med hänsyn till omständigheterna. (Se punkt A 23.)
- b. Kontroller som identifierades i beskrivningen infördes.
- c. Eventuella kompletterande kontroller för användarföretaget är adekvat beskrivna.
- d. Eventuella tjänster som utförs av en underservicebyrå är adekvat beskrivna, inklusive om den s.k. "inclusive"-metoden eller den s.k. "carve-out"-metoden har använts avseende dem.

22. Servicebyråns revisor ska fastställa, genom andra åtgärder i kombination med förfrågningar, om servicebyråns system har införts. Dessa andra åtgärder ska innefatta observation samt inspektion av bokföring och annan dokumentation av hur servicebyråns system fungerar och kontroller används. (Se punkt A 24.)

Inhämta bevis avseende kontrollers utformning

23. Servicebyrån ska bestämma vilka av kontrollerna på servicebyrån som behövs för att uppnå kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning, och ska bedöma om dessa kontroller var lämpligt utformade. Denna bestämning ska innefatta att: (Se punkterna A 25–A 27.)

- a. identifiera riskerna för att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning inte uppnås, och
- b. utvärdera dessa riskers koppling till de kontroller som är identifierade i servicebyråns systembeskrivning.

Inhämta bevis avseende effektiviteten i kontrollers funktion

24. När servicebyråns revisor lämnar en typ 2-rapport ska han eller hon granska de kontroller som servicebyråns revisor har bedömt som nödvändiga för att uppnå de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning, och bedöma hur de har fungerat under hela perioden. Bevis som har inhämtats vid tidigare uppdrag för den tillfredsställande funktionen hos kontroller under tidigare perioder utgör inte en grund för att minska granskningen, även om den kompletteras med bevis som inhämtats under den aktuella perioden. (Se punkterna A 28–A 32.)

25. När servicebyråns revisor utformar och utför granskning av kontroller ska han eller hon:

- a. utföra andra åtgärder i kombination med förfrågning för att inhämta bevis om
 - i. hur kontrollen användes,
 - ii. hur konsekvent kontrollen användes,
 - iii. av vem eller på vilket sätt kontrollen användes,
- b. fastställa om kontroller som ska granskas är beroende av andra kontroller (indirekta kontroller) och, om så är fallet, avgöra om det krävs ytterligare bevis för att de indirekta kontrollerna fungerar, (se punkterna A 33–A 34)
- c. fastställa metoder för val av poster som ska granskas som är effektiva när det gäller att uppfylla åtgärdens syften. (Se punkterna A 35–A 36.)

26. När omfattningen av granskningen av kontroller fastställs ska servicebyrån överväga förhållanden inkluderande egenskaper hos den population som ska granskas, vilket innefattar karaktären på kontroller, hur ofta de används (t.ex. varje månad eller dag, ett antal gånger per dag) och den förväntade avvikelsefrekvensen.

Urval

27. När servicebyråns revisor lämnar ett urval ska han eller hon: (Se punkterna A 35–A 36.)

- a. överväga åtgärdens syfte och egenskaperna hos urvalspopulationen vid utformningen av urvalet,
- b. fastställa en urvalsstorlek som är tillräckligt stor för att minska urvalsrisken till en lämpligt låg nivå,
- c. välja poster till urvalet på ett sådant sätt att varje urvalsenhet i populationen kan komma att bli vald,
- d. om en utformad åtgärd inte är tillämplig på den valda posten, utföra åtgärden på en annan post som ersättning,
- e. om det inte går att använda de tänkta åtgärderna, eller lämpliga alternativa åtgärder, på en vald post, behandla denna post som en avvikelse.

Avvikelsers karaktär och orsak

28. Servicebyråns revisor ska undersöka karaktären på och orsaken till identifierade avvikelser och ska fastställa om:

- a. Identifierade avvikelser ligger inom förväntad avvikelsefrekvens och är godtagbara. Därför utgör den granskning som har utförts en lämplig grund för att dra slutsatsen att kontrollen fungerar effektivt under hela den angivna perioden.
- b. Ytterligare granskning av kontrollen eller av andra kontroller krävs för att nå en slutsats om huruvida kontrollerna med avseende på ett visst kontrollmål har fungerat effektivt under hela den angivna perioden. (Se punkt A 25.)
- c. Granskningen som har utförts utgör en lämplig grund för att dra slutsatsen att kontrollen inte har fungerat effektivt under hela den angivna perioden.

29. I de ytterst sällsynta fall när servicebyråns revisor anser att en felaktighet eller avvikelse som upptäckts i ett urval ska särbehandlas, och att inga andra kontroller har identifierats som innebär att servicebyråns revisor kan dra slutsatsen att det relevanta kontrollmålet fungerar effektivt under hela den angivna perioden ska revisorn uppnå en hög grad av säkerhet att en sådan felaktighet eller avvikelse inte är representativ för popula-

tionen. Servicebyråns revisor ska uppnå denna grad av säkerhet genom att utföra ytterligare åtgärder i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att felaktigheten eller avvikelserna inte påverkar resten av populationen.

En internrevisionsavdelnings arbete⁸

Inhämta en förståelse av internrevisionsavdelningen

30. Om företaget har en internrevisionsavdelning ska servicebyråns revisor skaffa sig en förståelse av karaktären på internrevisionsavdelningens ansvarsområden och av åtgärderna som utförs för att kunna avgöra om det är sannolikt att internrevisionen är relevant för uppdraget. (Se punkt A 37.)

Avgöra om och i vilken utsträckning internrevisionens arbete ska användas

31. Servicebyråns revisor ska avgöra:

- a. om det är sannolikt att internrevisionens arbete är lämpligt för uppdragets syften, och
- b. i så fall hur internrevisionens arbete ska påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av servicebyråns revisors åtgärder.

32. När servicebyråns revisor avgör om det är sannolikt att internrevisionens arbete är lämpligt för uppdragets syften ska han eller hon bedöma:

- a. internrevisionens objektivitet,
- b. internrevisionens tekniska kompetens,
- c. om det är sannolikt att internrevisionens arbete kommer att utföras med vederbörlig professionell omsorg,
- d. om det är sannolikt att kommunikationen mellan internrevisionen och servicebyråns revisor kommer att fungera.

33. När servicebyråns revisor avgör hur internrevisionens arbete ska påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av servicebyråns revisors åtgärder, ska han eller hon beakta: (Se punkt A 38.)

- a. karaktären på och omfattningen av det arbete som har utförts eller som ska utföras av internrevisionen,
- b. vilken betydelse det arbetet har för servicebyråns revisors slutsatser,
- c. graden av subjektivitet vid bedömningen av de bevis som har inhämtats som stöd för dessa slutsatser.

Använda internrevisionsavdelningens arbete

34. För att servicebyråns revisor ska kunna använda delar av internrevisionens arbete, ska servicebyråns revisor utvärdera och utföra åtgärder avseende detta arbete för att avgöra om det passar för hans eller hennes syften. (Se punkt A 39.)

35. För att avgöra om det arbete som internrevisionen har utfört passar för servicebyråns revisors syften ska han eller hon bedöma huruvida

- a. arbetet har utförts av internrevisorer med lämplig utbildning och kompetens,
- b. arbetet har letts, följts upp och dokumenterats på ett riktigt sätt,
- c. tillräckliga bevis har inhämtats för att internrevisionen ska kunna dra rimliga slutsatser,
- d. de slutsatser som har dragits är rimliga med hänsyn till omständigheterna och alla rapporter som har upprättats av internrevisionen stämmer överens med resultatet av det arbete som har utförts,
- e. avvikelser som är av betydelse för uppdraget eller ovanliga förhållanden som har uppdagats av internrevisionen har lösts på ett riktigt sätt.

⁸ Denna ISAE behandlar inte de fall där enskilda internrevisorer direkt bistår servicebyråns revisor vid utförandet av åtgärder.

Påverkan på servicebyråns revisors bestyrkanderapport

36. Om internrevisionsavdelningens arbete har använts ska servicebyråns revisor inte göra någon hänvisning till det arbetet i den del av servicebyråns revisors bestyrkanderapport som innehåller servicebyråns revisors uttalande. (Se punkt A 40.)

37. I fråga om en typ 2-rapport, om internrevisionsavdelningens arbete har använts vid granskning av kontroller, ska den del av servicebyråns revisors bestyrkanderapport som beskriver servicebyråns granskning av kontroller och resultaten av den innehålla en beskrivning av internrevisorns arbete och av servicebyråns revisors åtgärder med avseende på det arbetet. (Se punkt A 41.)

Skriftliga uttalanden

38. Servicebyråns revisor ska begära skriftliga uttalanden av servicebyrån: (Se punkt A 42.)

- a. som bekräftar uttalandet som bifogas systembeskrivningen,
- b. om att den har gett servicebyråns revisor tillgång till all relevant information och åtkomst enligt överenskommelser⁹,
- c. om att den har upplyst servicebyråns revisor om de faktorer av följande som den känner till
 - i. överträdelse av lagar och andra författningar, oegentligheter, eller orättade avvikelser som kan hänföras till servicebyrån och som kan påverka ett eller flera användarföretag,
 - ii. brister i kontrollernas utformning,
 - iii. tillfällen när kontroller inte har fungerat enligt beskrivning,
 - iv. händelser efter perioden som omfattas av servicebyråns systembeskrivning fram till datumet för servicebyråns revisors bestyrkanderapport som skulle kunna ha en betydande påverkan på servicebyråns revisors bestyrkanderapport.

39. De skriftliga uttalandena ska ha formen av ett brev adresserat till servicebyråns revisor. Datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för servicebyråns revisors bestyrkanderapport som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet.

40. Om servicebyrån, efter att ha diskuterat frågan med servicebyråns revisor, inte lämnar ett eller flera begärda skriftliga uttalanden enligt punkt 38 a och b i denna ISAE ska servicebyråns revisor avstå från uttalande. (Se punkt A 43.)

Annan information

41. Servicebyråns revisor ska läsa eventuell annan information i dokument med servicebyråns systembeskrivning och servicebyråns revisors bestyrkanderapport, för att identifiera eventuella väsentliga oförenligheter med beskrivningen. När servicebyråns revisor läser den andra informationen med syftet att identifiera väsentliga oförenligheter, kan han eller hon bli medveten om uppenbara felaktigheter i faktaåtergivningen i denna andra information.

42. Om servicebyråns revisor under läsningen av den andra informationen identifierar en väsentlig oförenlighet eller uppmärksammar en uppenbar väsentlig felaktighet i faktaåtergivningen, ska han eller hon diskutera frågan med servicebyrån. Om servicebyråns revisor drar slutsatsen att det finns en väsentlig oförenlighet eller en felaktig återgivning av fakta i den andra informationen som servicebyrån vägrar att rätta till ska han eller hon vidta de ytterligare åtgärder som är lämpliga. (Se punkterna A 44–A 45.)

⁹ Punkt 13 b v i denna ISAE.

Efterföljande händelser

43. Servicebyråns revisor ska göra en förfrågan om huruvida servicebyrån känner till händelser efter perioden som omfattas av servicebyråns systembeskrivning fram till datumet för servicebyråns revisors bestyrkanderapport som skulle kunna få revisorn att ändra rapporten. Om servicebyråns revisor känner till en sådan händelse och information om den inte har lämnats ut av servicebyrån, ska revisorn upplysa om händelsen i sin bestyrkanderapport.

44. Servicebyråns revisor har ingen förpliktelse att utföra åtgärder avseende servicebyråns systembeskrivning eller lämpligheten i kontrollers utformning eller effektiviteten i kontrollers funktion, efter datumet för rapporten.

Dokumentation

45. Servicebyråns revisor ska utan onödigt dröjsmål upprätta dokumentation som utgör en redovisning av grunden för bestyrkanderapporten som är tillräckligt uttömmande och ändamålsenlig för att en erfaren servicebyråns revisor, som tidigare inte har varit inblandad i uppdraget, ska kunna förstå följande:

- a. karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de åtgärder som har utförts för att uppfylla denna ISAE och tillämpliga krav i lagar och andra författningar,
- b. resultaten av åtgärderna och vilka bevis som har inhämtats,
- c. betydelsefulla frågor som har uppstått under uppdraget, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser.

46. Vid dokumentation av åtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning ska servicebyråns revisor dokumentera:

- a. identifikationsfaktorer för de särskilda poster eller förhållanden som har granskats,
- b. vem som utförde arbetet och datumet då arbetet slutfördes,
- c. vem som gick igenom det utförda arbetet, när detta gjordes och genomgångens omfattning.

47. Om servicebyråns revisor använder arbete som har utförts av internrevisionen ska han eller hon dokumentera slutsatser avseende utvärderingen av huruvida internrevisionens arbete är tillräckligt, och de åtgärder som servicebyråns revisor har utfört avseende det arbetet.

48. Servicebyråns revisor ska dokumentera diskussioner om betydelsefulla frågor med servicebyrån och andra, inklusive frågornas karaktär samt när och med vem diskussionerna ägde rum.

49. Om servicebyråns revisor har identifierat information som är oförenlig med hans eller hennes slutsats i en betydelsefull fråga, ska han eller hon dokumentera hur oförenligheten har hanterats.

50. Servicebyråns revisor ska sammanställa uppdragsdokumentationen och utan onödigt dröjsmål efter datumet för bestyrkanderapporten slutföra den administrativa processen avseende den slutliga sammanställningen.¹⁰

51. Efter det att den slutliga uppdragsdokumentationen har sammanställts får servicebyråns revisor inte radera eller kassera någon dokumentation förrän arkiveringstiden har upphört. (Se punkt A 46.)

ISA
ISQC
m.m.

¹⁰ Punkterna A 54–A 55 i ISQC 1 innehåller ytterligare vägledning.

52. Servicebyråns revisor ska, om han eller hon finner det nödvändigt att ändra den befintliga dokumentationen eller lägga till ny dokumentation efter det att den slutliga uppdragsdokumentationen har sammanställts, och den dokumentationen inte påverkar servicebyråns revisors rapport, oavsett ändringarnas eller tilläggens karaktär dokumentera följande:

- a. de särskilda skälen till att ändringarna eller tilläggen har gjorts,
- b. när och av vem de gjordes respektive gicks igenom.

Upprätta servicebyråns revisors bestyrkanderapport

Innehåll i servicebyråns revisors bestyrkanderapport

53. Servicebyråns revisors bestyrkanderapport ska minst innehålla följande grundläggande delar: (Se punkt A 47.)

- a. En titel som tydligt visar att rapporten är en oberoende servicebyrås revisors bestyrkanderapport.
- b. En mottagare.
- c. Identifiering av:
 - i. Servicebyråns systembeskrivning och servicebyråns uttalande, som innefattar de förhållanden som beskrivs i punkt 9 k ii för en typ 2-rapport, eller punkt 9 j ii för en typ 1-rapport.
 - ii. De eventuella delar i servicebyråns systembeskrivning som inte omfattas av servicebyråns revisors uttalande.
 - iii. Om beskrivningen hänvisar till behovet av kompletterande kontroller på användarföretaget, ett uttalande om att servicebyråns revisor inte har utvärderat lämpligheten i utformningen av eller effektiviteten i kompletterande kontrollers funktion på användarföretag, och att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning endast kan uppnås om kompletterande kontroller på användarföretag är lämpligt utformade eller fungerar effektivt tillsammans med kontrollerna på servicebyrån.
 - iv. Om tjänster utförs av en underservicebyrå, karaktären på de åtgärder som utförs av underservicebyrån enligt beskrivning i servicebyråns systembeskrivning och om den s.k. "inclusive"-metoden eller den s.k. "carve-out"-metoden har använts avseende dem. I de fall den s.k. "carve-out"-metoden har använts, ett uttalande om att servicebyråns beskrivning av dess system undantar kontrollmålen och hänförliga kontroller på relevanta underservicebyråer, och att servicebyråns revisors åtgärder inte utvidgas till kontroller på underservicebyrån. I de fall den s.k. "inclusive"-metoden har använts, ett uttalande om att servicebyråns beskrivning av dess system innefattar kontrollmålen och hänförliga kontroller på underservicebyrån, och att servicebyråns revisors åtgärder utvidgades till kontroller på underservicebyrån.
- d. Identifiering av de tillämpliga kriterierna och den part som anger kontrollmålen.
- e. Ett uttalande att rapporten och, i fråga om en typ 2-rapport, beskrivningen av granskningen av kontroller är avsedd enbart för användarföretag och deras revisorer, som har tillräcklig förståelse för att kunna överväga den, tillsammans med annan information inklusive information om kontroller som användarföretagen själva utför, vid bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter i användarföretags finansiella rapporter. (Se punkt A 48.)
- f. Ett uttalande om att servicebyrån har ansvaret för att:
 - i. upprätta systembeskrivningen, och bifogat uttalande, inklusive fullständighet, exakthet och uppställningsmetod för beskrivningen och uttalandet,
 - ii. tillhandahålla de tjänster som omfattas av servicebyråns systembeskrivning,
 - iii. ange kontrollmålen (i de fall de inte anges i lagar och andra författningar, eller av annan part, t.ex. en användargrupp eller ett yrkesorgan),
 - iv. utforma och införa kontroller för att uppnå de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning.

- g. Ett uttalande om att servicebyråns revisors ansvar är att lämna ett uttalande om servicebyråns beskrivning, om utformningen av de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i den beskrivningen, och i fråga om en typ 2-rapport, om effektiviteten i dessa kontrollers funktion, baserat på servicebyråns revisors åtgärder.
- h. Ett uttalande om att revisionsföretaget där revisorn arbetar tillämpar ISQC 1, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lag eller annan författning, som är minst lika höga som ISQC 1. Om revisorn inte är externrevisor, ska uttalandet identifiera de yrkesmässiga kraven, eller krav i lag eller annan författning, som används som är minst lika höga som ISQC 1.
- i. Ett uttalande om att revisorn följer krav på oberoende och andra yrkesetiska krav i Etikoden, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav enligt lag eller annan författning, som är minst lika höga som bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag. Om revisorn inte är externrevisor, ska uttalandet identifiera de yrkesmässiga krav, eller krav enligt lag eller annan författning, som används som är minst lika höga som bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag.
- j. Ett uttalande om att uppdraget utfördes enligt ISAE 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå*, som kräver att servicebyråns revisor planerar och utför åtgärder för att uppnå rimlig säkerhet om att i alla väsentliga avseenden servicebyråns systembeskrivning ger en rättvisande bild och att kontrollerna är lämpligt utformade samt, i fråga om en typ 2-rapport, effektiviteten i kontrollernas funktion.
- k. En sammanfattning av servicebyråns revisors åtgärder för att uppnå rimlig säkerhet och ett uttalande om servicebyråns revisors uppfattning att de inhämtade bevisen är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för servicebyråns revisors uttalande, och i fråga om en typ 1-rapport, ett uttalande om att servicebyråns revisor inte har utfört några åtgärder avseende effektiviteten i kontrollers funktion och att inget uttalande lämnas om detta.
- l. Ett uttalande om kontrollernas begränsningar och, i fråga om en typ 2-rapport, om risken för att skatta eventuell utvärdering av effektiviteten i kontrollers funktion till framtida perioder.
- m. Servicebyråns revisors uttalande, uttryckt i positiv form, om huruvida, i alla väsentliga avseenden och baserat på lämpliga kriterier:
 - i. I fråga om en typ 2-rapport:
 - a. beskrivningen ger en rättvisande bild av servicebyråns system som hade utformats och införts under hela den angivna perioden,
 - b. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning var lämpligt utformade under hela den angivna perioden,
 - c. de granskade kontrollerna, som var de som krävdes för att ge rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i beskrivningen uppnåddes, fungerade effektivt under hela den angivna perioden.
 - ii. I fråga om en typ 1-rapport:
 - a. beskrivningen ger en rättvisande bild av servicebyråns system som hade utformats och införts per det angivna datumet,
 - b. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning var lämpligt utformade per det angivna datumet.
- n. Datumet för servicebyråns revisors bestyrkanderapport, som inte ska vara före det datum när servicebyråns revisor har inhämtat de bevis som utgör grunden för revisorns uttalande.
- o. Servicebyråns revisors namn och den ort i jurisdiktionen där servicebyråns revisor bedriver sin verksamhet.

ISA
ISQC
m.m.

54. I fråga om en typ 2-rapport ska servicebyråns revisors bestyrkanderapport innehålla ett separat avsnitt efter uttalandet, eller en bilaga, som beskriver den granskning av kontroller som utfördes och resultatet av granskningen. När servicebyråns revisor beskriver granskningen av kontroller, ska han eller hon tydligt ange vilka kontroller som granskades, identifiera om de granskade posterna representerar alla eller ett urval av poster i populationen samt visa karaktären på granskningen tillräckligt detaljerat för att användarföretags revisorer ska kunna bestämma effekten av sådana granskningar i sina riskbedömningar. Om avvikelser har identifierats ska servicebyråns revisor ta med omfatt-

ningen av den utförda granskningen som ledde till att avvikelserna identifierades (inklusive urvalsstorlek när urval har använts) och antalet och karaktären på de observerade avvikelserna. Servicebyråns revisor ska rapportera avvikelser även om, med grund i den utförda granskningen, han eller hon har dragit slutsatsen att tillhörande kontrollmål har uppnåtts. (Se punkterna A 18 och A 49.)

Modifierade uttalanden

55. Om servicebyråns revisor drar slutsatsen att: (Se punkterna A 50–A 52.)

- a. servicebyråns beskrivning inte ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av systemet som det är utformat och infört,
- b. de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i beskrivningen inte var i alla väsentliga avseenden lämpligt utformade,
- c. i fråga om en typ 2-rapport, de granskade kontrollerna, som var de som krävdes för att uppnå rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning hade uppnåtts, i alla väsentliga avseenden inte fungerade effektivt,
- d. servicebyråns revisor inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis,

ska servicebyråns revisors uttalande modifieras, och servicebyråns revisors bestyrkanderapport ska innehålla ett avsnitt med en tydlig beskrivning av alla orsaker till modifieringen.

Ansvar för annan kommunikation

56. Om servicebyråns revisor får kännedom om överträdelse av lagar och andra författningar, oegentligheter eller orättade misstag hänförliga till servicebyrån, som inte är uppenbart betydelselösa och som kan påverka ett eller flera användarföretag, ska servicebyråns revisor avgöra om frågan har kommunicerats på lämpligt sätt till berörda användarföretag. Om frågan inte har kommunicerats på lämpligt sätt och servicebyrån inte vill göra det, ska servicebyråns revisor vidta tillämpliga åtgärder. (Se punkt A 53.)

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna ISAEs tillämpningsområde (se punkterna 1 och 3)

A 1. Intern kontroll är en process avsedd att ge rimlig säkerhet om uppnåendet av mål avseende tillförlitligheten i finansiell rapportering, effektivitet och ändamålsenlighet i verksamhet och efterlevnad av tillämpliga lagar och andra författningar. Kontroller avseende en servicebyrås verksamhets- och efterlevnadsmål kan vara relevanta för ett användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering. Sådana kontroller kan avse påståenden om klassificering och upplysningar avseende konton, transaktionsslag eller upplysningar, eller kan avse bevis som användarföretagets revisor utvärderar eller använder när han eller hon utför granskningsåtgärder. Exempel: kontrollerna hos en servicebyrå som bearbetar löner avseende vidarebefordran utan dröjsmål av löneavdrag till myndigheter kan vara relevanta för ett användarföretag eftersom sen vidarebefordran kan ge upphov till ränta och avgifter som skulle leda till en skuld för användarföretaget. På motsvarande sätt kan en servicebyrås kontroller över godtagbarheten i investeringstransaktioner enligt lag betraktas som relevanta för ett användarföretags klassificering och upplysningar om transaktioner och konton i dess finansiella rapporter. Att avgöra om kontroller på en servicebyrå avseende verksamhet och efterlevnad sannolikt är relevanta för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering är en fråga om professionell bedömning, med hänsyn till servicebyråns angivna kontrollmål och kriteriernas lämplighet.

A 2. Servicebyrån kanske inte kan påstå att systemet är lämpligt utformat om servicebyrån t.ex. använder ett system som har utformats av ett användarföretag eller är stipulerat i ett kontrakt mellan ett användarföretag och servicebyrån. På grund av den ofrånkomliga kopplingen mellan lämplig utformning på kontroller och effektiviteten i kontrollers funktion, kommer avsaknaden av ett uttalande avseende lämpligheten i utformning sannolikt att förhindra servicebyråns revisor från att dra slutsatsen att kontrollerna ger rimlig säkerhet att kontrollmålen har uppnåtts och därmed från att lämna ett uttalande om effektiviteten i kontrollers funktion. Alternativt kan revisorn välja att acceptera ett

uppgång enligt särskild överenskommelse för att granska kontrollerna, eller ett bestyrkandeutdrag enligt ISAE 3000 för att dra slutsatsen om huruvida, baserat på granskningen av kontroller, kontrollerna har fungerat som beskrivet.

Definitioner (se punkterna 9 d och 9 g)

A 3. Definitionen av "kontroller på servicebyrå" innefattar aspekter av användarföretags informationssystem som upprätthålls av servicebyrå, och kan också innefatta aspekter av en eller flera av de andra komponenterna i intern kontroll på servicebyrå. Exempel: den kan innefatta aspekter av en servicebyrås kontrollmiljö, övervakning och kontrollaktiviteter när de avser de levererade tjänsterna. Men den innefattar inte kontroller på en servicebyrå som inte handlar om att uppnå de kontrollmål servicebyrå har anggett i systembeskrivningen, t.ex. kontroller avseende upprättandet av servicebyrås egna finansiella rapporter.

A 4. När den s.k. "inclusive"-metoden används gäller kraven i denna ISAE även de tjänster som levereras av underservicebyrå, inklusive att inhämta samtycke avseende förhållandena i punkt 13 b i-v enligt vad som gäller underservicebyrå snarare än servicebyrå. Utförandet av åtgärder på underservicebyrå medför samordning och kommunikation mellan servicebyrå, underservicebyrå och servicebyrås revisor. Den s.k. "inclusive"-metoden är endast genomförbar om servicebyrå och underservicebyrå är närstående företag, eller om kontraktet mellan servicebyrå och underservicebyrå medger att den ska användas.

Yrkesetiska krav (se punkt 11)

A 5. Servicebyrås revisor omfattas av relevanta oberoendekrav, som vanligen utgörs av *Internationella standarder för oberoende* i Etikoden tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva. När ett uppdrag utförs enligt denna ISAE kräver inte Etikoden att servicebyrås revisor är oberoende i förhållande till varje användarföretag.

Företagsledning och de som har ansvar för företagets styrning (se punkt 12)

A 6. Lednings- och styrstrukturer varierar mellan jurisdiktioner och företag, och avspeglar faktorer som olika kulturella och juridiska bakgrunder samt storleks- och ägarstruktur. Sådan variation innebär att det i denna ISAE inte går att ange för alla uppdrag vilka frågor som servicebyrås revisor tar upp med vilken eller vilka personer. Exempel: servicebyrå kan vara ett segment i en extern organisation och inte en separat juridisk person. I sådana fall kan det krävas professionell bedömning för att identifiera lämplig ledningspersonal eller styrelsemedlemmar att begära skriftliga uttalanden av.

Acceptera och behålla kunder

Förmåga och kompetens att utföra uppdraget (se punkt 13 a i)

- A 7.** Relevant förmåga och kompetens att utföra uppdraget innefattar frågor som t.ex.:
- Kunskap om den relevanta branschen.
 - En förståelse av IT och system.
 - Erfarenhet av att bedöma risker avseende den lämpliga utformningen av kontroller.
 - Erfarenhet av utformning och utförande av granskning av kontroller samt utvärdering av resultaten.

Servicebyrås uttalande (se punkt 13 b i)

A 8. Om en servicebyrå vägrar att tillhandahålla ett skriftligt uttalande efter att servicebyrås revisor har samtyckt till att acceptera eller behålla en kund, utgör detta en begränsning av omfattning och inriktning som innebär att servicebyrås revisor avgår från uppdraget. Om lag eller annan författning inte tillåter att servicebyrås revisor avgår från uppdraget avstår servicebyrås revisor från att uttala sig.

ISA
ISQC
m.m.

Rimlig grund för servicebyråns uttalande (se punkt 13 b ii)

A 9. I fråga om en typ 2-rapport innehåller servicebyråns uttalande ett uttalande om att de kontroller som avser kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning fungerade effektivt under hela den angivna perioden. Detta uttalande kan baseras på servicebyråns övervakningsaktiviteter. Övervakning av kontroller är en process för att bedöma hur effektiva kontrollerna är över tiden. Det innebär att i god tid bedöma kontrollernas effektivitet, identifiera och rapportera brister till lämpliga personer på servicebyrån, och vidta nödvändiga korrigerande åtgärder. Servicebyrån övervakar kontroller genom löpande aktiviteter, separata bedömningar eller en kombination av dessa två. Ju högre grad av och mer effektivitet i löpande övervakningsaktiviteter, desto lägre behov av separata utvärderingar. Löpande övervakningsaktiviteter är ofta inbyggda i en servicebyrås ordinarie återkommande aktiviteter och innebär regelmässiga lednings- och tillsynsaktiviteter. Internrevisorer eller personal med liknande funktioner kan hjälpa till med övervakningen av en servicebyrås verksamhet. Övervakningsarbete kan även innefatta att använda information från externa parter, t.ex. klagomål från kunder och synpunkter från tillsynsmyndigheter som kan tyda på att det finns problem eller belysa områden som behöver förbättras. Att servicebyråns revisor ska uttala sig om effektiviteten i kontrollers funktion ersätter inte servicebyråns egna processer för att få en rimlig grund för sitt uttalande.

Identifiera risker (se punkt 13 b iv)

A 10. Enligt vad som är angivet i 9 c hänger kontrollmål samman med de risker som kontrollerna är avsedda att minska. Exempel: risken att transaktionen bokförs till fel belopp eller i fel period kan uttryckas som ett kontrollmål att transaktioner ska bokföras till rätt belopp och i rätt period. Servicebyrån har ansvaret för att identifiera riskerna för att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning inte uppnås. Servicebyrån kan ha en formell eller informell process för att identifiera relevanta risker. En formell process kan innefatta att uppskatta betydelsen av identifierade risker, bedöma sannolikheten för att de ska förekomma och att besluta om åtgärder för att hantera dem. Men eftersom kontrollmål rör risker som kontroller ska minska kan noggrann identifiering av kontrollmål vid utformning och implementering av servicebyråns system i sig utgöra en informell process för att identifiera relevanta risker.

Godkännande av en ändring i villkoren för uppdraget (se punkt 14)

A 11. En begäran att ändra uppdragets inriktning och omfattning kanske inte kan motiveras på ett rimligt sätt när begäran t.ex. gäller att undanta vissa kontrollmål från uppdragets inriktning och omfattning på grund av sannolikheten att servicebyråns uttalande skulle kunna modifieras, eller att servicebyrån inte kommer att förse servicebyråns revisor med ett skriftligt uttalande och begäran görs att utföra uppdraget enligt ISAE 3000.

A 12. En begäran om att ändra uppdragets inriktning och omfattning kan motiveras på ett rimligt sätt när begäran t.ex. gäller att undanta en underservicebyrå från uppdraget när servicebyrån inte kan ordna så att servicebyråns revisor får åtkomst och den metod som används för att hantera tjänsterna som levereras av underservicebyrån ändras från den s.k. "inclusive"-metoden till den s.k. "carve-out"-metoden.

Bedöma om kriterierna är lämpliga (se punkterna 15–18)

A 13. Det måste finnas kriterier tillgängliga för de avsedda användarna för att ge dem möjlighet att förstå grunden för servicebyråns uttalande om en rättvisande bild av systembeskrivningen, lämpligheten hos kontrollers utformning och, i fråga om en typ 2-rapport, effektiviteten i kontrollers funktion i förhållande till kontrollmålen.

A 14. ISAE 3000 (omarbetad) kräver att servicebyråns revisor bland annat avgör om de kriterier som ska användas är lämpliga samt avgör det underliggande granskningsobjektets lämplighet.¹¹ Det underliggande granskningsobjektet är det underliggande förhållan-

¹¹ ISAE 3000 (omarbetad) punkterna 24 b och 41.

det av intresse för en bestyrkanderapports avsedda användare. I följande tabell identifieras granskningsobjektet och minimikriterier för vart och ett av uttalandena i typ 2- och typ 1-rapporter.

	Granskningsobjekt	Kriterier	Kommentar
<i>Uttalande om den rättvisande bilden av servicebyråns systembeskrivning (typ 1- och typ 2-rapporter)</i>	Servicebyråns system som sannolikt är relevant för användarföretags interna kontroll med avseende på finansiell rapportering och omfattas av servicebyråns revisors bestyrkande-rapport.	Beskrivningen ger en rättvisande bild om den a) beskriver hur servicebyråns system var utformat och infört, inklusive, i tillämpliga fall, de förhållanden som identifieras i punkt 16 a i–viii, b) i fråga om en typ 2-rapport, innefattar relevanta uppgifter om ändringar i servicebyråns system under den period som beskrivningen omfattar, c) inte utelämnar eller förvränger information som är relevant för omfattningen av servicebyråns beskrivna system, men bekräftar att beskrivningen är upprättad för att tillgodose gemensamma behov hos många olika slags användarföretags revisorer, och kanske därför inte innefattar alla aspekter av system som varje enskilt användarföretag och dess revisor kan anse vara viktiga i deras särskilda miljö.	Den särskilda formuleringen av kriterierna för detta uttalande kan behöva anpassas för att vara förenlig med de kriterier som är fastställda i t.ex. lagar och andra författningar, av användargrupper eller av ett yrkesorgan. Exempel på kriterier för detta uttalande finns i exemplet på servicebyråns uttalande i bilaga 1. Punkterna A 21–A 24 innehåller ytterligare vägledning för att avgöra om dessa kriterier är uppfyllda. (När det gäller kraven i ISAE 3000 är informationen om granskningsobjektet ¹² för detta uttalande servicebyråns systembeskrivning och servicebyråns uttalande att beskrivningen ger en rättvisande bild.)

ISA
ISQC
m.m.

	Granskningsobjekt	Kriterier	Kommentar
<i>Uttalande om lämplighet i utformning och effektiv funktion (typ 2-rapporter)</i>	Lämpligheten i utformning av och effektiv funktion hos kontroller som är nödvändiga för att uppnå kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning.	Kontrollerna är lämpligt utformade och fungerar om a) servicebyrån har identifierat riskerna för att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning inte uppnås, b) de kontroller som är identifierade i beskrivningen skulle, om de fungerade enligt beskrivning, ge rimlig säkerhet att dessa risker inte förhindrar de angivna kontrollmålen från att	När kriterierna för uttalandet är uppfyllda, ska kontrollerna ha gett rimlig säkerhet att de tillhörande kontrollmålen uppnåddes under hela den angivna perioden. (När det gäller kraven i ISAE 3000 är granskningsobjektet för detta uttalande servicebyråns uttalande att kontrollerna är lämpligt utformade och fungerar effektivt.) Kontrollmålen, som är angivna i servicebyråns systembeskrivning, är del av kriterierna för dessa uttalanden. De angivna kontrollmålen skiljer sig från uppdrag till uppdrag. Om servicebyråns revisor, som del av att bilda sig en uppfattning om beskrivningen, drar slutsatsen att de angivna kontrollmålen inte ger en rättvisande bild, skulle dessa kontrollmål

¹² "Information om granskningsobjektet" är resultatet av mätning eller värdering av det underliggande granskningsobjektet mot kriterierna, dvs. den information som är följden av att kriterierna tillämpas på det underliggande granskningsobjektet.

Granskningsobjekt	Kriterier	Kommentar
	uppnås, c) kontrollerna användes konsekvent utifrån deras utformning under den angivna perioden. Detta innefattar huruvida manuella kontroller användes av enskilda personer med lämplig kompetens och befogenhet.	inte vara lämpliga som del av kriterierna för att bilda sig en uppfattning om vare sig kontrollernas utformning eller effektiv funktion.

Granskningsobjekt	Kriterier	Kommentar
<i>Uttalande om lämplighet i utformning (typ 1-rapporter)</i>	Lämpligheten i utformning av de kontroller som är nödvändiga för att uppnå de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning.	Kontrollerna är lämpligt utformade om a) servicebyrån har identifierat riskerna för att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning inte uppnås, b) de kontroller som är identifierade i beskrivningen skulle, om de fungerade enligt beskrivning, ge rimlig säkerhet om att dessa risker inte förhindrar de angivna kontrollmålen från att uppnås.

A 15. Punkt 16 a identifierar ett antal delar som ingår i servicebyråns systembeskrivning efter vad som är tillämpligt. Dessa delar kanske inte är tillämpliga om det beskrivna systemet inte bearbetar transaktioner, t.ex. om systemet avser allmänna kontroller över värdtjänster för ett IT-program men inte kontrollerna som finns inbäddade i själva programmet.

Väsentlighet (se punkterna 19 och 54)

A 16. I ett uppdrag att uttala sig om kontroller på en servicebyrå avser väsentlighetsprincipen det system rapporten gäller, inte användarföretags finansiella rapporter. Servicebyråns revisor planerar och utför åtgärder för att avgöra om servicebyråns systembeskrivning ger en rättvisande bild i alla väsentliga avseenden, om kontroller på servicebyrån är lämpligt utformade i alla väsentliga avseenden och, i fråga om en typ 2-rapport,

om kontroller på servicebyrån fungerar effektivt i alla väsentliga avseenden. Väsentlighetsprincipen beaktar att servicebyråns revisors bestyrkanderapport ger information om servicebyråns system för att tillgodose de gemensamma informationsbehoven hos många olika slags användarföretag och deras revisorer som har en förståelse av hur det systemet har använts.

A 17. Väsentlighet med avseende på den rättvisande bilden av servicebyråns systembeskrivning, och med avseende på utformningen av kontroller, innefattar främst övervägande av kvalitativa faktorer, t.ex.: om beskrivningen innefattar de betydelsefulla aspekterna av att bearbeta betydande transaktioner, om beskrivningen utelämnar eller förvränger relevant information, och förmågan hos kontroller, enligt utformning, att ge rimlig säkerhet att kontrollmålen skulle uppnås. Väsentlighet med avseende på servicebyråns revisors uttalande om effektiviteten i kontrollers funktion innefattar övervägande av både kvantitativa och kvalitativa faktorer, t.ex. acceptabel avvikelsefrekvens och observerad avvikelsefrekvens (en kvantitativ fråga), och karaktären på och orsaken till eventuell observerad avvikelse (en kvalitativ fråga).

ISA
ISQC
m.m.

A 18. Väsentlighetsprincipen används inte vid upplysning om resultaten av granskningarna där avvikelser har identifierats, i beskrivningen av granskningen av kontroller. Detta beror på att en avvikelse, i de särskilda omständigheterna för ett visst användarföretag eller ett visst användarföretags revisor, kan ha betydelse utöver huruvida den, enligt servicebyråns revisors åsikt, förhindrar att en kontroll fungerar effektivt. Exempel: den kontroll som avvikelsen gäller kan vara särskilt betydelsefull för att förhindra en viss typ av misstag som kan vara väsentligt i de särskilda omständigheterna för ett användarföretags finansiella rapporter.

Inhämta en förståelse av servicebyråns system (se punkt 20)

A 19. Inhämta en förståelse av servicebyråns system, inklusive kontroller, som innefattas i uppdragets inriktning och omfattning, hjälper servicebyråns revisor att:

- Identifiera gränserna i systemet och dess gränssnitt mot andra system.
- Bedöma om servicebyråns beskrivning ger en rättvisande bild av det system som har utformats och införts.
- Inhämta en förståelse av intern kontroll över upprättandet av servicebyråns uttalande.
- Avgöra vilka kontroller som behövs för att uppnå de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning.
- Bedöma om huruvida kontrollerna var lämpligt utformade.
- Bedöma, i fråga om en typ 2-rapport, om kontroller fungerade effektivt.

A 20. Servicebyråns revisors åtgärder för att skaffa sig denna förståelse kan innefatta att:

- Fråga personer på servicebyrån som enligt servicebyråns revisors bedömning kan ha relevant information.
- Observera verksamheter och inspektera dokument, rapporter, tryckta och elektroniska underlag för transaktionsbearbetning.
- Inspektera ett urval av avtal mellan servicebyrån och användarföretag för att identifiera de gemensamma villkoren.
- Upprepa kontrollåtgärder.

Inhämta bevis avseende beskrivningen (se punkterna 21–22)

A 21. Att överväga följande frågor kan hjälpa servicebyråns revisor att avgöra om de aspekter av beskrivningen som innefattas i uppdragets inriktning och omfattning ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild:

- Tar beskrivningen upp de viktigaste aspekterna av den tillhandahållna tjänsten (inom uppdragets inriktning och omfattning) som rimligen skulle kunna väntas vara relevanta för de gemensamma behoven hos många olika slags användarföretags revisorer i deras planering av revisioner av användarföretags finansiella rapporter?

- Har beskrivningen upprättats på en detaljnivå som rimligen skulle kunna förväntas ge många olika slags användarföretags revisorer tillräckligt med information för att skaffa en förståelse av intern kontroll enligt ISA 315 (omarbetad)?¹³ Beskrivningen behöver inte ta upp alla aspekter av servicebyråns bearbetning eller de tjänster som tillhandahålls till användarföretag, och behöver inte vara så detaljerade att det potentiellt kan innebära att en läsare äventyrar säkerheten eller andra kontroller på servicebyrån.
- Har beskrivningen upprättats på ett sätt som inte utelämnar eller förvränger information som kan påverka de gemensamma behoven hos många olika slags användarföretags revisorers beslut, t.ex. om beskrivningen innehåller eventuella betydelsefulla utelämnanden eller felaktigheter i bearbetningen som servicebyråns revisor känner till?
- I de fall några av de angivna kontrollmålen i servicebyråns beskrivning har undantagits från uppdragets inriktning och omfattning, identifierar beskrivningen tydligt de undantagna målen?
- Har de kontroller som identifierats i beskrivningen införts?
- Är kompletterande kontroller för användarföretaget, om sådana finns, adekvat beskrivna? I de flesta fall är beskrivningen av kontrollmålen formulerad på ett sätt så att kontrollmålen kan uppnås om de kontroller som servicebyrån har infört fungerar. Men i vissa fall kan inte de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning uppnås av enbart servicebyrån eftersom uppnåendet av målen kräver att vissa kontroller införs av användarföretag. Detta kan vara fallet när kontrollmålen t.ex. är angivna av en tillsynsmyndighet. När beskrivningen innefattar kompletterande kontroller på användarföretag identifieras dessa kontroller separat i beskrivningen tillsammans med de särskilda kontrollmålen som inte kan uppnås av enbart servicebyrån?
- Om den s.k. "inclusive"-metoden har använts, identifierar beskrivningen separat kontroller på servicebyrån och kontroller på underservicebyrån? Om den s.k. "carve-out"-metoden används, identifierar beskrivningen de funktioner som utförs av underservicebyrån? När den s.k. "carve-out"-metoden används behöver inte beskrivningen beskriva den detaljerade bearbetningen eller kontroller på underservicebyrån?

A 22. Servicebyråns revisors åtgärder för att utvärdera hur rättvisande bild beskrivningen ger kan innefatta att:

- Överväga karaktären på användarföretag och hur tjänsterna som tillhandahålls av servicebyrån sannolikt kommer att påverka dem, t.ex. om användarföretag är från en viss bransch och om de regleras av myndigheter.
- Läs standardavtal, eller standardvillkor i avtal, (i tillämpliga fall) med användarföretag för att skaffa sig en förståelse av servicebyråns avtalsförpliktelser.
- Observera åtgärder som utförs av servicebyråns personal.
- Gå igenom servicebyråns handböcker med riktlinjer och rutiner samt annan systemdokumentation, t.ex. flödesdiagram och beskrivningar.

A 23. Punkt 21 a kräver att servicebyråns revisor utvärderar om de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning är rimliga med hänsyn till omständigheterna. Att överväga följande frågor kan vara till hjälp när servicebyråns revisor gör sin utvärdering:

- Har de angivna kontrollmålen utformats av servicebyrån eller av utomstående parter, t.ex. en tillsynsmyndighet, en användargrupp eller ett yrkesorgan som tillämpar en transparent förankringsprocess?
- I de fall de angivna kontrollmålen har preciserats av servicebyrån, avser de i så fall de typer av påståenden som vanligen är förknippade med olika användarföretags finansiella rapporter som servicebyråns kontroller rimligen kan väntas avse? Även om servicebyråns revisor vanligen inte kommer att kunna avgöra hur kontroller på en servicebyrå särskilt avser de påståenden som är förknippade med enskilda an-

¹³ ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* (omarbetad).

vändarföretags finansiella rapporter, används servicebyråns förståelse av karaktären på servicebyråns system, inklusive kontroller, och tjänster som tillhandahålls för att identifiera de typer av påståenden som dessa kontroller sannolikt avser.

- I de fall de angivna kontrollmålen har preciserats av servicebyrån, är de fullständiga? En fullständig uppsättning kontrollmål kan ge många olika användarföretags revisorer ett ramverk för att bedöma effekten av servicebyråns kontroller på de påståenden som vanligen förknippas med användarföretags finansiella rapporter.

A 24. Servicebyråns revisors åtgärder för att avgöra om servicebyråns system har införts kan likna, och utföras tillsammans med, åtgärder för att skaffa en förståelse av systemet. De kan också innefatta att spåra poster/transaktioner, spåra poster i servicebyråns system och, i fråga om en typ 2-rapport, särskilda frågor om ändringar i kontroller som infördes under perioden. Ändringar som är betydelsefulla för användarföretag eller deras revisorer ingår i servicebyråns systembeskrivning.

ISA
ISQC
m.m.

Inhämta bevis avseende kontrollers utformning (se punkterna 23 och 28 b)

A 25. Ur ett användarföretags eller ett användarföretags revisors synvinkel är en kontroll lämpligt utformad om den, enskilt eller i kombination med andra kontroller, när den följs tillfredsställande, skulle ge rimlig säkerhet att väsentliga felaktigheter förhindras, eller upptäcks och rättas. Men en servicebyrå eller en servicebyrås revisor känner inte till omständigheterna hos enskilda användarföretag som skulle avgöra huruvida en felaktighet, som är följden av kontrollavvikelse, är väsentlig för dessa användarföretag. Därför, ur en servicebyrås revisors synvinkel, är en kontroll lämpligt utformad om den, enskilt eller i kombination med andra kontroller, när den följs tillfredsställande, skulle ge rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning har uppnåtts.

A 26. En servicebyrås revisor kan överväga att använda flödesdiagram, frågeformulär eller beslutstabeller för att underlätta förståelsen av kontrollernas utformning.

A 27. Kontroller kan bestå av ett antal aktiviteter med syfte att uppnå ett kontrollmål. Följden är att om servicebyråns revisor bedömer vissa aktiviteter som ineffektiva i att uppnå ett visst kontrollmål kan förekomsten av andra aktiviteter ge servicebyråns revisor möjlighet att dra slutsatsen att kontroller som avser kontrollmålet är lämpligt utformade.

Inhämta bevis avseende effektiviteten i kontrollers funktion

Bedöma effektiv funktion (se punkt 24)

A 28. Ur ett användarföretags eller ett användarföretags revisors synvinkel fungerar en kontroll effektivt om den, enskilt eller i kombination med andra kontroller, ger rimlig säkerhet att väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag, förebyggs eller upptäcks och rättas. Men en servicebyrå eller en servicebyrås revisor känner inte till omständigheterna på enskilda användarföretag som skulle avgöra om huruvida en felaktighet som är följden av en kontrollavvikelse är väsentlig. Därför, ur en servicebyrås revisors synvinkel, fungerar en kontroll effektivt om den, enskilt eller i kombination med andra kontroller, ger rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning har uppnåtts. På liknande sätt kan en servicebyrå eller en servicebyrås revisor inte avgöra om en observerad kontrollavvikelse skulle leda till en väsentlig felaktighet ur ett enskilt användarföretags synvinkel.

A 29. Att skaffa sig en tillräcklig förståelse av kontroller för att bilda sig en uppfattning om lämpligheten i deras utformning ger inte tillräckliga bevis för effektiviteten i deras funktion, såvida det inte finns automatisering som ger en jämn drift av kontrollerna enligt hur de utformades och infördes. Exempel: att skaffa sig information om införandet av en manuell kontroll vid en viss tidpunkt ger inte bevis om kontrollens funktion vid andra tidpunkter. Men på grund av att IT-bearbetningen till sin karaktär är konsekvent kan åtgärder för att fastställa utformningen av en automatiserad kontroll och om den har införts fungera som bevis på effektiviteten i den kontrollens funktion, beroende på servicebyråns revisors bedömning och granskning av andra kontroller, t.ex. över programändringar.

A 30. För att vara till nytta för användarföretags revisorer täcker en typ 2-rapport vanligen en period om minst sex månader. Om perioden är kortare än sex månader kan servicebyråns revisor anse det vara lämpligt att beskriva orsakerna till den kortare perioden i sin bestyrkanderapport. Omständigheter som kan leda till en rapport för en kortare period än sex månader innefattar när

- a. servicebyråns revisor anlitas nära det datum som rapporten om kontroller ska lämnas,
- b. servicebyrån (eller ett visst system eller program) har använts kortare tid än sex månader,
- c. betydande ändringar har gjorts i kontroller och det inte är praktiskt möjligt vare sig att vänta sex månader innan rapporten lämnas eller lämna en rapport som täcker systemet både före och efter ändringarna.

A 31. Vissa kontrollåtgärder kanske inte lämnar bevis om sin funktion som kan granskas vid ett senare datum, och därför kan servicebyråns revisor finna det nödvändigt att granska effektiviteten i funktionen hos sådana kontrollåtgärder vid olika tidpunkter under rapportperioden.

A 32. Servicebyråns revisor lämnar ett uttalande om effektiviteten i kontrollernas funktion under varje period, därför krävs tillräckliga och ändamålsenliga bevis om kontrollernas funktion under den aktuella perioden för att servicebyråns revisor ska kunna lämna detta uttalande. Men kännedom om observerade avvikelser vid tidigare uppdrag kan innebära att servicebyråns revisor ökar granskningens omfattning under den aktuella perioden.

Granskning av indirekta kontroller (se punkt 25 b)

A 33. Under vissa omständigheter kan det vara nödvändigt att inhämta bevis som styrker den effektiva funktionen hos indirekta kontroller. Exempel: när servicebyråns revisor beslutar att granska om en genomgång av avvikelserapporter som beskriver försäljning utanför godkända kreditgränser har varit effektiv, är genomgång och tillhörande uppföljning den kontroll som har direkt relevans för servicebyråns revisor. Kontroller som verifierar om informationen i rapporterna (t.ex. de allmänna IT-kontrollerna) är korrekt beskrivs som "indirekta" kontroller.

A 34. IT-bearbetning är till sin karaktär konsekvent, vilket betyder att bevis som rör hur en automatiserad programkontroll har införts, bedömda tillsammans med bevis om hur servicebyråns allmänna kontroller fungerar (i synnerhet kontroller över ändringar), också kan utgöra faktiska bevis avseende effektiviteten i dess funktion.

Metoder för att välja poster att granska (se punkt 25 c och 27)

A 35. De metoder som servicebyråns revisor kan använda när han eller hon väljer poster att granska är:

- a. Val av alla poster (fullständig granskning)
Detta kan vara lämpligt vid granskning av kontroller som tillämpas sällan, t.ex. kvartalsvis, eller när bevis avseende användning av kontrollen innebär att en fullständig granskning är effektiv.
- b. Val av särskilda poster
Detta kan vara lämpligt när en fullständig granskning inte skulle vara effektiv och urval inte skulle vara ändamålsenligt. En sådan granskning av kontroller som inte utförs tillräckligt ofta för att ge en stor population för urval, t.ex. kontroller som utförs månadsvis eller veckovis.
- c. Urval
Detta kan vara lämpligt vid granskning av kontroller som används ofta på ett enhetligt sätt och som lämnar dokumenterade bevis för att de använts.

A 36. Även om granskning av särskilda poster ofta är ett effektivt sätt att inhämta bevis på utgör det inte urval. Resultaten av åtgärder som tillämpas på poster som väljs ut på detta sätt kan inte användas för skattning av hela populationen, och därför ger inte se-

lektiv undersökning av särskilda poster bevis rörande återstoden av populationen. Urval utformas å andra sidan för att göra det möjligt att dra slutsatser om hela populationen på grundval av en granskning av ett urval från den.

En internrevisionsavdelnings arbete

Inhämta en förståelse av internrevisionsavdelningen (se punkt 30)

A 37. En internrevisionsavdelning kan ha ansvaret för att leverera analyser, utvärderingar, bestyrkanden, rekommendationer och annan information till företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning. En internrevisionsavdelning på en servicebyrå kan utföra aktiviteter avseende servicebyråns egna system för intern kontroll, eller aktiviteter avseende tjänster och system, inklusive kontroller, som servicebyrån levererar till användarföretag.

Avgöra om och i vilken utsträckning internrevisionens arbete ska användas (se punkt 33)

A 38. När servicebyråns revisor avgör hur internrevisionens arbete ska påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av servicebyråns revisors åtgärder, kan följande faktorer visa på behovet av andra eller mindre omfattande åtgärder än vad som annars skulle vara fallet:

- Karaktären på och omfattningen av det arbete som har utförts eller som ska utföras av internrevisionen är tämligen begränsat.
- Internrevisionens arbete avser kontroller som är mindre betydelsefulla för servicebyråns revisors slutsatser.
- Det utförda arbetet eller det arbete som ska utföras av internrevisionen kräver inte subjektiva eller komplicerade bedömningar.

Använda internrevisionsavdelningens arbete (se punkt 34)

A 39. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av servicebyråns revisors åtgärder avseende särskilt arbete som internrevisionen har utfört beror på servicebyråns revisors bedömning av betydelsen av det arbetet för hans eller hennes slutsatser (t.ex. betydelsen av de risker som de granskade kontrollerna ska minska), utvärderingen av internrevisionen och utvärderingen av internrevisionens arbete. Sådana åtgärder kan vara:

- Granskning av poster som internrevisionen redan har granskat.
- Granskning av andra liknande poster.
- Observation av åtgärder som internrevisionen utför.

Påverkan på servicebyråns revisors bestyrkanderapport (se punkterna 36–37)

A 40. Oavsett hur självständig och objektiv internrevisionen är, så är den inte oberoende i förhållande till servicebyrån på samma sätt som krävs av servicebyråns revisor när han eller hon utför uppdraget. Servicebyråns revisor har ensam ansvaret för det uttalande som uttrycks i servicebyråns revisors bestyrkanderapport, och detta ansvar blir inte mindre om han eller hon använder sig av internrevisionens arbete.

A 41. Servicebyråns revisors beskrivning av arbete som internrevisionen utfört kan presenteras på olika sätt, t.ex.:

- Genom att inkludera en introducerande text i beskrivningen av granskning av kontroller som visar att visst arbete av internrevisionen användes vid granskningen av kontroller.
- Genom att tillskriva internrevisionen enskilda granskningar.

Skriftliga uttalanden (se punkterna 38 och 40)

A 42. De skriftliga uttalanden som krävs enligt punkt 38 är skilda från, och tillkommer till, servicebyråns uttalande, enligt definition i punkt 9 o.

A 43. Om servicebyrån inte lämnar de skriftliga uttalanden som begärs enligt punkt 38 c i denna ISAE, kan det vara ändamålsenligt att servicebyråns revisor modifierar sitt uttalande enligt punkt 55 d i denna ISAE.

ISA
ISQC
m.m.

Annan information (se punkt 42)

A 44. Etikoden kräver att servicebyråns revisor inte har någon anknytning till information där servicebyråns revisor tror att informationen:

- innehåller ett i stora delar falskt eller vilseledande uttalande,
- innehåller uttalanden eller information som tillhandahållits vårdslöst,
- utelämnar eller döljer nödvändig information, i de fall där det skulle vara vilseledande att utelämnar eller dölja den.¹⁴

Om ett dokument med servicebyråns systembeskrivning och servicebyråns revisors bestyrkanderapport även innehåller framåtriktad information som t.ex. återställnings- eller beredskapsplaner, eller planer för ändringar i systemet som hanterar identifierade avvikelser i servicebyråns revisors bestyrkanderapport, eller påstående av säljfrämjande karaktär som inte rimligen kan styrkas, måste servicebyråns revisor begära att informationen tas bort eller formuleras om.

A 45. Om servicebyrån vägrar att ta bort eller formulera om den andra informationen kan ytterligare lämpliga åtgärder vara t.ex. att:

- begära att servicebyrån rådfrågar sin juridiska rådgivare om lämpliga åtgärder,
- beskriva den väsentliga oförenligheten eller väsentliga felaktigheten i bestyrkanderapporten,
- inte lämna bestyrkanderapporten förrän frågan är löst,
- avgå från uppdraget.

Dokumentation (se punkt 51)

A 46. ISQC 1 (eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga som i ISQC 1) kräver att företag fastställer riktlinjer och rutiner för att sammanställning av uppdragsdokumentation slutförs utan onödigt dröjsmål.¹⁵ En lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga uppdragsdokumentationen är normalt senast 60 dagar efter datumet för servicebyråns revisors rapport.¹⁶

Upprätta servicebyråns revisors bestyrkanderapport

Innehåll i servicebyråns revisors bestyrkanderapport (se punkt 53)

A 47. Exempel på servicebyråns revisors bestyrkanderapporter och hänförliga uttalanden från servicebyråer finns i bilagorna 1 och 2.

Avsedda användare och syfte med servicebyråns revisors bestyrkanderapport (se punkt 53 e)

A 48. De kriterier som används vid uppdrag att uttala sig om kontroller på en servicebyrå är bara relevanta för att tillhandahålla information om servicebyråns system, inklusive kontroller, till dem som har en förståelse av hur systemet har använts i användarföretags finansiella rapportering. Därmed anges detta i servicebyråns revisors bestyrkanderapport. Dessutom kan servicebyråns revisor anse det vara lämpligt att ta med en formulering som särskilt begränsar spridning av bestyrkanderapporten till andra än de avsedda användarna, dess användning av andra eller dess användning för andra syften.

¹⁴ Etikoden, punkt R111.2.

¹⁵ ISQC 1, punkt 45.

¹⁶ ISQC 1, punkt A 54.

Beskrivning av granskning av kontroller (se punkt 54)

A 49. Vid beskrivning av karaktären på granskningen av kontrollerna i en typ 2-rapport hjälper det läsarna av servicebyråns revisors bestyrkanderapport om revisorn tar med:

- Resultaten av alla granskningar där avvikelser har identifierats, även om andra kontroller har identifierats som innebär att servicebyråns revisor kan dra slutsatsen att det relevanta kontrollmålet har uppnåtts eller att den granskade kontrollen därefter har tagits bort från servicebyråns systembeskrivning.
- Information om orsaksfaktorer för identifierade avvikelser, i den utsträckning servicebyråns revisor har identifierat sådana faktorer.

Modifierade uttalanden (se punkt 55)

A 50. Exempel på modifierade delar i servicebyråns revisors bestyrkanderapporter finns i bilaga 3.

A 51. Även om servicebyråns revisor har uttalat en avvikande mening eller avstått från att uttala sig, kan det vara lämpligt att i stycket som anger grunden för modifieringen beskriva skälen till eventuella andra förhållanden som servicebyråns revisor känner till och som skulle ha krävt ett modifierat uttalande, samt effekterna av dessa.

A 52. Vid ett avstående från att uttala sig på grund av begränsning av inriktning och omfattning är det vanligen inte lämpligt att identifiera åtgärderna som utfördes och inte heller att ta med rapporter som beskriver egenskaperna hos servicebyråns revisors uppdrag. Detta kan överskugga avståendet från att uttala sig.

Ansvar för annan kommunikation (se punkt 56)

A 53. Lämpliga åtgärder för att hantera de omständigheter som identifieras i punkt 56, såvida detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, kan innefatta att

- rådfråga en jurist om följderna av olika åtgärder,
- kommunicera med dem som har ansvar för servicebyråns styrning,
- fastställa huruvida kommunikation ska ske till externa parter (t.ex. kan lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav kräva att servicebyråns revisor rapporterar till vederbörlig myndighet utanför företaget eller till den externa revisorn i servicebyrån,¹⁷ eller införa ansvarsområden enligt vilka sådan rapportering kan vara lämplig med hänsyn till omständigheterna),
- modifiera servicebyråns revisors uttalande, eller lägga till ett stycke med upplysningar av särskild betydelse,
- avgå från uppdraget.

Bilaga 1 Exempel på servicebyrås uttalanden (se punkt A 47)

Nedanstående exempel på servicebyrås uttalanden är endast till för vägledning och är inte avsedda att vara uttömmande eller gälla alla situationer.

Exempel 1 Exempel på servicebyrås uttalande – typ 2

Uttalande av servicebyrån

Den bifogade beskrivningen har upprättats för kunder som har använt [typ eller namn på] system och deras revisorer som har en tillräcklig förståelse för att bedöma beskrivningen, tillsammans med annan information inklusive information om kontroller som kunder själva utför, vid bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter i kunders finansiella rapporter. [Företags namn] bekräftar att:

- a. Den bifogade beskrivningen, på sidorna [bb–cc] ger en rättvisande bild av [typ eller namn på] systemet för bearbetning av kunders transaktioner under hela perioden [datum] till [datum]. Kriterierna som har använts för att lämna detta uttalande var att den bifogade beskrivningen:
 - i. Beskriver systemet som det var utformat och infört, inklusive:

¹⁷ Se t.ex. punkterna R360.31–360.35 A1 i Etikoden.

- De typer av tjänster som tillhandahålls, inklusive, i tillämpliga fall, bearbetade transaktionsslag.
 - De processer, både vad beträffar informationstekniksystem (IT) och manuella system, genom vilka dessa transaktioner har initierats, bokförts, bearbetats, i förekommande fall rättats, och överförs till de rapporter som upprättas åt kunder.
 - Tillhörande räkenskapsmaterial, underlag och särskilda konton i de finansiella rapporterna, som har använts för att initiera, registrera, bearbeta och redovisa transaktioner. I detta ingår rättelse av felaktig information och hur information överförs till de rapporter som upprättas åt kunden.
 - Hur systemet hanterar andra betydelsefulla händelser och villkor än transaktioner.
 - Den process som används för att upprätta rapporter åt kunder.
 - Relevanta kontrollmål och kontroller utformade för att uppnå dessa mål.
 - Kontroller som vi förutsatte, i utformningen av systemet, skulle införas av användarföretag, och vilka, om detta krävs för att uppnå de angivna kontrollmålen i den bifogade beskrivningen, är identifierade i beskrivningen tillsammans med de särskilda kontrollmål som vi inte kan uppnå ensamma.
 - Andra aspekter av servicebyråns kontrollmiljö, riskbedömningsprocess, informationssystem (inklusive näraliggande affärsprocesser) och kommunikation, kontrollaktiviteter och övervakningskontroller som är relevanta för bearbetning och rapportering av kunders transaktioner.
- ii. Innehåller relevanta uppgifter om ändringar i servicebyråns system under perioden [datum] till [datum].
- iii. Utelämnar eller förvränger inte information som är relevant för det beskrivna systemets omfattning, utan bekräftar att beskrivningen är upprättad för att tillgodose gemensamma behov hos många olika slags kunder och deras revisorer, och kanske därför inte innefattar alla aspekter av system som varje enskild kund och dess revisor kan anse vara viktiga i deras särskilda miljö.
- b. De kontroller som avser de angivna kontrollmålen i den bifogade beskrivningen var lämpligt utformade och fungerade effektivt under perioden [datum] till [datum]. Kriterierna som har använts för att lämna detta uttalande var att:
- i. riskerna för att de angivna kontrollmålen i beskrivningen inte skulle kunna uppnås identifierades,
 - ii. de identifierade kontrollerna skulle, om de fungerade enligt beskrivning, ge rimlig säkerhet att dessa risker inte förhindrar de angivna kontrollmålen från att uppnås,
 - iii. kontrollerna användes konsekvent utifrån deras utformning, inklusive att manuella kontroller hade använts av personer med lämplig kompetens och befogenhet, under hela perioden [datum] till [datum].

Exempel 2 Exempel på servicebyrås uttalande – typ 1

Den bifogade beskrivningen har upprättats för kunder som har använt [typ eller namn på] system och deras revisorer som har en tillräcklig förståelse för att bedöma beskrivningen, tillsammans med annan information inklusive information om kontroller som kunder själva utför vid inhämtande av en förståelse av kunders informationssystem som är relevanta för finansiell rapportering. [Företags namn] bekräftar att:

- a. Den bifogade beskrivningen på sidorna [bb–cc] ger en rättvisande bild av [typ eller namn på] systemet för bearbetning av kunders transaktioner per [datum]. Kriterierna som har använts för att lämna detta uttalande var att den bifogade beskrivningen:
- i. Beskriver systemet som det var utformat och infört, inklusive:
 - De typer av tjänster som tillhandahålls, inklusive, i tillämpliga fall, bearbetade transaktionsslag.
 - De processer, både vad beträffar informationstekniksystem (IT) och manuella system, genom vilka dessa transaktioner har initierats, bokförts, bearbetats, i förekommande fall rättats, och överförs till de rapporter som upprättats åt kunder.

- Tillhörande räkenskapsmaterial, underlag och särskilda konton i de finansiella rapporterna, som har använts för att initiera, registrera, bearbeta och redovisa transaktioner. I detta ingår rättelse av felaktig information och hur information överförs till de rapporter som upprättas åt kunden.
 - Hur systemet hanterar andra betydelsefulla händelser och villkor än transaktioner.
 - Den process som används för att upprätta rapporter åt kunder.
 - Relevanta kontrollmål och kontroller utformade för att uppnå dessa mål.
 - Kontroller som vi förutsatte, i utformningen av systemet, skulle införas av användarföretag, och vilka, om det krävs för att uppnå de angivna kontrollmålen i den bifogade beskrivningen, är identifierade i beskrivningen tillsammans med de särskilda kontrollmål som vi inte kan uppnå ensamma.
 - Andra aspekter av servicebyråns kontrollmiljö, riskbedömningsprocess, informationssystem (inklusive näraliggande affärsprocesser) och kommunikation, kontrollaktiviteter och övervakningskontroller som är relevanta för bearbetning och rapportering av kunders transaktioner.
- ii. Utelämnar eller förvränger inte information som är relevant för det beskrivna systemets omfattning, utan bekräftar att beskrivningen är upprättad för att tillgodose gemensamma behov hos många olika slags kunder och deras revisorer, och kanske därför inte innefattar alla aspekter av system som varje enskild kund och dess revisor kan anse vara viktiga i deras särskilda miljö.
- b. De kontroller som avser de angivna kontrollmålen i den bifogade beskrivningen var lämpligt utformade per [datum]. Kriterierna som har använts för att lämna detta uttalande var att:
- i. riskerna för att de angivna kontrollmålen i beskrivningen inte skulle uppnås identifierades, och
 - ii. de identifierade kontrollerna skulle, om de fungerade enligt beskrivning, ge rimlig säkerhet att dessa risker inte förhindrar de angivna kontrollmålen från att uppnås.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 2 Exempel på bestyrkanderapporter från servicebyrås revisor (se punkt A 47)

Nedanstående exempel på rapporter är endast till för vägledning och är inte avsedda att vara uttömmande eller gälla alla situationer.

Exempel 1 Servicebyrås revisors bestyrkanderapport – typ 2-rapport

Oberoende servicebyrås revisors bestyrkanderapport om beskrivningen av kontroller, deras utformning och effektiviteten i funktionen

Till: XYZ servicebyrå

Inriktning och omfattning

Vi har fått i uppdrag att lämna en rapport om XYZ servicebyrås beskrivning på sidorna [bb–cc] i dess [typ eller namn på] system för bearbetning av kundtransaktioner under perioden [datum] till [datum] (beskrivningen) samt om utformningen av och effektiviteten i funktionen hos kontroller avseende de angivna kontrollmålen i beskrivningen.¹⁸

XYZ servicebyrås ansvar

XYZ servicebyrå har ansvaret för att upprätta beskrivning och bifogat uttalande på sidan [aa], inklusive fullständighet, exakthet och metod för presentation av beskrivningen och uttalandet, tillhandahålla de tjänster som omfattas av beskrivningen, ange kontrollmålen, utforma och implementera kontroller samt se till att de fungerar effektivt för att uppnå de angivna kontrollmålen.

¹⁸ Om vissa delar i beskrivningen inte innefattas i uppdragets inriktning och omfattning görs detta klart i bestyrkanderapporten.

Vårt oberoende och vår kvalitetskontroll

Vi har följt krav på oberoende och andra yrkesetiska krav i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), som bygger på grundläggande principer om hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, sekretess och professionellt uppträdande.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1¹⁹ (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Servicebyråns revisors ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om XYZ servicebyrås beskrivning och om utformningen på och effektiviteten i funktionen hos kontroller avseende de angivna kontrollmålen i beskrivningen, baserat på våra åtgärder. Vi utförde vårt uppdrag enligt International Standard on Assurance Engagements 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå*, som är utfärdad av International Auditing and Assurance Standards Board. Standarden kräver att vi planerar och utför våra åtgärder för att inhämta rimlig säkerhet om huruvida, i alla väsentliga avseenden, beskrivningen ger en rättvisande bild samt att kontrollerna är lämpligt utformade och fungerar effektivt.

En bestyrkanderapport för att uttala sig om beskrivningen av, utformningen av och effektiviteten i funktionen hos kontroller på en servicebyrå innefattar åtgärder för att inhämta bevis om upplysningar i servicebyråns systembeskrivning samt kontrollers utformning och effektiviteten i funktion. De valda åtgärderna beror på servicebyråns revisors bedömning, inklusive bedömningen av riskerna för att beskrivningen inte ger en rättvisande bild och att kontrollerna inte är lämpligt utformade eller fungerar effektivt. Våra åtgärder innefattade granskning av effektiviteten i funktionen hos de kontroller som vi anser vara nödvändiga för att ge rimlig säkerhet om att de angivna kontrollmålen i beskrivningen har uppnåtts. Ett bestyrkandeuppdrag av denna typ innefattar också att utvärdera den övergripande presentationen av beskrivningen, lämpligheten i de angivna målen i den samt lämpligheten i de kriterier som är angivna av servicebyrån och beskrivs på sidan [aa].

Vi anser att de bevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Begränsningar i kontroller på en servicebyrå

XYZ servicebyrås beskrivning har upprättats för att tillgodose de gemensamma behoven hos många olika slags kunder och deras revisorer och kan därför inte innehålla alla aspekter i systemet som varje enskild kund kan betrakta som viktiga i deras särskilda miljö. Dessutom kan inte kontroller på en servicebyrå, på grund av sin karaktär, förhindra eller upptäcka alla misstag eller utelämnanden i bearbetning eller rapportering av transaktioner. Dessutom omfattas skattning av utvärdering av effektiviteten till framtida perioder av risken att kontroller på servicebyrån kan bli otillräckliga eller inte fungera.

Uttalande

Vi har bildat vår uppfattning utifrån de förhållanden som beskrivs i denna rapport. De kriterier vi har använt för att bilda oss en uppfattning beskrivs på sidan [aa]. Enligt vår uppfattning

- a. ger den bifogade beskrivningen en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av [typ eller namn på] hur systemet var utformat och infört under hela perioden [datum] till [datum],

¹⁹ ISQC 1 Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster.

- b. var de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i beskrivningen i alla väsentliga avseenden lämpligt utformade under perioden [datum] till [datum],
- c. fungerade de testade kontrollerna, som var de som krävdes för att ge rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i beskrivningen uppnåddes, effektivt under perioden från [datum] till [datum].

Beskrivning av test av kontroller

De särskilda testade kontrollerna och karaktären på, tidpunkten för och resultatet av dessa tester anges på sidorna [yy–zz].

Avsedda användare och syften

Denna rapport och beskrivningen av test av kontroller på sidorna [yy–zz] är avsedda endast för kunder som har använt XYZ servicebyrås [typ eller namn på] system och deras revisorer som har en tillräcklig förståelse för att bedöma den, tillsammans med annan information inklusive information om kontroller som kunder själva utför, vid bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter i kunders finansiella rapporter.

[Servicebyrås revisors underskrift]

[Datum för servicebyrås revisors bestyrkanderapport]

[Servicebyrås revisors adress]

ISA
ISQC
m.m.

Exempel 2 Servicebyrås revisors bestyrkanderapport – typ 1-rapport

Oberoende servicebyrås revisors bestyrkanderapport om beskrivningen av kontroller och deras utformning

Till: XYZ servicebyrå

Inriktning och omfattning

Vi har fått i uppdrag att lämna en rapport om XYZ servicebyrås beskrivning på sidorna [bb–cc] i dess [typ eller namn på] system för bearbetning av kundtransaktioner per [datum] (beskrivningen) samt om utformningen av kontroller avseende de angivna kontrollmålen i beskrivningen.²⁰

Vi har inte utfört några åtgärder avseende effektiviteten i funktionen hos kontrollerna i beskrivningen och därmed lämnar vi inte heller något uttalande om den.

XYZ servicebyrås ansvar

XYZ servicebyrå har ansvaret för att upprätta beskrivning och bifogat uttalande på sidan [aa], inklusive fullständighet, exakthet och metod för presentation av beskrivningen och uttalandet, tillhandahålla de tjänster som omfattas av beskrivningen, ange kontrollmålen, utforma och implementera kontroller samt se till att de fungerar effektivt för att uppnå de angivna kontrollmålen.

Vårt oberoende och vår kvalitetskontroll

Vi har följt krav på oberoende och andra yrkesetiska krav i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), som bygger på grundläggande principer om hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, sekretess och professionellt uppträdande.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1²¹ (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

²⁰ Om vissa delar i beskrivningen inte innefattas i uppdragets inriktning och omfattning görs detta klart i bestyrkanderapporten.

²¹ ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.*

Servicebyråns revisors ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om XYZ servicebyrås beskrivning och om utformningen på kontroller avseende de angivna kontrollmålen i den beskrivningen, baserat på våra åtgärder. Vi utförde vårt uppdrag enligt International Standard on Assurance Engagements 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå* som är utfärdad av International Auditing and Assurance Standards Board. Standarden kräver att vi planerar och utför våra åtgärder för att inhämta rimlig säkerhet om huruvida, i alla väsentliga avseenden, beskrivningen ger en rättvisande bild och kontrollerna är lämpligt utformade i alla väsentliga avseenden.

Ett bestyrkandeuppdrag avseende att uttala sig om beskrivningen och utformningen av kontroller på en servicebyrå innefattar åtgärder för att inhämta bevis om upplysningar i servicebyråns systembeskrivning samt kontrollers utformning. De valda åtgärderna beror på servicebyråns revisors bedömning, inklusive bedömningen att beskrivningen inte ger en rättvisande bild och att kontrollerna inte är lämpligt utformade. Ett bestyrkandeuppdrag av denna typ innefattar också att utvärdera den övergripande presentationen av beskrivningen, lämpligheten i de angivna kontrollmålen i den samt lämpligheten i de kriterier som är angivna av servicebyrån och beskrivs på sidan [aa].

Enligt vad som är angivet ovan har vi inte utfört några åtgärder avseende effektiviteten i funktionen hos kontrollerna i beskrivningen och därmed lämnar vi inte heller något uttalande om den.

Vi anser att de bevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Begränsningar i kontroller på en servicebyrå

XYZ servicebyrås beskrivning har upprättats för att tillgodose de gemensamma behoven hos många olika slags kunder och deras revisorer och kan därför inte innehålla alla aspekter i systemet som varje enskild kund kan betrakta som viktiga i deras särskilda miljö. Dessutom kan inte kontroller på en servicebyrå, på grund av sin karaktär, förhindra eller upptäcka alla misstag eller utelämnanden i bearbetning eller rapportering av transaktioner.

Uttalande

Vi har bildat vår uppfattning utifrån de förhållanden som beskrivs i denna rapport. De kriterier vi har använt för att bilda oss en uppfattning beskrivs på sidan [aa]. Enligt vår uppfattning

- ger den bifogade beskrivningen en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av [typ eller namn på] hur systemet var utformat och infört per [datum],
- var de kontroller som avser de angivna kontrollmålen i beskrivningen i alla väsentliga avseenden lämpligt utformade per [datum].

Avsedda användare och syften

Denna rapport är avsedd endast för kunder som har använt XYZ servicebyrås [typ eller namn på] system och deras revisorer som har en tillräcklig förståelse för att bedöma beskrivningen, tillsammans med annan information inklusive information om kontroller som kunder själva utför, vid inhämtande av en förståelse av kunders informationssystem som är relevanta för finansiell rapportering.

[Servicebyråns revisors underskrift]

[Datum för servicebyråns revisors bestyrkanderapport]

[Servicebyråns revisors adress]

Bilaga 3 Exempel på modifierade bestyrkanderapporter från servicebyrås revisor (se punkt A 50)

Nedanstående exempel på modifierade rapporter är endast till för vägledning och är inte avsedda att vara uttömmande eller gälla alla situationer. De bygger på exemplen på rapporter i bilaga 2.

Exempel 1 Uttalande med reservation – servicebyråns systembeskrivning ger inte en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild

Servicebyråns revisors ansvar	

Vi anser att de bevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.	
Grund för uttalande med reservation	
Den bifogade beskrivningen anger på sidan [mn] att XYZ servicebyrå använder identifikationsnummer och lösenord för att förhindra obehörig åtkomst till systemet. Baserat på våra åtgärder, som innefattar frågor till stabspersonal och observation av verksamhet, har vi fastställt att identifikationsnummer och lösenord används i tillämpning A och B men inte i tillämpning C och D.	
Uttalande med reservation	
Vi har bildat vår uppfattning utifrån de förhållanden som beskrivs i denna rapport. De kriterier vi har använt för att bilda oss en uppfattning beskrivs i XYZ servicebyrås uttalande på sidan [aa]. Enligt vår uppfattning, förutom för det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation":	
a. ---	

ISA
ISQC
m.m.*Exempel 2 Uttalande med reservation – kontrollerna är inte lämpligt utformade för att ge rimlig säkerhet att de angivna kontrollmålen i servicebyråns systembeskrivning kommer att uppnås om kontrollerna fungerar effektivt*

Servicebyråns revisors ansvar	
Vi anser att de bevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.	
Grund för uttalande med reservation	
Enligt diskussion på sidan [mn] i bifogade beskrivning, gör XYZ servicebyrå från tid till annan ändringar i program för att rätta fel eller för att förbättra kapaciteten. De åtgärder som har använts för att fastställa om ändringarna ska göras, vid utformning av ändringarna och vid införandet av dem, innefattar inte granskning och godkännande av personer som är oberoende i förhållande till dem som gör själva ändringarna. Det finns inte heller några specificerade krav att granska sådana ändringar eller lämna granskningsresultatet till en behörig granskare innan ändringarna införs.	
Uttalande med reservation	
Vi har bildat vår uppfattning utifrån de förhållanden som beskrivs i denna rapport. De kriterier vi har använt för att bilda oss en uppfattning beskrivs i XYZ servicebyrås uttalande på sidan [aa]. Enligt vår uppfattning, förutom för det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation":	
a. ---	

Exempel 3 Uttalande med reservation – kontrollerna fungerade inte effektivt under hela den angivna perioden (typ 2-rapport)

Servicebyråns revisors ansvar	

Vi anser att de bevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Grund för uttalande med reservation

XYZ servicebyrå anger i sin beskrivning att de har automatiserade kontroller för att stämma av erhållna lånebetalningar mot det genererade resultatet. Men enligt vad som är angivet på sidan [mn] i beskrivningen fungerade denna kontroll inte effektivt under perioden, från dd/mm/åååå till dd/mm/åååå, på grund av ett programmeringsfel. Detta har lett till att kontrollmålet "Kontroller ger rimlig säkerhet att erhållna lånebetalningar har bokförts korrekt" inte har uppnåtts under perioden dd/mm/åååå till dd/mm/åååå. XYZ gjorde en ändring i programmet som utför beräkningen den [datum] och våra granskningar visar att det fungerade effektivt under perioden dd/mm/åååå till dd/mm/åååå.

Uttalande med reservation

Vi har bildat vår uppfattning utifrån de förhållanden som beskrivs i denna rapport. De kriterier vi har använt för att bilda oss en uppfattning beskrivs i XYZ servicebyrås uttalande på sidan [aa]. Enligt vår uppfattning, förutom för det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation":

a. ---

Exempel 4 Uttalande med reservation – servicebyråns revisor kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis

Servicebyråns revisors ansvar

Vi anser att de bevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande med reservation.

Grund för uttalande med reservation

XYZ servicebyrå anger i sin beskrivning att de har automatiserade kontroller för att stämma av erhållna lånebetalningar mot det genererade resultatet. Men den elektroniska registreringen av denna avstämning avseende perioden från dd/mm/åååå till dd/mm/åååå raderades till följd av ett datorbearbetningsfel och kan därför inte granska hur denna kontroll fungerat under den perioden. Följden är att vi inte har kunnat avgöra om kontrollmålet "Kontroller ger rimlig säkerhet att erhållna lånebetalningar har bokförts korrekt" fungerade effektivt under perioden dd/mm/åååå till dd/mm/åååå.

Uttalande med reservation

Vi har bildat vår uppfattning utifrån de förhållanden som beskrivs i denna rapport. De kriterier vi har använt för att bilda oss en uppfattning beskrivs i XYZ servicebyrås uttalande på sidan [aa]. Enligt vår uppfattning, förutom för det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation":

a. ---

INTERNATIONAL STANDARD ON ASSURANCE ENGAGEMENTS

ISAE 3420 Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt

(Gäller bestyrkanderapporter som är daterade den 31 mars 2013 eller senare [uppdaterad med ändringar som gäller från och med den 15 juli 2020; red.anm.]

Inledning	959
Denna ISAEs tillämpningsområde	959
Ikraftträdande	961
Mål	961
Definitioner	961
Krav	962
ISAE 3000 (omarbetad)	962
Acceptera uppdraget	962
Planera och utföra uppdraget	963
Skriftliga uttalanden	965
Bilda sig en uppfattning	965
Uttalandets form	966
Upprätta bestyrkanderapporten	966
Tillämpning och andra förtydliganden	968
Denna ISAEs tillämpningsområde (se punkt 1)	968
Syfte med finansiell proformainformation i ett prospekt (se punkterna 4, 11 c, 14 c, 26 a)	968
Sammanställning av finansiell proformainformation	968
Karaktär på uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet (se punkt 6)	968
Definitioner	969
Acceptera uppdraget	969
Planera och utföra uppdraget	970
Skriftliga uttalanden (se punkt 28 a)	977
Bilda sig en uppfattning	977
Upprätta bestyrkanderapporten	978
Bilaga Exempel på revisors rapport med omodifierat uttalande (se punkt A 57)	979

ISA
ISQC
m.m.

International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3420 *Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt*, ska läsas tillsammans med *Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*.

Inledning

Denna ISAEs tillämpningsområde

1. Denna International Standard on Assurance Engagements (ISAE) behandlar attestuppdrag som utförs av en revisor¹ där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet i syfte att rapportera om ansvarig parts² sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt. Denna ISAE gäller när

- sådan rapportering krävs enligt värdepapperslagar eller börsbestämmelser ("relevant lag eller annan författning") i den jurisdiktion där prospektet ska ges ut, eller
- denna rapportering är allmänt vedertagen praxis i jurisdiktionen i fråga. (Se punkt A 1.)

¹ ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information* (omarbetad), punkt 12 r.

² ISAE 3000 (omarbetad), punkt 12 v.

Karaktären på revisorns ansvar

2. I ett uppdrag som utförs enligt denna ISAE har revisorn inte något ansvar för att sammanställa den finansiella proformainformationen för företaget – detta ansvar vilar på den ansvariga parten. Revisorns enda ansvar är att rapportera om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, av den ansvariga parten med grund i de tillämpliga kriterierna.

3. Denna ISAE behandlar inte uppdrag som inte är bestyrkandeuppdrag i vilka revisorn har fått i uppdrag av företaget att sammanställa dess historiska finansiella rapporter.

Syfte med finansiell proformainformation i ett prospekt

4. Syftet med finansiell proformainformation i ett prospekt är enbart att illustrera effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion på företagets ojusterade finansiella information som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid ett tidigare datum som har valts i illustrativt syfte. Detta uppnås genom att göra proformajusteringar av den ojusterade finansiella informationen. Finansiell proformainformation avspeglar inte företagets faktiska finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden. (Se punkterna A 2–A 3.)

Sammanställning av finansiell proformainformation

5. Sammanställningen av finansiell proformainformation innefattar att den ansvariga parten samlar in, klassificerar, sammanfattar och presenterar finansiell information som illustrerar effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion på företagets ojusterade finansiella information, som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts per det valda datumet. Steg som ingår i processen innefattar att:

- Identifiera källan till den ojusterade finansiella informationen som ska användas vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen och hämta den ojusterade finansiella informationen från den källan. (Se punkterna A 4–A 5.)
- Göra proformajusteringar av den ojusterade finansiella informationen för det syfte i vilket den finansiella proformainformationen ska presenteras.
- Presentera den finansiella proformainformationen som blir resultatet, tillsammans med tillhörande upplysningar.

Karaktär på uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet

6. Ett bestyrkandeuppdrag, där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, att rapportera om sammanställningen av finansiell proformainformation innefattar att utföra de åtgärder som anges i denna ISAE för att bedöma om de tillämpliga kriterier som har använts av den ansvariga parten vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen utgör en rimlig grund för att presentera de betydande effekter som är direkt hänförliga till händelsen eller transaktionen, samt för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att (se punkt A 6)

- proformajusteringarna har gjorts enligt kriterierna, och
- den proformakolumn som blir resultatet (se punkt 11 c) avspeglar en riktig tillämpning av dessa justeringar på den ojusterade finansiella informationen.

Det innefattar även att utvärdera den övergripande presentationen av den finansiella proformainformationen. Men uppdraget innefattar inte att revisorn ska uppdatera eller på nytt lämna rapporter eller lämna uttalanden om eventuell historisk information som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen, eller utföra en revision eller översiktlig granskning av den finansiella information som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen.

Förhållande till ISAE 3000 (omarbetad), andra uttalanden från yrkesorganisationer och andra krav

7. Revisorn måste följa ISAE 3000 (omarbetad) och denna ISAE när han eller hon utför ett bestyrkandeuppdrag avseende att rapportera om sammanställningen av finansiell proformainformation i ett prospekt. Denna ISAE kompletterar men ersätter inte ISAE

3000 (omarbetad) och behandlar hur ISAE 3000 (omarbetad) ska tillämpas i ett bestyrkandeuppdrag, där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, att rapportera om sammanställningen av finansiell proformainformation i ett prospekt.

8. Att följa ISAE 3000 (omarbetad) kräver, bland annat, efterlevnad av bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden) avseende bestyrkandeuppdrag, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga.³ Dessutom kräver den att ansvarig revisor arbetar på ett revisionsföretag som tillämpar ISQC 1,⁴ eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lagar eller andra författningar, som är minst lika höga som ISQC 1.

Ikraftträdande

9. Denna ISAE gäller bestyrkanderapporter som är daterade den 31 mars 2013 eller senare.

ISA
ISQC
m.m.

Mål

10. Revisorns mål är att
- a. skaffa sig rimlig säkerhet om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, av den ansvariga parten med grund i de tillämpliga kriterierna, och
 - b. rapportera enligt sina iakttagelser.

Definitioner

11. I denna ISAE har nedanstående termer följande betydelser:
- a. *Tillämpliga kriterier*: De kriterier som används av den ansvariga parten vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen. Kriterier kan fastställas av en behörig eller erkänd normgivande organisation eller i lag eller annan författning. I de fall det inte finns fastställda kriterier ska de utarbetas av den ansvariga parten. (Se punkterna A 7–A 9.)
 - b. *Proformajusteringar*: När det gäller ojusterad finansiell information, innefattar de:
 - i. Justeringar av ojusterad finansiell information vilka illustrerar effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion ("händelse" eller "transaktion") som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid ett tidigare datum, som har valts i illustrativt syfte.
 - ii. Justeringar av den ojusterade finansiella informationen som krävs för att den finansiella proformainformationen ska kunna sammanställas utifrån en grund som är förenlig med det rapporterande företags ("företagets") tillämpliga ramverk för finansiell rapportering och dess redovisningsprinciper enligt detta ramverk. (Se punkterna A 15–A 16.)Proformajusteringar innefattar den relevanta finansiella informationen för en verksamhet som har förvärvats eller ska förvärvas ("förvärvsobjekt"), eller en verksamhet som har avyttrats eller ska avyttras ("avyttringsobjekt"), i den utsträckning den informationen används vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen ("finansiell information för förvärvs- eller avyttringsobjekt").
 - c. *Finansiell proformainformation*: Finansiell information som visas tillsammans med justeringar för att illustrera effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion på ojusterad finansiell information, som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid en tidigare tidpunkt som har valts som illustration. I denna ISAE förutsätts att finansiell proformainformation presenteras i tabelluppställning bestående av (a) den ojusterade finansiella informationen, (b) proformajusteringar-na, och (c) den proformakolumn som blir resultatet. (Se punkt A 2.)

³ ISAE 3000 (omarbetad), punkterna 3 a, 20 och 34.

⁴ ISAE 3000 (omarbetad), punkterna 3 b och 31 a. International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktliga granskningar av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*.

- d. *Prospekt*: Ett dokument utfärdat enligt krav i lag eller annan författning avseende företags värdepapper, som en extern part ska använda som grund för ett investeringsbeslut.
- e. *Publicerad finansiell information*: Finansiell information för företaget eller ett förvärvs- eller avyttringsobjekt, som görs tillgänglig för allmänheten.
- f. *Ojusterad finansiell information*: Finansiell information för företaget, som den ansvariga parten gör proformajusterings av. (Se punkterna A 4–A 5.)

Krav

ISAE 3000 (omarbetad)

12. Revisorn ska inte ange att han eller hon följt denna ISAE såvida han eller hon inte har följt kraven i både denna ISAE och ISAE 3000 (omarbetad).

Acceptera uppdraget

13. Innan revisorn accepterar ett uppdrag att rapportera om huruvida den finansiella proformainformationen i ett prospekt har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna, ska han eller hon:

- a. Fastställa att de som ska utföra uppdraget sammantaget har den tillämpliga kompetensen och förmågan. (Se punkt A 10.)
- b. Med grund i den preliminära kunskapen om uppdragsförhållandena och diskussion med den ansvariga parten fastställa att de kriterier som revisorn förväntar sig ska tillämpas är passande och att det inte är sannolikt att den finansiella proformainformationen kommer att vara missvisande för det avsedda syftet.
- c. Utvärdera formuleringen i det uttalande som föreskrivs av relevant lag eller annan författning, om sådan finns, för att fastställa att revisorn sannolikt kan lämna ett sådant uttalande baserat på utförandet av de åtgärder som anges i denna ISAE. (Se punkterna A 54–A 56.)
- d. I de fall källorna från vilka den ojusterade finansiella informationen och eventuell finansiell information för förvärvs- eller avyttringsobjekt har hämtats har varit föremål för revision eller översiktlig granskning och rapporten innehåller ett modifierat uttalande eller en modifierad slutsats, eller om rapporten innehåller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, överväga om den relevanta lagen eller andra författningen tillåter eller inte tillåter användning av, eller hänvisning i revisorns rapport till, det modifierade uttalandet eller den modifierade slutsatsen från den översiktliga granskningen eller rapporten med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse med avseende på sådana källor.
- e. Om företagets historiska finansiella information aldrig har varit föremål för revision eller översiktlig granskning, överväga om revisorn kan skaffa sig en tillräcklig förståelse av företaget och dess redovisnings- och rapporteringspraxis för att utföra uppdraget. (Se punkt A 31.)
- f. Om händelsen eller transaktionen innefattar ett förvärv och förvärvsobjektets historiska finansiella information aldrig har varit föremål för revision eller översiktlig granskning, överväga om han eller hon kan skaffa sig en tillräcklig förståelse av förvärvsobjektet och dess redovisnings- och rapporteringspraxis för att utföra uppdraget.
- g. Inhämta den ansvariga partens bekräftelse på att den är medveten om och förstår sitt ansvar för att: (Se punkterna A 11–A 12.)
 - i. Korrekt upplysa om och beskriva de tillämpliga kriterierna för de avsedda användarna om kriterierna inte är tillgängliga för allmänheten.
 - ii. Sammanställa den finansiella proformainformationen med grund i de tillämpliga kriterierna.
 - iii. Ge revisorn:
 - a. Tillgång till all information (däribland, när så behövs i uppdragssyfte, motsvarande information om förvärvsobjektet eller förvärvsobjekten i ett rörelseförvärv) som bokföring, dokumentation och annat material, som är relevant för utvärdering av om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna.

- b. Ytterligare information som revisorn kan begära från den ansvariga parten för uppdragets syfte.
- c. Tillgång till personer inom företaget och företagets rådgivare av vilka revisorn bestämmer att det är nödvändigt att inhämta bevis avseende att utvärdera om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna.
- d. När så behövs för uppdragets syfte, tillgång till lämpliga personer hos förvärsobjektet eller förvärsobjekten i ett rörelseförvärv.

Planera och utföra uppdraget

Avgöra om de tillämpliga kriterierna är lämpliga

14. Revisorn ska avgöra om de tillämpliga kriterierna är lämpliga, enligt krav i ISAE 3000 (omarbetad)⁵ och ska i synnerhet fastställa att de som lägst innefattar att:

- a. Den ojusterade finansiella informationen hämtas från en lämplig källa. (Se punkterna A 4–A 5, A 27.)
- b. Proformajusteringsarna
 - i. är direkt hänförliga till händelsen eller transaktionen, (se punkt A 13)
 - ii. har stöd i fakta, och (se punkt A 14)
 - iii. är förenliga med företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering och dess redovisningsprinciper enligt detta ramverk. (Se punkterna A 15–A 16.)
- c. En rättvisande bild ges och upplysningar lämnas för att ge de avsedda användarna möjlighet att förstå den förmedlade informationen. (Se punkterna A 2–A 3, A 42.)

15. Dessutom ska revisorn bedöma om de tillämpliga kriterierna

- a. är förenliga med, och inte strider mot, relevanta lagar eller andra författningar, och
- b. sannolikt inte leder till missvisande finansiell proformainformation.

Väsentlighet

16. Vid planering och utförande av uppdraget ska revisorn överväga väsentlighet med avseende på utvärdering av om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna. (Se punkterna A 17–A 18.)

Skaffa sig en förståelse av hur den ansvariga parten har sammanställt den finansiella proformainformationen och andra uppdragsförhållanden

17. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av: (Se punkt A 19.)

- a. Händelsen eller transaktionen för vilken den finansiella proformainformationen har sammanställts.
- b. Hur den ansvariga parten har sammanställt den finansiella proformainformationen. (Se punkterna A 20–A 21.)
- c. Karaktären på företaget och eventuellt förvärs- eller avyttringsobjekt, däribland (se punkterna A 22–A 23)
 - i. deras verksamheter,
 - ii. deras tillgångar och skulder, och
 - iii. hur deras struktur och finansiering ser ut.
- d. Relevanta branschfaktorer, faktorer avseende lagar och regelverk och andra externa faktorer som rör företaget och eventuellt förvärs- eller avyttringsobjekt. (Se punkterna A 24–A 26.)
- e. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt redovisnings- och rapporteringspraxis för företaget samt eventuellt förvärs- eller avyttringsobjekt, däribland valet och tillämpningen av redovisningsprinciper.

ISA
ISQC
m.m.

⁵ ISAE 3000 (omarbetad), punkterna 24 b ii och A 45.

Inhämta bevis om lämpligheten i källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats

18. Revisorn ska fastställa om den ansvariga parten har hämtat den ojusterade finansiella informationen från en lämplig källa. (Se punkterna A 27–A 28.)

19. Om det inte finns någon revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning avseende källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, ska revisorn utföra åtgärder för att förvissa sig om att källan är lämplig. (Se punkterna A 29–A 31.)

20. Revisorn ska fastställa om den ansvariga parten har hämtat den ojusterade finansiella informationen på ett riktigt sätt från källan.

Inhämta bevis om lämpligheten i proformajusteringarna

21. Vid bedömning av om proformajusteringarna är lämpliga ska revisorn fastställa om den ansvariga parten har identifierat de proformajusteringar som krävs för att illustrera effekten av händelsen eller transaktionen per datumet eller för illustrationsperioden. (Se punkt A 32.)

22. När revisorn fastställer om proformajusteringarna är utförda enligt de tillämpliga kriterierna ska han eller hon avgöra om de:

- a. Är direkt hänförliga till händelsen eller transaktionen. (Se punkt A 13.)
- b. Har stöd i fakta. Om finansiell information för förvärvs- eller avyttringsobjekt innefattas i proformajusteringarna och det inte finns någon revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning för källan från vilken sådan finansiell information har hämtats, ska revisorn utföra åtgärder för att förvissa sig om att den finansiella informationen har stöd i fakta. (Se punkterna A 14, A 33–A 38.)
- c. Är förenliga med företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering och dess redovisningsprinciper enligt detta ramverk. (Se punkterna A 15–A 16.)

Modifierat uttalande eller modifierad slutsats från den översiktliga granskningen eller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, med avseende på källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats eller källan från vilken den finansiella informationen för förvärvs- eller avyttringsobjektet har hämtats

23. Ett modifierat uttalande eller en modifierad slutsats från en översiktlig granskning kan ha lämnats med avseende på antingen källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats eller källan från vilken finansiell information för förvärvs- eller avyttringsobjekt har hämtats, eller också kan en rapport med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse ha lämnats med avseende på en sådan källa. Under sådana omständigheter, om den relevanta lagen eller författningen inte förbjuder användningen av en sådan källa, ska revisorn utvärdera:

- a. Den möjliga följden av om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna. (Se punkt A 39.)
- b. Vilken fortsatt tillämplig åtgärd som ska vidtas. (Se punkt A 40.)
- c. Om det påverkar revisorns förmåga att rapportera enligt uppdragets villkor, däribland eventuell påverkan på revisorns rapport.

Källa från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats eller proformajusteringar inte är lämpliga

24. Om revisorn identifierar, med grund i de utförda åtgärderna, att den ansvariga parten

- a. har hämtat den ojusterade finansiella informationen från en olämplig källa, eller
- b. har utelämnat en proformajustering som borde ha ingått, gjort en proformajustering som inte följer de tillämpliga kriterierna eller i övrigt gjort en olämplig proformajustering, ska revisorn ta upp frågan med den ansvariga parten.

Om revisorn inte kan komma överens med den ansvariga parten om hur frågan ska lösas, ska revisorn utvärdera vilka fortsatta åtgärder som ska vidtas. (Se punkt A 40.)

Inhämta bevis om beräkningarna i den finansiella proformainformationen

25. Revisorn ska fastställa om beräkningarna i den finansiella proformainformationen är rätt uträknade.

Utvärdera presentationen av den finansiella proformainformationen

26. Revisorn ska utvärdera presentationen av den finansiella proformainformationen. Detta ska innefatta övervägande av:

- a. Den övergripande presentationen och strukturen för den finansiella proformainformationen, däribland om den är tydligt märkt i syfte att skilja den från historisk eller annan finansiell information. (Se punkterna A 2–A 3.)
- b. Om den finansiella proformainformationen och tillhörande upplysningar illustrerar effekten av händelsen eller transaktionen på ett sätt som inte är missvisande. (Se punkt 41.)
- c. Om tillräckliga upplysningar lämnas tillsammans med den finansiella proformainformationen för att ge de avsedda användarna möjlighet att förstå den förmedlade informationen. (Se punkt A 42.)
- d. Om revisorn har fått kännedom om några betydelsefulla händelser efter datumet för källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, vilka kan kräva hänvisning till, eller upplysning i, den finansiella proformainformationen. (Se punkt A 43.)

ISA
ISQC
m.m.

27. Revisorn ska läsa den övriga informationen i prospektet med den finansiella proformainformationen, i syfte att identifiera väsentliga oförenligheter, om sådana finns, med den finansiella proformainformationen eller bestyrkanderapporten. Om revisorn då identifierar en väsentlig oförenlighet eller uppmärksammar en väsentlig felaktighet i denna övriga information, ska han eller hon ta upp frågan med den ansvariga parten. Om det krävs en rättelse av förhållandet och den ansvariga parten vägrar att göra rättelsen ska revisorn vidta fortsatta lämpliga åtgärder. (Se punkt A 44.)

Skriftliga uttalanden

28. Revisorn ska begära skriftliga uttalanden från den ansvariga parten om att:

- a. Den ansvariga parten vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen har identifierat alla lämpliga proformajusteringar som krävs för att illustrera effekten av händelsen eller transaktionen per datumet eller för illustrationsperioden. (Se punkt A 45.)
- b. Den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna.

Bilda sig en uppfattning

29. Revisorn ska bilda sig en uppfattning om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, av den ansvariga parten med grund i de tillämpliga kriterierna. (Se punkterna A 46–A 48.)

30. För att kunna bilda sig denna uppfattning ska revisorn avgöra om han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis för om sammanställningen av den finansiella proformainformationen inte innehåller väsentliga utelämnanden eller felaktig användning av en proformajusterings. Slutsatsen ska innehålla en bedömning av om den ansvariga parten på ett adekvat sätt har lämnat upplysning om och beskrivit de tillämpliga kriterierna i den utsträckning som dessa inte är tillgängliga för allmänheten. (Se punkterna A 49–A 50.)

Uttalandets form

Omodifierat uttalande

31. Revisorn ska lämna ett omodifierat uttalande när han eller hon drar slutsatsen att den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, av den ansvariga parten med grund i de tillämpliga kriterierna.

Modifierat uttalande

32. I många jurisdiktioner tillåter relevant lag eller annan författning inte publicering av ett prospekt som innehåller ett modifierat uttalande avseende om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna. När så är fallet och revisorn drar slutsatsen att ett modifierat uttalande ändå är lämpligt enligt ISAE 3000 (omarbetad), ska han eller hon ta upp frågan med den ansvariga parten. Om den ansvariga parten inte går med på att göra de ändringar som krävs ska revisorn

- a. inte avlämna rapporten,
- b. avgå från uppdraget, eller
- c. överväga att inhämta juridisk rådgivning.

33. I vissa jurisdiktioner kan relevant lag eller annan författning tillåta publicering av ett prospekt som innehåller ett modifierat uttalande avseende om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna. I sådana jurisdiktioner, om revisorn avgör att ett modifierat uttalande är korrekt enligt ISAE 3000 (omarbetad), ska han eller hon tillämpa kraven i ISAE 3000 (omarbetad)⁶ avseende modifierade uttalanden.

Stycke med upplysningar av särskild betydelse

34. Under vissa omständigheter kan revisorn anse det vara nödvändigt att fästa användares uppmärksamhet på ett förhållande som har presenterats eller om vilket upplysning har lämnats i den finansiella proformainformationen eller i de bifogade upplysningarna. Detta är fallet när, enligt revisorns åsikt, förhållandet är av sådan vikt att det är grundläggande för användares förståelse av om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna.

Under sådana omständigheter ska revisorn ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i sin rapport, förutsatt att han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att förhållandet inte påverkar om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna. Ett sådant stycke ska endast avse information som är presenterad eller om vilken upplysning har lämnats i de finansiella rapporterna eller i de bifogade upplysningarna.

Upprätta bestyrkanderapporten

35. Revisorns rapport ska minst innehålla följande grundläggande delar: (Se punkt A 57.)

- a. En titel som tydligt visar att rapporten är en oberoende bestyrkanderapport. (Se punkt A 51.)
- b. En eller flera mottagare, enligt vad som anges i uppdragsvillkoren. (Se punkt A 52.)
- c. Inledande stycken som identifierar: (Se punkt A 53.)
 - i. Den finansiella proformainformationen.
 - ii. Källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, och om en revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning avseende denna källa har publicerats.

⁶ ISAE 3000 (omarbetad), punkt 74.

- iii. Den period som den finansiella proformainformationen omfattar eller datumet för den.
- iv. En hänvisning till de tillämpliga kriterier som den ansvariga parten har använt som grund vid sammanställningen av den finansiella proformainformation och källan till kriterierna.
- d. Ett uttalande om att den ansvariga parten är ansvarig för sammanställningen av den finansiella proformainformationen med grund i de tillämpliga kriterierna.
- e. En beskrivning av revisorns ansvarsområden, däribland uttalanden om att:
 - i. Revisorns ansvar är att uttala sig om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, av den ansvariga parten med grund i de tillämpliga kriterierna.
 - ii. För detta uppdrags syfte, är revisorn inte ansvarig för att uppdatera eller på nytt lämna rapporter eller lämna uttalanden om eventuell historisk information som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen, och inte heller har revisorn under uppdragets gång utfört någon revision eller översiktlig granskning av den finansiella informationen som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen.
 - iii. Syftet med finansiell proformainformation i ett prospekt är enbart att illustrera effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion på företagets ojusterade finansiella information, som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid en tidigare tidpunkt som valts i illustrativt syfte. Därmed kan revisorn inte bestyrka att det faktiska utfallet för händelsen eller transaktionen per det datumet skulle ha blivit som den presenterades.
- f. Ett uttalande om att uppdraget har utförts enligt ISAE 3420 *Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt*, som kräver att revisorn planerar och utför åtgärder i syfte att skaffa sig rimlig säkerhet om huruvida den ansvariga parten har sammanställt, i alla väsentliga avseenden, den finansiella proformainformationen med grund i de tillämpliga kriterierna.
- g. Ett uttalande om att revisionsföretaget där revisorn arbetar tillämpar ISQC 1, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lag eller annan författning, som är minst lika höga som ISQC 1. Om revisorn inte är externrevisor, ska uttalandet identifiera de yrkesmässiga kraven, eller krav i lag eller annan författning, som används som är minst lika höga som ISQC 1.
- h. Ett uttalande om att revisorn följer krav på oberoende och andra yrkesetiska krav i Etikoden, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav enligt lag eller annan författning, som är minst lika höga som bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag. Om revisorn inte är externrevisor, ska uttalandet identifiera de yrkesmässiga krav, eller krav enligt lag eller annan författning, som används som är minst lika höga som bestämmelserna i Etikoden avseende bestyrkandeuppdrag.
- i. Uttalanden om att:
 - i. Ett bestyrkandeuppdrag, där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, att rapportera om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna, innefattar att utföra åtgärder för att bedöma om de tillämpliga kriterier som används av den ansvariga parten i sammanställningen av den finansiella proformainformationen ger en rimlig grund för att presentera de betydande effekter som är direkt hänförliga till händelsen eller transaktionen, samt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att:
 - Proformajusteringsarna har gjorts enligt kriterierna.
 - Den finansiella proformainformationen avspeglar den korrekta tillämpningen av dessa justeringar på den ojusterade finansiella informationen.
 - ii. De valda åtgärderna beror på revisorns bedömning, med beaktande av hans eller hennes förståelse av karaktären på företaget, händelsen eller transaktionen för vilken den finansiella proformainformationen har sammanställts, och andra relevanta uppdragsförhållanden.
 - iii. Uppdraget innefattar även att utvärdera den övergripande presentationen av den finansiella proformainformationen.

ISA
ISQC
m.m.

- j. Såvida inte annat krävs enligt lag eller annan författning används i revisorns uttalanden en av följande lydelse, som betraktas som likvärdiga: (Se punkterna A 54–A 56.)
 - i. Den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i [*de tillämpliga kriterierna*].
 - ii. Den finansiella proformainformationen har sammanställts korrekt utifrån den angivna grunden.
- k. Revisorns underskrift.
- l. Datumet för rapporten.
- m. Den ort i jurisdiktionen där revisorn bedriver sin verksamhet.

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna ISAEs tillämpningsområde (se punkt 1)

A 1. Denna standard behandlar inte omständigheter där den finansiella proformainformationen tillhandahålls som del av företagets finansiella rapporter enligt kraven i ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering.

Syfte med finansiell proformainformation i ett prospekt (se punkterna 4, 11 c, 14 c, 26 a)

A 2. Till finansiell proformainformation bifogas tillhörande upplysningar som normalt upplyser om de förhållanden som anges i punkt A 42.

A 3. Olika presentationer av finansiell proformainformation kan ingå i prospektet beroende på karaktären på händelsen eller transaktionen och hur den ansvariga parten avser att illustrera effekten av en sådan händelse eller transaktion på företagets ojusterade finansiella information. Exempel: Företaget kan förvärva ett antal verksamheter före en börsintroduktion. Under sådana omständigheter kan den ansvariga parten välja att presentera en proformarapport över nettotillgångarna, för att illustrera effekten av förvärven på företagets finansiella ställning och nyckeltal som skuldsättningsgrad, som om den förvärvade verksamheten hade förvärvats av företaget per ett tidigare datum. Den ansvariga parten kan också välja att presentera en proformaresultaträkning för att illustrera vad verksamhetens resultat hade kunnat vara för den period som slutade det datumet. I dessa fall kan karaktären på den finansiella proformainformationen beskrivas med rubriker som "Proformarapport över nettotillgångar per 31 december 20X1" och "Proformaresultaträkning för året som slutade den 31 december 20X1".

Sammanställning av finansiell proformainformation

Ojusterad finansiell information (se punkterna 5, 11 f, 14 a)

A 4. I många fall är källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, publicerad finansiell information som årsredovisningar eller delårsrapporter.

A 5. Beroende på hur den ansvariga parten väljer att illustrera effekten av händelsen eller transaktionen kan den ojusterade finansiella informationen bestå av antingen

- en eller flera enskilda finansiella rapporter, t.ex. en rapport över finansiell ställning och en rapport över totalresultat, eller
- finansiell information som på lämpligt sätt upprättas i sammandrag utifrån fullständiga finansiella rapporter, t.ex. en rapport över nettotillgångar.

Karaktär på uppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet (se punkt 6)

A 6. I denna ISAE innebär beskrivning av finansiell proformainformation att den har "sammanställts korrekt", att den finansiella informationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, av den ansvariga parten med grund i de tillämpliga kriterierna.

Definitioner

Tillämpliga kriterier (se punkt 11 a)

A 7. I de fall det inte finns fastställda kriterier för sammanställning av den finansiella proformainformationen ska den ansvariga parten ha utvecklat kriterier baserat på t.ex. praxis i en viss bransch eller kriterierna i en jurisdiktion som har utvecklat fastställda kriterier och upplyst om detta.

A 8. De tillämpliga kriterierna för att sammanställa den finansiella proformainformationen är lämpliga med avseende på omständigheterna om de motsvarar kraven i punkt 14.

A 9. Bifogade upplysningar kan innefatta ytterligare upplysningar om kriterierna för att beskriva hur de illustrerar effekterna av den särskilda händelsen eller transaktionen. Detta kan t.ex. innefatta:

- Datomet då händelsen antas ha inträffat eller transaktionen ha genomförts.
- Den metod som används för att fördela intäkter, omkostnader, tillgångar och skulder på relevanta verksamheter i en avyttring.

ISA
ISQC
m.m.

Acceptera uppdraget

Förmåga och kompetens att utföra uppdraget (se punkt 13 a)

A 10. Enligt Etikoden måste revisorn följa principen om professionell kunskap och tillbörlig omsorg genom att skaffa sig och upprätthålla professionell kunskap och skicklighet, för att kunna erbjuda kompetenta professionella tjänster, baserade på aktuella tekniska och professionella standarder och relevant lagstiftning, samt agera korrekt och i enlighet med sådana professionella standarder och sådan lagstiftning.⁷ Inom ramen för detta krav i Etikoden kan professionell kompetens att utföra uppdraget innefatta förhållanden som de följande:

- Kunskap om och erfarenhet av den bransch där företaget verkar.
- En förståelse av relevanta värdepapperslagar och -författningar samt hänförlig utveckling.
- En förståelse av noteringskrav på relevant börs och av kapitalmarknadstransaktioner som samgåenden, förvärv och erbjudanden om värdepapper.
- Kännedom om processen för att upprätta ett prospekt och notera värdepapper på en börs.
- Kunskap om de ramverk för finansiell rapportering som används vid upprättande av de källor från vilka den ojusterade finansiella informationen och, om det är tillämpligt, den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats.

Den ansvariga partens ansvarsområden (se punkt 13 g)

A 11. Ett uppdrag enligt denna ISAE utförs enligt den grundläggande förutsättningen att den ansvariga parten har bekräftat och förstår att den har de ansvarsområden som anges i punkt 13 g. I vissa jurisdiktioner kan sådana ansvarsområden vara preciserade i relevant lag eller annan författning. I andra finns det kanske knappast någon definition av detta ansvar i lag eller annan författning. Ett bestyrkandeuppdrag att rapportera om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna bygger på antagandet att:

- a. Revisorns roll inte innefattar att ta ansvar för att sammanställa sådan information.
- b. Revisorn har en rimlig förväntan om att kunna inhämta den information som krävs för uppdraget.

Denna förutsättning är därför grundläggande för utförandet av uppdraget. För att undvika missförstånd inhämtas den ansvariga partens bekräftelse av att den är medveten om och förstår detta ansvar som en del av avtalet om och dokumentationen av villkoren för revisionsuppdraget enligt kraven i ISAE 3000 (omarbetad)⁸.

⁷ Etikoden, punkt R113.1.

⁸ ISAE 3000 (omarbetad), punkt 27.

A 12. Om lag eller annan författning i tillräcklig detalj föreskriver villkoren för uppdraget, behöver revisorn bara dokumentera det faktum att sådan lag eller annan författning gäller och att den ansvariga parten är medveten om och förstår sitt ansvar enligt punkt 13 g.

Planera och utföra uppdraget

Bedöma om de tillämpliga kriterierna är lämpliga

Direkt hänförliga justeringar (se punkterna 14 b i, 22 a)

A 13. Proformajusteringarna ska vara direkt hänförliga till händelsen eller transaktionen för att undvika att den finansiella proformainformationen avspeglar förhållanden som inte uppkommer enbart till följd av händelsen eller som inte är en del av transaktionen. Direkt hänförliga justeringar innefattar inte dem som avser framtida händelser eller är beroende av åtgärder som ska utföras när transaktionen är genomförd, även om sådana åtgärder är viktiga för företaget som genomför transaktionen (t.ex. nedläggning av överflödiga produktionsanläggningar efter ett förvärv).

Justeringar som har stöd i fakta (se punkterna 14 b ii, 22 b)

A 14. Proformajusteringarna måste också ha stöd i fakta för att kunna utgöra en tillförlitlig grund för den finansiella proformainformationen. Justeringar som har stöd i fakta kan objektivt fastställas. Källor för stöd i fakta avseende proformajusteringarna innefattar t.ex.:

- Köp- och försäljningsavtal.
- Finansieringsdokument för händelsen eller transaktionen, t.ex. skuldebrev.
- Oberoende värderingsrapporter.
- Andra dokument rörande händelsen eller transaktionen.
- Publicerade finansiella rapporter.
- Annan finansiell information i prospektet.
- Relevanta rättsliga åtgärder eller myndighetsåtgärder, t.ex. inom beskattningsområdet.
- Anställningsavtal.
- Handlingar utförda av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen).

Justeringar förenliga med företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering och dess redovisningsprinciper enligt detta ramverk (se punkterna 11 b ii, 14 b iii, 22 c)

A 15. Om den finansiella proformainformationen ska kunna vara meningsfull måste proformajusteringarna vara förenliga med företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering och dess redovisningsprinciper enligt detta ramverk. Inom ramen för ett rörelseförvärv t.ex., innefattar sammanställningen av finansiell proformainformation med grund i de tillämpliga kriterierna övervägande av förhållanden som

- om det finns skillnader mellan förvärvsobjektets redovisningsprinciper och företagets, och
- om redovisningsprinciperna för transaktioner som har genomförts av förvärvsobjektet som företaget inte tidigare har genomfört, är principer som företaget skulle ha infört för sådana transaktioner enligt sitt tillämpliga ramverk för finansiell rapportering, med hänsyn tagen till företagets särskilda omständigheter.

A 16. Det kan vara nödvändigt att under vissa förhållanden överväga lämpligheten i ett företags redovisningsprinciper. Exempel: Företaget kan föreslå att för första gången utfärda komplicerade finansiella instrument som del av händelsen eller transaktionen. Om så är fallet kan det vara nödvändigt att överväga

- om den ansvariga parten har valt att använda lämpliga redovisningsprinciper vid redovisningen av sådana finansiella instrument enligt partens tillämpliga ramverk för finansiell rapportering, och
- om parten på lämpligt sätt har tillämpat dessa principer vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen.

Väsentlighet (se punkt 16)

A 17. Väsentlighet med avseende på om den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna beror inte på ett enskilt kvantitativt mått. Den beror i stället på storleken och karaktären på utelämnandet eller den olämpliga tillämpningen av en del i sammanställningen enligt beskrivning i A 18, vare sig detta är avsiktligt eller inte. Bedömningen av dessa aspekter av storlek och karaktär beror i sin tur på förhållanden som:

- Sammanhanget för händelsen eller transaktionen.
- I vilket syfte den finansiella proformainformationen sammanställs.
- De hänförliga uppdragsförhållandena.

Den avgörande faktorn kan vara förhållandets storlek eller karaktär, eller en kombination av dem.

A 18. Risken för att den finansiella proformainformationen inte anses vara sammanställd, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna kan uppstå när det finns bevis för t.ex.:

- Användningen av en olämplig källa för den ojusterade finansiella informationen.
- Den ojusterade finansiella informationen har hämtats på ett felaktigt sätt från en lämplig källa.
- I fråga om justeringar, redovisningsprinciper som har använts fel eller att justeringarna inte är förenliga med företagets redovisningsprinciper.
- Underlåtenhet att göra en justering som krävs enligt de tillämpliga kriterierna.
- En justering som inte följer de tillämpliga kriterierna har gjorts.
- Ett skriv- eller räknefel i beräkningarna i den finansiella proformainformationen.
- Otillräckliga, felaktiga eller utelämnade upplysningar.

Skaffa sig en förståelse av hur den ansvariga parten har sammanställt den finansiella proformainformationen och andra uppdragsförhållanden (se punkt 17)

A 19. Revisorn kan skaffa sig denna förståelse genom en kombination av åtgärder, t.ex.:

- Fråga den ansvariga parten eller annan personal som är involverad i arbetet med att sammanställa den finansiella proformainformationen.
- Fråga andra lämpliga parter, t.ex. styrelsen och företagets rådgivare.
- Läs relevanta underlag, t.ex. kontrakt eller avtal.
- Läs protokoll från styrelsemöten.

Hur den ansvariga parten har sammanställt den finansiella proformainformationen (se punkt 17 b)

A 20. Revisorn kan skaffa sig en förståelse av hur den ansvariga parten har sammanställt den finansiella proformainformationen genom att överväga t.ex.:

- Källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats.
- De steg den ansvariga parten har tagit för att:
 - Hämta den ojusterade finansiella informationen från källan.
 - Identifiera de lämpliga proformajusteringarna, t.ex. hur den ansvariga parten har inhämtat finansiell information om förvärvsobjektet vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen.
- Den ansvariga partens kompetens att sammanställa den finansiella proformainformationen.
- Karaktären på och omfattningen av den ansvariga partens tillsyn över annan av företagets personal som är involverad i arbetet med att sammanställa den finansiella proformainformationen.
- Den metod den ansvariga parten använder för att identifiera tillräckliga upplysningar som stöd för den finansiella proformainformationen.

A 21. Vid ett rörelseförvärf eller en avyttring innefattar områden som kan ge upphov till komplexitet vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen fördelningar av intäkter, omkostnader samt tillgångar och skulder på eller mellan de relevanta verksamheterna. Det är därför viktigt att revisorn förstår den metod som den ansvariga par-

ISA
ISQC
m.m.

ten använder och kriterierna för sådana fördelningar och att de upplysningar som bifogas den finansiella proformainformationen innehåller upplysningar om de här förhållandena.

Karaktären på företaget och eventuellt förvärvs- eller avyttringsobjekt (se punkt 17 c)

A 22. Ett förvärvsobjekt kan vara ett företag eller en separat identifierbar verksamhet i ett annat företag, t.ex. en division, filial eller verksamhetslinje. Ett avyttringsobjekt kan vara ett företag som ett dotterföretag eller joint venture, eller en separat identifierbar verksamhet i företaget, t.ex. en division, filial eller verksamhetslinje.

A 23. Revisorn kan ha inhämtat hela eller delar av den nödvändiga förståelsen av företaget och eventuella förvärvs- eller avyttringsobjekt och deras respektive miljöer, om han eller hon har utfört en revision eller översiktlig granskning av deras finansiella information.

Relevanta branschspecifika faktorer, lagar, regelverk och andra externa faktorer (se punkt 17 d)

A 24. Bland de branschspecifika faktorerna finns konkurrenssituation, leverantörs- och kundrelationer samt teknisk utveckling. Exempel på förhållanden som revisorn kan beakta:

- Marknaden och konkurrensen, däribland efterfrågan, kapacitet och priskonkurrens.
- Normal affärspraxis i branschen.
- Cyklisk eller säsongsmässig verksamhet.
- Produktteknik som rör företagets produkter.

A 25. I faktorer som rör lagar och regelverk ingår den rättsliga miljön. Den består bland annat av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering enligt vilket företaget eller, i tillämpliga fall, förvärvsobjektet upprättar sin periodiska finansiella information, och den rättsliga och politiska miljön. Exempel på förhållanden som revisorn kan beakta:

- Branschspecifik redovisningspraxis.
- Ramverk av lagar och andra författningar för en reglerad bransch.
- Lagar och andra författningar som har betydande påverkan på företagets, eller i tillämpliga fall, förvärvs- eller avyttringsobjektets verksamhet, däribland på direkta tillsynsaktiviteter.
- Beskattning.
- Regeringspolitik som i dagsläget påverkar hur företaget, eller i tillämpliga fall, förvärvs- eller avyttringsobjektet, bedriver sin verksamhet, t.ex. penningpolitik (däribland valutakontroller), finanspolitik, ekonomiska incitament (t.ex. statliga stödprogram) och tullar eller handelshinder.
- Miljökrav som påverkar företagets eller förvärvs- eller avyttringsobjektets bransch och verksamhet.

A 26. Exempel på andra externa faktorer som påverkar företaget och, i tillämpliga fall, förvärvs- eller avyttringsobjektet, och som revisorn kan överväga är allmänna ekonomiska förhållanden, räntenivåer och tillgången till finansiering, inflation och valutakursförändringar.

Inhämta bevis om lämpligheten hos källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats

Relevanta faktorer att beakta (se punkterna 14 a, 18)

A 27. Faktorer som påverkar lämpligheten i källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats innefattar om det finns en revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning avseende källan, och om källan:

- Är tillåten eller särskilt föreskriven enligt relevant lag eller annan författning, är tillåten av relevant börs till vilket prospektet ska inges, eller används som sådan enligt normal marknadssed och -praxis.

- Är tydligt identifierbar.
- Är en rimlig startpunkt för sammanställning av den finansiella proformainformationen mot bakgrund av händelsen eller transaktionen, däribland om den är förenlig med företagets redovisningsprinciper och är per ett lämpligt datum eller omfattar en lämplig period.

A 28. En revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning avseende källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats kan ha lämnats av en annan revisor. I det läget minskar inte behovet för revisorn som rapporterar enligt denna ISAE av en förståelse av företaget och dess redovisnings- och rapporteringspraxis enligt kraven i punkt 17 c och e, eller av att förvissa sig om att källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats är lämplig.

Ingen revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning avseende källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats (se punkt 19)

A 29. Om det inte finns någon revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning avseende källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, måste revisorn utföra åtgärder för att förvissa sig om att källan är lämplig. Faktorer som kan påverka karaktären på och omfattningen av dessa åtgärder innefattar t.ex.:

- Om revisorn tidigare har utfört en revision eller översiktlig granskning av företagets historiska finansiella information, och revisorns kunskap om företaget efter ett sådant uppdrag.
- Hur nyligen företagets historiska finansiella information var föremål för en revision eller översiktlig granskning.
- Om företagets finansiella information omfattas av periodiskt återkommande genomgång av revisorn, t.ex. i syfte att uppfylla registreringskrav.

A 30. Företagets finansiella rapporter för perioden omedelbart före den för vilken källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats har sannolikt varit föremål för revision eller översiktlig granskning, även om källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats inte har det. Exempel: Källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats kan vara en delårsrapport som inte har varit föremål för revision eller översiktlig granskning medan företagets finansiella rapporter för det föregående räkenskapsåret kan ha varit föremål för revision. I det fallet innefattar åtgärder som revisorn kan utföra, med beaktande av faktorerna i punkt A 29, avseende lämpligheten hos källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats:

- Fråga den ansvariga parten om:
 - Den process som har använts vid upprättande av källan och tillförlitligheten i underliggande räkenskapsmaterial mot vilken källan har stämts av.
 - Om alla transaktioner har bokförts.
 - Om källan har upprättats enligt företagets redovisningsprinciper.
 - Om det har skett några byten av redovisningsprinciper från den senaste period när revision eller översiktlig granskning utfördes och om så är fallet, hur dessa byten har hanterats.
 - Dess bedömning av risken för att källan kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
 - Effekten av förändringar i företagets affärsverksamhet och drift.
- Om revisorn har utfört revision eller översiktlig granskning av den finansiella informationen för föregående räkenskapsår eller delår, beakta iakttagelserna från en sådan revision eller översiktlig granskning och se om de kan tyda på att det finns frågor rörande upprättandet av källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats.
- Kontrollera den information som har lämnats av den ansvariga parten som svar på revisorns frågor när svaren verkar oförenliga med revisorns förståelse av företaget eller uppdragsförhållandena.
- Jämföra källan med motsvarande finansiell information för föregående period och, i tillämpliga fall, det omedelbart föregående årets årsredovisning eller delårsrapport, och diskutera betydande förändringar med den ansvariga parten.

ISA
ISQC
m.m.

Historisk finansiell information för företaget, vilken aldrig har varit föremål för revision eller översiktlig granskning (se punkt 13 e)

A 31. Förutom i fallet när ett företag har bildats för transaktionen och aldrig har bedrivit någon affärsverksamhet, är det inte sannolikt att relevanta lagar eller andra författningar tillåter att ett företag utfärdar ett prospekt om dess historiska finansiella information aldrig har varit föremål för revision eller översiktlig granskning.

Inhämta bevis om lämpligheten i proformajusteringsarna

Identifiera lämpliga proformajusteringsarna (se punkt 21)

A 32. Utifrån sin förståelse av hur den ansvariga parten har sammanställt den finansiella proformainformationen och andra uppdragsförhållanden, kan revisorn inhämta bevis avseende om den ansvariga parten på lämpligt sätt har identifierat de nödvändiga proformajusteringsarna genom en kombination av åtgärder, t.ex. att:

- Utvärdera rimligheten i den ansvariga partens metod för att identifiera de lämpliga proformajusteringsarna, t.ex. den metod som används för att identifiera korrekta fördelningar av intäkter, omkostnader, tillgångar och skulder på de relevanta verksamheterna.
- Fråga relevanta parter i ett förvärvsobjekt om vilken metod som har använts för att ta fram den finansiella informationen för förvärvsobjektet.
- Utvärdera särskilda aspekter av de relevanta kontrakten, avtalen eller andra dokument.
- Fråga företagets rådgivare om särskilda aspekter av händelsen eller transaktionen och hänförliga kontrakt och avtal som är relevanta för att identifiera lämpliga justeringar.
- Utvärdera relevanta analyser och arbetsblad som har upprättats av den ansvariga parten eller annan av företagets personal som är involverad i arbetet med att sammanställa den finansiella proformainformationen.
- Inhämta bevis för den ansvariga partens tillsyn över annan personal som är involverad i arbetet med att sammanställa den finansiella proformainformationen.
- Utföra analytisk granskning.

Stöd i fakta för eventuell finansiell information för förvärvs- eller avyttringsobjekt som ingår i proformajusteringsarna (se punkt 22 b)

Finansiell information för avyttringsobjekt

A 33. När det gäller en avyttring härleds den finansiella informationen för avyttringsobjektet från källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, vilken normalt har varit föremål för revision eller översiktlig granskning. Källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats kommer därför att utgöra revisorns grund när han eller hon fastställer om det finns stöd i fakta för den finansiella informationen för avyttringsobjektet. I det fallet innefattar förhållanden som ska övervägas t.ex. om intäkter och kostnader hänförliga till avyttringsobjektet, som bokförs på koncernnivå, på rätt sätt avspeglas i proformajusteringsarna.

A 34. När källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats inte har varit föremål för revision eller översiktlig granskning, kan revisorn använda sig av vägledningen i punkterna A 29–A 30 för att fastställa om den finansiella informationen för avyttringsobjektet har stöd i fakta.

Finansiell information för förvärvsobjektet

A 35. Källan från vilken den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats kan ha varit föremål för revision eller översiktlig granskning. När källan från vilken den finansiella informationen från förvärvsobjektet har hämtats har varit föremål för revision eller översiktlig granskning av revisorn, har den finansiella informationen för förvärvsobjektet, beroende på vad som eventuellt följer av förhållandena som behandlas i punkt 23, stöd i fakta.

A 36. Källan från vilken den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats kan ha varit föremål för revision eller översiktlig granskning av en annan revisor. I det läget minskar inte behovet för revisorn som rapporterar enligt denna ISAE av en förståelse av förvärvsobjektet och dess redovisnings- och rapporteringspraxis enligt kraven i punkt 17 c och e, eller av att förvissa sig om att den finansiella informationen för förvärvsobjektet har stöd i fakta.

A 37. När källan från vilken den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats inte har varit föremål för revision eller översiktlig granskning, måste revisorn utföra åtgärder för att förvissa sig om att källan är lämplig. Faktorer som kan påverka karaktären på och omfattningen av dessa åtgärder innefattar t.ex.:

- Om revisorn tidigare har utfört en revision eller översiktlig granskning av förvärvsobjektets historiska finansiella information, och revisorns kunskap om förvärvsobjektet efter ett sådant uppdrag.
- Hur nyligen förvärvsobjektets historiska finansiella information har varit föremål för en revision eller översiktlig granskning.
- Om förvärvsobjektets finansiella information omfattas av periodiskt återkommande genomgång av revisorn, t.ex. i syfte att uppfylla registreringskrav.

A 38. Förvärvsobjektets finansiella rapporter för perioden omedelbart före den för källan från vilken den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats, har normalt varit föremål för revision eller översiktlig granskning, även om källan från vilken den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats inte har det. I det fallet innefattar de åtgärder som revisorn kan utföra, med beaktande av faktorerna i punkt A 37, avseende om den finansiella informationen för förvärvsobjektet har stöd i fakta att:

- Fråga förvärvsobjektets företagsledning om:
 - Den process som har använts för att hämta den finansiella informationen för förvärvsobjektet från källan, har upprättats och tillförlitligheten i underliggande räkenskapsmaterial mot vilken källan har stämts av.
 - Om alla transaktioner har bokförts.
 - Om källan, från vilken den finansiella informationen om förvärvsobjektet har hämtats, har upprättats enligt förvärvsobjektets redovisningsprinciper.
 - Om det har skett några byten av redovisningsprinciper från den senaste period när revision eller översiktlig granskning utfördes och om så är fallet, hur dessa byten har hanterats.
 - Dess bedömning av risken för att källan, från vilken den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats, kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
 - Effekten av förändringar i förvärvsobjektets affärsverksamhet och drift.
- Om revisorn har utfört revision eller översiktlig granskning av den finansiella informationen för föregående räkenskapsår eller delår, överväga iakttagelserna från en sådan revision eller översiktlig granskning och överväga om de kan tyda på att det finns frågor rörande upprättandet av källan från vilken den finansiella informationen för förvärvsobjektet har hämtats.
- Kontrollera den information som har lämnats av förvärvsobjektets företagsledning som svar på revisorns frågor, när svaren verkar vara oförenliga med revisorns förståelse av förvärvsobjektet eller uppdragsförhållandena.
- Jämföra källan från vilken den finansiella informationen om förvärvsobjektet har hämtats med motsvarande finansiell information för föregående period och, i tillämpliga fall, det omedelbart föregående årets årsredovisning eller delårsrapport, och diskutera betydande förändringar med förvärvsobjektets företagsledning.

ISA
ISQC
m.m.

Modifierat uttalande eller modifierad slutsats från en översiktlig granskning eller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, med avseende på källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats eller källan från vilken den finansiella informationen för förvärvs- eller avyttringsobjektet har hämtats

Möjlig konsekvens (se punkt 23 a)

A 39. Inte alla modifierade uttalanden, modifierade slutsatser från översiktliga granskningar eller stycken med upplysningar av särskild betydelse, avseende antingen källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats eller källan från vilken informationen för förvärvs- eller avyttringsobjektet har hämtats, behöver nödvändigtvis påverka om den finansiella proformainformationen kan sammanställas, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna. Exempel: Ett uttalande med reservation kan ha lämnats om företagets finansiella rapporter på grund av utelämnande av upplysning om ersättning till styrelsen vilket krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Om så är fallet och de finansiella rapporterna används som källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, behöver ett sådant uttalande med reservation inte ha någon effekt på om huruvida proformarapporterna över nettotillgångar och proformaresultaträkningarna kan sammanställas, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna.

Fortsatta tillämpliga åtgärder (se punkterna 23 b, 24)

A 40. Fortsatt tillämplig åtgärd som revisorn kan vidta innefattar t.ex. att:

- Med avseende på kravet i punkt 23 b
 - diskutera förhållandet med den ansvariga parten,
 - där så är möjligt enligt relevant lag eller annan författning, göra en hänvisning i revisorns rapport till det modifierade uttalandet, den modifierade slutsatsen från den översiktliga granskningen, eller stycket med upplysningar av särskild betydelse, om förhållandet, enligt revisorns professionella omdöme, är av tillräcklig relevans och vikt för användares förståelse av den finansiella proformainformationen.
- Vad gäller kravet i punkt 24, där så är möjligt enligt relevant lag eller annan författning, modifiera revisorns uttalande.
- Där så är möjligt enligt relevant lag eller annan författning, inte avlämna rapporten eller avgå från uppdraget.
- Inhämta juridisk rådgivning.

Utvärdera presentationen av den finansiella proformainformationen

Undvika associering med missvisande finansiell information (se punkt 26 b)

A 41. Etikoden kräver att en revisor inte medvetet associeras till rapporter, deklarationer, kommunikation eller annan information som han eller hon tror⁹

- a. innehåller ett till stora delar falskt eller vilseledande uttalande,
- b. innehåller uttalanden eller information som har tillhandahållits vårdslöst,
- c. utelämnar eller döljer nödvändig information, i de fall där det skulle vara vilseledande att utelämnas eller dölja den.

Upplysningar som bifogas den finansiella proformainformationen (se punkterna 14 c, 26 c)

A 42. Lämpliga upplysningar kan innehålla förhållanden som:

- Karaktären på och syftet med den finansiella proformainformationen, däribland händelsens eller transaktionens karaktär samt datumet då sådan händelse antas ha inträffat eller transaktion ha genomförts.
- Källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, och om en revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning avseende sådan källa har publicerats.

⁹ Etikoden, punkt R111.2.

- Proformajusteringarna, inklusive en beskrivning och förklaring av varje justering. Detta innefattar, när det gäller finansiell information för förvärvs- eller avyttringsobjekt, källan från vilken sådan information har hämtats och om en revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning har publicerats.
- Om de inte är tillgängliga för allmänheten, en beskrivning av de tillämpliga kriterierna som utgör den grund utifrån vilken den finansiella proformainformationen är sammanställd.
- Ett uttalande med innebörden att den finansiella proformainformationen har sammanställts endast som illustration och att, på grund av dess karaktär, den inte avspeglar företagets faktiska finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden.

Relevant lag eller annan författning kan kräva dessa eller andra särskilda upplysningar.

Övervägande av betydande efterföljande händelser (se punkt 26 d)

A 43. Eftersom revisorn inte rapporterar om källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats, finns inget krav på revisorn att utföra åtgärder i syfte att identifiera händelser efter datumet för källan, vilka kräver justering av, eller upplysningar i, sådana källa. Trots detta måste revisorn överväga om huruvida betydande händelser efter datumet för källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats har kommit till revisorns kännedom, vilka kan kräva hänvisning till, eller upplysning i, upplysningarna till den finansiella proformainformationen, för att undvika att den senare blir missvisande. Sådant övervägande bygger på utförande av åtgärderna enligt denna ISAE eller revisorns kunskap om företaget och uppdragsförhållandena. Exempel: Efter datumet för källan från vilken den ojusterade finansiella informationen har hämtats kan företaget ha genomfört en kapitaltransaktion innefattande konvertering av dess konvertibla skuld till eget kapital, och en utelämnad upplysning om detta skulle kunna leda till att den finansiella proformainformationen blir missvisande.

Väsentlig oförenlighet med annan information (se punkt 27)

A 44. Fortsatta lämpliga åtgärder som revisorn kan vidta om den ansvariga parten vägrar att arbeta om den finansiella proformainformationen eller annan information enligt vad som är tillämpligt, innefattar t.ex. att:

- Där så är möjligt enligt relevant lag eller annan författning:
 - Beskriva den väsentliga oförenligheten i revisorns rapport.
 - Modifiera revisorns uttalande.
 - Inte avlämna rapporten eller avgå från uppdraget.
- Inhämta juridisk rådgivning.

Skriftliga uttalanden (se punkt 28 a)

A 45. Under vissa omständigheter kan de typer av transaktioner som berörs kräva att den ansvariga parten väljer redovisningsprinciper för proformajusteringarna, vilka företaget inte tidigare har behövt formulera eftersom det inte hade genomfört de relevanta transaktionerna. I det fallet kan revisorn begära att den ansvariga parten ska utöka de skriftliga uttalandena så att de innefattar bekräftelse av att de valda redovisningsprinciperna utgör företagets antagna principer för dessa typer av transaktioner.

Bilda sig en uppfattning

Bestyrkande om ytterligare frågor som krävs enligt relevant lag eller annan författning (se punkt 29)

A 46. Relevant lag eller annan författning kan kräva att revisorn ska lämna ett uttalande om andra förhållanden än om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna. Under vissa av dessa omständigheter behöver inte revisorn utföra fortsatta åtgärder. Exempel: Relevant lag eller annan författning kan kräva att revisorn ska lämna ett uttalande om huruvida den grund som den ansvariga parten har utgått från vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen är förenlig med företagets redovisningsprinciper. Att följa kraven i punkterna 18 och 22 c i denna ISAE utgör en grund för att kunna lämna ett sådant uttalande.

ISA
ISQC
m.m.

A 47. Under andra omständigheter kan revisorn behöva vidta fortsatta åtgärder. Karaktären på och omfattningen av sådana fortsatta åtgärder kommer att variera med karaktären på de andra förhållanden om vilka relevant lag eller annan författning kräver att revisorn lämnar ett uttalande.

Uttalande om revisorns ansvar för rapporten

A 48. Relevant lag eller annan författning kan kräva att revisorn i sin rapport tar med ett uttryckligt uttalande eller en bekräftelse av att revisorn tar ansvar för rapporten. Det är inte oförenligt med kraven i denna ISAE att ta med ett sådant ytterligare uttalande enligt lag eller annan författning i revisorns rapport.

Upplysning om de tillämpliga kriterierna (se punkt 30)

A 49. Den ansvariga parten behöver inte i de upplysningar som bifogas den finansiella proformainformationen upprepa eventuella kriterier som föreskrivs i relevant lag eller annan författning, eller som är utfärdade av en behörig eller erkänd normgivande organisation. Sådana kriterier kommer att vara tillgängliga för allmänheten som del av regelverket för rapporteringen och är därför underförstådda i den ansvariga partens sammanställning av den finansiella proformainformationen.

A 50. I de fall den ansvariga parten har utvecklat särskilda kriterier måste upplysning lämnas om dessa kriterier så att användare kan skaffa sig en riktig förståelse av hur den finansiella proformainformationen har sammanställts av den ansvariga parten.

Upprätta bestyrkanderapporten

Titel (se punkt 35 a)

A 51. En titel som anger att rapporten är en rapport från en oberoende revisor, t.ex. "Oberoende revisors bestyrkanderapport om sammanställningen av finansiell proformainformation i ett prospekt", som bekräftar att revisorn har uppfyllt samtliga relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende enligt kraven i ISAE 3000 (omarbetad)¹⁰. Detta skiljer den oberoende revisorns rapport från rapporter som lämnas av andra.

Mottagare (se punkt 35 b)

A 52. Relevant lag eller annan författning kan precisera mottagare för rapporten. Alternativt kan revisorn komma överens med företaget om vilka mottagarna ska vara, som del av uppdragsvillkoren.

Inledande stycken (se punkt 35 c)

A 53. I och med att den finansiella proformainformationen kommer att finnas med i ett prospekt som innehåller annan information kan revisorn vilja överväga att, om presentationsformen så tillåter, ta med en hänvisning som identifierar det avsnitt där den finansiella proformainformationen presenteras. Detta hjälper läsare att identifiera den finansiella proformainformationen som revisorns rapport avser.

Uttalande (se punkterna 13 c, 35 h)

A 54. Huruvida uttrycket "den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i [de tillämpliga kriterierna]", eller uttrycket "den finansiella proformainformationen har sammanställts korrekt utifrån den angivna grunden" används för att lämna ett uttalande i en viss jurisdiktion, bestäms av den lag eller annan författning som styr rapporteringen av finansiell proformainformation i den jurisdiktionen, eller av allmänt accepterad praxis i den jurisdiktionen.

¹⁰ ISAE 3000 (omarbetad), punkt 20.

A 55. I vissa jurisdiktioner kan relevant lag eller annan författning föreskriva lydelsen i revisorns uttalande i andra termer än dem som används ovan. När så är fallet kan revisorn behöva använda sitt omdöme för att fastställa om utförandet av de åtgärder som beskrivs i denna ISAE skulle innebära att revisorn kan lämna ett uttalande med den lydelse som föreskrivs i lag eller annan författning eller om fortsatta åtgärder krävs.

A 56. I de fall revisorn drar slutsatsen att utförandet av de åtgärder som anges i denna ISAE skulle vara tillräckliga för att revisorn skulle kunna lämna ett uttalande med den lydelse som föreskrivs i lag eller annan författning, kan det vara lämpligt att betrakta den lydelsen som jämbördig med de två alternativa lydelser som finns angivna i denna ISAE.

Exempel på rapport (se punkt 35)

A 57. En revisors rapport med ett omodifierat uttalande finns i bilagan.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga Exempel på revisors rapport med omodifierat uttalande (se punkt A 57)

OBEROENDE REVISORS BESTYRKANDERAPPORT OM SAMMANSTÄLLNING AV FINANSIELL PROFORMAINFORMATION I ETT PROSPEKT

[Mottagare]

Rapport om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt

Vi har slutfört vårt bestyrkandeuppdrag att rapportera om [den ansvariga partens] sammanställning av finansiell proformainformation för ABC-företaget. Den finansiella proformainformationen består av [proformarapporten om nettotillgångar per [datum]], [proformaresultaträkningen för perioden fram till den [datum]], [proformarapporten över kassaflödet för perioden fram till den [datum]], och tillhörande noter [som återfinns på sidorna xx-xx i det prospekt som är utfärdat av företaget]. De tillämpliga kriterierna som är grunden utifrån vilken [den ansvariga parten] har sammanställt den finansiella proformainformationen är [angivna i [bestämmelserna XX] och beskrivs i [not X]]/[beskrivs i [not X]].

Den finansiella proformainformationen har sammanställts av [den ansvariga parten] för att illustrera effekten av [händelsen eller transaktionen] [som anges i not X] på [företagets finansiella ställning per *ange datum*] [och] [företagets/dess finansiella resultat [och kassaflöden] för perioden fram till *ange datum*] som om [händelsen eller transaktionen] hade ägt rum den [ange datum] respektive [ange datum]. Som del av processen har information om företagets [finansiella ställning], [finansiella resultat] [och kassaflöden] hämtats av [den ansvariga parten] från företagets finansiella rapporter [för den period som slutade [datum]], om vilka [[en revisors rapport]/[en rapport om en översiktlig granskning]]/[ingen revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning] har publicerats.¹¹

[Den ansvariga partens] ansvar för den finansiella proformainformationen

[Den ansvariga parten] är ansvarig för sammanställningen av den finansiella proformainformationen med grund i [de tillämpliga kriterierna].

Vårt oberoende och vår kvalitetskontroll

Vi har följt krav på oberoende och andra yrkesetiska krav i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (Etikkoden), som bygger på grundläggande principer om hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, sekretess och professionellt uppträdande.

¹¹ I de fall revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning har modifierats, ska hänvisning göras till var modifieringen finns beskriven i prospektet.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1¹² (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att uttala oss om [, enligt krav i [bestämmelser XX],] huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, av [den ansvariga parten] med grund i [de tillämpliga kriterierna].

Vi har utfört uppdraget enligt International Standard on Assurance Engagements ISAE 3420 *Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt*, som har utfärdats av International Auditing and Assurance Standards Board. Standarden kräver att revisorn planerar och utför åtgärder i syfte att skaffa sig rimlig säkerhet om huruvida [den ansvariga parten] har sammanställt, i alla väsentliga avseenden, den finansiella proformainformationen med grund i [de tillämpliga kriterierna].

För detta uppdrags syfte, är vi inte ansvariga för att uppdatera eller på nytt lämna rapporter eller lämna uttalanden om någon historisk information som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen, inte heller har vi under uppdragets gång utfört någon revision eller översiktlig granskning av den finansiella information som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen.

Syftet med finansiell proformainformation i ett prospekt är enbart att illustrera effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion på företagets ojusterade finansiella information som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid en tidigare tidpunkt som har valts i illustrativt syfte. Därmed kan vi inte bestyrka att det faktiska utfallet för händelsen eller transaktionen per [ange datum] hade blivit som den har presenterats.

Ett bestyrkandeuppdrag, där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, att rapportera om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna, innefattar att utföra åtgärder för att bedöma om de tillämpliga kriterier som används av [den ansvariga parten] i sammanställningen av den finansiella proformainformationen ger en rimlig grund för att presentera de betydande effekter som är direkt hänförliga till händelsen eller transaktionen, samt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att:

- Proformajusteringsarna har gjorts enligt kriterierna.
- Den finansiella proformainformationen avspeglar den korrekta tillämpningen av dessa justeringar på den ojusterade finansiella informationen.

De valda åtgärderna beror på revisorns bedömning, med beaktande av hans eller hennes förståelse av karaktären på företaget, händelsen eller transaktionen för vilken den finansiella proformainformationen har sammanställts, och andra relevanta uppdragsförhållanden.

Uppdraget innefattar även att utvärdera den övergripande presentationen av den finansiella proformainformationen.

Vi anser att de bevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.

Uttalande

Enligt vår uppfattning har [den finansiella proformainformationen sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i [de tillämpliga kriterierna]]/[den finansiella proformainformationen sammanställts korrekt utifrån den angivna grunden].

¹² ISQC 1 Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster.

Rapport om andra krav enligt lagar eller andra författningar

[Relevant lag eller annan författning kan kräva att revisorn ska lämna ett uttalande om andra förhållanden (se punkterna A 46–A 47). Detta avsnitts form och innehåll i revisorns rapport varierar beroende på karaktären på övrigt rapporteringsansvar.]

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisorns rapport]

[Revisorns adress]

ISA
ISQC
m.m.

STANDARD FÖR NÄRALIGGANDE TJÄNSTER

ISRS 4400 Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse (omarbetad)

(Gäller för uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse för vilka uppdragsvillkoren har överenskommits 1 januari 2022 eller senare)

Inledning	983
Denna standards tillämpningsområde	983
Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse	983
Denna standards auktoritet	983
Ikraftträdande	984
Mål	984
Definitioner	984
Krav	985
Utförande av ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse i enlighet med denna standard	985
Relevanta yrkesetiska krav	985
Professionellt omdöme	985
Uppdragsanknuten kvalitetskontroll	985
Acceptera och behålla uppdrag	986
Komma överens om uppdragsvillkoren	986
Utföra de överenskomna granskningsåtgärderna	987
Använda arbetet från en specialist anlitad av revisorn	987
Rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder	987
Att utföra ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse tillsammans med ett annat uppdrag	989
Dokumentation	989
Tillämpning och andra förtydliganden	989
Denna standards tillämpningsområde (se punkt 2)	989
Ikraftträdande (se punkt 11)	990
Definitioner	991
Relevanta yrkesetiska krav (se punkt 17)	991
Professionellt omdöme (se punkt 18)	992
Uppdragsanknuten kvalitetskontroll på uppdragsnivån (se punkterna 19–20)	993
Acceptera och behålla uppdrag (se punkterna 21–23)	994
Komma överens om uppdragsvillkoren (se punkterna 24–25)	996
Utföra de överenskomna granskningsåtgärderna (se punkt 28)	997
Använda arbetet från en specialist anlitad av revisorn (se punkt 29)	997
Rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder (se punkterna 30–33)	998
Utföra ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse tillsammans med ett annat uppdrag (se punkt 34)	999
Dokumentation (se punkt 35)	999
Bilaga 1 Exempel på ett uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse (se punkt A40)	1000
Bilaga 2 Exempel på rapporter över särskilt överenskomna granskningsåtgärder (se punkt A51)	1001
Appendix FARs uppdragsbrev för att genomföra granskning enligt särskild överenskommelse	1004

Internationell standard för näraliggande tjänster ISRS 4400 (omarbetad) *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse* bör läsas tillsammans med *Förord till de internationella uttalandena om kvalitetskontroll, revision, översiktlig granskning samt övriga uppdrag för bestyrkande och näraliggande tjänster*.

Inledning

Denna standards tillämpningsområde

1. Denna standard behandlar:
 - a. revisorns ansvar när han eller hon anlitas för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse, och
 - b. formen för och innehållet i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder ("rapporten").
2. Denna standard gäller för uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse rörande ekonomisk eller icke-ekonomisk information. (Se punkterna A1–A2)

Förhållande till ISQC 1¹

3. Kvalitetskontrollsystem, riktlinjer och rutiner är revisionsföretagets ansvar. ISQC 1 gäller för revisionsföretag och revisorer med avseende på ett revisionsföretags uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Bestämmelserna i denna standard avseende kvalitetskontroll på nivån för enskilda uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse, bygger på förutsättningen att revisionsföretaget lyder under ISQC 1 eller nationella krav som är minst lika strikta. (Se punkterna A3–A8)

ISA
ISQC
m.m.

Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse

4. Under ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse utför revisorn de granskningsåtgärder som har överenskommit mellan revisorn och uppdragsgivaren, där uppdragsgivaren har godkänt att de granskningsåtgärder som utförs är ändamålsenliga för uppdragets syften. Revisorn kommunicerar de överenskomna granskningsåtgärderna och tillhörande iakttagelser i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder. Uppdragsgivaren och andra avsedda användare bedömer själva de överenskomna granskningsåtgärderna och iakttagelserna som redovisas av revisorn och drar sina egna slutsatser utifrån arbetet som revisorn har utfört.
5. För att ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse i enlighet med denna standard ska ge önskat resultat krävs
 - a. revisorns efterlevnad av professionella standarder, inklusive relevanta yrkesetiska krav, och
 - b. tydlig kommunikation av de granskningsåtgärder som har utförts och de tillhörande iakttagelserna.
6. Ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse är inte en revision, översiktlig granskning eller övrigt bestyrkandeuppdrag. Ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse innefattar inte att inhämta bevis i syfte att revisorn ska kunna göra ett uttalande eller någon form av bestyrkande.

Denna standards auktoritet

7. Denna standard innefattar de mål som revisorn ska uppnå med att följa standarden, dessa mål utgör grunden för kraven i standarden. Målen i ISRS är avsedda att hjälpa revisorn att förstå vad som behöver uppnås i ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse.
8. Denna standard innehåller krav, uttryckta med "ska", som är utformade för att revisorn ska nå de angivna målen.
9. Dessutom innehåller denna standard introduktionsmaterial, definitioner samt tillämpning och andra förtydliganden som ger en bakgrund som är relevant för en korrekt förståelse av denna standard.

¹ International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.*

10. Tillämpning och andra förtydliganden ger ytterligare förklaringar av kraven och riktlinjerna för att utföra dessa. Även om en sådan vägledning i sig inte innebär ett krav är den relevant för en korrekt tillämpning av kraven. Tillämpning och andra förtydliganden kan också ge bakgrundsinformation om frågor som tas upp i denna standard och bidra till tillämpningen av kraven.

Ikraftträdande

11. Denna standard gäller för uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse för vilka uppdragsvillkoren har överenskommits den 1 januari 2022 eller senare. (Se punkt A9)

Mål

12. Revisorns mål för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse är enligt denna standard att

- a. komma överens med uppdragsgivaren om vilka granskningsåtgärder som ska utföras,
- b. utföra de överenskomna granskningsåtgärderna, och
- c. kommunicera de utförda granskningsåtgärderna och tillhörande iakttagelser i enlighet med kraven i denna standard.

Definitioner

13. I denna standard har nedanstående termer följande betydelser:

- a. Överenskomna granskningsåtgärder – åtgärder som har överenskommits mellan revisorn och uppdragsgivaren (och, om relevant, andra parter). (Se punkt A10)
- b. Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse ("uppdraget") – ett uppdrag där revisorn anlitas för att utföra granskningsåtgärder som revisorn och uppdragsgivaren (och, om relevant, andra parter) har kommit överens om, samt att kommunicera de utförda åtgärderna och de tillhörande iakttagelserna i en rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder. (Se punkt A10)
- c. Ansvarig revisor – delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för uppdraget och dess utförande samt för den rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder som lämnas för revisionsföretagets räkning och som, där så krävs, har rätt behörighet från en branschorganisation, tillsynsmyndighet eller annan myndighet.
- d. Uppdragsgivare – den part eller de parter som anlitar revisorn för att utföra uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. (Se punkt A11)
- e. Uppdragsteam – alla delägare och medarbetare som utför uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse samt eventuella personer som anlitas av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag för att utföra åtgärder i uppdraget. Denna definition omfattar inte en revisors externa specialist som anlitas av revisionsföretaget eller ett nätverksföretag.
- f. Iakttagelser – iakttagelser är de faktiska resultaten av de överenskomna granskningsåtgärder som har utförts. Iakttagelser ska kunna verifieras på ett objektivt sätt. Hänvisningar till iakttagelser i denna standard omfattar inte uttalanden eller slutsatser i någon form eller eventuella rekommendationer som revisorn kan lämna. (Se punkterna A12–A13)
- g. Avsedda användare – den eller de personer eller organisationer som revisorn förväntar sig kommer att använda rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder. I vissa fall kan andra användare avses – andra än de till vilka rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder är ställd till. (Se punkt A10)
- h. Revisor – den eller de personer som utför uppdraget (normalt den som har det yttersta ansvaret för uppdraget, medlemmar i uppdragsteamet eller, enligt vad som är tillämpligt, revisionsföretaget. Där denna standard uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen "ansvarig revisor" i stället för "revisor".

- i. Specialist anlitad av revisorn – en person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än bestyrkande och näraliggande tjänster, och vars arbete inom det området används i syfte att biträda revisorn vid uppfyllandet av hans eller hennes ansvar för uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. En specialist anlitad av revisorn kan vara en intern specialist (en delägare eller anställd, inklusive en tillfälligt anställd i revisionsföretaget eller ett nätverksföretag) eller en extern specialist som revisorn anlitat.
- j. Professionellt omdöme – tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av denna standard och relevanta yrkesetiska regler, när initierade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse.
- k. Relevanta yrkesetiska krav – yrkesetiska krav som uppdragsteamet måste följa när det utför uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Dessa krav utgörs normalt av International Ethics Standards Board for Accountants' (IESBA) *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBAs Etikod) tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.
- l. Ansvarig part – den part eller de parter som ansvarar för det granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna.

ISA
ISQC
m.m.

Krav

Utförande av ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse i enlighet med denna standard

14. Revisorn ska ha en förståelse för hela texten i denna standard, inklusive tillämpning och andra förtydliganden, för att förstå dess mål och kunna tillämpa kraven i den på ett korrekt sätt.

Följa relevanta krav

15. Revisorn ska följa samtliga krav i denna standard såvida inte ett visst krav inte är relevant för uppdraget, till exempel om de omständigheter som avses i kravet inte förekommer.

16. Revisorn ska inte uppge att han eller hon följer denna standard såvida han eller hon inte har följt alla krav i denna standard som är relevanta för uppdraget.

Relevanta yrkesetiska krav

17. Revisorn ska följa relevanta yrkesetiska krav. (Se punkterna A14–A20)

Professionellt omdöme

18. Revisorn ska använda sitt professionella omdöme när han eller hon accepterar, utför och rapporterar ett uppdrag att utföra granskningen och ska ta hänsyn till omständigheterna kring uppdraget. (Se punkterna A21–A23)

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

- 19.** Den ansvariga revisorn ska ta ansvar för
 - a. den övergripande kvaliteten på uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse inklusive, om tillämpligt, arbete utfört av specialist anlitad av revisorn, och (se punkt A24)
 - b. att uppdraget utförs i enlighet med revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll genom att
 - i. följa tillämpliga rutiner gällande att acceptera och behålla kundrelationer och uppdrag, (se punkt A25)
 - ii. försäkra sig om att uppdragsteamet, och eventuella specialister anlitade av revisorn, men som inte är del av uppdragsteamet, tillsammans har lämplig kompetens och förmåga att utföra uppdraget,

- iii. vara uppmärksam på tecken på överträdelser av relevanta yrkesetiska krav hos medlemmarna i uppdragsteamet, och fatta beslut om lämpliga åtgärder om det kommer till den ansvariga revisorns kännedom att medlemmarna i uppdragsteamet inte har följt relevanta yrkesetiska krav, (se punkt A26)
- iv. leda, övervaka och utföra uppdraget i enlighet med standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- v. ta ansvar för att ändamålsenlig uppdragsdokumentation upprätthålls.

20. Om arbetet från en specialist anlitad av revisorn ska användas ska den ansvariga revisorn försäkra sig om att han eller hon kommer att kunna vara tillräckligt delaktig i specialistens arbete för att kunna ta ansvar för de iakttagelser som ingår i rapporten. (Se punkt A27)

Acceptera och behålla uppdrag

21. Innan revisorn accepterar eller behåller ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse ska han eller hon skaffa sig en förståelse av uppdragets syfte. Revisorn ska inte acceptera eller behålla uppdraget om revisorn är medveten om fakta eller omständigheter som tyder på att de granskningsåtgärder som revisorn ombeds utföra är olämpliga för syftet med uppdraget. (Se punkterna A28–A31)

- 22.** Revisorn ska enbart acceptera eller behålla uppdraget när (se punkterna A28–A31)
- a. uppdragsgivaren bekräftar att de förväntade granskningsåtgärder som ska utföras av revisorn är lämpliga för uppdragets syfte,
 - b. revisorn förväntar sig att kunna erhålla den information som är nödvändig för att kunna utföra de överenskomna granskningsåtgärderna,
 - c. de överenskomna granskningsåtgärderna och de tillhörande iakttagelserna kan beskrivas objektivt, i termer som är tydliga, inte vilseledande och inte kan bli föremål för olika tolkningar, (se punkterna A32–A36)
 - d. revisorn inte har anledning att tro att de relevanta yrkesetiska kraven inte kommer att kunna efterlevas, och
 - e. om revisorn måste följa krav på oberoende, revisorn inte har anledning att tro att kraven på oberoende inte kommer att kunna efterlevas. (Se punkterna A37–A38)

23. Om den ansvariga revisorn erhåller information som skulle ha fått revisionsföretaget att avböja uppdraget, om den informationen hade varit tillgänglig tidigare, ska den ansvariga revisorn så snart som möjligt kommunicera den informationen till revisionsföretaget, så att revisionsföretaget och den ansvariga revisorn kan vidta nödvändiga åtgärder.

Komma överens om uppdragsvillkoren

24. Revisorn ska komma överens om villkoren för uppdraget med uppdragsgivaren och dokumentera de överenskomna villkoren i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal. Dessa villkor ska innehålla följande (se punkterna A39–A40)

- a. identifiering av det granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna,
- b. syftet med uppdraget och de avsedda användarna av rapporten, såsom de identifieras av uppdragsgivaren,
- c. om tillämpligt, en presentation av den ansvariga parten såsom denna identifieras av uppdragsgivaren, och ett uttalande om att uppdraget att utföra granskningen utförs grundat på att den ansvariga parten är ansvarig för det granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna,
- d. bekräftelse av de relevanta yrkesetiska krav som revisorn kommer att följa vid utförandet av uppdraget,
- e. ett uttalande om huruvida revisorn måste följa krav på oberoende och, i så fall, de relevanta kraven på oberoende, (se punkterna A37–A38)
- f. karaktären på uppdraget, inklusive uttalanden att

- i. ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse innefattar att revisorn utför de granskningsåtgärder som har överenskommit med uppdragsgivaren (och, i förekommande fall, andra parter) och rapporterar sina iakttagelser, (se punkt A10)
- ii. iakttagelser är de faktiska resultaten av de överenskomna granskningsåtgärder som har utförts, och
- iii. ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse inte är ett bestyrkandeuppdrag, och följaktligen gör inte revisorn något uttalande och drar inte någon slutsats,
- g. bekräftelse från uppdragsgivaren (och, i förekommande fall, andra parter) att de överenskomna granskningsåtgärderna är ändamålsenliga för uppdragets syfte, (se punkt A10)
- h. identifiering av mottagare av rapporten,
- i. karaktär, tidpunkt och omfattning av de granskningsåtgärder som ska utföras, uttryckta i termer som är tydliga, inte vilseledande och inte föremål för olika tolkningar, och (se punkterna A41–A42)
- j. hänvisning till den förväntade formen på och innehållet i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder.

ISA
ISQC
m.m.

25. Om de överenskomna granskningsåtgärderna ändras under uppdragets gång ska revisorn och uppdragsgivaren komma överens om ändrade villkor för uppdraget som avspeglar de ändrade granskningsåtgärderna. (Se punkt A43)

Återkommande uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse

26. Vid återkommande uppdrag ska revisorn utvärdera om omständigheter, inklusive förändringar i övervägandena för att acceptera uppdraget, kräver att villkoren för uppdraget ska ändras och om det finns behov att påminna uppdragsgivaren om de befintliga uppdragsvillkoren. (Se punkt A44)

Utföra de överenskomna granskningsåtgärderna

27. Revisorn ska utföra granskningsåtgärderna såsom det är överenskommet i uppdragsvillkoren.

28. Revisorn ska överväga om han eller hon ska begära skriftliga uttalanden. (Se punkt A45)

Använda arbetet från en specialist anlitad av revisorn

29. Om revisorn använder arbetet från en specialist ska han eller hon (se punkterna A46–A47, A50)

- a. utvärdera kompetensen, förmågan och objektiviteten hos den anlitade specialisten,
- b. komma överens med specialisten om karaktären, omfattningen och målet med denna specialists arbete, (se punkterna A48–A49)
- c. fastställa huruvida karaktären, tidpunkten och omfattningen av det arbete som utförs av den anlitade specialisten är i enlighet med det arbete som överenskommit med specialisten, och
- d. fastställa om iakttagelserna på ett korrekt sätt beskriver resultatet av det utförda arbetet, med hänsyn tagen till arbetet som har utförts av den anlitade specialisten.

Rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder

30. Rapporten ska vara skriftlig och innefatta (se punkt A51)

- a. en rubrik som tydligt anger att rapporten är en rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder,
- b. en mottagare enligt vad som anges i villkoren för uppdraget,
- c. identifiering av det granskningsobjekt som är föremål för granskningsåtgärder, (se punkt A52)
- d. identifiering av syftet med rapporten, samt ett uttalande om att rapporten kanske inte är lämplig för annat syfte, (se punkterna A53–A54)
- e. en beskrivning av uppdraget som anger att

- i. uppdraget att utföra granskningen innefattar att revisorn utför de granskningsåtgärder som har överenskommits med uppdragsgivaren (och, i förekommande fall, andra parter) och rapporterar sina iakttagelser, (se punkt A10)
- ii. iakttagelserna är de faktiska resultaten av de överenskomna granskningsåtgärder som har utförts, och
- iii. uppdragsgivaren (och, om relevant, andra parter) har bekräftat att de överenskomna granskningsåtgärderna är ändamålsenliga för uppdragets syfte, (se punkt A10)
- f. om tillämpligt, den ansvariga parten såsom denna har identifierats av uppdragsgivaren, och ett uttalande om att den ansvariga parten är ansvarig för det granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna,
- g. ett uttalande om att uppdraget har utförts i enlighet med ISRS 4400 (omarbetad),
- h. ett uttalande att revisorn inte gör något uttalande om ändamålsenligheten i de överenskomna granskningsåtgärderna,
- i. ett uttalande om att ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse inte är ett bestyrkandeuppdrag, och att revisorn därmed inte gör något uttalande och drar inte någon slutsats,
- j. ett uttalande som anger att om revisorn hade utfört ytterligare granskningsåtgärder kanske andra frågor hade kommit till revisorns kännedom och skulle då ha rapporterats,
- k. ett uttalande att revisorn följer de yrkesetiska kraven i IESBAs Etikod, eller andra professionella krav, eller krav som stipuleras av lagar och andra författningar som är minst lika strikta,
- l. med avseende på oberoende
 - i. om det inte krävs att revisorn är oberoende och/eller inte på annat sätt överenskommits i uppdragsvillkoren att följa kraven på oberoende, ett uttalande att det för uppdragets syften inte föreligger några krav på oberoende som revisorn måste följa, eller
 - ii. om det krävs att revisorn är oberoende och det har överenskommits i uppdragsvillkoren att revisorn ska följa kraven på oberoende, ett uttalande att revisorn har följt relevanta krav på oberoende. Uttalandet ska identifiera de relevanta kraven på oberoende,
- m. ett uttalande att det revisionsföretag där revisorn ingår tillämpar ISQC 1, eller andra professionella krav eller lagar och andra författningar som är minst lika strikta som ISQC 1. Om den som utför uppdraget inte är revisor ska uttalandet identifiera de professionella krav eller lagar och andra författningar som har tillämpats och som är minst lika strikta som ISQC 1,
- n. en beskrivning av de granskningsåtgärder som har utförts med detaljerade beskrivningar av karaktär, omfattning, och, om tillämpligt, tidpunkt för varje granskningsåtgärd enligt villkoren för uppdraget, (se punkterna A55–A57)
- o. iakttagelserna från varje utförd granskningsåtgärd, inklusive detaljerad information om avvikelser som har hittats, (se punkterna A55–A56)
- p. revisorns underskrift,
- q. datumet för rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder, och
- r. revisorns ortsangivelse (den ort där revisorn bedriver sin verksamhet).

31. Om revisorn i rapporten hänvisar till det arbete som har utförts av en specialist anlitad av revisorn, ska ordalydelsen i rapporten inte antyda att revisorns ansvar för granskningsåtgärder och rapporterade iakttagelser minskar på grund av att en expert har deltagit i arbetet. (Se punkt A58)

32. Om revisorn tillhandahåller en sammanfattning av iakttagelserna i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder utöver beskrivningen av iakttagelserna enligt kraven i punkt 30 o:

- a. ska sammanfattningen av iakttagelser beskrivas på ett objektivt sätt, i termer som är tydliga, inte vilseledande och inte föremål för olika tolkningar, och
- b. ska rapporten innehålla ett uttalande som anger att läsning av sammanfattningen inte ersätter läsning av hela rapporten.

33. Revisorn ska datera rapporten tidigast det datum då revisorn slutförde de överenskomna granskningsåtgärderna och fastställde iakttagelserna i enlighet med denna standard.

Att utföra ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse tillsammans med ett annat uppdrag

34. Rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder ska vara tydligt åtskild från rapporter om andra uppdrag. (Se punkt A59)

Dokumentation

35. Revisorn ska i uppdragsdokumentationen inkludera (se punkt A60)

- a. de skriftliga uppdragsvillkoren och, om tillämpligt, överenskommelsen med uppdragsgivaren avseende ändringar av granskningsåtgärderna,
- b. karaktär, tidpunkt och omfattning av de överenskomna granskningsåtgärder som har utförts, och
- c. iakttagelserna som är resultatet av de överenskomna granskningsåtgärderna som har utförts.

ISA
ISQC
m.m.

Tillämpning och andra förtydliganden

Denna standards tillämpningsområde (se punkt 2)

A1. Hänvisningar till "granskningsobjekt" i denna standard omfattar allt avseende de överenskomna granskningsåtgärderna som utförs, vilket innefattar information, dokument, kvantitativa uppgifter eller efterlevnad av lagar och andra författningar, beroende på vilket som är relevant.

A2. Exempel på ekonomiska och icke-ekonomiska frågor som kan granskas för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse innefattar

- ekonomiska granskningsobjekt hänförliga till
 - företagets finansiella rapporter eller särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar i de finansiella rapporterna,
 - berättigande till utgifter som har sökts från ett finansieringsprogram,
 - intäkter som utgör grund för royalty, hyra eller franchiseavgifter, och
 - kapitalkrav som ställs av tillsynsmyndigheter,
- icke-ekonomiska granskningsobjekt hänförliga till
 - antal passagerare rapporterade till en civil luftfartsmyndighet,
 - observation av destruktion av förfalskade eller defekta varor som rapporteras till en tillsynsmyndighet,
 - datagenereringsprocesser för lottdragningar som rapporteras till en tillsynsmyndighet, och
 - volym av växthusgasutsläpp som rapporteras till en tillsynsmyndighet,

Ovanstående lista är inte uttömmande. Ytterligare typer av granskningsobjekt kan uppkomma i takt med att de externa kraven på rapportering utvecklas.

Förhållande till ISQC 1 (se punkt 3)

A3. ISQC 1 behandlar revisionsföretagets ansvar för att etablera och upprätthålla sitt kvalitetskontrollsystem för näraliggande tjänster, inklusive uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Detta ansvar syftar till att etablera

- revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, och
- revisionsföretagets hänförliga riktlinjer för att nå målet med kvalitetskontrollsystemet och dess processer för att införa och övervaka efterlevnaden av dessa riktlinjer.

A4. Enligt ISQC 1 är målet för revisionsföretaget är att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger det rimlig säkerhet att

- a. revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- b. rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.²

A5. En jurisdiktion som inte har infört ISQC 1 med avseende på uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse kan utforma krav på kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför sådana uppdrag. Bestämmelserna i denna standard avseende kvalitetskontroll på uppdragsnivå bygger på förutsättningen att kraven på kvalitetskontroll är minst lika strikta som de i ISQC 1. Detta uppnås när kraven som ålägger revisionsföretaget skyldighet att uppnå målen med kraven i ISQC 1, inklusive en skyldighet att etablera ett kvalitetskontrollsystem som innefattar riktlinjer och rutiner som behandlar vart och ett av följande element

- ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget,
- relevanta yrkesetiska krav,
- acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag,
- personal,
- hur uppdrag utförs, och
- övervakning.

A6. Inom ramen för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem har uppdragsteamet ansvar för att genomföra sådana kvalitetskontrollrutiner som är relevanta för uppdraget.

A7. Såvida inte den information som tillhandahålls av revisionsföretaget eller andra parter säger något annat har uppdragsteamet rätt att förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem. Uppdragsteamet kan till exempel förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem med avseende på

- personalens kompetens genom dess rekrytering och formella utbildning,
- upprätthållande av kundrelationer genom system för att acceptera och behålla kundrelationer, och
- efterlevnad av krav i lagar och andra författningar genom övervakningsprocessen.

Vid bedömningen av brister som har identifierats i revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, och som kan påverka uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse, kan den ansvariga revisorn ta hänsyn till åtgärder som har vidtagits av revisionsföretaget för att korrigera situationen och som den ansvariga revisorn anser är tillräckliga inom ramen för just det uppdraget.

A8. En brist i revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem behöver inte nödvändigtvis tyda på att ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse inte har utförts i enlighet med standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, eller att rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder inte var korrekt.

Ikraftträdande (se punkt 11)

A9. För uppdragsvillkor som avser flera år kan revisorerna vilja uppdatera uppdragsvillkoren så att uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse utförs i enlighet med denna standard från och med ikraftträdandet.

² ISQC 1, punkt 11.

Definitioner

Uppdragsgivare och andra avsedda användare (se punkterna 13 a, 13 b, 13 d, 13 g, 24 f i, 24 g, 30 e i, 30 e iii)

A10. Under vissa omständigheter kan granskningsåtgärderna överenskommas med de avsedda användarna förutom med uppdragsgivaren. Avsedda användare andra än uppdragsgivaren kan också bekräfta granskningsåtgärdernas ändamålsenlighet.

A11. Uppdragsgivaren kan, under olika omständigheter, vara den ansvariga parten, en tillsynsmyndighet eller annan avsedd användare. Hänvisningar till uppdragsgivaren i denna standard innefattar flera uppdragsgivare där det är relevant.

lakttagelser (se punkt 13 f)

A12. lakttagelser ska kunna verifieras på ett objektivt sätt, vilket innebär att olika revisorer som utför samma granskningsåtgärder förväntas nå samma resultat. lakttagelser i denna standard omfattar inte uttalanden, slutsatser eller eventuella rekommendationer som revisorn kan lämna.

A13. Revisorerna kan använda termen "faktiska lakttagelser" i stället för "lakttagelser", t.ex. i fall när revisorn befarar att termen "lakttagelser" kan missförstås. Det kan vara fallet i jurisdiktioner eller i språk där termen "lakttagelser" kan uppfattas som att den innefattar resultat som inte är faktabaserade.

Relevanta yrkesetiska krav (se punkt 17)

Objektivitet och oberoende

A14. En revisor som utför ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse måste följa relevanta yrkesetiska krav. Relevanta yrkesetiska krav omfattar vanligen bestämmelserna i IESBAs Etikod tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva. Enligt IESBAs Etikod ska revisorerna följa grundläggande principer inklusive objektivitet, som kräver att revisorerna inte sätter sitt professionella eller affärsmässiga omdöme på spel på grund av partiskhet, intressekonflikter eller otillbörligt inflytande från andra. Det innebär därmed att de relevanta yrkesetiska krav som revisorn lyder under minst kräver att revisorn är objektiv när han eller hon utför ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse.

A15. IESBAs Etikod innehåller inga krav på oberoende vid utförandet av uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Däremot kan nationella etikoder, lagar eller regler, andra professionella krav, eller villkor i ett avtal, program eller arrangemang hänförliga till granskningsobjektet för uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse specificera krav med avseende på oberoende.³

Överträdelse av lagar och andra författningar⁴

A16. Lagar och andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav kan

- a. kräva att revisorn rapporterar identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar till en behörig myndighet, och
- b. införa ansvarsområden enligt vilka rapportering till vederbörlig myndighet utanför företaget kan vara lämpligt med beaktande av omständigheterna.⁵

³ 20 § första meningen revisorslagen (2001:883): "En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden." Definition av revisionsverksamhet framgår av 2 § 8 p. revisorslagen.

⁴ Relevanta yrkesetiska krav kan innebära att överträdelse av lagar och andra författningar innefattar oegentligheter. Se t.ex. 360.5 A2 i IESBAs Etikod.

⁵ Se t.ex. punkterna R360.36 till 360.36 A3 i IESBAs Etikod.

A17. Rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till en behörig myndighet utanför företaget kan krävas eller vara påkallat under omständigheterna för att

- a. lagar och andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav kräver att revisorn rapporterar,
- b. revisorn har fastställt att rapportering är en lämplig åtgärd enligt relevanta yrkesetiska krav vid identifierade eller misstänkta överträdelser, eller
- c. lagar och andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav ger revisorn rätt att göra det.

A18. Revisorn förväntas inte ha en nivå av förståelse för lagar och andra författningar utöver vad som behövs för att utföra uppdraget. Däremot kan det enligt lagar och andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav förväntas att revisorn tillämpar kunskap, professionellt omdöme och expertis för att hantera identifierade eller misstänkta överträdelser. Huruvida en handling utgör en faktisk överträdelse är ytterst en fråga som ska avgöras av domstol eller annan behörig instans.

A19. Under vissa omständigheter kan rapporteringen av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till en behörig myndighet utanför företaget inte vara möjlig till följd av revisorns lagstadgade tystnadsplikt enligt lagar och andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav. I andra fall skulle rapporteringen av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar till en behörig myndighet utanför företaget inte betraktas som ett brott mot tystnadsplikten enligt de relevanta yrkesetiska kraven.⁶

A20. Revisorn kan överväga att konsultera internt (t.ex. inom revisionsföretaget eller ett nätverksföretag), erhålla juridisk rådgivning för att förstå de professionella eller juridiska följderna av att välja ett visst tillvägagångssätt, eller konfidentiellt konsultera en tillsynsmyndighet eller branschorganisation (såvida det inte är förbjudet enligt lagar och andra författningar eller skulle bryta mot tystnadsplikten).⁷

Professionellt omdöme (se punkt 18)

A21. Professionellt omdöme används vid tillämpningen av kraven i denna standard tillsammans med relevanta yrkesetiska krav, samt när revisorn fattar väl underbyggda beslut om tillvägagångssätt under uppdraget, efter vad som är lämpligt.

A22. Då revisorn accepterar, utför och rapporterar om ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse tillämpas professionellt omdöme till exempel vid:

- Accepterandet av uppdraget
 - Diskutera och komma överens med uppdragsgivaren (och om relevant, andra parter) om karaktären, tidpunkten och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras (med hänsyn tagen till uppdragets syfte).
 - Fastställa om villkoren för att acceptera och behålla uppdraget har uppfyllts.
 - Fastställa vilka resurser som behövs för att utföra granskningsåtgärderna i enlighet med vad som har överenskommits i uppdragsvillkoren, inklusive behovet av att använda en specialist anlitad av revisorn.
 - Fastställa lämpliga åtgärder om revisorn blir medveten om fakta eller omständigheter som tyder på att de granskningsåtgärder som revisorn ombeds utföra är olämpliga för syftet med uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse.
- Utförandet av uppdraget
 - Fastställa lämpliga åtgärder om revisorn, vid utförandet av de överenskomna granskningsåtgärderna, får kännedom om

⁶ Se t.ex. punkterna R114.1, 114.1 A1 och R360.37 i IESBAs Etikod, samt EtikU 2 *Tystnadsplikt och upplysningskyldighet*.

⁷ Se t.ex. 360.39 A1 i IESBAs Etikod.

- omständigheter som kan tyda på oegentligheter eller fall av identifierade eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar,
- andra omständigheter som väcker tvivel om integriteten i information som är relevant för uppdraget eller som tyder på att information kan vara vilseledande, eller
- granskningsåtgärder som inte kan utföras som överenskommet.
- Rapportering av uppdraget
 - Beskriva iakttagelserna på ett objektivt sätt och i tillräcklig detalj, inklusive när avvikelser upptäcks.

A23. När revisorn utför granskning enligt särskild överenskommelse begränsas möjligheterna att tillämpa professionellt omdöme vid utförandet av de överenskomna granskningsåtgärderna av skäl som innefattar att

- ett uppdrag att utföra granskningen omfattar utförandet av granskningsåtgärder som har överenskomits mellan revisorn och uppdragsgivaren, där uppdragsgivaren har bekräftat att de granskningsåtgärder som utförs är lämpliga för uppdragets syfte,
- de överenskomna granskningsåtgärderna och iakttagelserna som blir resultatet av att utföra dessa granskningsåtgärder kan beskrivas objektivt, i termer som är tydliga, inte vilseledande och inte föremål för olika tolkningar, och
- iakttagelserna kan verifieras på ett objektivt sätt, vilket innebär att olika revisorer som utför samma granskningsåtgärder förväntas nå samma resultat.

ISA
ISQC
m.m.

Uppdragsanknuten kvalitetskontroll på uppdragsnivå (se punkterna 19–20)

A24. Den ansvariga revisorns åtgärder och budskap till de andra medlemmarna i uppdragsteamet, när han eller hon tar ansvar för den övergripande kvaliteten i varje enskilt uppdrag, understryker betydelsen av att uppnå kvalitet i uppdraget genom att

- a. utföra arbete som följer standarder för yrkesutövningen samt krav i lagar och andra författningar,
- b. följa revisionsföretagets tillämpliga riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, och
- c. avge revisors rapport för uppdraget i enlighet med denna standard.

A25. ISQC 1 kräver att revisionsföretaget inhämtar sådan information som bedöms vara nödvändig under omständigheterna innan ett uppdrag för en ny kund accepteras, när beslut fattas om att behålla ett befintligt uppdrag och vid övervägande att acceptera ett nytt uppdrag för en befintlig kund. Information som hjälper den ansvariga revisorn att fastställa om det är lämpligt att acceptera eller behålla en kundrelation och uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse kan innefatta information om integriteten hos huvudägarna, företagsledningen och styrelsen. Om den ansvariga revisorn har anledning att tvivla på ledningens integritet till en grad som sannolikt påverkar ett korrekt utförande av uppdraget kan det vara lämpligt att inte acceptera uppdraget.

A26. ISQC 1 beskriver revisionsföretagets ansvar för att etablera riktlinjer och rutiner utformade för att ge en rimlig säkerhet att revisionsföretaget och dess personal följer relevanta yrkesetiska krav. Denna standard beskriver den ansvariga revisorns ansvar med avseende på uppdragsteamets efterlevnad av relevanta yrkesetiska krav.

A27. Om den ansvariga revisorn inte kan uppfylla kraven i punkt 20, kan det vara lämpligt för revisorn att komma överens med uppdragsgivaren om att begränsa omfattningen av uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse till granskningsåtgärder för vilka revisorn kan ta vederbörligt ansvar. Uppdragsgivaren kan anlita en expert separat för att utföra andra granskningsåtgärder.

Acceptera och behålla uppdrag (se punkterna 21–23)

A28. När revisorn skaffar sig en förståelse för syftet med uppdraget att utföra granskningen kan han eller hon bli medveten om indikationer på att de granskningsåtgärder som revisorn ombeds att utföra inte är lämpliga för syftet med uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Revisorn kan till exempel bli medveten om fakta och omständigheter som tyder på att

- granskningsåtgärderna har valts på ett sätt som är avsett att ensidigt påverka den avsedda användarens beslutsfattande,
- granskningsobjektet som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna inte är tillförlitligt, och
- ett bestyrkandeuppdrag eller en rådgivningstjänst kan vara mer lämpade för uppdragsgivarens eller andra avsedda användares behov.

A29. Andra åtgärder som kan förvissa revisorn om att villkoren i punkterna 21 och 22 är uppfyllda omfattar att

- jämföra de granskningsåtgärder som ska utföras med skriftliga krav som framställs, till exempel i lagar och andra författningar eller i avtal (kallas ibland "avtalsvillkor"), där det är lämpligt,
- begära att uppdragsgivaren
 - distribuerar en kopia av de förutsedda granskningsåtgärderna samt formen på och innehållet i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder till de avsedda användarna såsom dessa anges i uppdragsvillkoren,
 - erhåller godkännande från de avsedda användarna för de granskningsåtgärder som ska utföras, och
 - diskuterar de granskningsåtgärder som ska utföras med lämpliga representanter för de avsedda användarna, och
- läsa korrespondens mellan uppdragsgivaren och andra avsedda användare om uppdragsgivaren inte är den enda avsedda användaren.

A30. Om villkoren i punkterna 21 och 22 inte är uppfyllda är det osannolikt att ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse kan uppfylla behoven hos uppdragsgivaren eller andra avsedda användare. Under sådana omständigheter kan revisorn föreslå andra tjänster, såsom ett bestyrkandeuppdrag, som kanske är mer ändamålsenliga.

A31. Alla villkoren i punkterna 21 och 22 gäller även för granskningsåtgärder som har lagts till eller ändrats under uppdragets gång.

Beskrivningar av överenskomna granskningsåtgärder och iakttagelser (se punkt 22 c)

A32. De granskningsåtgärder som ska utföras under ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse kan föreskrivas av lagar och andra författningar. I vissa fall kan lagar och andra författningar också föreskriva hur granskningsåtgärderna och iakttagelserna ska beskrivas i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder. Som anges i 22 c är ett villkor för att acceptera ett uppdrag att revisorn har fastställt att de överenskomna granskningsåtgärderna och att de tillhörande iakttagelserna kan beskrivas objektivt, i termer som är tydliga, inte vilseledande och inte föremål för olika tolkningar.

A33. De överenskomna granskningsåtgärderna beskrivs objektivt, i termer som är tydliga, inte vilseledande och inte föremål för olika tolkningar. Det innebär att de beskrivs på en precisionsnivå som är tillräcklig för att den avsedda användaren ska förstå karaktären, omfattningen och, om tillämpligt, tidpunkten för de granskningsåtgärder som utförs. Det är viktigt att vara medveten om att alla termer potentiellt kan användas på ett otydligt och vilseledande sätt, beroende på sammanhanget eller brist därpå. Med antagande av att termerna är lämpliga i det sammanhang där de används, omfattar exempel på beskrivning av åtgärder som kan vara acceptabla

- bekräfta,

- jämföra,
- stämma av,
- spåra.
- inspektera,
- fråga,
- kontrollräkna, och
- observera.

A34. Termer som kan vara otydliga, vilseledande eller föremål för olika tolkningar beroende på sammanhanget de används i, kan till exempel omfatta

- termer som är förknippade med bestyrkande enligt IAASBs standarder, såsom "ger en rättvisande bild" eller "sann och rättvisande bild", "revision", "översiktlig granskning", "bestyrkande", "uttalande" eller "slutsats",
- termer som tyder på att revisorn uttrycker ett bestyrkande eller en slutsats, såsom "vi försäkrar", "vi verifierar", "vi har försäkrat oss om" eller "vi har säkerställt" med avseende på iakttagelserna,
- otydliga eller vaga fraser såsom "vi erhöjll alla de förklaringar och utförde sådana granskningsåtgärder som vi ansåg var nödvändiga",
- termer som är föremål för olika tolkningar, såsom "väsentlig" eller "betydande",
- oprecisa beskrivningar av åtgärder som att "diskutera", "utvärdera", "pröva", "analysera" eller "undersöka" utan att specificera karaktären och omfattningen och, om tillämpligt tidpunkten, för de granskningsåtgärder som ska utföras. Att använda ordet "diskutera" kan till exempel vara oprecist om man inte specifikt anger med vem diskussionerna sker eller de specifika frågor som ställs, och
- termer som kan ge intryck av att iakttagelserna inte avspeglar faktiska resultat, såsom "enligt vår åsikt", "utifrån vårt perspektiv" eller "vi intar hållningen att".

ISA
ISQC
m.m.

A35. Till exempel, en granskningsåtgärd som att "göra en översiktlig granskning av kostnadsallokeringar för att fastställa om de är rimliga" uppfyller sannolikt inte villkoret att termerna ska vara tydliga, inte vilseledande, eller inte föremål för olika tolkningar därför att

- termen "översiktlig granskning" kan misstolkas av vissa användare till att betyda att kostnadsallokeringen var föremål för ett begränsat bestyrkandeuppdrag även om något sådant bestyrkande inte avsågs med åtgärden, och
- termen "rimlig" är föremål för olika tolkningar om vad "rimlig" innebär.

A36. Under omständigheter där lagar och andra författningar specifikt anger en granskningsåtgärd eller beskriver en granskningsåtgärd med hjälp av termer som är otydliga, vilseledande eller föremål för olika tolkningar kan revisorn uppfylla kravet i punkt 22 c genom att till exempel begära att uppdragsgivaren

- ändrar granskningsåtgärden eller beskrivningen av granskningsåtgärden så att den inte längre är otydlig, vilseledande eller föremål för olika tolkningar, och
- om en term som är otydlig, vilseledande eller föremål för olika tolkningar inte kan ändras, till exempel på grund av lagar och andra författningar, inkludera en definition av termen i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder.

Efterlevnad av krav på oberoende (se punkterna 22 e, 24 e)

A37. Punkt 22 e gäller när revisorn måste följa kraven på oberoende av skäl som de som anges i punkt A15. Punkt 22 e gäller också när revisorn i uppdragsvillkoren kommer överens med uppdragsgivaren att följa kraven på oberoende. Revisorn kan till exempel inledningsvis ha fastställt att revisorn inte är skyldig enligt relevanta yrkesetiska krav, lagar och andra författningar eller andra skäl att följa kraven på oberoende. När revisorn överväger om han eller hon ska acceptera, behålla ett uppdrag eller godkänna uppdragsvillkoren, kan revisorns kunskap om följande frågor emellertid indikera att en diskussion med uppdragsgivaren om huruvida efterlevnad av vissa krav på oberoende kan vara lämplig för syftet med uppdraget

- syftet med uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse,

- identiteten på uppdragsgivaren, andra avsedda användare och den ansvariga parten (om denna inte är samma som uppdragsgivaren),
- karaktär, tidpunkt och omfattning av de granskningsåtgärder som ska utföras, eller
- andra uppdrag som revisorn utför eller har utfört för uppdragsgivarens, andra avsedda användares eller den ansvariga partens räkning (om denna inte är samma som uppdragsgivaren).

A38. Revisorn kan vara revisor för uppdragsgivarens finansiella rapporter (eller den ansvariga partens om denna inte är samma som uppdragsgivaren). Under sådana omständigheter, och om revisorn också har anlitats för att utföra ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse, kan avsedda användare av rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder anta att revisorn är oberoende för syftet med uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Av den anledningen kan revisorn komma överens med uppdragsgivaren om att revisorns efterlevnad av kraven på oberoende tillämpliga på revisioner av finansiella rapporter är lämpligt för syftet med uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. I sådana fall inkluderas ett uttalande i uppdragsvillkoren om att revisorn måste följa sådana krav på oberoende, i enlighet med punkt 24 e.

Komma överens om uppdragsvillkoren (se punkterna 24–25)

A39. När det är relevant kan ytterligare frågor inkluderas i uppdragsbrevet, t.ex.

- arrangemang gällande deltagandet av en specialist anlitad av revisorn i vissa delar av uppdraget, och
- eventuella begränsningar av användningen eller spridningen av rapporten.

A40. Ett exempel på ett uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse finns i bilaga 1.

A41. Revisorn kan komma överens med uppdragsgivaren om att de granskningsåtgärder som ska utföras kommer att innehålla kvantitativa tröskelvärden för att fastställa avvikelseundantag. Om så är fallet inkluderas dessa kvantitativa tröskelvärden i beskrivningarna av granskningsåtgärder i uppdragsvillkoren.

A42. Under vissa omständigheter kan lagar och andra författningar enbart föreskriva karaktären på de granskningsåtgärder som ska utföras. I enlighet med punkt 24 i, kommer i sådana fall revisorn överens med uppdragsgivaren om tidpunkterna för och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras, så att uppdragsgivaren har en grund för att bekräfta att de granskningsåtgärder som ska utföras är lämpliga för uppdragets syfte.

A43. I vissa fall kommer parterna först överens om uppdragsvillkoren och därefter utförs de överenskomna granskningsåtgärderna. I andra fall kommer parterna överens om villkor och utförande i en iterativ process, överenskommelsen om granskningsåtgärderna ändras under arbetets gång som en följd av att ny information kommer fram. Om tidigare överenskomna granskningsåtgärder måste ändras kräver punkt 25 att revisorn kommer överens med uppdragsgivaren om de ändrade uppdragsvillkoren. De ändrade villkoren kan till exempel ta formen av ett uppdaterat uppdragsbrev, ett tillägg till ett befintligt uppdragsbrev eller annan form av skriftlig bekräftelse.

Återkommande uppdrag (se punkt 26)

A44. Revisorn kan fatta beslut om att inte skicka ett nytt uppdragsbrev eller annat skriftligt avtal för ett återkommande uppdrag. Följande faktorer kan emellertid tyda på att det är lämpligt att ändra uppdragsvillkoren, eller att påminna uppdragsgivaren om de befintliga uppdragsvillkoren:

- indikationer på att uppdragsgivaren missförstår syftet med uppdraget att utföra granskningen eller karaktären, tidpunkten eller omfattningen av de överenskomna granskningsåtgärderna,

- ändrade villkor eller särskilda villkor i uppdraget, inklusive eventuella förändringar i de tidigare överenskomna granskningsåtgärderna,
- en förändring av juridiska, regulatoriska eller avtalsmässiga krav som påverkar uppdraget, och
- en förändring i ledningen eller styrelsen hos uppdragsgivaren.

Utföra de överenskomna granskningsåtgärderna (se punkt 28)

A45. Revisorn kan under vissa omständigheter besluta sig för att inhämta skriftliga uttalanden, t.ex.

- om de överenskomna granskningsåtgärderna innefattar frågor, kan revisorn begära att de svar som givits muntligen lämnas i form av skriftliga uttalanden, och
- om uppdragsgivaren inte är den ansvariga parten kan revisorn komma överens med uppdragsgivaren om att inkludera, som en överkommen granskningsåtgärd, begäran om skriftliga uttalanden från den ansvariga parten.

ISA
ISQC
m.m.

Använda arbetet från en specialist anlitad av revisorn (se punkt 29)

A46. Att använda arbetet från en specialist anlitad av revisorn kan omfatta anlitandet av en specialist för att hjälpa revisorn att

- diskutera de överenskomna granskningsåtgärder som ska utföras med uppdragsgivaren. En jurist kan till exempel föreslå för revisorn hur granskningsåtgärder för att hantera juridiska aspekter på ett avtal bör utformas, eller
- utföra en eller flera av de överenskomna granskningsåtgärderna. En kemist kan till exempel utföra en av de överenskomna granskningsåtgärderna, såsom att avgöra toxinhalten i ett spannmålsprov.

A47. En specialist anlitad av revisorn kan vara en extern part som har anlitats av revisorn eller en intern expert som är en del av revisionsföretaget och därmed föremål för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem. Revisorn har rätt att förlita sig på revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, såvida inte den information som tillhandahålls av revisionsföretaget eller andra parter säger något annat. Omfattningen av den tilliten kommer att variera med omständigheterna och kan påverka karaktären, tidpunkten och omfattningen av revisorns granskningsåtgärder, med avseende på frågor som

- kompetens och förmåga genom rekrytering och utbildningsprogram,
- revisorns utvärdering av objektiviteten hos specialisten, och
- överenskommelsen med specialisten.

Revisorns tillit till en specialist minskar inte revisorns ansvar att uppfylla kraven i denna standard.

A48. Om specialisten utför en eller flera av de överenskomna granskningsåtgärderna innefattar överenskommelsen om karaktären, omfattningen och målen med den specialistens arbete enligt kraven i punkt 29 b även: karaktären, tidpunkten och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras av specialisten. Utöver de frågor som krävs enligt punkt 29 b kan det vara lämpligt att revisorns överenskommelse med specialisten innefattar frågor såsom följande

- a. revisorns och specialistens respektive roller och ansvarsområden,
- b. karaktären, tidpunkten och omfattningen av kommunikationen mellan revisorn och specialisten, inklusive formen på eventuella rapporter som specialisten tillhandahåller, och
- c. behovet av att specialisten iakttar sekretesskrav.

A49. Frågorna som behandlas i punkt A47 kan påverka detaljnivån och behov av formalitet i överenskommelsen mellan revisorn och specialisten, inklusive om det är lämpligt att överenskommelsen är skriftlig. Överenskommelsen mellan revisorn och revisorns externa specialist utgörs ofta av ett uppdragsbrev.

A50. När arbetet från en specialist ska användas kan det vara lämpligt att utföra några av de granskningsåtgärder som krävs enligt punkt 29 i samband med att beslut fattas om att acceptera eller behålla uppdraget.

Rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder (se punkterna 30–33)

A51. Bilaga 2 innehåller exempel på rapporter över särskilt överenskomna granskningsåtgärder.

Granskningsobjektet avseende vilket de överenskomna granskningsåtgärderna utförs (se punkt 30 c)

A52. Om tillämpligt och för att undvika missförstånd kan revisorn vilja förtydliga att rapporten inte omfattar annan information än det granskningsobjekt för vilka de överenskomna granskningsåtgärderna utförs. Om till exempel revisorn anlätades för att utföra de överenskomna granskningsåtgärderna för ett företags kundfordringar eller varulager kan revisorn vilja inkludera ett uttalande att rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder enbart är hänförlig till dessa konton och inte omfattar företagets finansiella rapporter som helhet.

Syftet med rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder (se punkt 30 d)

A53. Utöver det uttalande som krävs enligt punkt 30 d kan revisorn anse att det är lämpligt att ange att rapporten enbart är avsedd för uppdragsgivaren och de avsedda användarna. Beroende på lagar och andra författningar i den särskilda jurisdiktionen kan detta uppnås genom att begränsa spridningen eller användningen av rapporten. I vissa jurisdiktioner kan det vara möjligt att begränsa användningen av rapporten men inte dess spridning. I andra jurisdiktioner kan det vara möjligt att begränsa spridningen av rapporten men inte användningen.

A54. Faktorer som revisorn kan överväga för att fatta beslut om begränsning av spridningen eller användningen av rapporten (om detta är tillåtet) omfattar till exempel om

- det föreligger en förhöjd risk för att andra användare än de avsedda användarna missförstår syftet med uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse eller misstolkar iakttagelserna,
- de överenskomna granskningsåtgärderna är utformade enbart för att användas av interna användare, såsom uppdragsgivarens ledning och styrelse, och
- de överenskomna granskningsåtgärderna eller iakttagelserna innefattar konfidentiell information.

Överenskomna granskningsåtgärder och iakttagelser (se punkterna 30 n–30 o)

A55. Om revisorn inte kan beskriva de överenskomna granskningsåtgärderna eller iakttagelserna utan att inkludera konfidentiell eller känslig information kan revisorn överväga att

- konsultera internt (till exempel inom revisionsföretaget eller ett nätverksföretag),
- konsultera externt (till exempel med relevant branschorganisation eller en annan revisor), eller
- inhämta juridisk rådgivning,

för att förstå de professionella eller juridiska följderna av att välja ett visst tillvägagångssätt.

A56. Det kan finnas omständigheter när det faktum att tidigare överenskomna granskningsåtgärder inte har utförts eller har ändrats är viktigt för de avsedda användarnas utvärdering av de överenskomna granskningsåtgärderna och iakttagelserna. Det kan till exempel vara fallet när granskningsåtgärderna anges i lagar och andra författningar. I sådana fall kan revisorn identifiera, i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder, de granskningsåtgärder i de ursprungliga uppdragsvillkoren som inte kunde utföras eller som ändrades, och varför den situationen har uppstått.

A57. Revisorn kan i uppdragsvillkoren hänvisa till det datum då de överenskomna granskningsåtgärderna godkändes.

Hänvisning till specialist anlitad av revisorn (se punkt 31)

A58. Under vissa omständigheter kan lagar och andra författningar kräva en hänvisning i rapporten till att en av revisorn anlitad specialist har utfört vissa av de överenskomna granskningsåtgärderna. En sådan hänvisning kan till exempel krävas i transparens syfte i den offentliga sektorn. Revisorn kan också anse att det i andra fall är lämpligt, till exempel när han eller hon hänvisar till en specialist i sin beskrivning av de överenskomna granskningsåtgärderna. Oavsett är revisorn ensam ansvarig för de iakttagelser som ingår i rapporten, och det ansvaret minskar inte på något sätt genom användningen av en specialist. Av den anledningen är det viktigt att, om det i rapporten finns hänvisningar till specialisten, rapporten inte låter förstå att revisorns ansvar minskar på grund av hänvisningen till specialisten.

Utföra ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse tillsammans med ett annat uppdrag (se punkt 34)

A59. En revisor kan bli ombedd att utföra ytterligare uppdrag tillsammans med uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse, såsom att tillhandahålla rekommendationer som uppkommer genom uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Sådana förfrågningar kan ha formen av en förfrågan om att revisorn ska utföra de överenskomna granskningsåtgärderna och lämna rekommendationer, och villkoren för de olika uppdragen kan anges i ett enda uppdragsbrev. För att undvika missförstånd krävs det enligt punkt 34 att rapporten ska vara tydligt åtskild från rapporter gällande andra uppdrag. Rekommendationerna kan t.ex.

- tillhandahållas i ett dokument som är åtskilt från rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder, eller
- vara inkluderade i ett dokument som innehåller både rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder och rekommendationer men rekommendationerna är tydligt avskilda från rapporten, till exempel genom att rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder och rekommendationerna läggs i olika avsnitt i dokumentet.

Dokumentation (se punkt 35)

A60. Dokumentation av karaktär, tidpunkt och omfattning av de överenskomna granskningsåtgärderna som har utförts kan innehålla en förteckning över t.ex.

- De identifierbara egenskaper hos de granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna. De identifierbara särdragen kommer att variera beroende på den överenskomna granskningsåtgärden och granskningsobjektet eller -objekten som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna. Exempel:
 - För en granskningsåtgärd avseende inköpsorder kan revisorn identifiera de utvalda dokumenten med hjälp av datum och deras unika inköpsordernummer.
 - För en granskningsåtgärd som kräver ett urval av samtliga poster över ett visst belopp från en given population kan revisorn dokumentera omfattningen av granskningsåtgärden och identifiera populationen (till exempel samtliga belopp valda från företagets register över bokföringsposter för en viss tidsperiod eller var tionde post på en viss lista).
 - För en granskningsåtgärd som kräver frågor till viss personal kan revisorn registrera datumen när frågorna ställdes, namn och yrkesroll för respektive person och de frågor som ställdes.
 - För en observationsåtgärd kan revisorn dokumentera den process eller det förhållande som observeras, relevanta personer, deras respektive ansvarsområden samt var och när observationen gjordes.
- Vem som utförde de överenskomna granskningsåtgärderna och de datum då dessa åtgärder utfördes.
- Vem som gjort en genomgång av de utförda granskningsåtgärderna, samt datum för och omfattning av genomgången.

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 1 Exempel på ett uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse (se punkt A40)

Nedanstående är ett exempel på ett uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse som illustrerar relevanta krav och vägledning som ingår i denna standard. Detta brev är inte normerande och är enbart avsett att fungera som vägledning i samband med de överväganden som behandlas i denna standard. Det kommer att behöva anpassas beroende på kraven och omständigheterna kring de enskilda uppdragen. Utkastet är framtaget för att avse ett uppdrag att utföra granskningen för en enda rapportperiod. Det skulle kräva anpassningar om det skulle vara avsett för eller förväntas passa till ett återkommande uppdrag efter vad som beskrivs i denna standard. Det kan vara lämpligt att inhämta juridisk rådgivning om huruvida ett förslag till brev är lämpligt.

Uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse

Till [uppdragsgivare]

Ni har begärt att vi utför ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse avseende upphandling av [xyz]-produkter. I detta uppdragsbrev bekräftar vi vår förståelse av ändamålet med och villkoren för vårt uppdrag samt karaktären på och begränsningarna i de tjänster som vi ska utföra. Vårt uppdrag kommer att utföras i enlighet med International Standard on Related Services ISRS 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse* (omarbetad). Vid utförandet av uppdraget att utföra granskningen kommer vi att följa [beskriv de relevanta yrkesetiska kraven], som inte kräver att vi är oberoende.

Ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse som utförs i enlighet med ISRS 4400 (omarbetad) innefattar att vi utför de granskningsåtgärder som vi har kommit överens med er om samt att vi kommunicerar noterade iakttagelser i vår rapport. Iakttagelser är de faktiska resultaten av de överenskomna granskningsåtgärder som har utförts. Ni [och om relevant, andra parter] bekräftar att de överenskomna granskningsåtgärderna är ändamålsenliga för uppdragets syfte. Vi gör inget uttalande beträffande ändamålsenligheten i de överenskomna granskningsåtgärderna. Detta uppdrag kommer att utföras grundat på att [den ansvariga parten] är ansvarig för det granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna. Vidare är detta uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse inte ett bestyrkandeuppdrag. Följaktligen gör vi inget uttalande och drar ingen slutsats.

De granskningsåtgärder som vi kommer att utföra är enbart i syfte att hjälpa till att fastställa huruvida upphandlingen av [xyz]-produkter överensstämmer med företagets inköspolicyer.⁸ Följaktligen kommer vår rapport att rikta sig till er och är kanske inte är lämplig för något annat syfte.

Vi har avtalat att utföra följande granskningsåtgärder och rapportera till er iakttagelserna från vårt arbete:

- Inhämta från ledningen för [den ansvariga parten] en lista över samtliga avtal undertecknade mellan den [1 januari 20X1] och den [31 december 20X1] för [xyz]-produkter ("listan") och identifiera alla avtal med ett värde över 25.000 USD.
- För varje identifierat avtal med ett värde över 25.000 USD på listan, jämföra avtalet med förteckningen över anbud och fastställa om varje avtal varit föremål för anbud från minst 3 leverantörer från [den ansvariga partens] "lista över förhandskvalificerade leverantörer".
- För varje identifierat avtal med ett värde över 25.000 USD på listan, jämföra beloppet att betala enligt det undertecknade avtalet med det belopp som slutligen betalades av [den ansvariga parten] till leverantören och fastställa om det belopp som slutligen betalades stämmer med det överenskomna priset i avtalet.

Granskningsåtgärderna ska utföras mellan den [datum] och den [datum].

⁸ I det här fallet är uppdragsgivaren också den avsedda användaren.

Som en del av vårt uppdrag kommer vi att utfärda en rapport där vi beskriver de överenskomna granskningsåtgärderna och iakttagelserna från utförda granskningsåtgärder [infoga lämplig hänvisning till den förväntade formen på och innehållet i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder].

Var god underteckna och returnera den bifogade kopian av detta brev för att visa att ni bekräftar och instämmer med överenskommelsen för vårt uppdrag, inklusive de särskilda åtgärder som vi har kommit överens om ska utföras samt deras lämplighet för detta syfte.

[Infoga övrig information, såsom överenskommet arvode, fakturering och övriga särskilda villkor efter vad som erfordras.]

[Revisionsföretagets namn]

Godkänt och avtalat för [uppdragsgivarens namns] räkning av:

[Underskrift]

[Namn och befattning]

[Datum]

ISA
ISQC
m.m.

Bilaga 2 Exempel på rapporter över särskilt överenskomna granskningsåtgärder (se punkt A51)

Exempel 1

För detta illustrativa exempel på en rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder gäller följande förutsättningar:

- Uppdragsgivaren är mottagare och den enda avsedda användaren. Uppdragsgivaren är inte den ansvariga parten. Till exempel är tillsynsmyndigheten uppdragsgivare och den avsedda användaren, och företaget som övervakas av tillsynsmyndigheten är den ansvariga parten.
- Inga avvikelser hittades.
- Revisorn anlät inte en specialist för att utföra någon av de överenskomna granskningsåtgärderna.
- Det finns inga begränsningar gällande användningen eller spridningen av rapporten.
- Det finns inga krav på oberoende som revisorn måste följa.
- Ett kvantitativt tröskelvärde om 100 USD för att rapportera avvikelser inom ramen för Granskningsåtgärd 3 har överenskommit med uppdragsgivaren.

Rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder för inköp av [xyz]-produkter

Till [mottagare]

Syfte

Vår rapport har enbart till syfte att hjälpa [uppdragsgivaren] att fastställa huruvida inköpen av [xyz]-produkter överensstämmer med dess inköpspolicyer och är kanske inte är lämplig för något annat syfte.

Uppdragsgivarens och den ansvariga partens ansvar

[Uppdragsgivaren] har bekräftat att de överenskomna granskningsåtgärderna är lämpliga för uppdragets syfte.

[Den ansvariga parten], såsom identifierad av [uppdragsgivaren] är ansvarig för det granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna.

Revisorns ansvar

Vi har utfört uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse i enlighet med International Standard on Related Services ISRS 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse* (omarbetad). Ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse innefattar att vi utför de granskningsåtgärder som har

överenskommit med [uppdragsgivaren] och rapporterar våra iakttagelser, som är de faktiska resultaten av överenskomna granskningsåtgärder som har utförts. Vi gör inget uttalande beträffande ändamålsenligheten i de överenskomna granskningsåtgärderna.

Detta uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse är inte ett bestyrkandeuppdrag. Följaktligen gör vi inget uttalande och drar ingen slutsats.

Om vi hade utfört ytterligare granskningsåtgärder, kanske andra frågor hade kommit till vår kännedom som då hade rapporterats.

Yrkesetik och kvalitetskontroll

Vi har följt de yrkesetiska kraven i [beskriv de relevanta yrkesetiska kraven]. För detta uppdrag finns det inga krav på oberoende som vi är skyldiga att följa.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Granskningsåtgärder och iakttagelser

Vi har utfört de granskningsåtgärder som beskrivs nedan, vilka har överenskommit med [uppdragsgivaren], avseende inköp av produkter från [xyz].

	Granskningsåtgärder	Iakttagelser
1	Inhämta från ledningen för [den ansvariga parten] en lista över samtliga avtal som undertecknats mellan den [1 januari 20X1] och den [31 december 20X1] för [xyz]-produkter ("listan") och identifiera alla avtal med ett värde över 25.000 USD.	Vi inhämtade från ledningen en lista över samtliga avtal för [xyz]-produkter som undertecknades mellan den [1 januari 20X1] och den [31 december 20X1]. Av de 125 avtalen på listan identifierade vi 37 avtal med ett värde över 25.000 USD.
2	För varje identifierat avtal med ett värde över 25.000 USD på listan ska avtalet jämföras med förteckningen över anbud och fastställa om varje avtal varit föremål för anbud från minst 3 leverantörer från [den ansvariga partens] "lista över förhandskvalificerade leverantörer".	Vi inspekterade förteckningen över anbud avseende de 37 avtalen med ett värde över 25.000 USD. Vi fann att samtliga 37 avtal varit föremål för anbud från minst 3 leverantörer från [den ansvariga partens] "lista över förhandskvalificerade leverantörer".
3	För varje identifierat avtal med ett värde över 25.000 USD på listan ska belopp att betala enligt det undertecknade avtalet jämföras med det belopp som slutligen betalades av [den ansvariga parten] till leverantören och fastställa om det belopp som slutligen betalades ligger inom spannet 100 USD från avtalets överenskomna pris.	Vi erhöi de underskrivna avtalen för de 37 avtalen med ett värde över 25.000 USD på listan och jämförde beloppen att betala med beloppen som slutligen betalades av [den ansvariga parten] till leverantören. Vi fann att de belopp som slutligen betalades låg inom spannet 100 USD från de överenskomna beloppen i samtliga 37 avtal utan att några avvikelser noterades.

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisorns rapport]

[Revisorns adress]

Exempel 2

För detta illustrativa exempel på en rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder gäller följande förutsättningar:

- Uppdragsgivaren är den ansvariga parten. Den avsedda användaren, som inte är samma som uppdragsgivaren, är en mottagare utöver uppdragsgivaren. Exempel: tillsynsmyndigheten är den avsedda användaren och företaget som övervakas av tillsynsmyndigheten är uppdragsgivaren och den ansvariga parten.
- Avvikelser hittades.

- Revisorn anlitade en specialist för att utföra en överenskommen granskningsåtgärd och en hänvisning till denna specialist har inkluderats i rapporten över särskilt överenskomna granskningsåtgärder.
- Det finns en begränsning gällande användningen och spridningen av rapporten.
- Revisorn är revisor för uppdragsgivarens (som är den ansvariga parten) finansiella rapporter. Revisorn har kommit överens med uppdragsgivaren om att revisorns efterlevnad av kraven på oberoende som gäller för revisioner av finansiella rapporter även ska gälla för uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse. Revisorn har avtalat att i uppdragsvillkoren inkludera att de krav på oberoende som är tillämpliga på revisioner av finansiella rapporter även ska gälla för detta uppdrag.
- Revisorn inkluderade en hänvisning till det datum då de överenskomna granskningsåtgärderna godkändes i uppdragsvillkoren.

ISA
ISQC
m.m.

Rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder för inköp av [xyz]-produkter

Till [mottagare]

Syfte samt begränsningar av användning och spridning

Vår rapport har enbart till syfte att hjälpa [den avsedda användaren] att fastställa huruvida uppdragsgivarens inköp av [xyz]-produkter har gjorts i enlighet med [den avsedda användarens] inköspolicyer och passar kanske inte för annat syfte. Denna rapport är enbart avsedd för [uppdragsgivaren] och [de avsedda användarna], och ska inte användas av, eller spridas till, andra parter.

Uppdragsgivarens ansvar

[Uppdragsgivaren] (som är den ansvariga parten) har bekräftat att de överenskomna granskningsåtgärderna är lämpliga för uppdragets syfte.

[Uppdragsgivaren (även den ansvariga parten)] är ansvarig för granskningsobjektet som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärderna.

Revisorns ansvar

Vi har utfört uppdraget att utföra granskning enligt särskild överenskommelse i enlighet med International Standard on Related Services ISRS 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse* (omarbetad). Ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse innefattar att revisorn utför de granskningsåtgärder som har överenskommit med [uppdragsgivaren] och rapporterar sina iakttagelser, som är de faktiska resultaten av de överenskomna granskningsåtgärder som har utförts. Vi gör inget uttalande beträffande ändamålsenligheten i de överenskomna granskningsåtgärderna.

Detta uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse är inte ett bestyrkandeuppdrag. Följaktligen gör vi inget uttalande och drar ingen slutsats.

Om vi hade utfört ytterligare granskningsåtgärder, kanske andra frågor hade kommit till vår kännedom som då hade rapporterats.

Yrkesetik och kvalitetskontroll

Vi har följt de yrkesetiska kraven i [beskriv de relevanta yrkesetiska kraven] och kraven på oberoende i enlighet med [beskriv kraven på oberoende].⁹

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

⁹ Till exempel om IESBAs Etikod utgör de relevanta yrkesetiska kraven och stycke 4A i IESBAs Etikod utgör de relevanta kraven på oberoende, kan denna mening få följande ordalydelse: "Vi har följt de yrkesetiska kraven i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants* (inklusive *International Independence Standards*) (IESBAs Etikod) och kraven på oberoende i stycke 4A i IESBAs Etikod."

Granskningsåtgärder och iakttagelser

Vi har utfört de granskningsåtgärder som beskrivs nedan, om vilka överenskommelse träffades med [uppgdragsgivaren] i villkoren för uppdraget daterat den [datum] avseende inköp av [xyz]-produkter.

	Granskningsåtgärder	Iakttagelser
1	Inhämta från ledningen för [uppgdragsgivaren] en lista över samtliga avtal undertecknade mellan den [1 januari 20X1] och den [31 december 20X1] för [xyz]-produkter ("listan") och identifiera alla avtal med ett värde över 25.000 USD.	Vi inhämtade från ledningen en lista över samtliga avtal för [xyz]-produkter som tecknades mellan den [1 januari 20X1] och den [31 december 20X1]. Av de 125 avtalen på listan identifierade vi 37 avtal med ett värde över 25.000 USD.
2	För varje identifierat avtal med ett värde över 25.000 USD på listan jämföra avtalet med förteckningen över anbud och fastställa om varje avtal var föremål för anbud från minst 3 leverantörer från [uppgdragsgivarens] "lista över förhandskvalificerade leverantörer". För förteckningar över anbud som lämnades på [främmande språk], har vi översatt förteckningarna över anbud med hjälp av en översättare som vi anlitat innan jämförelsen gjordes.	Vi inspekterade förteckningen över anbud avseende de 37 avtalen med ett värde över 25.000 USD. Av förteckningarna över anbud den hänförliga till de 37 avtalen var 5 på [främmande språk]. Vi anlidade en översättare för att hjälpa oss med översättningen av dokumentationen om dessa 5 anbud. Vi fann att 36 av de 37 avtalen var föremål för anbud från minst 3 leverantörer från [uppgdragsgivarens] "lista över förhandskvalificerade leverantörer". Vi hittade 1 avtal med ett värde om 65.000 USD som inte var föremål för några anbud. Ledningen har informerat oss om att anledningen till att detta avtal inte var föremål för anbud var en nödsituation för att hålla en avtalad deadline. Översättarens uppdrag att hjälpa oss med översättningen av dokumentationen om anbud minskar inte vårt ansvar för att utföra granskningsåtgärderna och rapportera iakttagelserna.
3	För varje identifierat avtal med ett värde över 25.000 USD på listan jämföra beloppet att betala enligt det undertecknade avtalet med beloppet som slutligen betalades av [uppgdragsgivaren] till leverantören och fastställa om det belopp som slutligen betalades är samma som det överenskomna priset i avtalet.	Vi erhöll de underskrivna avtalen för de 37 avtalen med ett värde över 25.000 USD på listan och jämförde beloppen att betala med beloppen som slutligen betalades av [uppgdragsgivaren] till leverantören. Vi fann att beloppen att betala enligt de undertecknade avtalen skilde sig från de belopp som slutligen betalades av [uppgdragsgivaren] för 26 av de 37 avtalen. I samtliga fall har ledningen informerat oss om att skillnaderna i beloppen berodde på en höjning om 1 procent av försäljningsskatten i [jurisdiktion] som trädde i kraft i september 20X1.

[Revisorns underskrift]

[Datum för revisorns rapport]

[Revisorns adress]

Appendix FARs uppdragsbrev för att genomföra granskning enligt särskild överenskommelse

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

[Kommentar: Uppdragsbrev för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse ställs till styrelsen eller representant för företagsledningen.]

[Företag
 Attention
 Adress
 Postnummer
 Ort]
 [Ort den DD månad ÅÅÅÅ]

Uppdragsbrev för ISRS 4400 Uppdrag att genomföra granskning enligt särskild överenskommelse

Granskningsuppdraget

Jag (Vi) ("Uppdragstagaren") har av [styrelsen/företagsledningen i] [X AB] ("Uppdragsgivaren") fått i uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse avseende [upphandling av xyz-produkter]. I detta uppdragsbrev bekräftar jag min (vi vår) förståelse för ändamålet med och villkoren för mitt (vårt) uppdrag samt karaktären på och begränsningarna i de granskningsåtgärder som jag (vi) ska utföra.

ISA
 ISQC
 m.m.

Villkor för Uppdraget

Mitt (Vårt) uppdrag kommer att utföras i enlighet med International Standard on Related Services ISRS 4400 (omarbetad) *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse*. Vid utförandet av uppdraget att utföra granskningen kommer jag (vi) att följa [beskriv de relevanta yrkesetiska kraven], som [inte] kräver att jag (vi) är oberoende¹⁰.

Ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse i enlighet med ISRS 4400 (omarbetad) innefattar att jag (vi) utför de granskningsåtgärder som jag (vi) har kommit överens med er om och att jag (vi) kommunicerar noterade iakttagelser i min (vår) rapport. Iakttagelser är de faktiska resultaten av de överenskomna granskningsåtgärder som har utförts. Ni [och om relevant, andra parter] bekräftar att de överenskomna granskningsåtgärder är ändamålsenliga för uppdragets syfte. Jag (Vi) gör inget uttalande beträffande ändamålsenligheten i de överenskomna granskningsåtgärder. Detta uppdrag kommer att utföras grundat på att [den ansvariga parten] är ansvarig för det granskningsobjekt som är föremål för de överenskomna granskningsåtgärder. Vidare är detta uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse inte ett bestyrkandeuppdrag. Följaktligen gör jag (vi) inget uttalande och drar ingen slutsats.

Syftet med de granskningsåtgärder som jag (vi) kommer att utföra är enbart att bidra till att fastställa om [upphandlingen av xyz-produkter överensstämmer med företagets köppolicyer]. Min (Vår) rapport ska inte användas för något annat syfte och är enbart till för er information och är inte lämplig för något annat syfte.

Jag (Vi) har avtalat att utföra följande granskningsåtgärder och att rapportera iakttagelserna från mitt (vårt) arbete till er:

- [Granskningsåtgärd 1]
- [Granskningsåtgärd 2]
- [Granskningsåtgärd 3]

Granskningsåtgärder ska utföras mellan den [datum] och den [datum].

Som en del av mitt (vårt) uppdrag kommer jag (vi) att utfärda en rapport där jag (vi) beskriver de överenskomna granskningsåtgärder och iakttagelserna från utförda granskningsåtgärder. Jag (Vi) förväntar mig (oss) att min (vår) rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder ser ut i enlighet med bilaga 2.

Jag (Vi) bekräftar genom detta brev ("Uppdragsbrev") att jag (vi) åtar mig (oss) Uppdraget.

För Uppdraget gäller i övrigt av FAR fastställda Allmänna villkor om rådgivning och andra tjänster (2020:1), bilaga 1.

¹⁰ [Kommentar: Uppdragstagaren ansvarar själv för att avgöra om det krävs oberoende eller inte i det aktuella uppdraget.]

[Arvode]

[Kommentar: Om arvode ska debiteras i enlighet med beräkningsgrunderna i FARs Allmänna villkor behöver inget anges om arvodet. Om inte, välj något av nedanstående alternativ och anpassa detta efter det specifika Uppdraget.]

[Alternativ 1]

Mitt (Vårt) arvode beräknas vara fördelat enligt följande [alternativ 1a: Mitt (Vårt) arvode uppgår till enligt den offert som avgivits och accepterats av er.] *[Kommentar: Detta "alternativ 1a" ska användas så snart någon prisuppgift eller prisuppskattning lämnats till uppdragsgivaren (annat än rena timprisuppgifter). Sådant beräknat eller uppskattat arvode ska alltid anges i Uppdragsbrevet om det inte är uppenbart att en ren och skriftlig accept erhållits på offerten. Så snart någon ändring i förhållande till offerten skett, måste arvodet framgå av Uppdragsbrevet. Följande begränsning kan vara lämplig att ta med i Uppdragsbrevet vid beräknat arvode.]*

Jag (Vi) vill uppmärksamma er på att alla beräkningar av arvodets storlek som jag (vi) gör endast är uppskattningar vilka grundas på följande förutsättningar:

- att Uppdragsgivaren levererar de [finansiella rapporterna/granskningsobjektet] och annat underlag i god tid före granskningen eller enligt särskilt överenskommen tidsplan, och
- att [Uppdragsgivaren och/eller annan] och dess företrädare finns tillgängliga för att bistå mig (oss) med nödvändig information.

[Alternativ 2]

Arbetet utförs på löpande räkning baserat på nedlagd tid för Uppdragets genomförande.

[Debiteringen per timme för mina (våra) tjänster är under innevarande räkenskapsår följande:

- kr, och
- kr.]

Ersättning för kostnader och utlägg samt mervärdesskatt tillkommer. Fakturering kommer att ske löpande [månadsvis].

Behandling av personuppgifter

[Kommentar: Texten i detta avsnitt är anpassad utifrån att revisionsföretaget är personuppgiftsansvarigt när uppdraget utförs. Om revisionsföretaget bedömer att man är personuppgiftsbiträde måste texten justeras och dessutom ska ett personuppgiftsbiträdesavtal ingås.]

Uppdragstagaren är personuppgiftsansvarig för personuppgifter som Uppdragstagaren behandlar för sina interna administrativa ändamål vad gäller antagande och hantering av kunder och uppdrag. Uppdragstagaren är även personuppgiftsansvarig 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 Uppdragstagaren genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska säkerhetsåtgärder för att säkerställa att behandlingen utförs i enlighet med gällande rätt. Som personuppgiftsansvarig har Uppdragstagaren rätt att använda sig av underleverantörer, inom eller utom EES-området, i samband med antagandet och utförandet av uppdraget och/eller för att lagra information hänförlig till Uppdraget. Detta under förutsättning att avtal rörande behandlingen av personuppgifter har ingåtts med sådan underleverantör enligt gällande rätt, att underleverantören är bunden av ett sekretessåtagande och har förpliktat sig att vidta lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder som säkerställer att den registrerades rättigheter skyddas. Personuppgifter kan också komma att behandlas av tredje part till vilken personuppgifter lämnas ut enligt gällande rätt, t.ex. myndigheter. Ytterligare information om Uppdragstagarens behandling av personuppgifter [finns tillgänglig på länk till webbplats][lämnas i bilaga X–Y].

Uppdragsgivaren ansvarar för att denna har rätt att överföra personuppgifterna till Uppdragstagaren i samband med Uppdraget och att personuppgifterna har behandlats enligt gällande rätt.

Uppdragsgivaren ansvarar vidare för att de registrerade, vars personuppgifter överlämnas till Uppdragstagaren 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. Uppdragsgivaren ansvarar för att ovan nämnd information innehåller upplysningar om de registrerades rättigheter. Uppdragsgivaren svarar till fullo för att den registrerades rättigheter tillvaratas avseende den registrerades rätt till tillgång, begränsning, radering och rättelse.

Bekräftelse

[Kommentar: Avsnittet måste anpassas beroende på om uppdragsbrevet undertecknas med penna eller elektroniskt.]

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

Jag (Vi) ber er underteckna detta Uppdragsbrev [, som upprättats i två exemplar,] för att visa att ni bekräftar och samtycker till denna överenskommelse, inklusive de särskilda åtgärder som vi har kommit överens om ska utföras samt deras lämplighet för detta syfte.

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

Med vänlig hälsning

[Revisionsföretaget]

Namn

Titel

Bilagor (dessa bilagor publiceras inte i anslutning till detta Appendix till ISRS 4400)

Bilaga 1: FARs Allmänna villkor om rådgivning och andra tjänster (2020:1)

Bilaga 2: Exempel på revisors rapport över särskilt överenskomna granskningsåtgärder

[Företaget]

Namn-teckning Titel

Namn-förtydligande Datum

[Kommentar: Normalt behörig firmatecknare eller VD men även annan med fullmakt för Företaget.]

[Kommentar: Uppdragsbrevet kan även innehålla:

- *åtgärder i samband med planeringen av granskningen,*
- *åtgärder för att involvera andra revisorer och specialister,*
- *åtgärder för att utnyttja internrevisorerna, och*
- *hänvisning till annan korrespondens eller avtal angående detaljöverenskommelser avseende planering, arvode, rapporter och åtgärder i övrigt.]*

ISA
ISQC
m.m.

FARs rekommendationer och uttalanden

Rekommendationer i revisionsfrågor som behandlas i ISA

RevR 100 Revision av finansiella företag	1011
RevR 209 Förvaltningsrevision	1032
RevR 700 Revisionsberättelsens utformning	1043
RevR 701 Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse	1127
RevR 705 Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen	1162

Rekommendationer

RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning	1205
RevR 4 Granskning av fusionsplan	1215
RevR 5 Granskning av finansiell information i prospekt	1228
RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsinformation	1247
RevR 8 Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktieföretag	1257
RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktieföretagslagen och aktieföretagsförordningen	1267
RevR 10 Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen	1309
RevR 11 Nyttillträdd revisors tillgång till avgående revisors revisionsdokumentation	1323
RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten	1326
RevR 13 Revisorns rapportering i samband med likvidation av aktieföretag (f.d. RevU 2)	1347
RevR 14 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt (f.d. RevU 4)	1363
RevR 15 Revisorns rapporteringsskyldighet enligt 6 kap. 23 § FFFS 2017:2 Värdepappersrörelse (f.d. RevU 15)	1370
RevR 16 Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten (f.d. RevU 16) ...	1374
RevR 17 Gemensam revision (f.d. RevU 17)	1394
RevR 18 Revisorns granskning av Esef-rapporten	1405

RevR
RevU

Uttalanden

RevU 7 Revisorns intyg avseende uppgifterna i ett företags ansökan om att få förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands	1421
RevU 12 Övergång till finansiell rapportering enligt IFRS	1423
RevU 18 Revisorns agerande vid felaktig klassificering av skulder i bostadsrättsföreningar	1425

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 100 Revision av finansiella företag

(senast ändrad genom FAR N 2020:25)

1 Rekommendationens syfte och tillämpningsområde	1011
2 God revisionssed	1011
3 Särskilda överväganden vid tillämpning av ISA och god revisionssed i finansiella företag	1012
ISA 250 Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter	1012
ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö	1013
ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision	1020
ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar (omarbetad)	1021
ISA 570 Fortsatt drift	1022
Förvaltningsrevision i ett bolag som omfattas av RevR 100	1025
Solvens- och kapitaltäckningsuppgifter	1026
4 Revisorns rapportering	1026
Revisionsberättelsen	1026
Rapportering till företagets styrelse och revisionsutskott	1027
Rapportering till och kommunikation med FI	1027
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1030
Ändringsförteckning	1031

RevR
RevU**1 Rekommendationens syfte och tillämpningsområde**

1.1 Syftet med denna rekommendation är att tydliggöra den goda revisionsseden vid revision av företag som omfattas av lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, sparbankslagen (1987:619), lagen (1995:1570) om medlemsbanker, lagen (1980:1097) om svenska skeppshypotekskassan, lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, lagen (2004:46) om värdepappersfonder, lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder i den mån förvaltningen inkluderar specialfonder, försäkringsrörelselagen (2010:2043), lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag eller lagen (1972:262) om understödsföreningar (tillsammans "rörelselagarna") och därmed står under Finansinspektionens (FIs) tillsyn (finansiella företag). Rekommendationen omfattar inte granskning av betaltjänstföretag¹, konsumentkreditinstitut, bostadskreditinstitut, institut för elektroniska pengar och försäkringsförmedlare trots att dessa företag står under FIs tillsyn. Rekommendationen omfattar inte heller utländska filialer i Sverige eller s.k. finansiella institut, vilket kan vara inlåningsföretag eller spar- och låneföreningar, som är registrerade i FIs företagsregister men som inte står under FIs tillsyn.

(FAR N 2020:25)

2 God revisionssed

2.1 En revisor i ett finansiellt företag förväntas ha tillräcklig kunskap, erfarenhet och kompetens för att på ett erforderligt sätt bedöma och hantera risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna med hänsyn till komplexiteten i det finansiella företags verksamhet och robustheten i dess interna kontrollmiljö.

(RevP 2016:8)

¹ I beteckningen betaltjänstföretag ingår följande kategorier av företag: betalningsinstitut, registrerade betaltjänstleverantörer, betalningsinstitut utländsk filial, ombud för betalningsinstitut och registrerade betaltjänstleverantörer samt utländska ombud för betalningsinstitut.

2.2 God revisionssed vid revision av finansiella företag består av ett flertal komponenter, däribland:

- Särskilda kompetens-, erfarenhets- och utbildningskrav för den ansvariga revisorn och den kvalitetskontrollerande revisorn (dvs. den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget enligt ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*) när sådan har utsetts. Dessa särskilda krav anges på FARs webbplats.
- Krav enligt ISA, rekommendationer i revisionsfrågor (RevR) och uttalanden i revisionsfrågor (RevU) av FAR (se *Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag* i FARs Samlingsvolym – revision). Tillämpningen av områden i ISA-standarderna som kräver särskild uppmärksamhet vid revision av finansiella företag beskrivs under avsnitt 3 nedan.
- Enligt lag, förordning och denna rekommendation har revisorn – utöver revisionsberättelsen och annan sedvanlig rapportering – ett rapporteringskrav till såväl företagets revisionsutskott och styrelse som FI. Rapporteringskraven beskrivs i avsnitt 4 nedan.

(RevP 2017:11)

3 Särskilda överväganden vid tillämpning av ISA och god revisionssed i finansiella företag

3.1 ISA utgör den grundläggande normgivningen för revisorn då han eller hon genomför en revision. God revisionssed innefattar även tillämpning av *Standarder för översiktlig granskning* (ISRE), *Standarder för närallgande tjänster* (SNT), *Standarder för bestyrkande av annan historisk finansiell information* (ISAE) och *Standarder för kvalitetskontroll* (ISQC). I vissa fall ställer lagstiftning eller andra regler krav på anpassning eller komplettering av ISA. FAR har därför utfärdat rekommendationer och uttalanden som ska tillämpas tillsammans med ISA. Vid revision och annan granskning av finansiella företag ska revisorn tillämpa god revisionssed i Sverige och därmed beakta samtliga rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor som FAR har utfärdat.

3.2 Revisorer i finansiella företag måste vara medvetna om, och i sin riskbedömning ta hänsyn till, de specifika regulatoriska krav som finns för finansiella företag som kan ha en påverkan på revisorns granskning, t.ex. rörelseregler, krav på tillfredsställande styrning och intern kontroll, kapitaltäckning och solvens. Andra områden som kan vara av specifikt intresse är sådana där företagsledningen har gjort väsentliga bedömningar, t.ex. vid värdering av komplexa finansiella instrument och lånefordringar samt försäkringstekniska avsättningar eller risker som beror på det enskilda företagets verksamhetsinriktning.

(RevP 2016:8)

3.3 Nedan följer utdrag ur specifika ISA-standarder med kompletterande beskrivningar av de särskilda överväganden som revisorn måste göra i en revision av finansiella företag. Text med indrag utgör citat ur respektive ISA-standard, medan övrig text utgör de särskilda överväganden som gäller för finansiella företag.

(FAR N 2019:29)

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

3.4 Med revision av finansiella rapporter menas revision av årsredovisningar och inte olika revisorsintyg eller yttranden som revisorer ska lämna i andra sammanhang.

ISA 250

11. Revisorns mål är 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 överträdelse av andra lagar och författningar som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna, och
- c. på lämpligt sätt hantera överträdelse eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar som identifieras under revisionen.

13. Som ett led i arbetet med att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö enligt ISA 315 ska revisorn skaffa sig en allmän förståelse av:

- a. Det juridiska ramverk som gäller för företaget och den bransch eller sektor där företaget är verksam.
- b. Hur företaget följer detta ramverk.

3.5 har upphävts genom RevP 2017:11.

3.6 har upphävts genom RevP 2017:11.

ISA 250

14. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om hur företaget har följt bestämmelserna i de lagar och andra författningar som allmänt vedertaget har en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs.

15. Revisorn ska utföra följande granskningsåtgärder som hjälp för att identifiera överträdelse av andra lagar och författningar som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna:

- a. Förfrågan till företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om huruvida företaget följer sådana lagar och andra författningar.
- b. Inspektera eventuell korrespondens mellan företaget och berörda tillståndsgivande myndigheter och tillsynsmyndigheter.

16. Under revisionen ska revisorn vara uppmärksam på möjligheten att andra granskningsåtgärder som utförs kan medföra att överträdelse eller misstänkta överträdelse av lagar och andra författningar kan komma till revisorns kännedom.

3.7 Exempel på områden som revisorn kan beakta i samband med att han eller hon utför granskningsåtgärder enligt punkterna 14 och 15 ovan är:

- tillämpligt juridiskt ramverk, t.ex. de rörelselagar som omnämns i avsnitt 1 ovan, och de rutiner företaget har etablerat för att säkerställa efterlevnad av detta ramverk,
- efterlevnad av de tillstånd som reglerar inom vilka områden företaget får bedriva verksamhet, samt
- korrespondens med FI (inklusive korrespondens i samband med platsbesök eller förfrågningar om information).

(FAR N 2019:29)

3.8 Speciella åtgärder som revisorn bör överväga att utföra i förhållande till företagets kontrollfunktioner (compliance funktion, funktionen för riskkontroll, internrevision och i förekommande fall aktuariefunktion) omfattar bland annat:

- genomgång av kontrollfunktionernas rapporter till styrelsen, revisionsutskottet och andra utskott eller kommittéer,
- dialog med ansvariga för kontrollfunktionerna, och
- beaktande av internrevisionens granskning av övriga kontrollfunktioner.

(FAR N 2020:25)

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

3.9 ISA 315 ger vägledning om hur revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö. Finansiella företag kan bedriva en komplex verksamhet och/eller verka i en komplex och reglerad miljö.

RevR
RevU

Företagets karaktär

ISA 315

11. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av följande:

- a. Relevanta faktorer som rör branschen och reglering samt andra externa faktorer, däribland det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- b. Företagets karaktär, däribland
 - i. dess verksamhet,
 - ii. dess ägar- och styrstrukturer,
 - iii. typen av investeringar som företaget gör och planerar att göra, innefattande investeringar i företag för särskilda ändamål,
 - iv. det sätt på vilket företaget är organiserat och hur det finansieras,

för att revisorn ska kunna förstå vilka typer av transaktioner, konton och upplysningar som kan förväntas i de finansiella rapporterna.

[...]

3.10 Vid bedömningen av företaget och dess miljö bör revisorn beakta:

- företagets strategi, riskbenägenhet, kapital/solvens, finansiering och likviditet,
- företagets produkter och tjänster samt företagets lönsamhetsuppföljning,
- företagets främsta källor till intäkter och kostnader exempelvis:
 - avgifter och provisioner,
 - ränteintäkter och räntekostnader,
 - kapitalavkastning,
 - försäkringspremier och försäkringsersättningar,
 - driftskostnader,
- företagets styrning och efterlevnad av FIs regelverk där särskild vikt bör fästas vid företagets riskhantering och risknivå,
- kvaliteten i företagets riskanalys,
- styrelsens och företagsledningens inställning till intern styrning och kontroll, kvaliteten i rapporteringen till styrelse och företagsledning samt styrelsens och företagsledningens förmåga att styra verksamheten, samt
- kvaliteten i intern styrning och kontroll och särskilt inom vilka geografiska områden och/eller funktioner det kan finnas brister.

3.11 När revisorn skapar sig en förståelse av företaget bör revisorn beakta:

- olika verksamhetsområdets relativa betydelse i relation till företaget i stort, vilket innefattar en förståelse av typ och omfattning av specialiserade områden, t.ex. verksamhet som innefattar derivat och andra komplexa verksamheter såsom handel där den egna balansräkningen riskexponeras,
- metoder för att genomföra affärer, egenskaper hos företagets försäkringsprodukter, återförsäkringsprogram och solvenssituation,
- exponering mot nya kategorier av kunder, produkter och distributionskanaler,
- relevanta aspekter av företagets rutiner för riskhantering,
- komplexiteten i företagets informationssystem,
- organisationsstruktur,
- marknadsförändringar,
- komplexiteten i produkterna,
- antalet filialer och kontor respektive den geografiska placeringen av dem,
- relevant ekonomisk utveckling,
- utvecklingen inom relevant lagstiftning, samt
- roller och ansvarsområden hänförliga till ekonomi, riskkontroll, compliance-funktion (regelefterlevnad), aktuariefunktion och intern revision.

(FAR N 2019:29)

3.12 När revisorn skapar sig en förståelse av regulatoriska faktorer bör revisorn beakta:

- korrespondens mellan företaget och FI, inklusive riskbedömningar som gjorts av FI och resultaten av FIs tillsynsbesök,

- korrespondens mellan företaget och andra tillsynsmyndigheter, och
- förvaringsinstitutets uppföljning av fondverksamhet.

(FAR N 2019:29)

Redovisningsprinciper

ISA 315

11. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av följande:

[...]

- c) Företagets val och tillämpning av redovisningsprinciper och orsaken till byten av dessa. Revisorn ska bedöma om företagets redovisningsprinciper är ändamålsenliga för verksamheten och förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och de redovisningsprinciper som används i den aktuella branschen.

[...]

3.13 Redovisningsprinciper av särskild betydelse kan innefatta:

- intäktsredovisning,
- redovisning av klientmedel (i eller utanför balansräkningen),
- nedskrivningar av lånefordringar,
- försäkringstekniska avsättningar,
- säkringsredovisning,
- klassificering och värdering av finansiella tillgångar och skulder,
- inbäddade derivat (t.ex. i finansiella instrument och försäkringsavtal),
- värdering av komplexa finansiella instrument inklusive värdepappersfonders innehav,
- konsolidering av specialföretag (Special Purpose Entities, SPE),
- hur nettoredovisning sker av transaktioner,
- redovisning av avgiftsuttag och kostnader mellan fondbolag och fond,
- klassificering av avtal såsom antingen försäkrings- eller investeringsavtal, och
- förutbetalda anskaffningskostnader etc.

Revisorn ska bedöma om fastställda redovisningsprinciper stämmer överens med tillämpliga redovisningsstandarder och ska skaffa sig en förståelse av de rutiner, system och kontroller som etablerats för att säkerställa att reglerna efterlevs.

(FAR N 2020:25)

RevR
RevU

Företagets mål och strategier

ISA 315

11. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av följande:

[...]

- d) Företagets mål och strategier samt affärsrisker som sammanhänger med dem, som kan leda till risker för väsentliga felaktigheter.

[...]

3.14 Det är viktigt för revisorn att förstå dels omfattningen av de finansiella och affärs-mässiga risker som kan påverka de finansiella rapporterna, dels hur dessa risker hanteras i företagets system. Exempel på risker som bör beaktas är

- försäkringsrisk såsom teckningsrisk, reservsättningsrisk och återförsäkringsrisk: riskerna finns inneboende i all försäkringsverksamhet men påverkas t.ex. av inom vilka försäkringsklasser företaget tecknar affär, av nya produkter eller tjänster som introduceras,
- kreditrisk: i sin enklaste form risken att en motpart inte kommer att kunna uppfylla sina betalningsåtaganden (t.ex. återvinningar från återförsäkrare eller återbetalning från låntagare),

- likviditetsrisk: risken som uppstår från sannolikheten att ett finansiellt företag inte har tillräckliga likvida medel för att fullgöra sina åtaganden när de förfaller, eller risken att ett finansiellt företag inte kan sälja, lösa in eller avsluta en finansiell position till en begränsad kostnad inom en rimlig tid,
- marknadsrisk: risken att förändringar i värdet av tillgångar, skulder och åtaganden kommer att ske som en följd av rörelser i relativa priser (t.ex. som en följd av förändringar i marknadspriset på omsättningsbara tillgångar),
 - ränterisk: risken att det verkliga värdet av tillgångar och/eller skulder förändras på grund av förändringar i marknadsräntan på ett sådant sätt att nettot påverkar företagets resultat eller eget kapital,
 - valutarisk: risken som uppstår på grund av en obalans mellan tillgångar, skulder och åtaganden i olika valutor,
- operativ risk: risken för förluster till följd av icke ändamålsenliga eller otillräckliga interna processer eller rutiner, mänskliga misstag, brister i uppsatta IT-system som stödjer den finansiella rapporteringen, information- och IT-säkerhetsrisker (cyber) inom exempelvis molntjänster, eller externa händelser,
- regulatorisk risk: risken för att tappa allmänhetens förtroende, böter samt begränsning eller återkallande av tillstånd för att bedriva viss eller all verksamhet, som kan uppstå vid sanktioner från FI, samt
- matchningsrisk: risken att företagets tillgångar och skulder inte matchas avseende duration eller andra utbetalningsmönster.

Företagets underlåtenhet att hantera de risker som beskrivs ovan kan också skada företagets anseende allvarligt, vilket kan leda till minskat förtroende för företaget, uttag av betalningsmedel eller problem med att behålla likviditeten (ryktesrisken).

(FAR N 2020:25)

Företagets mätning och genomgång av ekonomiskt utfall

ISA 315

11. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av följande:

[...]

e) Företagets mätning och genomgång av ekonomiskt utfall.

12. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av den interna kontroll som är relevant för revisionen. Även om de flesta kontroller som är relevanta för revisionen sannolikt gäller den finansiella rapporteringen är inte alla kontroller som gäller den finansiella rapporteringen relevanta för revisionen. Revisorn ska göra en professionell bedömning av huruvida en kontroll, enskild eller i kombination med andra, är relevant för revisionen.

13. När revisorn skaffar sig en förståelse av de kontroller som är relevanta för revisionen ska han eller hon bedöma dessa kontrollers utformning och avgöra om de har införts, genom att utföra åtgärder och ställa frågor till företagets anställda.

14. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av kontrollmiljön. För att skaffa sig den förståelsen ska revisorn bland annat bedöma om

- a. företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, har utvecklat och upprätthållit en kultur präglad av ärlighet och etiskt korrekt agerande, och
- b. styrkorna i de olika delarna av kontrollmiljön tillsammans utgör en lämplig grund för de andra komponenterna i den interna kontrollen, och om inte dessa andra komponenter undermineras av brister i kontrollmiljön.

3.15 Kvaliteten på den övergripande kontrollmiljön är beroende av företagsledningens inställning till intern styrning och kontroll. En positiv inställning kan bekräftas genom ett organisatoriskt ramverk som möjliggör en adekvat ansvarsfördelning (dualitet) och delegering av kontrollfunktioner som uppmuntrar att brister rapporteras och åtgärdas.

3.16 Finansiella företag bör ha system och kontroller som är lämpliga för sin verksamhet. Revisorn bör beakta huruvida företaget har exempelvis:

- klara och tydliga rapporteringskedjor inom företaget,

- lämpliga kontroller för att säkerställa efterlevnad av lagar och förordningar (compliance-funktion),
- lämplig riskbedömningsprocess,
- lämpliga kontroller för att säkerställa en självständig riskkontroll (funktion för riskkontroll/riskhantering),
- lämpliga kontroller för värdering,
- lämplig rapportering till styrelse och företagsledning,
- kontroller för att säkerställa personalens lämplighet,
- kontroller för att hantera risker till följd av ersättningssystem,
- dokumenterade och testade planer för kontinuitet i verksamheten,
- dokumenterade affärsplaner eller strategier,
- robusta verktyg för planering och uppföljning av verksamheten,
- en funktion för oberoende granskning/internrevision,
- en aktuariefunktion i institut som följer försäkringsrörelselagen (2010:2043) eller lag (2019:742) om tjänstepensionsföretag,
- ett revisionsutskott, samt
- lämplig utformning av redovisningen.

(FAR N 2020:25)

3.17 För stora finansiella företag kan volymen av transaktioner vara så omfattande att det är svårt för en revisor att uttala sig om de finansiella rapporterna utan att kunna förlita sig på företagets interna kontroller avseende den finansiella rapporteringen. System och interna kontroller är viktiga för att säkerställa en väl fungerande verksamhet och för att assistera företagsledningen med att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild. Följande förhållanden kan vara relevanta för revisorn i finansiella företag vid bedömningen av interna kontroller för den finansiella rapporteringen:

- Förekomst av dokumenterade och formaliserade processer och kontroller och om dessa systematiskt följs upp och utvärderas.
- Omfattande transaktioner, både vad gäller volym och relativt värde, medför att det är viktigt att kontrollsystemen finns på plats för att säkerställa att transaktioner registreras snabbt, korrekt och fullständigt, kontrolleras och godkänns, samt att poster stäms av med lämpliga intervaller för att skillnader ska kunna identifieras och utredas utan dröjsmål.
- Bearbetning och redovisning av komplexa transaktioner eller stora volymer av mindre komplexa transaktioner kräver nästan oundvikligen att avancerat systemstöd används.
- Centraliserade avdelningar för överföringar och penninghantering som processar mycket stora transaktionsvolymer med högt värde varje dag gör behovet av en stark och effektiv kontroll över detta område särskilt viktigt. Transaktioner med kunder över internet är ett annat område som kräver särskilda säkerhetskontroller.
- Det faktum att finansiella företag hanterar finansiella tillgångar gör att det är särskilt viktigt att det finns en tydlig uppdelning av arbetsuppgifter mellan de som initierar transaktioner, de som registrerar transaktioner, de som betalar/överför och, i förekommande fall, de som är ansvariga för den fysiska säkerheten.
- I försäkringsföretag är det särskilt viktigt att det finns en tydlig uppdelning mellan de som skriver under risken, de som är ansvariga för försäkringstekniska avsättningar, de som är ansvariga för skadehantering, de som är ansvariga för utbetalningar av försäkringsersättningar och de som redovisar dessa transaktioner.
- I finansiella företag är det också särskilt viktigt att det finns en tydlig uppdelning mellan de som beslutar om och genomför investeringar och de som administrerar och redovisar dessa transaktioner.
- I fondbolag är behovet av tydliga och väl fungerande interna kontroller i NAV-processen för fonder av särskild vikt.
- Hanteringen av klientmedel och depåtillgångar är av särskild vikt för kapitalförvaltande företag.

RevR
RevU

- Den geografiska eller organisatoriska spridningen av vissa finansiella företags verksamhet innebär att det måste finnas en effektiv kommunikation och kontrollrutiner mellan olika platser och huvudkontoret. För att kontrollen över verksamheten ska kunna behållas är det viktigt att det finns tydliga riktlinjer för rapporteringsansvar, särskilt i en matrisorganisation.
- Verksamheten i finansiella företag skapar och använder ofta derivat och andra komplexa finansiella instrument, vilka värderas till verkligt värde och därmed ger upphov till orealiserade vinster/förluster. Det faktum att kassaflöden kanske inte genereras förrän i framtiden gör att det finns risk för att transaktioner registreras felaktigt eller att transaktioner inte registreras alls och att detta inte upptäcks under en tid. Detta utsätter i sin tur företaget för risken för felaktigheter i den finansiella rapporteringen. Värderingen av dessa instrument medför också risker för felaktigheter i den finansiella rapporteringen, särskilt om inte alla instrument kan värderas med hjälp av tillförlitliga och/eller allmänt vedertagna värderingsmodeller och/eller observerbara marknadspriser. Följaktligen bör finansiella företag normalt sett ha utformat och implementerat kontroller för att minska dessa risker för felaktigheter i den finansiella rapporteringen.
- Regelverket för finansiella företag är komplext och utvecklas kontinuerligt. Därför är det viktigt att det finns ett effektivt kontrollsystem för att säkerställa att de regulatoriska kraven är uppfyllda och för att säkerställa att företagsledning och styrelse/revisionsutskott kan ta ansvar för och utmana de regulatoriska rapporterna.

(FAR N 2019:29)

Kontrollaktiviteter

ISA 315

20. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av de kontrollaktiviteter som är relevanta för revisionen, alltså sådana som revisorn anser nödvändiga för att kunna bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och utforma fortsatta granskningsåtgärder med anledning av de bedömda riskerna. En revision kräver inte förståelse av alla kontrollaktiviteter som rör alla betydande transaktionsslag, konton och upplysningar i de finansiella rapporterna eller varje påstående som gäller dessa.

3.18 Det finns en stor variation mellan olika finansiella företag gällande storlek, verksamhet och organisation, vilket innebär att det inte finns någon standardiserad metod för bedömning av interna kontroller. Revisorn ska bedöma kontrollernas ändamålsenlighet i förhållande till omständigheterna i varje företag. Exempel på brister som kan ha betydelse för revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter i den finansiella rapporteringen är följande:

- Otillräcklig förståelse hos företagsledningen av komplexa eller nya produkter eller processer. Detta omfattar otillräcklig kunskap i frågor som kräver betydande bedömningar eller om områden där manipulation kan förekomma, såsom värdering av finansiella instrument, nedskrivning av lånefordringar, värdering av försäkringstekniska avsättningar samt regressfordringar och återförsäkringsavtal i försäkringsföretag.
- När det i redovisningen finns
 - eftersläpningar i viktiga avstämningar: särskilt bankkonton, avräkningskonton och förvaring av tillgångar såsom värdepapper (antingen de som innehas för egen räkning eller för kunders räkning),
 - brister i kontrollen över fullständiga och korrekta uppgifter för reservering för kreditförluster,
 - förseningar i hanteringen av premier, skador och ersättningar, samt
 - eftersläpningar i bekräftelseprocesser för transaktioner avseende finansiella instrument.
- Brister i rutiner för nya produkter och godkännande av komplexa affärer.

- Bristande ansvarsfördelning avseende viktiga moment som att initiera, kontrollera, reglera och bokföra transaktioner.
- Brister i betalningssystem såsom otillräckliga kontroller över behörighet till betalningssystem och data.

(FAR N 2019:29)

3.19 Några av de kontrollaktiviteter som vanligen utförs av finansiella företag innebär avstämningar av saldon och positioner med andra organisationer, där tester kan ge trygghet för revisorn avseende riktigheten och fullständigheten av redovisade transaktioner. Dessa inkluderar avstämning av

- balanser där betalning görs till eller från andra banker,
- värdepapper som matchas och avräknas i clearingsystem,
- derivattransaktioner som avräknas centralt och marginalkonton med clearingorganisationer, samt
- saldon och positioner med andra företag inom koncernen.

(FAR N 2019:29)

IT-relaterade risker

ISA 315

21. För att förstå företagets kontrollaktiviteter ska revisorn skaffa sig en förståelse av hur företaget har hanterat IT-relaterade risker.

3.20 Som ett resultat av typen av och komplexiteten i utförda transaktioner och behovet av snabb och korrekt information för behandling är många funktioner automatiserade, t.ex. överföringar, behandling och registrering av kund- och andelsägartransaktioner, handel med olika finansiella instrument, värdering av olika finansiella instrument samt tillhandahållande av ledningsinformation.

3.21 Revisorn bör beakta omfattning, art och konsekvenser av automatisering inom företaget och ska planera och utföra arbetet därefter. I synnerhet bör revisorn beakta

- IT-kunskaper och färdigheter inom företaget som kan kräva att revisorn behöver få råd och hjälp från personal med specialistkompetens,
- allmänna kontroller avseende miljön inom vilken IT-baserade system utvecklas, underhålls och drivs,
- förändringar i IT-miljön inklusive utbyte av nyckelpersoner, samt
- externa gränssnitt mottagliga för säkerhetsöverträdelser.

3.22 Beroende på företagets storlek och verksamhetens omfattning har finansiella företag ofta ett flertal olika IT-system. Revisorn ska identifiera och förstå kommunikationen mellan IT-system i syfte att bedöma om det finns lämpliga kontroller och om övervakningen av dessa täcker de system som är väsentliga för den finansiella rapporteringen och länkar mellan dem och för att identifiera den mest effektiva revisionsmetoden.

(RevP 2017:11)

Risk för väsentliga felaktigheter

ISA 315

25. Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på

- a. rapportnivån, och
- b. påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar, för att ge en grund som revisorn kan använda för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder.

RevR
RevU

27. Som en del av den riskbedömning som beskrivs i punkt 25 ska revisorn avgöra om någon av de identifierade riskerna enligt revisorns mening utgör en betydande risk. I sin bedömning ska revisorn inte ta hänsyn till effekterna av de identifierade kontroller som rör risken.

29. Om revisorn har fastställt att det finns en betydande risk ska han eller hon skaffa sig en förståelse av företagets kontroller, vilket innefattar kontrollaktiviteter, som är relevanta för den risken.

3.23 Väsentliga risker kan uppstå inom områden som är föremål för betydande bedömningar av företagsledningen eller som är komplexa och som relativt få personer inom företaget har kunskap om.

Exempel på väsentliga risker i finansiella företag kan vara:

- intäktsredovisning från komplexa transaktionsflöden och sådana intäkter som uppskattas i hög utsträckning,
- värdering av fordringar med nedskrivningsbehov,
- fullständighet och riktighet i hanteringen av försäkringstransaktioner,
- utformning av återförsäkringsprogram och redovisning av kostnader och återvinningar avseende återförsäkring, inklusive redovisning av komplexa återförsäkringsavtal,
- väsentlig osäkerhet i värderingen av försäkringstekniska avsättningar,
- värdering av vissa derivat, onoterade finansiella instrument och andra finansiella instrument, samt
- värdering av fastigheter.

(FAR N 2019:29)

ISA 320 Väsentlighet vid planering och utförande av en revision

3.24 har upphävts genom FAR N 2020:25.

ISA 320

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

10. När revisorn upprättar den övergripande revisionsstrategin ska han eller hon fastställa en väsentlighetsnivå för de finansiella rapporterna som helhet. Om det med hänsyn till det aktuella företags särskilda omständigheter finns ett eller flera särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar där felaktiga belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet rimligtvis skulle kunna förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna, ska revisorn också fastställa den eller de väsentlighetsnivåer som ska tillämpas på dessa transaktionsslag, konton eller upplysningar.

11. Revisorn ska fastställa arbetsväsentlighet i syfte att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter samt fortsatta granskningsåtgärders karaktär, omfattning och tidpunkt.

3.25 Principerna för att utvärdera väsentlighet i ett finansiellt företag är desamma som de som används i revisionen av ett icke-finansiellt företag. Det krävs professionell bedömning av revisorn för att fastställa väsentlighet, och denna bedömning påverkas av revisorns uppfattning om vanliga informationsbehov från intressenter. Vad som i revisionen fastställs som väsentlighetsnivåer bör även utvärderas i förhållande till det kapitalkrav som gäller för bolaget.

(FAR N 2019:29)

3.26 har upphävts genom FAR N 2019:29.

3.27 Om en felaktighet i en balanspost sannolikt endast leder till en omklassificering mellan balansposter, kan en högre väsentlighetsnivå tillämpas för att identifiera och utvärdera sådana enskilda felaktigheter.

(FAR N 2018:14)

3.28 Även om punkt 10 i ISA 320 anger att det endast kan finnas ett övergripande mått av väsentlighet för räkenskaperna som helhet, säger punkt A20 i ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* att det kan finnas omständigheter som in- nefattar utvärdering av kvalitativa aspekter där revisorn drar slutsatsen att ett klassifice- ringsfel inte är väsentligt i relation till de finansiella rapporterna som helhet – även om det kan överstiga väsentlighetsnivån eller nivåerna som tillämpas vid utvärderingen av andra felaktigheter i den finansiella rapporteringen.

(FAR N 2019:29)

3.29 Exempelvis kan en felklassificering mellan balansposter inte anses vara materiell i relation till de finansiella rapporterna som helhet när beloppet är litet i förhållande till storleken på de aktuella posterna i balansräkningen och felklassificeringen inte väsentli- gen påverkar nyckeltal. När revisorn använder en separat väsentlighet för balansräkning- en i syfte att identifiera och utvärdera effekten av sådana felklassificeringar, ska revisorn beakta andra relevanta faktorer, t.ex. effekten på kapitaltäckning eller solvens.

Revisorn beaktar detta genom att enligt punkt 10 i ISA 320 tillämpa en lägre väsentlig- hetsnivå för de transaktionsslag, konton eller upplysningar som har en relativt större på- verkan på användarens bedömning av de finansiella rapporterna.

(FAR N 2019:29)

3.30 En annan viktig skillnad som är vanligt förekommande i finansiella företag är att re- sultaträkningen innehåller poster som avser förändringar av ett bedömt värde på en till- gång eller skuld för vilka en användare av en finansiell rapport är beredd att acceptera en större eller mindre felaktighet jämfört med andra poster i resultaträkningen.

För att identifiera denna typ av poster kan revisorn beakta nyckeltal som är relevanta för användarna och härleda vad en väsentlig förändring i det relevanta nyckeltalet mot- svarar i förändring av de ingående posterna i resultat- och balansräkningen och vilken effekt det får i det finansiella företaget. Det är även viktigt att ta hänsyn till vilken effekt en förändring av en resultat- eller balanspost får på t.ex. kapitaltäckningen eller solven- sen och hur den förändringen påverkar företagets finansiella situation.

(FAR N 2020:25)

ISA 540 Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar (omarbetad)

ISA 540

13. När revisorn skaffar sig en förståelse av företaget och dess miljö, däribland före- tagets interna kontroll, enligt kraven i ISA 315 (omarbetad), ska han eller hon skaffa sig en förståelse av följande förhållanden rörande företagets uppskattningar i redo- visningen. Revisorns åtgärder för att skaffa sig förståelsen ska utföras i den ut- sträckning som krävs för att skapa en lämplig grund som kan användas för att iden- tifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendeni- värna [...]

- c. Faktorer som rör regelverk som är relevanta för företagets uppskattningar i re- dovisningen, däribland, i tillämpliga fall, regelverk som avser tillsynsregler. (Se punkt A26.)

[...]

15. När det gäller uppskattningar i redovisningen ska revisorn fastställa om upp- dragsteamet behöver specialiserade färdigheter eller kunskaper för att utföra riskbe- dömningsåtgärder, identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, ut- forma och utföra granskningsåtgärder för att hantera dessa risker eller för att utvär- dera de inhämtade revisionsbevisen. (Se punkterna A61–A63.)

[...]

RevR
RevU

22. Vid granskning av hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefatta åtgärder, [...]

- a. valet och tillämpningen av metoder, betydelsefulla antaganden och data som företagsledningen använder när uppskattningar i redovisningen gjordes, och
- b. hur företagsledningen valde punktskattningen och tog fram hänförliga upplysningar om osäkerhet i uppskattningen.

[...]

3.30A Finansiella företag måste förhålla sig till flera regelverk som både direkt och indirekt kan påverka det finansiella företags uppskattningar i redovisningen, exempelvis normgivning från tillsynsmyndigheterna (Finansinspektionen) eller branschorganisationer. En revisor av ett finansiellt företag bör skapa sig en förståelse för vilka centrala regelverk som kan ha en direkt eller indirekt påverkan på det finansiella företags uppskattningar i redovisningen, både vid val och tillämpning av metod och betydelsefulla antaganden. Exempel på åtgärder som revisor kan utföra för att skapa sig denna förståelse är:

- dialog med kontrollfunktionerna (risk-, compliance- och aktuariefunktion) och genomläsning av deras rapportering och kontroller inom detta område,
- ta del av aktuella uppdateringar och bedöma effekten av råd och rekommendationer från Finansinspektionen eller branschorganisationer (t.ex. Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring eller Fondbolagens Förening).

(FAR N 2020:25)

3.30B Exempel på poster och riskfaktorer som är föremål för uppskattningar och bedömningar inom finansiella företag är redovisning av kreditreserveringar, redovisning av försäkringstekniska avsättningar och redovisning av onoterade finansiella tillgångar. Dessa poster är oftast betydande i den finansiella rapporteringen och innehåller i normalfallet en stor grad av komplexitet och osäkerhet. Revisorn i ett finansiellt företag bör särskilt överväga ifall uppdragsteamet behöver involvera specialistkompetens för granskningen av det specifika området, exempelvis aktuariespecialist och värderingsspecialist.

(FAR N 2020:25)

3.30C Revisorn i ett finansiellt företag bör vid sin granskning av poster som är föremål för uppskattningar och bedömning särskilt utvärdera hur kontrollmiljön hos företag är uppsatt rörande företags val och tillämpning av metoder, antaganden och data för den specifika posten (inklusive punktskattning). Ofta har ett finansiellt företag egna kontroller implementerade som övervakas av bolagets riskfunktion, oberoende värderingsfunktion och/eller aktuariefunktion, varför det kan vara lämpligt att ta del av funktionernas rapportering.

(FAR N 2020:25)

3.30D Finansiella företag kännetecknas av komplexa IT-miljöer och beräkningsmodeller där datakvalitébrister kan förekomma och som väsentligt kan påverka redovisningen av poster som är föremål för uppskattning och bedömningar. Revisorn bör med bakgrund av detta överväga hur eventuella datakvalitébrister kan påverka tillförlitligheten i den data som företaget använder vid redovisningen av dessa poster.

(FAR N 2020:25)

ISA 570 Fortsatt drift

ISA 570

9. Revisorns mål är att

- a. inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende, och dra en slutsats om, huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna,

- b. med grund i de inhämtade revisionsbevisen komma fram till en slutsats om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, och
- c. rapportera enligt denna ISA.

10. När revisorn utför riskbedömning enligt kraven i ISA 315, ska han eller hon överväga om det finns händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. När revisorn gör detta, ska han eller hon fastställa om företagsledningen redan har gjort en preliminär bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten och,

- a. om en sådan bedömning har gjorts, diskutera bedömningen med företagsledningen och fastställa om företagsledningen har identifierat händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och, om så är fallet, företagsledningens planer för hur de ska hanteras, eller
- b. om en sådan bedömning ännu inte har gjorts, diskutera med företagsledningen vilken grund den har för sin avsikt att använda antagandet om fortsatt drift samt fråga företagsledningen om det finns händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan innebära betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

11. Revisorn ska under hela revisionen vara uppmärksam på revisionsbevis avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

RevR
RevU

3.31 Antagandet om fortsatt drift är mer komplext att utvärdera i ett finansiellt företag än i ett icke-finansiellt företag, dels till följd av att verksamhetens karaktär skiljer sig från den i ett icke-finansiellt företag, dels till följd av att verksamheten är tillståndspliktig och att oförmåga att uppfylla regulatoriska krav kan föranleda sanktioner och i värsta fall ett återkallat tillstånd.

3.32 Rörelsekapitalet i en bank skiljer sig väsentligt till sin karaktär från vad som gäller i ett icke-finansiellt företag. De dagliga kassaflödena är mycket betydande. En löptidsanalys utifrån kontraktuella löptider utvisar normalt för en bank att det finns betydande finansieringsbehov, då kortfristiga skulder i form av inlåning typiskt sett är större än omsättningstillgångarna i form av utlåning och andra tillgångar med förfall inom ett år. De förväntade löptiderna för inlåningen är däremot normalt sett mycket längre än de kontraktuella, samtidigt som löptiden för utlåningen är kortare genom förtida lösen.

3.33 Finansieringsbehovet i t.ex. en bank skapas på flera sätt, exempelvis genom

- tillväxt i affären (såsom ökad utlåning),
- förvärv,
- stora förluster i egenhandel,
- väsentliga valutakursrörelser, samt
- ökade säkerhetskrav för tradingportföljer.

3.34 De viktigaste källorna för finansiering i en bank, utöver eget kapital, är

- inlåning från privatpersoner och företag,
- upplåning av kortfristig karaktär,
- emitterade värdepapper,
- värdepapperiseringar, samt
- repor.

3.35 Vid utvärdering av antagandet om fortsatt drift i bank, kreditmarknadsföretag, värdepappersbolag och fondbolag/AIF-förvaltare är nivån på kapitaltäckningen viktig att beakta. Ett företag som inte kan upprätthålla de fastställda kapitalkraven kommer med all

sannolikhet att utsättas för ingripanden av FI. Om kapitalbasen minskar kraftigt kan detta föranleda försämrad rating, vilket i sin tur gör finansieringen dyrare och möjligen också svårare att erhålla.

(FAR N 2019:29)

3.36 Vid bedömningen av fortsatt drift i bank, kreditmarknadsföretag, värdepappersbolag, AIF-förvaltare och fondbolag bör revisorn därför bland annat beakta följande områden utöver dem som redan framgår av ISA 570 *Fortsatt drift*:

- kapitaltäckningssituationen, t.ex. granskning av företagsledningens analys av hur det framtida bedömda kapitalbehovet för att upprätthålla lagstadgade kapitalkrav ska tillgodoses inklusive granskning av företagets stresstester, varvid särskilt bör beaktas hur företagets risknivå och riskhantering påverkar nivån och känsligheten i kapitaltäckningen,
- analys av nyckeltal i verksamheten, t.ex.
 - märkbar nedgång i nyutlåning/handelsvolymen under året eller efter räkenskapsårets utgång,
 - märkbar nedgång i marginaler för nya verksamheter,
 - kraftig överkapacitet i marknaden, vilket leder till såväl prispress som sjunkande volymer,
 - väsentlig ökning av fallissemang och kreditförluster samt ianspråktagande av säkerheter,
 - kraftig exponering gentemot branscher som har problem,
 - ovanligt aggressiva handlarpositioner och/eller limitöverträdelser inom handel för egen räkning, samt
 - plötsliga och stora förändringar i makroekonomin,
- företagsledningens hantering av likviditetsrisker och nivå på likviditetsreserv, t.ex. granskning av efterlevnaden av de interna kraven på likviditetsreserver,
- kundbeteenden, t.ex. granskning av uttagsstatistik på senare tid (inklusive vid exceptionella förhållanden s.k. "bank run") eller om det finns indikationer på förändrade beteenden på tillgångssidan i balansräkningen,
- ryktesrelaterade och andra indikationer, t.ex.
 - negativ publicitet, vilket skulle kunna leda till minskat förtroende på marknaden, inklusive böter eller offentliga sanktioner från FI,
 - sänkt rating från kreditvärderingsföretag,
 - akuta försök att få bort tillgångar från balansräkningen, vilket uppenbart lett till väsentliga förluster eller till väsentlig kostnad, samt
 - uppskjutna planer för investeringar eller att utgifter aktiveras, och
- genomgång av väsentlig korrespondens med FI,
- utöver den normala periodiska rapporteringen och övrig standardrapportering.

(FAR N 2020:25)

3.37 Även i ett försäkringsföretag kommer utvärderingen av antagandet om fortsatt drift att avvika från vad som gäller i ett icke-finansiellt företag. Särskilda åtgärder som revisorn bör beakta inkluderar

- granskning av på vilket sätt styrelsen och företagsledningen i ett försäkringsbolag säkerställer att försäkringsbolaget kommer att ha ett kapital som överstiger solvenskravet samt har en skuldtäckning i enlighet med försäkringsörelselagen under överskådlig framtid, inklusive granskning av solvensbedömningen,
- bedömning av huruvida viktiga antaganden i budgetar och/eller prognoser, normalt inkluderande prognoser för skador (antal, kostnad, tid), känslighet i värdenedgång på tillgångar, kreditrisker i fordringar på återförsäkrare, lönsamheten i verksamheten och nivån på avsättningar som krävs, verkar adekvata utifrån förutsättningarna,
- bedömning av huruvida det finns tillräckligt med likvida medel för att säkerställa att försäkringsföretaget kan reglera skador och andra skulder när de förfaller,
- genomgång av väsentlig korrespondens med FI utöver den normala periodiska rapporteringen och övrig standardrapportering,

- bedömning av möjliga kostnader för reglering av skador (t.ex. osäkerheter till följd av rättsliga beslut) och ytterligare avsättningar (t.ex. felaktig försäljning av produkter), samt
- genomgång av rapportering från aktuariefunktionen.

(FAR N 2020:25)

3.37A Som ett led i ställningstagandet till företagets antagande om fortlevnad kan revisorn ta del av företagets egna utvärderingar av t.ex. kapitaltäckning, likviditetsbehov eller egna risk- och solvensbedömningar för att identifiera eventuella tvivel om fortsatt drift.

(FAR N 2019:29)

3.37B Om revisorn har några tvivel om företagets förmåga att fortsätta driften ska revisorn överväga att rapportera direkt till FI, se punkterna 4.13–4.14.

(RevP 2016:8)

Förvaltningsrevision i ett bolag som omfattas av RevR 100

RevR 209 Förvaltningsrevision

1.2 Förvaltningsrevisionen syftar till att revisorn ska uttala sig om ansvarsfrihet för styrelse och i förekommande fall verkställande direktör. I likhet med revisorns rapportering över bolagets finansiella rapporter ges möjlighet att lämna information om sakförhållanden som revisorn bedömer är väsentliga. Det är viktigt att notera att vid en lagstadgad revision ingår även att granska bolagets fullgörande av sina åligganden vad avser redovisning av och betalning av skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), och att särskilt anmärka på avvikelser.

3.2 Förvaltningsrevisionen tar sin utgångspunkt i revisionen enligt ISA, vilken avser granskning av bolagets finansiella rapporter. I förvaltningsrevisionen ska således alla väsentliga förhållanden som framkommer i samband med revision i enlighet med ISA beaktas. Härutöver ska ytterligare granskningsmoment utföras med utgångspunkt från väsentlighet och risk, enligt god revisionssed i Sverige, i syfte att möjliggöra de uttalanden om förvaltningen som föreskrivs i ABL. Grundläggande inför planering och genomförande av såväl förvaltningsrevisionen som räkenskapsrevisionen är att revisorn ska skaffa sig en god förståelse av verksamheten och dess miljö. Det innefattar kunskap om den interna kontrollen och styrningen för att revisorn ska kunna bedöma väsentliga risker, planera samt inhämta revisionsbevis för sina uttalanden. I detta arbete ingår att beakta tillämpliga lagar och föreskrifter kopplade till verksamheten.

3.38 Härutöver kan ytterligare granskningsmoment utföras med utgångspunkt från väsentlighet och risk i syfte att möjliggöra de uttalanden om förvaltningen som föreskrivs i ABL alternativt rörelselagstiftningen för vissa finansiella bolag.

(FAR N 2019:29)

3.39 Förvaltningsrevisionen av ett finansiellt bolag som omfattas av RevR 100 ska genomföras i enlighet med RevR 209. Det finns särskilda förutsättningar som gäller för finansiella företag och som revisorn kan beakta inom ramen för förvaltningsrevision. Nedanstående exempel är inte en fullständig lista:

- granska att styrelsen regelbundet (minst årligen) har fastställt interna regler (policyer och instruktioner [inklusive intern kapital- och likviditetsutvärderingsmetod (IKLU) eller egen risk- och solvensbedömning (ORSA)]) för den tillståndspliktiga verksamheten enligt gällande regler och föreskrifter och vid väsentliga förändringar i verksamheten eller i omvärlden anpassat dessa löpande,
- granska att styrelsen har sett till att det finns funktioner för internrevision, riskkontroll och regelefterlevnad och för försäkringsbolag aktuariefunktion samt fastställt instruktioner för dessa funktioner,
- granska att företagsledningen får regelbundna, åtminstone årliga, skriftliga rapporter om de områden som omfattas av bestämmelserna om regelefterlevnad, riskhantering, aktuariefunktion och internrevision,

RevR
RevU

- skaffa sig en förståelse av att dualitet i handläggning uppnås genom att ta del av dokumentation av beslutsrutiner, rapporteringsvägar och organisationsstruktur,
- läsa den korrespondens som företaget haft med FI under året, och
- utvärdera bolagets process för kontroll av att samtliga obligatoriska styrdokument har antagits av styrelsen.

(FAR N 2020:25)

Solvens- och kapitaltäckningsuppgifter

3.40 Enligt Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd FFFS 2019:23 *Årsredovisning i försäkringsföretag och tjänstepensionsföretag*, FFFS 2008:25 *Årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* samt ÅRFL och ÅRKL ska finansiella bolag som omfattas av dessa, i förvaltningsberättelsen upplysa om solvenskapitalkrav/minimikapital/kapitalbas m.m. Omfattningen och inriktningen på revisorns granskning av sådana upplysningar framgår inte heller specifikt av RevR 10 *Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen* eller bland tilläggsupplysningar. Eftersom beräkningar av solvenskapitalkrav/minimikapital/kapitalbas är komplexa och inte kan härledas direkt ur de finansiella rapporterna, bör revisorn överväga att utföra lämpliga kompletterande granskningsåtgärder, som t.ex. kan omfatta:

- Förstå företagets processer och kontroller för att fastställa kapitalbasen och beräkna solvenskapitalkravet.
- Avstämmningar mot de kvantitativa rapporterna.
- Förfrågningar hos företagsledningen om väsentliga bedömningsposter.
- Ta del av de centrala funktionernas arbete på detta område.
- Genomföra rimlighetsbedömningar.
- Förstå väsentliga skillnader mellan balansräkningen i de finansiella rapporterna och balansräkningen för solvensändamål.
- Förstå vilka riskexponeringar som är de huvudsakliga drivkrafterna av kapitalkravet och hur pass känsligt företaget är för förändringar i dem.
- Stickprovisvis kontrollera enskilda beräkningar och sammanställningar.
- Involvera specialister i händelse av väsentliga frågeställningar.

(FAR N 2020:25)

3.41 Vilka granskningsåtgärder som revisorn väljer att utföra, och i vilken utsträckning, bör anpassas till företagets ekonomiska ställning och de specifika omständigheterna i övrigt.

(RevP 2016:8)

4 Revisorns rapportering

Revisionsberättelsen

4.1 Revisorn rapporterar sin granskning externt genom att lämna en revisionsberättelse som ställs till den/de mottagare som uppdragsförhållandet kräver. Formen för och innehållet i en revisionsberättelse enligt standardutformningen framgår av ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* och RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning*. Då revisorn överväger att lämna en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen kan stöd hämtas i ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor*. Ytterligare exempel och vägledning finns i RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*. Även om RevR 705 är baserad på revisionsberättelser för aktiebolag kan den tjäna som vägledning för andra associationsformer. När det gäller rapporteringsskyldigheten till FI avseende förhållanden som kan leda till att revisorn avstyrker att balans- eller resultaträkningen fastställs eller till att anmärkning lämnas hänvisas även till punkterna 4.4–4.17.

(RevP 2016:8)

4.1A Finansiella företag som är företag av allmänt intresse ska även tillämpa ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor* samt RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse*.

(RevP 2017:11)

Rapportering till företagets styrelse och revisionsutskott

4.2 Som en del av revisionen ska revisorn skriftligen rapportera sina överväganden och kommentarer avseende områden som är av väsentlig betydelse för företagets verksamhet och finansiella rapportering till företagets styrelse. Rapporteringen till företagets styrelse ska åtminstone ha följande innehåll

- de väsentliga risker som revisorn identifierat och riskernas påverkan på den finansiella rapporteringen och förvaltningen,
- bedömning av företagets organisation och interna styrning och kontroll avseende den finansiella rapporteringen för respektive väsentligt riskområde samt revisorns inledande bedömning med avsikt att utforma revisionsstrategin på övergripande nivå,
- iakttagelser från granskningen under året, med fokus på sådant som har väsentlig betydelse för räkenskaperna och förvaltningsrevisionen samt iakttagelser från granskningen,
- tillkommande iakttagelser från bokslutsgranskningen samt förvaltningsrevisionen med fokus på sådant som har väsentlig betydelse för räkenskaperna och förvaltningen,
- iakttagelser från granskningen av de finansiella rapporterna,
- iakttagelser som i förekommande fall diskuterats med FI, samt
- sådana väsentliga iakttagelser som föranleder ett modifierat uttalande eller anmärkning i revisionsberättelsen och en formell rapportering till FI, varvid sådana iakttagelser som har lyfts fram i eventuell tidigare rapportering och som skulle kunnat påverka uttalanden i revisionsberättelsen, men som har åtgärdats av företaget, ska beskrivas särskilt.

(FAR N 2020:25)

4.3 Rapportering kan ske vid ett eller flera tillfällen. Rapporten/rapporterna ska ha lämnats senast samma dag som revisionsberättelsen. Rapporten/rapporterna ska upprättas på svenska eller engelska.

(RevP 2016:8)

4.3A Finansiella företag som är företag av allmänt intresse och som omfattas av revisorsförordningens artikel 11 ska även rapportera till revisionsutskottet över ett antal specifika områden. Bilaga 2 i RevR 701 anger vilka rapporteringskrav som tillkommer för företag av allmänt intresse.

(RevP 2016:8)

4.3B har upphävts genom FAR N 2019:29.

Rapportering till och kommunikation med FI

Inledning

4.4 Artikel 12 i revisorsförordningen innehåller föreskrifter om rapportering till myndigheter som har ansvar för tillsyn av företag av allmänt intresse. Syftet med denna del av rekommendationen är att ge vägledning för revisorn om sådan rapportering. Rapporteringsskyldigheten gäller förhållanden som revisorn fått kännedom om i samband med den lagstadgade revisionen eller på annat sätt.

(RevP 2016:8)

RevR
RevU

Bakgrund

4.5 Enligt rörelselagstiftningen för finansiella företag *ska revisorn omgående* rapportera till FI om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag får kännedom om förhållanden som

- a. *kan* utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar företagets verksamhet,
- b. *kan* påverka företagets fortsatta drift negativt, eller
- c. *kan* leda till att revisorn avstyrker att balans- eller resultaträkningen fastställs eller till anmärkning i revisionsberättelsen.

4.5A För försäkringsföretag tillkommer även förhållanden som *kan* innebära att företaget brister eller har brustit i uppfyllandet av solvens- eller minimikapitalkravet eller av ett kapitalkrav som ska uppfyllas av ett företag som har beviljats undantag enligt 1 kap. 19 eller 19 b § försäkringsrörelselagen (2010:2043).

(RevP 2016:8)

4.6 Revisorn har samma rapporteringsskyldighet om han eller hon vid fullgörandet av sitt uppdrag får kännedom om sådana förhållanden i det finansiella företagets moderföretag eller dotterföretag eller i ett företag som har likartad förbindelse med företaget.

(RevP 2016:8)

Rapportering

4.7 Skyldigheten att rapportera till FI är fristående från revisorns rapportering till det finansiella företagets ledning och styrelse (jfr ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*). Revisorn är skyldig att rapportera till FI oavsett vilka övriga åtgärder han eller hon vidtar. Det innebär bl.a. att revisorn inte kan underlåta att rapportera till FI genom att rapportera till företagsledning och styrelse eller genom att hänvisa till att FI redan har kännedom om förhållandet.

4.8 Rapportering till FI enligt rörelselagstiftningen är inte en överträdelse av revisorns tystnadsplikt, eftersom den följer av lag. När revisorn rapporterar till FI i enlighet med rörelselagstiftningen innebär det att han eller hon skyddas mot skadeståndsanspråk, eftersom det inte kan innebära skadeståndsskyldighet att fullgöra en upplysningsskyldighet som är stadgad i författning (se punkt 4.17 nedan).

(FAR N 2019:29)

4.9 Revisorn ska rapportera skriftligt. Om osäkerhet råder huruvida överträdelsen är allvarlig och faller in under den lagstadgade rapporteringsplikten, eller om det finns särskilda omständigheter, kan revisorn kontakta FI och redogöra för den aktuella frågan. Vid behov kan revisorn, FI och företrädare för företagsledningen, träffas och gå igenom den aktuella frågan.

Tidpunkt för rapportering

4.10 Vid upptäckt av förhållanden som *kan* utgöra väsentliga överträdelser av de författningar som reglerar det finansiella företagets verksamhet eller förhållanden som *kan* påverka dess fortsatta drift negativt ska revisorn *omgående* rapportera till FI. Detta innebär att en revisor är skyldig att utan onödig tidsutdräkt rapportera förhållanden som han eller hon har upptäckt. Visst spelrum för närmare granskning av misstänkta förhållanden samt kommunikation med företaget (jfr ISA 250, ISA 260 och ISA 265) ges därmed. Men revisorn ska rapportera till FI så snart förhållandena har utretts och senast samtidigt med att de kommuniceras med styrelsen, styrelsens ordförande, revisionsutskott eller verkställande direktör eller omedelbart därefter. Om revisorn anser att en djupare och längre utredning behöver göras ska FI informeras om detta.

(RevP 2016:8)

4.10A Ovanstående gäller även för rapportering till FI av förhållanden som kan leda till avstyrkande av balansräkningen eller resultaträkningen eller anmärkning i revisionsberättelsen. Om revisorn har identifierat sådana väsentliga förhållanden att han eller hon lämnar en erinran till styrelsen, ska revisorn samtidigt rapportera förhållandena till FI.

Identifiering av förhållanden som ska rapporteras

4.11 Revisorns rapporteringsskyldighet enligt punkt 4.5 a–c ovan omfattar sådana förhållanden som han eller hon har fått kännedom om inom ramen för sin lagstadgade revision och förhållanden som blivit kända för revisorn på annat sätt. Rapporteringsskyldigheten innebär inte att revisorn ska utöka sin granskning, om inte en utökad granskning krävs för att säkerställa rapporteringsskyldigheten.

Förhållanden som kan utgöra överträdelser av författningar

4.12 Rapporteringsskyldigheten enligt punkt 4.5 a, dvs. att revisorn ska rapportera väsentliga överträdelser av de författningar som reglerar det finansiella företags verksamhet, avser i första hand de författningar som specifikt reglerar dess verksamhet, dvs. rörelselagstiftningen. För att en överträdelse ska medföra rapporteringsskyldighet bör den vara väsentlig. Överträdelse i sak av rörelselagstiftningen bör regelmässigt medföra rapporteringsskyldighet.

Vid revisionsuppdrag gäller utöver rapporteringsskyldigheten enligt rörelselagstiftningen även ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter*.

(RevP 2016:8)

RevR
RevU

Förhållanden som kan påverka det finansiella företags fortsatta drift negativt

4.13 Rapporteringsskyldigheten enligt punkt 4.5 b, dvs. förhållanden som kan påverka det finansiella företags fortsatta drift negativt, kan avse såväl en enskild händelse som mer generella förhållanden. Den finansiella sektorn är en förtroendebransch, vilket även bör tas i beaktande vid bedömningen. Revisorn är skyldig att rapportera om en enskild händelse som, enskilt eller i samverkan med andra förhållanden, kan innebära risk för förlust av betydande belopp, beräknat i förhållande till det finansiella företags storlek. Även händelser eller omständigheter som kan leda till minskat förtroende för företaget bör beaktas, om dessa innebär en väsentlig osäkerhetsfaktor vad beträffar antagandet om dess fortsatta drift.

4.14 Vad gäller rapportering av generella förhållanden framgår det av förarbetena till lagen att det främst är fråga om att rapportera brister i rutiner och instruktioner samt system. Ett exempel kan vara att styrelsen har ändrat de interna instruktionerna för ett finansiellt företag så att det innebär ökade risker för den fortsatta driften. Brister i rutiner kan exempelvis finnas då en betydande tradingfunktion inte är skild från den funktion som kontrollerar och följer upp denna verksamhet. En förutsättning för rapporteringsskyldighet är att förhållandena mer påtagligt riskerar att allvarligt påverka det finansiella företags ekonomiska ställning och förmåga att i rätt tid infria sina ekonomiska åtaganden.

Förhållanden som kan leda till avstyrkande eller anmärkning

4.15 När det gäller rapporteringsskyldigheten enligt punkt 4.5 c, dvs. förhållanden som kan leda till att revisorn avstyrker att balans- eller resultaträkningen fastställs eller till anmärkning i revisionsberättelsen, gäller de överväganden som omfattas av god revisionssed.

Kommunikation med FI

4.16 Revisorn ska enligt denna rekommendation fullgöra sin lagstadgade rapporteringsskyldighet i skriftlig form. Av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014, av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, framgår det av artikel 12.2 att det ska inrättas en dialog mellan de behöriga myndigheter som utövar tillsyn av kreditinstitut och försäkringsföretag, å ena sidan, och de lagstadga-

de revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sådana institut och företag, å andra sidan. Ansvar för att uppfylla detta krav ska vila på båda parter i dialogen. I enlighet med denna rekommendations tidigare utformning kan en s.k. dialog föras, innebärande att revisorn tillsammans med FI och företrädare för företagsledningen träffas och går igenom den aktuella frågan.

(FAR N 2018:14)

EBA och EIOPA principerna om dialog²

4.16A EBA och EIOPA har mot bakgrund av kraven i revisorsförordningen upprättat riktlinjer för dialog mellan tillsynsmyndigheten och revisorer vilka ska tillämpas från och med den 31 maj 2017. Finansinspektionen har fastställt instruktioner för hur myndigheten ska tillämpa dessa.

Den aktuella dialogen ersätter inte den rapporteringsplikt till FI som revisorn har utifrån försäkringsrörelselagen utan utgör ett komplement till denna.

Vilka bolag som omfattas av dialogen utgår från en riskbedömning.

Enligt instruktionerna anges att FI vanligtvis, med beaktande av föreskriven proportionalitet, från kreditinstitutet inhämtar skriftlig information såsom

- årsredovisningen jämte revisionsberättelsen,
- eventuell annan kommunikation mellan revisorn och kreditinstitutets ledning, ledande befattningshavare eller revisionsutskott (eller i förekommande fall styrelsen),
- revisorns rapport enligt artikel 11 revisorsförordningen, samt
- revisorns rapport enligt punkt 4.2.

Revisorn å sin sida inhämtar vanligtvis skriftlig information från kreditinstitutet såsom korrespondens mellan kreditinstitutet och FI, inklusive

- FIs slutskrivelser i undersökningsärenden,
- FIs slutskrivelse efter avslutad årlig översyns- och utvärderingsprocess,
- eventuellt förekommande och med institutet delade joint decisions, samt
- eventuella beslut från FI avseende kreditinstitutet.

(FAR N 2019:29)

Tystnadsplikten

4.17 Av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014, av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG framgår det av artikel 12.3 att det förhållande att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller nätverket i tillämpliga fall till de behöriga myndigheterna eller till ESRB och CEAOB i god tro röjer sådan information som avses i punkt 4.16 eller sådan information som framkommer inom ramen för den dialog som avses i punkt 4.16, inte ska utgöra en överträdelse av någon tystnadsplikt föreskriven i avtal eller lagstiftning.

Underlåtenhet att fullgöra rapporteringsskyldigheten kan leda till disciplinära påföljder enligt 22 § revisorslagen (2001:883) och även till skadeståndsskyldighet.

(FAR N 2018:14)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:8

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:11

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

² EBA – den europeiska bankmyndigheten (European Banking Authority), EIOPA – den europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten (European Insurance and Occupational Pensions Authority) samt ESMA – den europeiska värdepappersmyndigheten (European Securities and Markets Authority) etablerades 2011 och är oberoende myndigheter inom EU. EBA respektive EIOPA har till uppgift att säkerställa en effektiv och konsekvent tillsynsreglering och övervakning i den europeiska banksektorn respektive försäkringssektorn. ESMA bidrar till att skydda stabiliteten i Europeiska unionens finansiella system genom att förbättra investerarnas skydd och främja stabila och ordnade finansiella marknader.

2018:14

Dessa ändringar träder i kraft med omedelbar verkan med undantag av ändringen i punkten 1.1 som träder i kraft den 1 januari 2019.

2019:29

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:25

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:8

RevP 2017:11

FAR N 2018:14

FAR N 2019:29

FAR N 2020:25

Bilagan har upphävts genom FAR N 2019:29.

RevR
RevU

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 209 Förvaltningsrevision

(senast ändrad genom FAR N 2021:27)

1 Inledning	1032
2 Bolagsorganen och deras ansvar enligt lag	1033
Styrelsens uppgifter (8 kap. 4–5 §§ ABL)	1033
Särskilda regler för publika bolag (8 kap. 46 a–46 b §§ ABL)	1034
Den verkställande direktörens uppgifter (8 kap. 29 § ABL)	1034
Revisorns uppgifter (9 kap. 3 § ABL)	1035
3 Revisorns granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning enligt 9 kap. 33 och 35 §§ ABL	1035
Inledning	1035
Revisorns granskningsinsats	1036
Ansvarsfrihet – 9 kap. 33 § första stycket ABL	1037
Ersättningsskyldighet – 9 kap. 33 § andra stycket första meningen ABL	1039
Anmärkning enligt 9 kap. 33 § andra stycket andra meningen ABL	1039
Upplysning enligt 9 kap. 35 § ABL	1039
4 Revisorns granskning av skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § ABL	1040
Bedömningsgrund	1040
5 Rapportering	1041
Revisionsberättelsen	1041
Annan rapportering	1042
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1042
Ändringsförteckning	1042
Bilaga Revisorns rapportering för olika associationsrättsliga former	1042

RevR 209 grundas på svensk lagstiftning och revisionssed och saknar direkt internationell förebild. Den tillämpas på revision av väsentliga förhållanden i styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning samt bolagets fullgörande av sina skyldigheter avseende skatter och avgifter. Texten i denna rekommendation avser primärt aktiebolag enligt aktiebolagslagen (2005:551) (ABL), men den ska även i tillämpliga delar användas för andra associationsformer där revisorns uppdrag inkluderar granskning av förvaltningen.

1 Inledning

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge vägledning om granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning enligt svensk lag. Denna granskning är normalt en del av den lagstadgade revisionen (som innefattar såväl räkenskapsrevision som förvaltningsrevision). De grundläggande principerna för rapporteringen av förvaltningsrevisionen behandlas också. Rekommendationen innefattar moment som också behandlas i ISA. Granskningen av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning måste därför grunda sig på ISA men med denna rekommendation samt RevR 700 *Revisionsberättelsen utformning*, RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse* och RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* som komplement för att kunna tillgodose särskilda lagar och regler.

1.2 Förvaltningsrevisionen syftar till att revisorn ska uttala sig om ansvarsfrihet för styrelse och i förekommande fall verkställande direktör. I likhet med revisorns rapportering över bolagets finansiella rapporter ges möjlighet att lämna information om sakförhållanden som revisorn bedömer är väsentliga. Det är viktigt att notera att vid en lagstadgad revision ingår även att granska bolagets fullgörande av sina åligganden vad avser redovisning av och betalning av skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), och att särskilt anmärka på avvikelser.

1.3 Förvaltningsrevisionen grundas på svensk lagstiftning. Revisorns uttalande om ansvarsfrihet riktas till årsstämman och ska som huvudregel ske i form av ett till- eller styrkande. Uttalandet om ansvarsfrihet måste ses mot bakgrund av att det ska ge vägledning till årsstämman inför dess beslut att bevilja styrelseledamöterna och den verkställande direktören ansvarsfrihet. I en situation där revisorn saknar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bör årsstämman därför rekommenderas att inte bevilja ansvarsfrihet. Ett beslut av årsstämman att i en sådan situation bevilja ansvarsfrihet kan annars påverka bolagets möjligheter att senare framställa skadeståndsanspråk.

(FAR N 2019:18)

1.4 Till rekommendationen finns en sammanställning i bilaga 1 som är ett hjälpverktyg för att identifiera de rapporteringskrav som revisorn kan komma att ställas inför.

(FAR N 2021:27)

2 Bolagsorganen och deras ansvar enligt lag

Styrelsens uppgifter (8 kap. 4–5 §§ ABL)

2.1 Enligt ABL är styrelsens uppgift följande:

8 kap. 4 §

Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.

Styrelsen skall fortlöpande bedöma bolagets och, om bolaget är moderbolag i en koncern, koncernens ekonomiska situation.

Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Om vissa uppgifter delegeras till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra, skall styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas.

8 kap. 5 §

Styrelsen skall meddela skriftliga instruktioner för när och hur sådana uppgifter som behövs för styrelsens bedömning enligt 4 § andra stycket skall samlas in och rapporteras till styrelsen. Instruktioner behöver dock inte meddelas om dessa med hänsyn till bolagets begränsade storlek och verksamhet skulle sakna betydelse för rapporteringen till styrelsen.

8 kap. 17 §

I en styrelse som har mer än en ledamot ska en av ledamöterna vara ordförande. Ordföranden ska leda styrelsens arbete och bevaka att styrelsen fullgör de uppgifter som anges i 4 och 5 §§.

Om annat inte föreskrivs i bolagsordningen eller har beslutats av bolagsstämman, väljer styrelsen ordförande. Vid lika röstetal avgörs valet genom lottning.

I fråga om publika aktiebolag gäller även 49 §.

2.2 Ovan angivna paragrafer som reglerar styrelsens uppgifter är inte uttömmande. Särskilda bestämmelser finns både i ABL, t.ex. 7 kap. 17 § om sammankallande av bolagsstämma, och i annan lagstiftning, t.ex. 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) om skyldighet att lämna delårsrapport.

2.3 Styrelsen ska följa bolagsstämmans anvisningar såvida dessa inte strider mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. I styrelsens uppgifter ligger även att se till att bolagets organisation är ändamålsenlig. Arbetsuppgifterna omfattar i princip alla de uppgifter som stämman inte exklusivt ansvarar för. I styrelsens roll ingår dess-

RevR
RevU

utom att kontrollera att den verkställande direktören, om sådan finns, fullgör sina uppgifter.¹ För att kunna utöva sina uppgifter måste styrelsen se till att bolagets behov av kontrollfunktioner, med hänsyn till bl.a. organisationens omfattning, är tillgodosett.²

2.4 Ordföranden åläggs ett utökat ansvar³ för bolagets organisation och verksamhet. I detta ligger bl.a. att övervaka bolagets verksamhet nära, att vara en länk mellan styrelsen och bolagsledningen, att se till att viktiga frågor kopplade till verksamheten diskuteras inom styrelsen samt att bevaka och följa upp att styrelsens beslut verkställs. Styrelseordförandens uppgifter får utökas men inte så att de inkräktar på den verkställande direktörens (om sådan finns) ansvar för den löpande förvaltningen.⁴

Särskilda regler för publika bolag (8 kap. 46 a–46 b §§ ABL)

2.5 För publika bolag finns särskilda regler i ABL som anger följande:

8 kap. 46 a §

Styrelsen i ett publikt aktiebolag ska årligen fastställa en skriftlig arbetsordning för sitt arbete. I arbetsordningen ska det anges hur arbetet i förekommande fall ska fördelas mellan styrelsens ledamöter, hur ofta styrelsen ska sammanträda och i vilken utsträckning suppleanterna ska delta i styrelsens arbete och kallas till dess sammanträden.

8 kap. 46 b §

Styrelsen i ett publikt aktiebolag ska i skriftliga instruktioner ange arbetsfördelningen mellan å ena sidan styrelsen och å andra sidan den verkställande direktören och de andra organ som styrelsen inrättar.

2.6 En arbetsordning kan även reglera andra frågor än de som uttryckligen nämns i lagtexten, t.ex. styrelseordförandens uppgifter, formerna för kallelse, rätt för utomstående att närvara vid styrelsesammanträden samt protokollering.⁵

2.7 I en skriftlig instruktion ska styrelsen definiera bolagets organisation med tillhörande ansvars- och arbetsfördelning. Instruktionen kan även omfatta icke lagreglerade funktioner inom bolaget, t.ex. koncernchefens uppgifter.

2.8 Enligt 8 kap. 49 a och 49 b §§ ABL ska styrelsen i ett aktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, även ha ett revisionsutskott som bl.a. ska övervaka bolagets finansiella rapportering, och med avseende på denna även övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll, internrevision och riskhantering.

Den verkställande direktörens uppgifter (8 kap. 29 § ABL)

2.9 Den verkställande direktörens uppgifter är enligt ABL följande:

8 kap. 29 §

Den verkställande direktören skall sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar.

¹ Prop. 1997/98:99 s. 205.

² Prop. 1997/98:99 s. 205.

³ Prop. 1997/98:99 bl.a. s. 88–89, 214.

⁴ Prop. 1997/98:99 s. 89.

⁵ C. Svernlöv, *Arbetsordning och andra instruktioner i aktiebolaget*, 2 uppl., 2006, s. 32 ff.

Den verkställande direktören får dessutom utan styrelsens bemyndigande vidta åtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanligt slag eller av stor betydelse, om styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för bolagets verksamhet. I sådana fall skall styrelsen så snart som möjligt underrättas om åtgärden.

Den verkställande direktören skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring skall fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen skall skötas på ett betryggande sätt.

2.10 En verkställande direktörs primära ansvar är den löpande förvaltningen, men styrelsen kan, genom riktlinjer och anvisningar, bestämma hur den verkställande direktören ska handlägga och besluta i vissa frågor. Den verkställande direktören är skyldig att följa stämmans eller styrelsens anvisningar så länge dessa inte strider mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Revisorns uppgifter (9 kap. 3 § ABL)

2.11 Revisorns huvudsakliga uppgifter beskrivs i 9 kap. 3 § ABL:

9 kap. 3 §

Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden.

RevR
RevU

2.12 Av paragrafen framgår att i revisorns uppgifter ingår att granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Omfattningen och inriktningen anges emellertid inte närmare, utan lagstiftaren har valt att endast hänvisa till "god revisionssed". Vägledning för vad som ingår i revisorns förvaltningsrevision får istället hämtas från 9 kap. 33–35 §§ ABL som anger innehållet i revisionsberättelsen avseende förvaltningsrevisionen.

2.13 Vad gäller rapporteringen enligt andra lagar hänvisas till RevR 700.

2.14 Om bolaget är moderbolag i en koncern utsträcks styrelsens ansvar för den fortlöpande bedömningen av den ekonomiska situationen till att avse hela koncernens situation. Moderbolagets revisor granskar därmed förvaltningen av moderbolaget, inklusive bl.a. moderbolagets förvaltning av aktier och andelar i dotterbolag och koncernbolagens inbördes förhållanden, men är inte skyldig att granska och uttala sig om förvaltningen hos enskilda dotterbolag.

2.15 Granskningen av moderbolagets styr- och rapportsystem avseende koncernen inriktas bl.a. på koncernens utformning av redovisning och rapportering, inklusive system, instruktioner, koncernredovisning och koncernens redovisningsprinciper.

3 Revisorns granskning av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning enligt 9 kap. 33 och 35 §§ ABL

Inledning

3.1 Vad som ingår i revisorns ansvar och som ska rapporteras i revisionsberättelsen kan utläsas bl.a. i 9 kap. 33 och 35 §§ ABL. Bestämmelserna stadgar:

9 kap. 33 §

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget.

Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättel-

sen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

9 kap. 35 §

Utöver vad som följer av 29–34 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.

Revisorns granskningsinsats

3.2 Förvaltningsrevisionen tar sin utgångspunkt i revisionen enligt ISA, vilken avser granskning av bolagets finansiella rapporter. I förvaltningsrevisionen ska således alla väsentliga förhållanden som framkommer i samband med revision i enlighet med ISA beaktas. Härutöver ska ytterligare granskningsmoment utföras med utgångspunkt från väsentlighet och risk, enligt god revisionssed i Sverige, i syfte att möjliggöra de uttalanden om förvaltningen som föreskrivs i ABL. Grundläggande inför planering och genomförande av såväl förvaltningsrevisionen som räkenskapsrevisionen är att revisorn ska skaffa sig en god förståelse av verksamheten och dess miljö. Det innefattar kunskap om den interna kontrollen och styrningen för att revisorn ska kunna bedöma väsentliga risker, planera samt inhämta revisionsbevis för sina uttalanden. I detta arbete ingår att beakta tillämpliga lagar och föreskrifter kopplade till verksamheten.

3.3 Kraven på revisorns rapportering från förvaltningsrevisionen följer samma väsentlighetsregler som gäller för extern rapportering i övrigt. Det är sålunda enligt gällande revisionspraxis tillåtet för revisorn att vid t.ex. anmärkning angående ersättningsskyldighet utelämna oväsentliga avvikelser. Toleransnivån för funna beloppsfel i samband med förvaltningsrevisionen är dock normalt sett lägre än vid räkenskapsrevisionen varför rapportering kan behöva ske av felaktigheter som i andra sammanhang skulle ha bedömts vara oväsentliga, bl.a. med hänsyn till kvalitativa faktorer. (Se även särskilt resonemang i punkt 4.2 beträffande väsentlighet vid revisorns granskning av skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § ABL.) Det är viktigt att förstå att väsentlighetsbedömningen ska övervägas inom ramen för kvantitativa och kvalitativa faktorer. Det kan t.ex. gälla relativ betydelse samt karaktären på och omfattningen av den inverkan som dessa faktorer har på utvärderingen eller mätningen av granskningsobjektet samt de avsedda användarnas intressen. Bedömningen av väsentlighet och den relativa betydelsen av kvantitativa och kvalitativa faktorer bör göras utifrån yrkesutövarens professionella omdöme.

(FAR N 2018:3)

3.4 Vid en förvaltningsrevision måste exempelvis hänsyn tas till olika typer av beteenden hos ledningen och bolagets utveckling av processer, och vilka risker för väsentliga felaktigheter de kan medföra. Dessa beteenden eller processer kan vara svåra att definiera och mäta i relativa väsentlighetstal. Vid bedömningen av vilka områden som är väsentliga att granska samt vid bedömningen av väsentligheten för eventuella felaktigheter är det också viktigt att revisorn beaktar bolagets totala situation. Vissa frågor eller överträdelser kan vara viktigare ur en extern betraktares perspektiv än vad de är sett endast till faktiska belopp. Väsentlighetskriterier ska sättas redan vid den inledande planeringen av granskningen, lämpligen i samband med riskbedömningen, och ska vid behov omprövas under granskningens gång.

(FAR N 2018:3)

3.5 Revisorns granskning av förvaltningen kan innefatta att gå igenom och pröva fatta beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för bolagets förvaltning. Revisorn kan i förvaltningsrevisionen exempelvis inkludera följande granskningsområden:

- Styrelsens ansvar för organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter.
- Styrelseordförandens förvaltningsåtgärder såsom exempelvis förberedelse/ledning/styrning av styrelsearbete.

- Styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets affärsrisker samt ekonomiska situation.
- Styrelsens ansvar/skyldighet att bevaka att ABLs regler för borgenärsskydd och minoritetsskydd, bl.a. avseende aktieägare/bolagsstämma samt värdeöverföring, följs (RevR 10).
- Styrelsearbetet.
- Den verkställande direktörens (i tillämpliga fall) löpande förvaltningsåtgärder respektive den verkställande direktörens åtgärder där styrelsebeslut inte kunnat avvakts.
- Styrelsens och (i tillämpliga fall) den verkställande direktörens åtgärder för att säkra laglig bokföring och betryggande medelsförvaltning.
- Andra områden som följer av bolagets verksamhet samt bolagsordningens bestämmelser.

3.6 Granskningsåtgärder kopplade till ovanstående granskningsområden ska anpassas efter de förhållanden som råder i det enskilda fallet. Vid revision av exempelvis små bolag kan förfrågningar göras då det kan saknas formella handlingar att granska.

3.7 Exempel på granskningsåtgärder är:

1. Granskning av protokoll, beslut och beslutsunderlag från styrelsemöten och eventuella styrelsekommittéer och utskott. Granskning av processbeskrivningar, attestregler, fullmakter, delegationsordningar, ekonomisk rapportering, försäkringsbrev, riskbedömningar m.m. för att bedöma styrelsens tillsyn av organisationen i syfte att förvissa sig om att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt omfattas av betryggande intern kontroll.
2. Granskning av de åtgärder som den verkställande direktören har vidtagit för att förvissa sig om laglig bokföring och betryggande medelsförvaltning. Denna granskning avser normalt en bedömning av om bolaget har en lämplig organisation, vilket inkluderar en bedömning av dess ansvarsfördelning, system och rutiner för hantering av likvida medel, verifikationer och bokföring, uppföljning och tillsyn och kontroll av löpande bokföring och bokslut.
3. Granskning av styrelsens fortlöpande bedömning av bolagets affärsrisker samt ekonomiska situation, vilket normalt innefattar att granska styrelsens skriftliga instruktioner avseende bedömningsunderlag, analyser, bedömning och åtgärder kopplade till identifierade risker. Vid risk för obestånd måste revisorn följa bolagets utveckling nära och uppmärksamma indikationer på obestånd eller kapitalbrist.
4. Granskning av redovisningen inklusive i förekommande fall delårsrapportering och annan extern rapportering samt tillhörande registreringsåtgärder.
5. Identifikation och granskning av enskilda förvaltningsåtgärder som med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet är av ovanlig beskaffenhet eller av stor betydelse.

3.8 För publika aktiebolag gäller särskilda krav som innebär att styrelsens arbetsordning, instruktioner och eventuell arbetsfördelning inom styrelsen samt uppföljning och kontroll av tillämpningen av arbetsordning och instruktioner ska granskas.

Ansvarsfrihet – 9 kap. 33 § första stycket ABL

3.9 I 9 kap. 33 § första stycket anges att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet. Uttalandet baseras på om en ledamot eller den verkställande direktören vid fullgörandet av sitt uppdrag har agerat på något sätt som medför en risk för att bolaget kan lida ekonomisk skada. Skadan behöver inte vara konstaterad utan det räcker med att det finns en risk för att en ekonomisk skada har uppstått eller kommer att uppstå på grund av agerandet.

3.10 Enligt 29 kap. 1 § ABL ska en ledamot eller verkställande direktör ersätta en sådan skada som han eller hon uppsåtligen eller av oaktsamhet vållar bolaget. Ansvaret prövas för varje enskild individ och måste ha uppkommit vid fullgörandet av uppdraget som styrelseledamot eller verkställande direktör. Såväl aktiva handlingar som underlåtenhet ska

RevR
RevU

beaktas. Om ledamöterna och den verkställande direktören meddelas ansvarsfrihet kan inte bolaget väcka talan mot ledamöterna eller den verkställande direktören (29 kap. 7 §), avseende förhållanden som stämman haft korrekt och fullständig information om (29 kap. 11 §). Om stämman avstyrker ansvarsfrihet har bolaget ett år på sig från det att årsredovisningen lades fram på bolagsstämman att väcka talan.

3.11 För att skadeståndsskyldighet enligt 29 kap. 1 § ABL ska kunna föreligga krävs att styrelseledamoten eller den verkställande direktören har agerat med uppsåt eller oaktsamhet och att det finns en konstaterad skada. Revisorn behöver emellertid vid sitt ställningstagande om ansvarsfrihet endast bedöma om styrelseledamoten eller den verkställande direktören kan ha agerat oaktsamt och om det finns risk för en skada. Vid sin bedömning av om styrelseledamoten eller den verkställande direktören kan ha agerat oaktsamt kan revisorn beakta sådana förhållanden som att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inte fullgjort sina plikter eller överträtt sina befogenheter, att det funnits väsentliga och uppenbara brister i beslutsunderlaget, att beslut och förfaranden varit uppenbart ekonomiskt olämpliga eller att risk för skada uppkommit genom lagöverträdelser.

3.12 Revisorn måste också övergripande beakta om det skulle kunna finnas ett orsakssamband, en s.k. kausalitet, mellan styrelseledamotens eller den verkställande direktörens agerande eller underlåtenhet att agera och den potentiella skadan. Skaderisken ska ha uppstått helt eller delvis på grund av agerandet eller underlåtenheten. Dessutom ska kausaliteten vara adekvat, dvs. den potentiella skadan ska vara en förutsebar följd, eller ligga i farans riktning, av den oaktsamma eller uppsåtliga handlingen eller underlåtenheten.

3.13 Revisorns uttalande om ansvarsfrihet omfattar enbart sådana handlingar eller sådana underlåtenheter som styrelseledamoten eller den verkställande direktören har vidtagit inom ramen för sina respektive uppdrag. Eventuella åtgärder som en styrelseledamot eller den verkställande direktören har vidtagit för bolagets räkning, men som inte utförs inom ramen för dessa uppdrag, omfattas inte av deras ansvar som bolagsorgan och därmed inte heller av revisorns förvaltningsrevision.

3.14 Vid bedömningen bör revisorn därmed ta ställning till tre frågor innan han eller hon formulerar sitt ställningstagande om ansvarsfrihet:

1. Har bolaget lidit en ekonomisk skada eller finns det en risk för att bolaget kan komma att lida en ekonomisk skada?
2. Har styrelseledamoten eller den verkställande direktören, i sitt uppdrag, vidtagit en handling, som kan ha varit uppsåtlig eller oaktsam, alternativt underlåtit att agera?
3. Föreligger ett orsakssamband mellan skadan eller risken för skada och handlingen samt är dessa en sannolik (adekvat) följd av handlingen?

3.15 Om samtliga frågor kan besvaras med ja och skadan eller risken för skada inte är oväsentlig ska revisorn avstyrka att ansvarsfrihet beviljas. Revisorn bör noga redogöra för sina överväganden och förklara eventuella tveksamheter eller oklarheter. Revisorn kan i oklara fall överväga att anlita juridisk eller annan expertis vid bedömningen av sitt uttalande om ansvarsfrihet. Syftet med uttalandet är att ge vägledning till årsstämman inför dess beslut om ansvarsfrihet, vilket påverkar bolagets möjlighet att väcka talan mot styrelse och verkställande direktör. I en situation där revisorn inte kunnat inhämta till-

räckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bör revisorn därför som en utgångspunkt avstyrka att ansvarsfrihet beviljas och alltså inte avstå från att uttala sig genom att varken till- eller avstyrka.⁶

(FAR N 2018:3)

Ersättningsskyldighet – 9 kap. 33 § andra stycket första meningen ABL

3.16 Enligt andra stycket första meningen 9 kap. 33 § ABL ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om en styrelseledamot eller den verkställande direktören vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet. Det är *bolagets* eventuella rätt till ersättning som revisorn ska beakta.

3.17 Revisorn ska inom ramen för revisionen identifiera förhållanden som enligt revisorns bedömning innebär att bolaget kan ha förorsakats skada utan att skadan behöver vara föranledd av överträdelse av ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Så kan till exempel vara fallet om den verkställande direktören har underlåtit att vidta åtgärder som varit nödvändiga för att förnya tillstånd som krävts för att få fortsätta hela eller delar av bolagets verksamhet och detta innebär att bolaget går miste om intäkter. Revisorn behöver inte anmärka på en handling enligt denna mening om handlingen redan har föranlett att revisorn har avstyrkt ansvarsfriheten i enlighet med 9 kap. 33 § första stycket ABL.

Anmärkning enligt 9 kap. 33 § andra stycket andra meningen ABL

3.18 Revisorns skyldighet enligt andra stycket andra meningen 9 kap. 33 § ABL avser anmärkningar när en styrelseledamot eller verkställande direktör vid fullgörandet av sitt uppdrag har brutit mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen. Detta innebär att revisorn bl.a. ska anmärka om styrelsen har beslutat om ett förbjudet lån i strid med 21 kap. ABL, om en kontrollbalansräkning inte har upprättats i enlighet med 25 kap. ABL eller om en delårsrapport i enlighet med 9 kap. ÅRL inte har upprättats. Huruvida det föreligger en skada eller en risk för ekonomisk skada saknar betydelse i detta sammanhang. När revisorn gör en anmärkning i enlighet med denna mening bör revisorn dels beskriva överträdelserna, dels hänvisa till kapitel och paragraf i tillämplig lag eller bolagsordning som har brutits. Revisorn behöver inte anmärka på en handling enligt denna mening om handlingen redan har föranlett en anmärkning enligt andra stycket första meningen 9 kap. 33 § ABL. Vidare kan överträdelser i enlighet med denna mening ge upphov till en skyldighet för revisorn att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL (se vidare RevU 4 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*).

RevR
RevU

Upplysning enligt 9 kap. 35 § ABL

3.19 Revisorn ges enligt 9 kap. 35 § ABL en möjlighet att lämna upplysningar som inte är obligatoriska enligt de föregående paragraferna men som han eller hon ändå anser att aktieägarna bör få kännedom om. Eftersom revisionsberättelsen blir en offentlig handling måste revisorn noga överväga att information som lämnas ut inte rör t.ex. affärshemligheter. Om möjligt ska revisorn, när han eller hon lämnar en sådan upplysning, också peka ut eventuella uppgifter i årsredovisningen som har betydelse för den aktuella upplysningen.

3.20 Möjligheten till upplysningar enligt 9 kap. 35 § ABL har funnits i många år och har i lagens förarbeten exemplifierats med att revisorn kan lämna positiva uppgifter om bolagets förhållanden, till exempel genom att avfärda rykten om oegentligheter från ledningens sida eller om stora förluster för bolaget. Givet den utveckling som både regelverken för upprättande av årsredovisningar och för utförande av revision genomgått sedan den-

⁶ Om revisorn saknar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bör enligt FARs uppfattning revisorn alltså som en utgångspunkt avstyrka ansvarsfrihet. Detta är enligt FAR i linje med aktiebolagslagens förarbeten enligt vilka revisorn ska vara restriktiv med att varken till- eller avstyrka. Det ska dock uppmärksammas att enligt förarbeten och Revisorsinspektionens praxis måste dock revisorn inte ovillkorligen till- eller avstyrka. Till dess lag eller praxis ändras kvarstår alltså möjligheten att varken till- eller avstyrka i de fall revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

na regel infördes är det FARs bedömning att denna typ av upplysning i praktiken behöver lämnas mycket sällan. Av denna anledning kommenteras därför inte denna typ av upplysning ytterligare i denna rekommendation.

4 Revisorns granskning av skatter och avgifter enligt 9 kap. 34 § ABL

4.1 Enligt 9 kap. 34 § ABL ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att:

1. Göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen.
2. Anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen.
3. Lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen.
4. I rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen.

Enligt första stycket punkten 3 stadgar

1. 26 kap. 2 §:
En skattedeklaration ska lämnas av
 - den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,
 - den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
 - den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, 5 eller 6
 - (punkt 4) den som utan att omfattas av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11 och 11 b–13 §§ samma lag,
 - (punkt 5) den som gör sådant unionsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen, och
 - (punkt 6) en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 3, 4 eller 5,
 - den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,
 - den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 §,
 - den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. och som ska redovisa och betala skatt enligt 13 kap. 6 och 7 §§, och
 - den som begär återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 a § mervärdesskattelagen.
2. 37 kap. 4 §:
 - Skatteverket får förelägga den som inte är skyldig att lämna deklaration att göra det.

Bedömningsgrund

4.2 Vedertagna principer om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen. Detta innebär att granskningen inte behöver omfatta samtliga transaktioner utan kan baseras på relevanta stickprov och analyser. Om en avvikelse noteras, ska denna utvärderas för ställningstagande till om revisorn ska anmärka men kanske också utvidga granskningen. Dock är det i normalfallet så att ett lägre väsentlighetskrav tillämpas avseende kvantitativa faktorer för denna granskning och rapportering än det som används för räkenskapsrevisionen. Se även punkterna 3.3–3.4.

4.3 Vid bedömningen av om anmärkning ska göras på grund av för sent gjorda betalningar eller felaktiga skattedeklarationer bör följande faktorer beaktas samlat:

- *Storleken på felaktigt belopp*

Vid bedömning av om anmärkning i revisionsberättelse ska ske i fall där skatt har betalats in för sent ska felets beloppsmässiga storlek beaktas. Det är det redovisade beloppet som har inbetalats för sent som ska beaktas, inte den kostnadsränta som har belastat bolaget. Revisorn bör underlåta att göra anmärkning om det är uppenbart att beloppet är oväsentligt.

- *Antal förseningar*

En annan omständighet att beakta är om en felaktighet framstår som ett enstaka ofrivilligt misstag eller om det är fråga om återkommande försummelser, vilket kan tyda på allvarliga brister i rutinerna eller i värsta fall oegentligheter. Det bör röra sig om enstaka förseningar för att det ska vara möjligt att undvika anmärkning. Beaktande övriga faktorer kan revisorn i undantagsfall acceptera icke enstaka förseningar.

- *Orsak till och längd på försening*

Förseningens orsak bör beaktas enskilt samt kopplat till antalet förseningar liksom förseningens längd. Det är viktigt att påpeka att bolaget är skyldigt att ha den interna kontroll som krävs för att säkerställa att skatter och avgifter betalas i rätt tid, vilket gör att även brister i interna rutiner kan vara skäl för anmärkning om detta lett till upprepade förseningar och det inte rör sig om oväsentliga belopp. Förutsättningarna för att uppnå en fullgod intern kontroll ser olika ut beaktande om det rör sig om små eller stora bolag.

- *Rättelse av felaktighet*

Även det förhållande att en revisionsklient, som i något avseende inte har fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter, vidtar rättelse kan inverka på bedömningen.

(FAR N 2019:18)

4.4 Revisorns skyldigheter på skatte- och avgiftsområdet baseras på hur systemet för skatteuppbörd är konstruerat. Systemet bygger på att bolag löpande redovisar ett riktigt och fullständigt underlag för redovisningsperioden och att efter varje redovisningsperiods utgång uppgifter lämnas till Skatteverket om gjorda skatteavdrag, avgiftspliktiga löner m.m. under perioden samt att betalning sker i rätt tid. För att ett sådant system ska kunna fungera ställs stora krav på löpande kontroll, en kontroll som lagstiftaren delvis har lagt över på revisorn.

5 Rapportering

Revisionsberättelsen

5.1 Revisorns rapportering i revisionsberättelsen om förvaltningsrevisionen behandlas i RevR 700 samt i RevR 705.

5.2 Förvaltningsrevisionen avser styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning under räkenskapsåret (år 1). Upprättandet av årsredovisning är sista ledet i fullgörandet av bokföringsskyldigheten för ett räkenskapsår. Det innebär att brister efter balansdagen avseende upprättandet av en årsredovisning, vilka har medfört att årsstämma inte har hållits, ska ses som brister i förvaltningen för räkenskapsåret. Anmärkning ska således lämnas i revisionsberättelsen för år 1. Punkt 5.4 i denna rekommendation samt EtikU 10 *Revisors åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* behandlar situationer när sent upprättad årsredovisning medför anmälningsplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL. Denna granskning ligger till grund för uttalandet om ansvarsfrihet och vilka anmärkningar som ska lämnas i revisionsberättelsen. Det påbörjade räkenskapsåret (år 2) granskas i enlighet med ISA 560 *Efterföljande händelser*. Det finns inget krav på att granska styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning efter balansdagen i några andra avseenden än de mål som ISA 560 sätter upp, dvs. att inhämta revisionsbevis om huruvida det inträffat händelser efter balansdagen som kräver justering av årsredovisningen förutom vad avser påverkan på revisorns uttalande om resultatdisposition (se RevR 10 *Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen*).

RevR
RevU

5.3 Om revisorn vid sin granskning av efterföljande händelser (se punkt 5.2) eller på annat sätt blir uppmärksam på att en styrelseledamot eller den verkställande direktören under det påföljande året (år 2) har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller på något annat sätt har handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen, ska revisorn avgöra om och hur detta ska kommuniceras. Om de förhållanden som har upptäckts under det påföljande året (år 2) är av väsentlig betydelse för bolaget ska revisorn under rubriken "Övriga upplysningar" informera om förhållandet i revisionsberättelsen för år 1. Av denna information ska framgå att upplysningarna avser förhållanden som inträffat efter räkenskapsårets utgång. Händelser som inträffar år 2 ska inte påverka uttalandet om ansvarsfrihet för år 1. Revisorn ska i revisionsberättelsen för år 2 bl.a. beakta de förhållanden som enligt ovan informerats om i revisionsberättelsen år 1. Detta gäller dels för uttalandet om ansvarsfrihet, dels för eventuella anmärkningar som ska lämnas.

Annan rapportering

5.4 Resultatet av granskningen av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning kan påvisa sådana förhållanden som visserligen inte är av den arten att de ska bli föremål för obligatorisk rapportering i revisionsberättelsen men som revisorn ändå anser behöver rapporteras eller på annat sätt ageras på särskilt. Sådan rapportering görs i olika former beroende på det enskilda förhållandet. Exempel på sådana situationer är följande:

- RevR 8 *Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i aktiemarknadsbolag.*
- RevR 100 *Revision av finansiella företag.*
- RevR 14 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt.*
- RevR 15 *Revisorns rapporteringsskyldighet enligt 6 kap. 23 § FFFS 2017:2 Värdepappersrörelse.*
- EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* (se även ABL 9 kap. 23 §).
- EtikU 11 *Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.*

(FAR N 2021:27)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:9

Ändringarna ska tillämpas från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2018:3

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:18

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:27

Dessa ändringar träder i kraft den 1 januari 2022. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:9

FAR N 2018:3

FAR N 2019:18

FAR N 2021:27

Bilaga Revisorns rapportering för olika associationsrättsliga former

[Bilagan innehåller en sammanställning över rapporteringskrav enligt vissa lagar och åtgärdes ej här. Sammanställningen finns att ta del av i FAR Online; red.anm.]

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 700 Revisionsberättelsens utformning

(senast ändrad genom FAR N 2021:31)

Inledning	1044
Tillämpningsområde m.m.	1044
Syfte och bakgrund	1045
Syfte	1045
Bakgrund till revisionsberättelsens utformning	1045
Definitioner	1045
Rekommendationens struktur	1046
Revisionsberättelsens utformning för aktiebolag	1046
Inledning	1046
Gemensam inledning	1048
Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen (Del 1)	1048
Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar (Del 2)	1052
Gemensam avslutning	1056
Revisionsberättelsens utformning för finansiella företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRKL respektive ÅRFL	1056
Inledning	1056
Kreditinstitut och värdepappersbolag	1057
Försäkringsföretag	1057
Värdepappersfonder och specialfonder	1058
Revisionsberättelsens utformning i andra juridiska personer	1058
Inledning	1058
Revisionsberättelse enligt revisionslagen	1059
Revisionsberättelse enligt stiftelselagen	1062
Revisionsberättelse i filialer	1064
Revisionsberättelse enligt lagen om ekonomiska föreningar	1065
Rapport om årsredovisningen då jämförelsetal är reviderade av tidigare revisor eller inte är reviderade	1066
Revisorspåteckning	1067
Kompletterande vägledning till ISA 720 rörande revisorns ansvar avseende annan information	1067
Inledning	1067
Rapportering	1068
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1069
Ändringsförteckning	1069
Bilaga 1 Exempelsamling revisionsberättelser	1069
Exempel 1 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern	1070
Exempel 2 Revisionsberättelse i aktiebolag för moderbolag som upprättar koncernredovisning i enlighet med årsredovisningslagen, kassaflödesanalys upprättas för både moderbolag och koncern	1073
Exempel 3 Revisionsberättelse i aktiebolag för moderbolag som ej är noterat på en reglerad marknad men som upprättar koncernredovisning i enlighet med International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen	1077
Exempel 4 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern – jämförelsetal reviderade av tidigare revisor	1081
Exempel 5 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern – jämförelsetal inte reviderade	1084
Exempel 6 Revisionsberättelse i värdepappersbolag som inte är företag av allmänt intresse	1087
Exempel 7 Revisionsberättelse i försäkringsaktiebolag som inte är företag av allmänt intresse	1091
Exempel 8 Revisionsberättelse i värdepappersfond	1094
Exempel 9 Generisk mall för revisionsberättelse med omodifierat uttalande enligt revisionslagen	1096

RevR
RevU

Exempel 10 Revisionsberättelse i handelsbolag	1098
Exempel 11 Revisionsberättelse i ideell förening som avslutar sin bokföring med en årsredovisning och vars stadgar föreskriver att föreningsstämman ska ta ställning till ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter	1101
Exempel 12 Revisionsberättelse i en pensions- eller personalstiftelse	1104
Exempel 13 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse som upprättar årsredovisning samt insamlingsstiftelse och kollektivavtalsstiftelse	1107
Exempel 14 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse som upprättar årsbokslut (gäller i vissa fall för familjestiftelser)	1110
Exempel 15 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse med räkenskapsår som avslutas med en sammanställning	1112
Exempel 16 Revisionsberättelse i EES-filial	1115
Exempel 17 Revisionsberättelse i utländsk filial (icke EES-filial)	1117
Exempel 18 Revisionsberättelse i ekonomisk förening	1120
Exempel 19 Revisionsberättelse i bostadsrättsföreningar	1123
Bilaga 2 Revisorns rapportering för olika associationsrättsliga former	1126

Inledning

Tillämpningsområde m.m.

1. Denna rekommendation gäller för utformningen av revisionsberättelser vid revision av års- och koncernredovisningar för samtliga juridiska personer. Rekommendationen behandlar utformningen av en kvalificerad revisors revisionsberättelse, inte bara vid lagstadgad revision utan även vid revision som har samma omfattning som en lagstadgad. Det innebär bland annat att revisionen omfattar både granskning av de finansiella rapporterna (årsredovisningen eller årsbokslutet) och granskning av förvaltningen. Exempelvis är rekommendationen tillämplig i det fall en revisor, utan att vara av bolagsstämman vald revisor, uppdras att granska årsredovisningen och styrelsens förvaltning i ett aktiebolag på samma sätt som om revisorn varit bolagsstämmovald. Däremot behandlar rekommendationen inte utformningen av revisionsberättelsen vid frivillig räkenskapsrevision, det vill säga då en revisor utan att vara av bolagsstämman vald revisor uppdras att granska årsredovisningen men inte styrelsens förvaltning. Utformningen av och innehållet i en rapport från en icke kvalificerad revisor behandlas inte heller i denna rekommendation.

2. Rekommendationen baseras i huvudsak på, kompletterar och ska läsas tillsammans med ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om och uttala sig om finansiella rapporter*, ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter*, ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* med tillhörande följdändringar och RevR 209 *Revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning*.

(RevP 2017:4)

3. Rekommendationen behandlar inte revisionsberättelsens utformning i de fall revisorn modifierar något uttalande, gör anmärkningar, lämnar upplysningar eller i de fall revisorn rapporterar någon väsentlig felaktighet i annan information enligt ISA 720. Vägledning för dessa situationer finns i RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*, ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*, ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor*, ISA 720 samt ISA 570 *Fortsatt drift*.

(RevP 2017:4)

4. Rekommendationen behandlar heller inte de kompletterande krav på revisionsberättelsens utformning som endast gäller för företag av allmänt intresse. Vägledning för sådana krav finns främst i RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse*, ISA 701 *Kommunikation av särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor* samt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, men finns även i ISA 705, ISA 706 och ISA 720.

5. Till rekommendationen finns en sammanställning i bilaga 2 som är ett hjälpverktyg för att identifiera de rapporteringskrav som revisorn kan komma att ställas inför.
(FAR N 2021:31)

Syfte och bakgrund

Syfte

6. Syftet med denna rekommendation är att lägga fast standarder för och ge vägledning om formen för och innehållet i en svensk revisionsberättelse som lämnas som ett resultat av en revision av års- och koncernredovisningar för samtliga juridiska personer, förutom där revisorn i revisionsberättelsen:

- modifierar något uttalande,
- lämnar upplysningar,
- anmärker, eller
- rapporterar någon väsentlig felaktighet i avsnittet "Annan information" enligt ISA 720.

Bakgrund till revisionsberättelsens utformning

7. ISA 700 behandlar bland annat formen för och innehållet i den revisors rapport, i Sverige benämnd revisionsberättelse enligt punkterna 1 och 12, som lämnas till följd av en revision av finansiella rapporter.

8. RevR 209 behandlar revisorns ansvar för att granska, bilda sig en uppfattning och i revisionsberättelsen rapportera om vissa aspekter gällande styrelsens och i förekommande fall verkställande direktörens förvaltning.

9. Även revisionslagen (1999:1079), aktiebolagslagen (2005:551) och andra tillämpliga lagar om andra associationsformer innehåller regler som påverkar revisionsberättelsens utformning vid revision av årsredovisningen och koncernredovisningen.

10. ISA 720 behandlar revisorns ansvar för annan information än de finansiella rapporterna, och hur detta ansvar ska beskrivas i revisionsberättelsen. Mot bakgrund av det lagstadgade innehållet i en svensk årsredovisning krävs i Sverige vissa anpassningar av revisionsberättelsens beskrivning av revisorns ansvar för annan information. Se punkterna 143–148.

11. Denna rekommendation (RevR 700) kompletterar ovanstående normgivning och behandlar, med utgångspunkt i denna och andra standarder och med ytterligare anpassningar till svenska förhållanden, formen för och innehållet i en revisionsberättelse som lämnas för samtliga svenska juridiska personer.

Definitioner

12. De termer som används i denna rekommendation definieras i International Standards on Auditing (ISA) med tillhörande ordlista eller i svensk lagstiftning eller annan normgivning. Nedan definieras och diskuteras ett antal för denna rekommendation centrala termer, och i övrigt hänvisas till ISA och relevant lagstiftning eller annan normgivning.

13. Med en *revisionsberättelse* avses den kvalificerade revisorns rapport som avlämnas som ett resultat av en revision – eller med samma omfattning som en sådan – enligt aktiebolagslagen (2005:551) (ABL), lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, stiftelselagen (1994:1220), lagen (1992:160) om utländska filialer m.m., lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, försäkringsrörelselagen (2010:2043) eller revisionslagen

RevR
RevU

(1999:1079), vilka behandlar svenska juridiska personer med flera, som upprättar ett årsboks-lut, en årsredovisning så som termerna definieras i BFNAR 2002:6 *Innebörden av begreppen årsboks-lut och årsredovisning*¹ och en koncernredovisning.
(FAR N 2018:4)

14. I denna rekommendation används termen *revisor* för att beteckna både en person-vald revisor och ett valt revisionsföretag.

15. Termen *annan information* enligt ISA 720 definieras för svenska förhållanden i punkt 144.

Rekommendationens struktur

16. Denna rekommendation innehåller sex avsnitt och avslutas med en bilaga med exempel på revisionsberättelser för de olika organisationsformerna.

17. De första tre avsnitten behandlar revisionsberättelsens utformning för:

- aktiebolag enligt ABL (punkterna 22–61),
- finansiella företag som upprättar årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) (punkterna 62–78), och
- andra juridiska personer (punkterna 79–132).

18. Det därpå följande avsnittet (punkterna 133–138) behandlar effekterna på revisionsberättelsens utformning då årsredovisningens jämförelsetal reviderats av tidigare revisor eller inte är reviderade, och det femte avsnittet (punkterna 139–142) behandlar utformningen av revisorspåteckningen.

19. I det sista avsnittet ges kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning vad gäller revisorns ansvar för s.k. annan information enligt ISA 720 (punkterna 143–148).

20. I avsnittet om revisionsberättelse för aktiebolag diskuteras mer utförligt de anpassningar som krävs till följd av svensk lagstiftning eller andra regler. Till den del anpassningarna är desamma eller likartade görs i avsnitten om de övriga organisationsformerna i första hand hänvisningar till avsnittet om aktiebolag. En mer utförlig diskussion förs endast för de särskilda anpassningar som i förekommande fall krävs.

21. Vägledning kring revisionsberättelsens utformning vid revision av koncernredovisning ges i avsnittet som behandlar revisionsberättelsens utformning i aktiebolag. För andra associationsformer där revision av koncernredovisning är aktuell får således vägledning sökas i detta avsnitt.

Revisionsberättelsens utformning för aktiebolag

Inledning

22. Detta avsnitt ger vägledning om utformningen av den revisionsberättelse som lämnas som ett resultat av revisorns granskning enligt ABL av ett aktiebolags årsredovisning, i förekommande fall koncernredovisning², och bokföring samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. I de fall revision utförs med samma omfattning som

¹ Rekommendationen behandlar utöver revisionsberättelser över årsboks-lut och årsredovisning även årsberättelser upprättade av värdepappersfonder samt sammanställningar upprättade av stiftelser som inte är bokföringsskyldiga.

² Omfattningen av revisorns granskningsuppgifter när ett bolag är moderbolag framgår av 9 kap. 3 § andra stycket ABL. Utöver granskning av koncernredovisningen ska revisorn granska koncernföretagens inbördes förhållanden. ABL ställer inget krav på uttalande om granskningen av koncernföretagens inbördes förhållanden, varför uppgiften att granska dessa förhållanden inte uttryckligen framgår av revisionsberättelsen, men ska uppfyllas genom dels räkenskapsrevisionen i enlighet med ISA, dels genom förvaltningsrevisionen i enlighet med RevR 209. Motsvarande gäller för granskning av bokföring vilken också omfattas dels av räkenskapsrevisionen i enlighet med ISA, dels genom förvaltningsrevisionen i enlighet med RevR 209.

lagstadgad revision av en revisor utan att denne är av bolagsstämman vald revisor tillämpas detta avsnitt. När verkställande direktör inte är utsedd ska hänvisningen till verkställande direktör i exemplen till revisionsberättelser strykas.

23. ISA 700 behandlar revisorns rapportering om de finansiella rapporterna och huruvida de ger en i allt väsentligt rättvisande bild av resultat och ställning. Samma rapporteringskrav finns i 9 kap. 31 och 38 §§ ABL, men lagen ställer även andra rapporteringskrav för vilka anpassning måste ske i enlighet med ISA 700, punkterna 43–45. I tillägg till uttalandet enligt 9 kap. 31 § ABL om rättvisande bild ska revisionsberättelsen enligt ABL alltid innehålla:

- uttalande om huruvida förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar,
- uttalande om fastställande av resultaträkningen och balansräkningen,
- uttalande om det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust, och
- uttalande om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören.

24. Vidare ska det i förekommande fall ingå ett uttalande om styrelsen och verkställande direktören har upprättat en förteckning enligt 21 kap. 10 § ABL över vissa lån och säkerheter.

25. 9 kap. ABL innehåller krav på vissa formuleringar i revisionsberättelsen. Enligt ISA 700 punkterna 50 och 51 kan en sådan rapport ändå hänvisa till ISA under förutsättning att vissa minimikrav på revisionsberättelsens utformning är uppfyllda.

RevR
RevU

26. Med utgångspunkt i ISA 700 punkt 16 och 9 kap. ABL ska en revisionsberättelse lämnas enligt utformningen i denna rekommendation när revisorns slutsats är att:

- årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) och ger en rättvisande bild³ av bolagets resultat och ställning,
- förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar,
- balansräkningen och resultaträkningen kan fastställas,
- någon styrelseledamot eller verkställande direktören inte har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget eller på annat sätt har handlat i strid med ABL, ÅRL eller bolagsordningen,
- vinsten eller förlusten kan disponeras/behandlas enligt förslaget i förvaltningsberättelsen,
- förteckning över penninglån och säkerheter har upprättats enligt lag när så ska ske,
- bolaget har fullgjort sina skyldigheter rörande skatter och avgifter i de avseenden som anges i 9 kap. 34 § ABL, och
- det inte finns skäl att lämna några upplysningar enligt ISA 706 eller sådan upplysning som avses i 9 kap. 35 § ABL. Upplysningar om granskning av jämförelseåret behandlas i denna rekommendation i punkterna 133–138. Hänvisningar till handlingar som fogats till revisionsberättelsen vid tidigare revisorers förtida avgång behandlas i RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktieförordningen*, exempel 19.

(FAR N 2019:19)

27. Enligt ISA 700 punkterna 21–52 ska revisionsberättelsen med beaktande av svenska förhållanden innehålla två separata delar. Den första delen ska behandla rapporteringen om årsredovisningen och i tillämpliga fall koncernredovisningen och den andra

³ Revisorns bedömning om årsredovisningen ger en rättvisande bild ska göras utifrån tillämplig lag om årsredovisning, oavsett vilket redovisningsramverk som företaget tillämpar. Det kan exemplifieras med att revisorns bedömning ska göras utifrån 2 kap. 3 § ÅRL även om bolagets årsredovisning avviker från detta med stöd av K2 p. 3.3.

ska behandla rapporteringen om andra krav enligt 9 kap. ABL. De båda delarna ska ha en gemensam inledning (titel och mottagare) och en gemensam avslutning (datering och underskrift).

Gemensam inledning

Titel

28. Enligt 9 kap. 5 § ABL ska revisorn lämna en revisionsberättelse vilket innebär att revisors rapport enligt ISA 700 punkt 21 ska ha titeln "Revisionsberättelse"⁴.

Mottagare

29. Revisionsberättelsen ska enligt ISA 700 punkt 22 ställas till de mottagare som uppdragsförhållandet kräver. Vid revision av ett svenskt aktiebolag enligt ABLs regler ska revisionsberättelsen alltid ställas till bolagsstämman och ange bolagets firma och organisationsnummer.

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen (Del 1)

Revisorns uttalanden

30. Under rubriken "Uttalanden" ska revisorn enligt ISA 700 punkt 24 identifiera det granskade bolagets firma samt ange att de finansiella rapporterna granskats och för vilken period, liksom rapporternas titlar samt hänvisa till noterna. Enligt 9 kap. 3 § ABL ska revisorn granska bolagets årsredovisning, och de finansiella rapporterna med tillhörande noter ska därför ha den gemensamma titeln årsredovisning. Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden. När han eller hon gör ett omodifierat uttalande enligt utformningen i denna rekommendation anges att årsredovisningen har upprättats i enlighet med ÅRL och att den ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av resultat och ställning.

31. Revisorns uttalande avseende två av de andra rapporteringskraven enligt 9 kap. ABL är direkt beroende av revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen och ska därför lämnas i detta avsnitt. Det gäller uttalande om förvaltningsberättelsens förenlighet med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar samt uttalande om fastställande av balans- och resultaträkningar.

32. Avsnittet "Uttalanden" kan därför ha följande form:

Jag (Vi)⁵ har utfört en revision av årsredovisningen [och koncernredovisningen] för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning [och koncernredovisning] ingår på sidorna x–y i detta dokument⁶.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen [och koncernredovisningen] upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens [och koncernredovisningens] övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen [för moderbolaget och koncernen].

(FAR N 2020:26)

⁴ Vid en frivillig revision med en omfattning motsvarande den lagstadgade finns det med utgångspunkt i ISA 700 punkt A 70 argument för att revisors rapport ska benämnas "Rapport från oberoende revisor" och inte "Revisionsberättelse". FAR gör bedömningen att det, då både granskningsobjekten (årsredovisningen eller årsbokslutet samt förvaltningen) och revisionens omfattning i de båda fallen är identiska, är lämpligt att även vid en sådan frivillig revision benämna revisors rapport "Revisionsberättelse".

⁵ Jag-form används när en personvald revisor avlämnar revisionsberättelsen. Vi-form används när flera revisorer eller ett registrerat revisionsbolag avlämnar revisionsberättelsen.

⁶ Om årsredovisningen [och koncernredovisningen] ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen].

Grund för uttalanden

33. Avsnittet ska enligt ISA 700 punkt 28 ha rubriken "Grund för uttalanden" och ska följa direkt efter avsnittet "Uttalanden". Det ska ange att revisionen utförts i enlighet med ISA och god revisionsssed i Sverige⁷, hänvisa till revisionsberättelsens avsnitt "Revisorns ansvar" och att revisorn är oberoende enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av årsredovisningen i Sverige.

34. Detta avsnitt ska också ange om revisorn anser att de revisionsbevis han eller hon har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för dennes uttalanden.

35. Avsnittet kan ha följande form:

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionsssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisionsssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen

36. I förekommande fall ska revisorn i ett avsnitt med rubriken "Annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen]" beskriva sitt ansvar för sådan information. Se punkterna 143–148 för vidare vägledning.

RevR
RevU

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för års- och koncernredovisning

37. Detta avsnitt i revisionsberättelsen ska ha rubriken "Styrelsens och verkställande direktörens ansvar" och ska beskriva dessas ansvar för upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen enligt tillämpligt ramverk och för sådan intern kontroll som de bedömer som nödvändig för att kunna upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

(FAR N 2018:4)

38. Avsnittet ska också ange styrelsens och verkställande direktörens ansvar vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen att bedöma bolagets och koncernens förmåga att fortsätta att bedriva verksamheten och om användningen av antagandet om fortsatt drift är lämplig samt lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör den fortsatta driften. Beskrivningen av ansvaret för denna bedömning ska innehålla information om när användningen av antagandet om fortsatt drift inte är tillämplig.

38A. I de fall som redovisningen följer bokföringslagen och ett årsbokslut upprättas finns inget krav på upplysningar om frågor som rör den fortsatta driften. Dock så gäller reglerna om fortsatt drift vid upprättandet av årsbokslutet vilket följer av 6 kap. 4 § bokföringslagen som hänvisar till 2 kap. 4 § ÅRL. Även BFNAR 2017:3 *Årsbokslut (K2/K3)* anger krav om fortsatt drift i punkt 2.2. ISA 570 ställer krav på revisorn att granska fortsatt drift. Där finns också krav på att revisorn ska bedöma om de lämnade upplysningarna är tillräckliga. Detta blir motsägelsefullt då det i Sverige inte alltid finns krav på notupplysning. Dock är det lämpligt att styrelse och/eller vd lämnar upplysning på lämpligt sätt i årsbokslutet. Då det inte alltid finns krav på upplysningar kan det i dessa fall inte finnas krav på att revisorn granskar några upplysningar, men revisorn har alltid krav på att granska antagandet om fortsatt drift.

(FAR N 2019:19)

39. Avsnittet kan ha följande form:

⁷ Detta eftersom det i granskning av årsredovisningen bland annat ingår en granskning av förvaltningsberättelsen utförd i enlighet med RevR 10 Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen.

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen [och koncernredovisningen] upprättas och att den [de] ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning [och koncernredovisning] som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen [och koncernredovisningen] ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets [och koncernens] förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

(FAR N 2018:4)

Revisorns ansvar

40. Revisionsberättelsen ska innehålla ett avsnitt med rubriken "Revisorns ansvar" och där beskriva att revisorns mål är:

- att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- att lämna en revisionsberättelse som innehåller revisorns uttalanden och viss förklarande information.

(FAR N 2018:4)

41. Vid revision av en koncernredovisning, ska revisionsberättelsen även innehålla en beskrivning av revisorns ansvar i ett koncernrevisionsuppdrag genom att ange att:

- revisorns ansvar är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen,
- revisorn är ansvarig för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen, och
- revisorn är ensamt ansvarig för sitt uttalande.

42. Avsnittet ska också innehålla en kort beskrivning av uppkomst av felaktigheter och att ett väsentlighetskriterium tillämpats. Information ska också lämnas, antingen direkt i avsnittet eller i bilaga alternativt på Revisorsinspektionens webbplats som avsnittet i båda fallen refererar till, avseende att en revision enligt ISA innefattar att revisorn använder professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under revisionen. Avsnittet ska även beskriva revisorns:

- identifikation och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen,
- förståelse av den del av företagets interna kontroll som har betydelse för utförandet av granskningsåtgärder i revisionen,
- utvärdering av lämpligheten i tillämpade redovisningsprinciper samt rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar,

- bedömning av lämpligheten av styrelsens och verkställande direktörens användande av principen om fortsatt drift vid upprättande av årsredovisningen och koncernredovisningen, baserat på huruvida inhämtade revisionsbevis påvisar någon väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten, och
- utvärdering av den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i års- och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om års- och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

(FAR N 2018:4)

43. Avsnittet kan ha följande form. Beskrivningen av revisorns ansvar i de fetstilta styckena får som alternativ placeras i en bilaga till revisionsberättelsen med hänvisning till bilagan (ISA 700 punkt 41 b) eller genom särskild hänvisning i revisionsberättelsen till Revisorsinspektionens webbplats (ISA 700 punkt 41 c):

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen [och koncernredovisningen] som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen [och koncernredovisningen].

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen [och koncernredovisningen], 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen [och koncernredovisningen]. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets [och koncernens] förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamhet på upplysningarna i årsredovisningen [och koncernredovisningen] om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen [och koncernredovisningen]. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag [och en koncern] inte längre kan fortsätta verksamheten.

RevR
RevU

- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen [och koncernredovisningen], däribland upplysningarna, och om årsredovisningen [och koncernredovisningen] återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- [inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.]

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

(FAR N 2018:4)

44. Om revisorn väljer att placera de fetstilta styckena i en bilaga (se ISA 700 punkt A 55) eller på Revisorsinspektionens webbplats (se ISA 700 A 56–A 57) ska hänvisning till bilagan respektive webbplatsen ske. Hänvisning till webbplatsen är endast tillåten i revisionsberättelsen för aktiebolag. Om så är fallet kan avsnittet utformas som följer:

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen [och koncernredovisningen] som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen [och koncernredovisningen].

[En ytterligare beskrivning av mitt (vårt) ansvar för revisionen av årsredovisningen [och koncernredovisningen] finns i bilaga X till denna revisionsberättelse. Denna beskrivning, som finns på [ange sidnummer eller annan särskild hänvisning], är en del av min (vår) revisionsberättelse.]

[En ytterligare beskrivning av mitt (vårt) ansvar för revisionen av årsredovisningen [och koncernredovisningen] finns på Revisorsinspektionens webbplats: www.revisorsinspektionen.se/revisornsansvar. Denna beskrivning är en del av revisionsberättelsen.]

(FAR N 2018:4)

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar (Del 2)

Inledning

45. Denna del ska rubriceras "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" och ska i en revisionsberättelse enligt utformningen i denna rekommendation innehålla revisorns uttalande om styrelsens förslag i förvaltningsberättelsen till disposition eller behandling av vinst eller förlust och uttalande om huruvida styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören kan beviljas ansvarsfrihet. Avsnittet ska ha det innehåll och de delrubriker som beskrivs nedan.

(FAR N 2019:19)

Revisorns uttalanden

46. Det inledande avsnittet ska ange att utöver revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen har revisorn även granskat förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för räkenskapsåret. Revisorn ska också uttala huruvida denne tillstyrker att bolagsstämman

disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

(FAR N 2019:19)

47. Avsnittet kan ha följande form:

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen [och koncernredovisningen] har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

(FAR N 2019:19)

Grund för uttalanden

48. I detta avsnitt ska anges att revisionen utförts enligt god revisionssed i Sverige och en hänvisning görs avseende revisorns ansvar till avsnittet "Revisorns ansvar" i del 2.

49. Avsnittet kan ha följande lydelse:

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB [moderbolaget och koncernen] enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

50. Under rubriken "Styrelsens och verkställande direktörens ansvar" ska framgå att det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Om dispositionen innehåller ett förslag till utdelning⁸ innefattar det en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet och bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt samt krav i ABL och i förekommande fall speciallagstiftning/bolagsordning/stadgar/ägardirektiv. Det ska också framgå att styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltning av dess angelägenheter. Vidare ska anges verkställande direktörens ansvar att sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar innefattande att vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag och att medelsförvaltning sköts på ett betryggande sätt. Om verkställande direktör inte utsetts tas referens till denne bort i rubriken och efterföljande text anpassas därefter.

51. Avsnittet kan ha följande form:

⁸ 17 kap. 3 § aktiebolagslagen.

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

(FAR N 2018:4)

Revisorns ansvar

52. Avsnittet ska ha rubriken "Revisorns ansvar" och ska ange att revisorns ansvar avseende revisionen av förvaltningen, och därmed uttalandet om ansvarsfrihet, baseras på inhämtandet av revisionsbevis för att med rimlig grad av säkerhet kunna uttala om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på annat sätt handlat i strid mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen.

53. I avsnittet ska också anges att revisorns ansvar beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust är att med rimlig grad av säkerhet uttala om förslaget är förenligt med ABL.

54. Information ska också lämnas, antingen i direkt anslutning till detta avsnitt eller som bilaga, alternativt på Revisorsinspektionens webbplats, som avsnittet i båda fallen refererar till, att en revision enligt god revisionssed i Sverige innefattar att revisorn använder professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under revisionen. Detta avsnitt ska även beskriva att revisorns granskning:

- av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig på revisionen av räkenskaperna,
- fokuserar på åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets aktuella situation och framtida utveckling,
- innefattar att gå igenom och pröva fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för bolagets förvaltning,
- av förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust innebär i förekommande fall att ta ställning till styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma om förslaget är förenligt med ABL och i förekommande fall speciallagstiftning/bolagsordning/stadgar/ägardirektiv.

(RevP 2017:4)

55. Avsnittet kan ha följande form. Beskrivningen av revisorns ansvar i det fetstilta stycket kan placeras i en bilaga till revisionsberättelsen med hänvisning till bilagan eller genom särskild hänvisning i revisionsberättelsen till Revisorsinspektionens webbplats:

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]⁹ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.¹⁰

(FAR N 2019:19)

56. Om revisorn väljer att placera de fetstilta styckena i en bilaga (se ISA 700 punkt A 55) eller på Revisorsinspektionens webbplats (se ISA 700 punkterna A 56–A 57) ska hänvisning till bilagan respektive webbplatsen ske. Hänvisning till webbplatsen är endast tillåten i revisionsberättelsen för aktiebolag. Om så är fallet kan avsnittet utformas som följer:

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

[En ytterligare beskrivning av mitt (vårt) ansvar för revisionen av förvaltningen finns i bilaga X till denna revisionsberättelse. Denna beskrivning, som finns på [ange sidnummer eller annan särskild hänvisning], är en del av min (vår) revisionsberättelse.]

[En ytterligare beskrivning av mitt (vårt) ansvar för revisionen av förvaltningen finns på Revisorsinspektionens webbplats: www.revisorsinspektionen.se/revisornsansvar. Denna beskrivning är en del av revisionsberättelsen.]

(RevP 2017:4)

⁹ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

¹⁰ För vissa bolag kan bolagsordning eller speciallag (t.ex. lagen (2010:879) om allmännyttiga kommunala bostadsaktiebolag) ange särskilda regler om vinstutdelning. I sådana fall ska texten i revisionsberättelsen kompletteras så att den lyder "förenligt med aktiebolagslagen och bolagsordningen/speciallag".

Gemensam avslutning

Datum för revisionsberättelsen och revisorns adress

57. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis¹¹ i enlighet med vad som framgår av ISA 700 punkt 49. Innan revisorn undertecknar revisionsberättelsen ska samtliga styrelseledamöter och verkställande direktören ha undertecknat årsredovisningen.

(FAR N 2021:31)

58. Det kan förekomma att – sedan revisorn daterat sin revisionsberättelse – sådana förhållanden kommer till hans eller hennes kännedom att han eller hon lämnar en ny revisionsberättelse. Av den nya revisionsberättelsen ska då framgå att denna ersätter den tidigare lämnade berättelsen. Detta ska framgå direkt under rubriken "Revisionsberättelse" och ska formuleras på följande vis:

Denna revisionsberättelse ersätter den revisionsberättelse som jag (vi) avlämnat den DD månad ÅÅÅÅ.

59. I den nya revisionsberättelsen ska även tas med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar¹² i enlighet med vad som föreskrivs i ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkt 16.

60. I anslutning till sin datering ska revisorn namnge den ort där revisorn bedriver sin verksamhet.

Revisorns underskrift

61. Revisionsberättelsen ska skrivas under av bolagsstämмоvald revisor¹³ och i förekommande fall av annan utsedd revisor.

Revisionsberättelsens utformning för finansiella företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRKL respektive ÅRFL

Inledning

62. Föregående avsnitt behandlar utformning av revisionsberättelse avseende aktiebolag men ger även viss vägledning för revisionsberättelsen i finansiella och andra företag. Generella förhållanden som är av särskild vikt vid utformning av revisionsberättelsen i finansiella företag framgår nedan. Som framgår nedan ryms en mängd organisationsformer inom begreppet finansiella företag och revisorn bör därför noggrant överväga vilka hänvisningar till lagar och regler som är relevanta i det enskilda fallet.

63. För utformning av revisionsberättelse för koncern i finansiella företag hänvisas till exempel 2 och 3. Revisorn bör vara särskilt uppmärksam på vilka hänvisningar som är relevanta när moderföretaget är ett finansiellt holdingföretag enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) eller ett försäkringsholdingföretag enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

¹¹ Enligt ISA 700 punkt 49 ska revisors rapport (revisionsberättelsen) dateras tidigast när revisorn inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, däribland att företagsledningen har försäkrat att den har tagit ansvar för årsredovisningen. Detta ansvar försäkras företagsledningen genom ett skriftligt uttalande till revisorn i enlighet med ISA 580 punkt 10.

¹² För definition av dessa termer, se ISA 706 punkt 7.

¹³ Om ett registrerat revisionsbolag är utsett som den bolagsstämмоvalde revisorn, ska i enlighet med 17 § revisorslagen revisionsbolagets huvudansvarige revisor underteckna revisionsberättelsen.

Kreditinstitut och värdepappersbolag

64. Med kreditinstitut avses bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker, kreditmarknadsbolag, kreditmarknadsföreningar, institut för elektroniska pengar och Svenska skeppshypotekskassan. Med värdepappersbolag avses det som framgår av lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

I 2 § p. 9 revisorslagen (2001:883) anges definitionen av företag av allmänt intresse. För dessa företag upprättar vi revisionsberättelse enligt RevR 701. För övriga kreditinstitut och värdepappersbolag gäller denna standard.

(FAR N 2020:26)

65. I bilaga 1 exempel 6 ges exempel på utformning av revisionsberättelsen i sin helhet för ett värdepappersbolag som inte är företag av allmänt intresse.

(FAR N 2020:26)

66. För kreditinstitut och värdepappersbolag gäller att revisorns uttalande ska innefatta:

- Slutsatsen att årsredovisningen upprättats i enlighet med ÅRKL och att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens [och koncernredovisningens] övriga delar.
- Slutsatsen att någon styrelseledamot eller verkställande direktören inte på annat sätt har handlat i strid med tillämplig associationsrättslig lag som t.ex. ABL, ÅRKL eller bolagsordningen/stadgarna/reglementet.

67. För kreditinstitut gäller särskilt:

- I tillägg till ABL särskilda associationsrättsliga bestämmelser för banker enligt 10 kap. lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse respektive 11 kap. för kreditmarknadsbolag. Revisorns slutsats om att någon styrelseledamot eller verkställande direktören inte på annat sätt har handlat i strid med tillämpliga lagar ska därför även inkludera lagen om bank- och finansieringsrörelse.

RevR
RevU

Försäkringsföretag

68. Med försäkringsföretag avses försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag samt försäkringsföreningar.

69. I bilaga 1 exempel 7 ges exempel på utformning av revisionsberättelsen i sin helhet för ett försäkringsaktiebolag som inte är företag av allmänt intresse.

I 2 § p. 9 revisorslagen (2001:883) anges definitionen av företag av allmänt intresse. I punkt 9 d anges företag som har tillstånd att driva rörelse enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043) är företag av allmänt intresse, utom sådana företag som har beviljats undantag enligt 1 kap. 19, 19 d eller 20 § i den lagen. För företag av allmänt intresse upprättar vi revisionsberättelse enligt RevR 701. För övriga försäkringsbolag gäller denna standard.

(FAR N 2020:26)

70. För försäkringsaktiebolag gäller att revisorns uttalande ska innefatta:

- Slutsatsen att årsredovisningen upprättats i enlighet med ÅRFL och att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens [och koncernredovisningens] övriga delar.
- Slutsatsen att någon styrelseledamot eller verkställande direktören inte på annat sätt har handlat i strid med ABL, försäkringsrörelselagen (2010:2043), ÅRFL eller bolagsordningen.

71. I ett försäkringsaktiebolag ska revisionsberättelsen ställas till bolagsstämman. I övriga försäkringsföretag ska revisionsberättelsen ställas till det högsta beslutande organet. Vilket det organet är ska framgå av bolagsordning respektive stadgar.

(RevP 2017:1)

Värdepappersfonder och specialfonder

72. Med värdepappersfonder avses värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder. Med specialfonder avses specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

(FAR N 2020:26)

73. I bilaga 1 exempel 8 ges exempel på utformning av revisionsberättelsen i sin helhet för en värdepappersfond. Exemplet är även tillämpligt för en specialfond med skillnaden att hänvisning ska göras till lagen om alternativa investeringsfonder i stället för lagen om värdepappersfonder samt till Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 2013:10) om förvaltare av alternativa investeringsfonder i stället för Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 2013:9) om värdepappersfonder.

(FAR N 2020:26)

74. Lagen om värdepappersfonder omfattar bestämmelser om att de räkenskaper som ligger till grund för fondens årsberättelse ska vara föremål för revision av kvalificerad revisor. I 4 kap. 19 § nämnda lag stadgas att "fondbolagets revisorer ska granska de räkenskaper som ligger till grund för årsberättelsen" och att "revisionsberättelsen, med eventuella anmärkningar, ska i sin helhet återges i årsberättelsen". Motsvarande regler för specialfonder återfinns i 10 kap. 7 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

(FAR N 2020:26)

75. Detta innebär att varje fonds räkenskaper ska vara föremål för revision och att en revisionsberättelse ska lämnas för varje enskild fond. Enligt lagtexten är det "de räkenskaper som ligger till grund för fondens årsberättelse" som ska vara föremål för revision. Kraven på årsberättelsens innehåll finns i FFS 2013:9 *Värdepappersfonder* och FFS 2013:10 *Förvaltare av alternativa investeringsfonder*. Fondbolagens förening ger också ut riktlinjer till vägledning för exempelvis beräkning av nyckeltal.

(FAR N 2020:26)

76. Värdepappersfonder förvaltas av fondbolag. Fondbolag kan även förvalta AIF-fonder (specialfonder). Dessa fonder omfattas av samma regelverk vad gäller utformningen av de finansiella rapporterna som värdepappersfonder. Därtill kan ytterligare krav finnas i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Revisionsberättelsen för AIF-fonder som är specialfonder följer samma utformning men laghänvisningen behöver ändras.

(FAR N 2020:26)

77. Lagarna saknar vägledning om revisionens omfattning, vilket rimligen måste innebära att granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

78. Då förvaltningen av en värdepappersfond utförs av fondbolaget så lämnas inget uttalande om förvaltningen i en värdepappersfonds revisionsberättelse, det vill säga revisionsberättelsen innehåller ingen rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar.

Revisionsberättelsens utformning i andra juridiska personer

Inledning

79. I avsnittet om revisionsberättelsens utformning i aktiebolag ges även viss vägledning för revisionsberättelsen i andra företag. Generella förhållanden som är av särskild vikt vid utformning av revisionsberättelsen i andra företag framgår nedan.

80. Enligt 4 kap. 11 § stiftelselagen ska det i uttalandet i revisionsberättelsen särskilt anges om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

(FAR N 2018:4)

81. Revisionslagen, stiftelselagen och lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. kräver inget uttalande från revisorn avseende förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust. Av denna anledning innehåller de exempel i denna rekommendation som tar sin utgångspunkt i dessa lagar ett uttalande om resultatdisposition enbart om detta krävs av exempelvis stadgar.

82. Revisionslagen, stiftelselagen och lagen om utländska filialer m.m. kräver inget uttalande beträffande ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter eller andra. Exempelen i denna rekommendation som utformas enligt dessa lagar innehåller därför uttalande om ansvarsfrihet bara om det krävs av till exempel stadgar.

83. I de fall företaget önskar att revisorn gör uttalanden utöver vad som krävs enligt lag och andra författningar, ska detta framgå av uppdragsbrevet. Dessförinnan ska revisorn ha prövat om det finns förutsättningar för att acceptera uppdraget enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag*.

84. För vissa associationsformer kan vem som är mottagare av revisionsberättelsen avgöras av stadgar och intern organisation, varför det är särskilt viktigt att revisionsberättelsens mottagare följer av uppdragsförhållandet och framgår av uppdragsbrevet.

85. För vissa associationsformer avgör stadgar, bolagsavtal m.m. vem (vilka) som är ansvarig(a) för årsredovisningen samt för företagets förvaltning. Revisionsberättelsens stycken som beskriver ansvaret för upprättandet av årsredovisningen respektive företagets förvaltning ska följa av uppdragsförhållandet och framgå av uppdragsbrevet. Uppdragsförhållandet kan till exempel innebära att en högre tjänsteman i en ideell förening har detta ansvar tillsammans med föreningens styrelse. 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) anger hur en årsredovisning ska undertecknas. I årsredovisningen för sådana företag där andra personer än sådana som i enlighet med årsredovisningslagen skriver under årsredovisningen har ansvar för årsredovisningen och/eller förvaltningen, bör det framgå av årsredovisningen vem eller vilka dessa personer är. Om detta inte framgår av årsredovisningen bör revisionsberättelsen kompletteras med en fotnot i vilken dessa personer anges vid namn.

RevR
RevU

Revisionsberättelse enligt revisionslagen

Generisk mall

86. Generisk mall för revisionsberättelse utformad enligt revisionslagen finns i exempel 9 i bilaga 1.

Revisionsberättelse i handelsbolag och kommanditbolag

Bakgrund

87. Lagstiftningen för handelsbolag utgörs huvudsakligen av lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (HBL), bokföringslagen (1999:1078) (BFL) och årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL).

88. Generellt är varje bolagsman berättigad att vidta åtgärder i förvaltningen av bolaget (2 kap. 3 § HBL), och en bolagsman som uppsåtligt eller av oaksamhet skadar bolaget vid fullgörandet av sina uppgifter ska ersätta skadan (2 kap. 14 § HBL).

89. I 1 kap. 2 § HBL anges att ett kommanditbolag är ett handelsbolag, med en efterföljande förklaring av skillnaden. Kommanditbolag styrs därför av samma lagstiftning som handelsbolag.

90. BFL fastställer i 2 kap. 1 § att ett handelsbolag är bokföringsskyldigt. Enligt 6 kap. 1 § samma lag ska ett handelsbolag i vilket en eller flera juridiska personer är ägare avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Även handelsbolag som endast ägs av fysiska personer men tillhör kategorin större företag, ska avsluta den löpande redovisningen med en årsredovisning.

91. Revisionslagen är tillämplig på de företag som enligt 6 kap. 1 § BFL är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning.

92. Enligt revisionslagen ska en revisor granska företagets årsredovisning, koncernredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning i enlighet med god revisionssed. För handelsbolag/kommanditbolag i vilka minst en juridisk person är delägare ställs krav på revision av årsredovisningen bara om mer än ett av följande villkor är uppfyllda för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren: medelantalet anställda har uppgått till mer än 3, balansomslutningen har uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor och/eller nettoomsättningen har överstigit 3 miljoner kronor. Handelsbolag som är moderföretag i en koncern ska utse en revisor att revidera årsredovisningen om koncernen uppfyller mer än ett av nämnda villkor.

Revisionsberättelse

93. Vid utformningen av revisionsberättelsen för handelsbolag som upprättar årsredovisning bör bolagsavtalets regler angående uppgifts- och ansvarsfördelning mellan bolagsmän och företagsledning beaktas.

94. Vid utformning av revisionsberättelsen för ett kommanditbolag bör bolagsavtalets regler om ledning av kommanditbolaget beaktas, liksom reglerna i 3 kap. 7 § HBL. Har enligt bolagsavtalet en styrelse eller verkställande direktör utsetts, ska revisionsberättelsens utformning anpassas. Detsamma gäller om en komplementär har ansvar för räkenskaper och förvaltning.

95. Den föreslagna mallen (Revisionsberättelse i handelsbolag, exempel 10 i bilaga 1) innehåller:

- Granskning av årsredovisningen och bolagsmännens/företagsledningens förvaltning.
- Slutsatsen att årsredovisningen upprättats i enlighet med ÅRL och att den ger en rättvisande bild av bolagets ställning, resultat och, i förekommande fall, kassaflöden samt att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.
- Slutsatsen att bolagsmännen/företagsledningens medlemmar inte har vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldiga till någon försummelse som enligt revisorns bedömning kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Revisionsberättelse i ideell förening

Inledning

96. Enligt BFL är en ideell förening bokföringsskyldig för all sin verksamhet om den bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern. Andra ideella föreningar blir bokföringsskyldiga om marknadsvärdet på föreningens tillgångar överstiger en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldiga ideella föreningar ska avsluta sin löpande bokföring med ett årsbokslut. Föreningar med en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får i stället upprätta årsbokslut i förenklad form. Om föreningen för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppfyllt mer än ett av gränsvärdena 50 anställda, 40 miljoner kronor i balansomslutning och 80 miljoner kronor i nettoomsättning ska föreningen avsluta bokföringen med en årsredovisning i enlighet med ÅRL. Samma krav gäller om den ideella föreningen är moderföretag i en större koncern. En ideell förening som är skyldig att avsluta sin bokföring med en årsredovisning, och i förekommande fall en koncernredovisning, ska enligt 3 § revisionslagen ha minst en revisor, varav minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, enligt 12 § revisionslagen.

97. Frågor om redovisning och revision är i regel behandlade i den enskilda föreningens stadgar. Detta gäller i särskilt hög grad i fråga om stora ideella föreningar. Stadgarna ska alltid beaktas vid utformningen av revisionsberättelsen. Om stadgarna föreskriver att ansvarsfrihet för generalsekreteraren ska beslutas av föreningsstämman ska revisionsberättelsen även innehålla uttalande om det.

Revisionsberättelse

98. Exempel 11 i bilaga 1 avser en förening som avslutar sin bokföring med en årsredovisning. Den innehåller:

- Granskning av årsredovisningen samt styrelsens förvaltning.
- Slutsatsen att årsredovisningen upprättats i enlighet med ÄRL och att den ger en rättvisande bild av föreningens ställning, resultat och, i förekommande fall, kassaflöden samt att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.
- Uttalande om ansvarsfrihet om stadgar så kräver.

99. Föreskriver stadgarna till exempel att föreningsstämman ska ta ställning till fastställande av balansräkningen och resultaträkningen, styrelsens eller annans förslag till disposition av resultatet eller ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter eller andra, ska revisionsberättelsen också innehålla revisorns uttalande om detta. Denna uppdragsbeskrivning ska även framgå av uppdragsbrevet.

*Revisionsberättelse i registrerat trossamfund**Bokföring och årsredovisning*

100. Enligt 2 kap. 2 § BFL kan registrerade trossamfund vara bokföringsskyldiga. Regleringen är densamma som för ideella föreningar. För trossamfundet Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar gäller dock enligt kyrkoordningen att den löpande bokföringen alltid ska avslutas med en årsredovisning.

Revision

101. Revisionslagen gäller för registrerade trossamfund i den utsträckning som anges i 2 § sagda lag. För Svenska kyrkan gäller vidare i fråga om revision bestämmelser meddelade i kyrkoordningen (48 kap. för församlingar och pastorat, 50 kap. för stiftet och 52 kap. för den nationella nivån). Enligt dessa bestämmelser ska revision ske med tillämpning av revisionslagen även i de fall det inte följer av revisionslagen. Vidare föreskrivs i kyrkoordningen att minst en av revisorerna ska vara auktoriserad revisor. Utöver den auktoriserade revisorn ska ytterligare revisorer utses.

Revisionsberättelse i trossamfund i allmänhet

102. Vid utformning av revisionsberättelser i trossamfund i allmänhet är exempel 11 för ideella föreningar vägledande.

Revisionsberättelse i trossamfundet Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar

103. Enligt kyrkoordningen ska revisorerna, utöver det som anges i revisionslagen, även granska om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om den interna kontrollen är tillräcklig. Något krav på att det utöver revisionslagen utökade uppdraget ska föranleda något uttalande i revisionsberättelsen finns dock inte. Vid utformning av revisionsberättelser i trossamfundet Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar är exempel 2 i bilaga 1 i RevR 17 *Gemensam revision* vägledande.

(FAR N 2020:26)

Revisionsberättelse i samfällighetsföreningar

104. Denna associationsform har ett relativt starkt offentligrättsligt inslag då medlemskap ofta är obligatoriskt. Bestämmelser om samfällighetsföreningar finns i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. Denna lag innehåller inga krav på redovisning eller revision men säger att samfällighetsföreningens stadgar ska ange:

1. hur revision av styrelsens förvaltning ska ske, och
2. föreningens räkenskapsperiod.

I samma lag föreskrivs att reglerna om skadeståndsskyldighet i lagen om ekonomiska föreningar även gäller för styrelseledamot, revisor med flera i en samfällighetsförening.

RevR
RevU

105. Samfällighetsföreningar är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i 2 kap. 2 § BFL. Regleringen är densamma som för ideella föreningar. Revisionslagen gäller för samfällighetsföreningar i den utsträckning som anges i 2 § revisionslagen. Exemplet för ideella föreningar torde kunna gälla som utgångspunkt för revisionsberättelsen i en samfällighetsförening, varvid hänsyn tas till stadgarnas föreskrifter och hur samfälligheten är organiserad.

106. Referens i revisionsberättelsen görs till lagen om förvaltning av samfälligheter och till ÄRL i tillämpliga fall.

Revisionsberättelse i en pensions- eller personalstiftelse

107. Om det inte föreskrivs något annat i stadgarna för en pensions- eller personalstiftelse, ska det företag till vilket stiftelsen är knuten, det vill säga arbetsgivaren, utse revisor. Något krav på kvalificerad revisor ställs inte av lagen (1967:531) om trygghet av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). Tillsynsmyndigheten eller länsstyrelsen i det län där arbetsgivaren har sin hemvist ska utse särskild revisor, när det finns anledning till det (jämför 17 b § tryggandelagen).

108. Revisorns uppdrag i en pensions- eller personalstiftelse definieras ytterst begränsat i lagen. Där anges endast att revisorns berättelse ska åtfölja styrelsens årsredovisning när den sänds till tillsynsmyndigheten. Detta ska ske senast sex månader efter räkenskapsårets utgång (jfr 17 b § tryggandelagen).

108A. I en pensionsstiftelse är styrelsen under vissa villkor skyldig att fatta beslut om upplösning av stiftelsen (likvidation) oavsett vad som kan ha föreskrivits i stiftelseförordnandet, som vanligen har formen av stadgar. Regler om detta finns i 19 § tryggandelagen. Mot bakgrund av detta är skrivningarna i revisionsberättelsen anpassade och hänvisar till upphörande istället för till avveckling respektive likvidation.

(FAR N 2021:31)

109. Stiftelselagens skadeståndsbestämmelser, bland annat om skyldigheten för en styrelseledamot att ersätta stiftelsen för skada som ledamoten orsakat stiftelsen vid fullgörandet av sitt uppdrag, gäller också ledamöter i styrelsen för en pensions- eller personalstiftelse. Detsamma gäller också stiftelselagens bestämmelse om entledigande av en styrelseledamot som missköter sitt uppdrag (jämför 18 a § tryggandelagen).

Revisionsberättelse enligt stiftelselagen

Bakgrund

110. Stiftelselagen (1994:1220) skiljer på fyra olika former av stiftelser:

- vanliga stiftelser,
- insamlingsstiftelser,
- kollektivavtalsstiftelser, och
- pensionsstiftelser eller personalstiftelser enligt lagen (1967:531) om trygghet av pensionsutfästelse m.m. (revisionsberättelsen i dessa stiftelser behandlas ovan i samband med revisionsberättelser enligt revisionslagen).

111. För de tre förstnämnda formerna av stiftelse finns två olika förvaltningsformer. Stiftelsen förvaltas antingen av en styrelse (denna förvaltningsform benämns egen förvaltning) eller av en juridisk person eller en statlig myndighet (denna förvaltningsform benämns anknuten förvaltning). I det senare fallet är den juridiska personen eller den statliga myndigheten förvaltare för stiftelsen. Den fjärde formen av stiftelse är knuten till ett företag, och denna form av stiftelse ska enligt lag förvaltas av en partssammansatt styrelse.

111A. Stiftelser kan inte – till skillnad från aktiebolag – "frivilligt" träda i likvidation och det finns inte heller motsvarande regler om tvångslikvidation förutom för stiftelser som bedriver näringsverksamhet. En stiftelse kan i vissa fall upphöra enligt 6 kap. 5 § stiftel-

selagen. Det krävs godkännande från tillsynsmyndigheten (länsstyrelsen eller Kammar-kollegiet) för detta. Mot bakgrund av detta är skrivningarna i revisionsberättelsen anpas-sade och hänvisar till upphörande istället för till avveckling respektive likvidation.

(FAR N 2021:31)

Bokförings- och årsredovisningsskyldighet

112. BFL gäller för stiftelser i den utsträckning som anges i 2 kap. 3 § sagda lag. Sam-mantaget innebär regleringen där att en stiftelse oavsett form alltid är bokföringsskyldig med undantag för:

- vanliga stiftelser vars tillgångar inte överstiger en och en halv miljon kronor och som inte vare sig
 - bedriver näringsverksamhet,
 - är moderstiftelse, eller
 - har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting (jämför också 2 kap. 5 § 3 som innebär att BFL inte heller gäller för sådana stiftelser som avses i 1 kap. 7 § stiftelselagen, det vill säga stiftelser vars till-gångar enligt stiftelseförordnandet endast får användas till förmån för bestäm-da fysiska personer).

113. En bokföringsskyldig stiftelse är enligt BFL alltid skyldig att avsluta sin löpande bokföring. Detta ska ske med en årsredovisning i enlighet med ÅRL. En vanlig stiftelse som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss släkt el-ler vissa släkter ska dock avsluta bokföringen med ett årsbokslut. Närmare regler om detta finns i 6 kap. BFL.

114. En moderstiftelse är i vissa fall skyldig att upprätta koncernredovisning. Bestäm-melser om denna skyldighet finns i 7 kap. ÅRL.

115. Vanliga stiftelser som inte är bokföringsskyldiga ska föra räkenskaper. Bestäm-melserna om räkenskaper återfinns i 3 kap. 2 § stiftelselagen. Räkenskaper ska avslutas med en sammanställning. Stiftelselagens bestämmelser om räkenskaper gäller inte för stiftelser som avses i 1 kap. 7 § stiftelselagen.

Vanliga stiftelser, samlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser

116. En stiftelse ska, med undantag för stiftelser som regleras i 1 kap. 7 § stiftelsela-gen, alltid ha minst en revisor. Vanliga stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovis-ning i enlighet med ÅRL samt samlingsstiftelser och kollektivavtalsstiftelser ska ha minst en kvalificerad och i vissa fall minst en auktoriserad revisor (jämför 4 kap. 4 §, 11 kap. 2 § första stycket samt 11 kap. 4 § första stycket stiftelselagen).

117. Revisorn ska i den omfattning som följer av god revisionssed granska stiftelsens bokföring och årsredovisning, årsbokslut eller sammanställning enligt 3 kap. 2 § stiftelse-lagen samt styrelsens eller förvaltarens förvaltning. Om stiftelsen är en moderstiftelse som ska upprätta koncernredovisning, ska revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt. Revisorn ska vidare vid fullgöran-det av sitt uppdrag följa de särskilda föreskrifter som stiftelseförordnandet innehåller, om de inte strider mot god revisionssed eller mot någon annan bestämmelse i stiftelselagen (jämför 4 kap. 9 §).

118. Revisorn ska lämna en revisionsberättelse för varje räkenskapsår. I fråga om stif-telser som är skyldiga att upprätta årsredovisning ska revisionsberättelsen enligt 4 kap. 11 § stiftelselagen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med ÅRL. Om årsredovisningen inte skulle innehålla sådana upplysningar som ska lämnas enligt ÅRL, ska detta anges och behövliga upplysningar lämnas i berättelsen, om det kan ske. Vidare föreskrivs att anmärkning ska göras i revisionsberättelsen om:

- stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller dess förmö-genhet är placerad i strid med stiftelseförordnandet eller 2 kap. 4 eller 6 § stiftelse-lagen,

RevR
RevU

- någon annan åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i stiftelselagen eller ÅRL inte har följts,
- en styrelseledamot eller förvaltaren har orsakat stiftelsen skada som kan leda till skadeståndsskyldighet enligt 5 kap. 1 § stiftelselagen, eller
- en styrelseledamot eller förvaltaren missköter sitt uppdrag i en sådan utsträckning att entledigande enligt 9 kap. 6 § stiftelselagen kan ske.

119. Om stiftelsen skulle ha utövat näringsverksamhet under räkenskapsåret, ska enligt 4 kap. 11 § stiftelselagen även 30 § första stycket revisionslagen iakttas när revisionsberättelsen upprättas (det vill säga anmärkning om stiftelsen inte skulle ha fullgjort sina skyldigheter enligt skatteförfarandelagen (2011:1244)).

120. Revisorn i en moderstiftelse som är skyldig att upprätta koncernredovisning ska lämna en särskild revisionsberättelse för koncernen (jämför 4 kap. 11 § sista stycket stiftelselagen).

121. Sedan revisorn i en stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning har slutfört sin granskning ska han eller hon skriva en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och i en moderstiftelse på koncernredovisningen. Om revisorn finner att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, ska han eller hon anteckna även detta. Detsamma gäller i fråga om en koncernbalansräkning och en koncernresultaträkning (jämför 4 kap. 12 § stiftelselagen).

122. En revisor ska överlämna revisions- och koncernrevisionsberättelsen, den av honom eller henne påtecknade års- och koncernredovisningen, årsbokslutet eller sammanställningen till styrelsen eller förvaltaren senast fem och en halv månad efter utgången av stiftelsens räkenskapsår (jämför 4 kap. 13 § stiftelselagen). Frågan om vid vilken tidpunkt årsredovisningen, koncernredovisningen, årsbokslutet eller sammanställningen enligt 3 kap. 2 § stiftelselagen senast ska lämnas till revisorn regleras i fråga om årsredovisning och koncernredovisning i ÅRL (8 kap. 2 och 16 §§) och för övriga fall i 4 kap. 10 § tredje stycket stiftelselagen.

Revisionsberättelse i filialer

Bakgrund

123. I 2 kap. 7 § BFL finns en hänvisning till lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. angående bokföringsskyldighet för utländska filialer. Lagen om utländska filialer m.m. innehåller den i sammanhanget viktiga 14 §, där det framgår att i tillämpliga delar gäller detsamma för filialens bokföring och revision som för ett svenskt företag av motsvarande slag. Samma paragraf ger också besked om i vilka fall filialen inte är skyldig att upprätta årsredovisning såsom när företaget lyder under lagstiftning inom en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolagets samt omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Om filialen inte är skyldig att upprätta årsredovisning, ska årsbokslut upprättas i enlighet med BFL. I 12 § lagen om utländska filialer m.m. konstateras att auktoriserad eller godkänd revisor, alternativt registrerat revisionsbolag, krävs för granskningen om mer än ett av följande villkor är uppfyllda för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren: medelantalet anställda har uppgått till mer än 3, balansomslutningen har uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor och nettoomsättningen har överstigit 3 miljoner kronor. Om filialen är registrerad hos Finansinspektionen ska revisor alltid utses.

(FAR N 2020:26)

124. Någon skadeståndsskyldighet mot filialen för verkställande direktören finns inte enligt lagen om utländska filialer m.m. men kan finnas enligt associationsrätt i det land där moderbolaget har sin hemvist.

124A. Det framgår i 2 kap. 4 § punkt 1 ÅRL att ett företag ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. Denna förutsättning gäller även för filialer. En icke-EES filial upprättar årsredovisning enligt årsredovisningslagen och har då även skyldighet att lämna upplysning i

förvaltningsberättelsen om eventuella osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. En EES-filial upprättar årsbokslut enligt bokföringslagen som hänvisar till 2 kap. 4 § ÅRL. Dock finns det ingen hänvisning i BFL till 6 kap. ÅRL om förvaltningsberättelse. Verkställande direktören i en EES-filial behöver således beakta huruvida filialen bedöms kunna fortsätta sin verksamhet men har ingen skyldighet att lämna upplysning i årsbokslutet om denna osäkerhet.

(FAR N 2019:19)

Revisionsberättelse

125. Två former av revisionsberättelse är aktuella: EES-filial och icke EES-filial.

126. För EES-filial gäller att revisionsberättelsen ska innefatta:

- Granskning av årsbokslut och förvaltning.
- Slutsatsen att årsbokslutet upprättats i enlighet med BFL.

127. För icke EES-filial gäller att revisionsberättelsen ska innefatta:

- Granskning av årsredovisning och förvaltning.
- Slutsatsen att årsredovisningen upprättats i enlighet med ÅRL.

128. För bägge formerna av revisionsberättelse gäller att det är filialens verkställande direktör som ska se till att revisor utses, och det är då naturligt att verkställande direktören betraktas som uppdragsgivare och som mottagare av revisionsberättelsen.

129. Revisionsberättelsen ska innefatta följande slutsats om förvaltningsrevisionen: "Verkställande direktören har enligt min (vår) uppfattning inte handlat i strid med lagen om utländska filialer m.m.". Någon slutsats om eventuell skadeståndsskyldighet är inte aktuell, då verkställande direktören inte har någon skadeståndsskyldighet mot filialen.

RevR
RevU

Revisionsberättelse enligt lagen om ekonomiska föreningar

Ekonomiska föreningar och andra föreningar

Bakgrund

130. Lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar:

- 8 kap. 1 § klargör att en ekonomisk förening ska ha minst en revisor. Av 8 kap. 3 § framgår att revisorerna i den omfattning det följer av god revisionssed ska granska föreningens årsredovisning och bokföring samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Om föreningen är en moderförening, ska revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt. Revisorer ska enligt 8 kap. 4 § följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.
- 8 kap. 5 § ger föreskrifter för revisorspåteckning och revisionsberättelsen, som revisorerna ska lämna för varje räkenskapsår. Den ska överlämnas till föreningens styrelse senast tre veckor före den ordinarie föreningsstämman.

(FAR N 2018:4)

Revisionsberättelse

131. Det föreslagna exempel 18 i bilaga 1 (Revisionsberättelse i ekonomisk förening) innehåller:

- Granskning av årsredovisning och styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.
- Slutsatsen att årsredovisningen upprättats i enlighet med ÅRL samt att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.
- Uttalanden i linje med vad som gäller för aktiebolag.

Revisionsberättelse i sambruksföreningar

132. Lagen (1975:417) om sambruksföreningar anger de bestämmelser som avser denna föreningsform. 14 §, som behandlar revision, anger att 8 kap. lagen om ekonomiska föreningar i tillämpliga delar också gäller sambruksföreningar. Sambruksföreningar är

dock inte, utom i fall som avses i 8 kap. 9 och 10 §§, skyldiga att utse auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i BFL och i ÄRL. Referens i revisionsberättelsen görs till lagen om sambruksföreningar och till ÄRL. (FAR N 2018:4)

Rapport om årsredovisningen då jämförelsetal är reviderade av tidigare revisor eller inte är reviderade

133. En svensk årsredovisning innehåller jämförande information för minst ett tidigare räkenskapsår. Denna jämförande information utgörs av *jämförelsetal* såsom termen definieras i ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* (se bland annat punkterna 3 a och 6 b). Det kan förekomma att årsredovisningen för det föregående räkenskapsåret reviderades av en tidigare revisor eller att den inte alls är reviderad. ISA 710, punkterna 13 och 14, ger vägledning om de övriga upplysningar som i sådana fall lämnas i revisionsberättelsen. Sådana upplysningar befriar dock inte revisorn från kraven enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner, ingående balanser*. I ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* ges närmare beskrivning med exempel på hur beskrivna situationer ska behandlas i revisionsberättelsen.

134. Om föregående års årsredovisning reviderades av en tidigare revisor kan revisorn besluta att upplysa om att så är fallet, typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och datumet för denna revisionsberättelse. FAR anser att revisorn bör lämna sådana upplysningar, om det inte finns särskilda skäl¹⁴ som talar emot.

135. Om den tidigare revisorns uttalanden i revisionsberättelsens rapport om årsredovisningen (del 1) inte var modifierade och revisorn under årets revision inte inhämtat revisionsbevis om att det fanns en väsentlig felaktighet i föregående års årsredovisning, ska upplysningarna enligt punkt 133 lämnas i Rapport om årsredovisningen under rubriken "Övriga upplysningar", och ha följande innehåll och form:

Revisionen av årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har utförts av en annan revisor som lämnat en revisionsberättelse daterad DD månad ÅÅÅÅ med omodifierade uttalanden i Rapport om årsredovisningen.

136. Om den tidigare revisorns revisionsberättelse innehöll modifierat(de) uttalande(n) i rapport om årsredovisningen ska revisorn i rapport om årsredovisningen (del 1) likväl lämna upplysningar under rubriken "Övriga upplysningar". Av upplysningarna ska i detta fall framgå vilken(a) typ(er) av modifierat(de) uttalande(n) den tidigare revisorn lämnat. Varken den tidigare revisorns eventuella modifierade uttalanden i del 2 eller anmärkningar och upplysningar ska anges i revisorns upplysningar.

137. Om den tidigare revisorn lämnade uppdraget i förtid ska revisorn i stycket "Övriga upplysningar" lämna uppgifter i enlighet med exempel 19 kopplat till 9 kap. 36 § ABL i RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Revisorn ska enligt 9 kap. 36 § ABL även foga en kopia av den tidigare revisorns anmälan enligt 9 kap. 23 § ABL samt kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 9 kap. 23 a § ABL till revisionsberättelsen.

138. Om föregående års årsredovisning inte är reviderad ska revisorn upplysa om att jämförelsetalen inte är reviderade. Upplysningen ska lämnas i revisionsberättelsens del 1 (Rapport om årsredovisningen) under rubriken "Övriga upplysningar", och kan ha följande innehåll och form:

¹⁴ Exempel på särskilda skäl kan vara byten mellan revisorer i samma revisionsföretag eller byten från/till registrerat revisionsbolag till/från revisor verksam i det registrerade revisionsbolaget.

Årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har inte varit föremål för revision och någon revision av jämförelsetalen i årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har därmed inte utförts.

(RevP 2017:4)

Revisorspåteckning

139. Enligt 9 kap. 28 § ABL ska revisorn, sedan han eller hon slutfört granskningen, på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

140. Om styrelsen och verkställande direktören valt att lämna årsredovisning och koncernredovisning i en gemensam handling med en underskrift, gör revisorn endast en påteckning. I de fall årsredovisningen och koncernredovisningen är separata handlingar krävs påteckning av båda.

141. Revisorns påteckning av årsredovisningen och koncernredovisningen görs lämpligen omedelbart under styrelseledamöternas och verkställande direktörens underskrifter.
(FAR N 2020:26)

142. Då revisionsberättelsen lämnats enligt utformningen i denna rekommendation kan revisorspåteckningen ha nedanstående form. Vägledning för revisorspåteckningens utformning i andra situationer finns i RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*.

Revisorspåteckning

Min (Vår) revisionsberättelse har lämnats den DD månad ÅÅÅÅ.

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

RevR
RevU

Vid elektronisk underskrift behöver inte datum anges särskilt eftersom dagen för under-tecknande framgår av revisorns elektroniska underskrift. Datumet kan antingen lämnas blankt i revisorspåteckningen eller uttryckas som "Min (Vår) revisionsberättelse har lämnats den dag som framgår av min (vår) elektroniska underskrift."

(FAR N 2020:26)

Kompletterande vägledning till ISA 720 rörande revisorns ansvar avseende annan information

Inledning

143. ISA 720 behandlar revisorns ansvar avseende s.k. annan information, vare sig informationen är finansiell eller icke-finansiell (utöver de finansiella rapporterna och revisionsberättelse avseende dem) som finns i ett företags årsrapport (*Annual Report* i det engelska originalet) så som denna term är definierad i ISA 720 punkt 12 a.

144. I Sverige utgör förvaltningsberättelsen en del av den årsredovisning som är föremål för revision. Det innebär att i en svensk miljö utgörs "annan information" av finansiell eller icke-finansiell information som finns i ett företags årsrapport (*Annual Report*) så som den definieras i ISA 720 punkt 12 a utöver dels årsredovisningen och koncernredovisningen så som dessa definieras i ÅRL, dels revisionsberättelsen. Om förvaltningsberättelsen innehåller en hållbarhetsrapport upprättad i enlighet med 6 kap. 10 § eller 7 kap. 31 a § ÅRL utgör även denna hållbarhetsrapport "annan information".

(RevP 2017:21)

145. Sådan annan information kan vara ett eller flera dokument, eller en kombination av dokument, och kan göras tillgänglig för användarna i både tryckt och digitalt format.

146. Revisorn ska enligt ISA 720 punkt 14 läsa sådan annan information och överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan sådan annan information och årsredovisningen och koncernredovisningen eller med den kunskap som revisorn inhämtat under revisionen.

Rapportering

147. Revisionsberättelsen ska innehålla ett separat avsnitt rörande sådan annan information när revisorn vid revision av årsredovisningen och/eller koncernredovisningen för ett företag som inte är börsnoterat¹⁵ per datumet för revisionsberättelsen har inhämtat en del av eller all annan information (se ISA 720 punkt 21).

148. Avsnittet placeras lämpligen omedelbart efter avsnittet "Grund för uttalanden" och har normalt rubriken "Annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen]". Nedan ges exempel på hur avsnittet kan utformas i situationer där revisorn inte identifierat någon väsentlig felaktighet enligt punkt 146 ovan (se ISA 720 punkt 22).

Exempel där den andra informationen utgörs av ett dokument i vilket årsredovisningen inte ingår:

Den andra informationen består av rapport X som jag (vi) inhämtade före datumet för denna revisionsberättelse. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för den andra informationen.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen [och koncernredovisningen] omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen [och koncernredovisningen] är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen [och koncernredovisningen]. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Exempel där den andra informationen ingår i ett dokument i vilket årsredovisningen ingår:

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen] och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen [och koncernredovisningen] omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen [och koncernredovisningen] är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen [och koncernredovisningen]. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

(FAR N 2020:26)

¹⁵ För börsnoterade företag finns kompletterande krav för vilka vägledning återfinns i RevR 701 punkterna 49–50.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:1

Rekommendationen ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:1

Ändringarna träder i kraft den 22 februari 2017.

2017:4

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2017:21

Ändringarna ska tillämpas i denna lydelse från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:4

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2018:25

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:19

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:26

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:31

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:1	RevP 2017:1	RevP 2017:4	RevP 2017:21
FAR N 2018:4	FAR N 2018:25	FAR N 2019:19	FAR N 2020:26
FAR N 2021:31			

RevR
RevU

Bilaga 1 Exempelsamling revisionsberättelser

Utöver exemplens förutsättningar i övrigt, så är en gemensam förutsättning för samtliga exempel att någon lagstadgad hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÅRL inte har upprättats. Vidare är det en gemensam förutsättning att annan information ingår i samma dokument som årsredovisningen och koncernredovisningen.

Exempel finns avseende

- Exempel 1 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern
- Exempel 2 Revisionsberättelse i aktiebolag för moderbolag som upprättar koncernredovisning i enlighet med årsredovisningslagen, kassaflödesanalys upprättas för både moderbolag och koncern
- Exempel 3 Revisionsberättelse i aktiebolag för moderbolag som ej är noterat på en reglerad marknad men som upprättar koncernredovisning i enlighet med International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen
- Exempel 4 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern – jämförelsetal reviderade av tidigare revisor

- Exempel 5 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern – jämförelsetal inte reviderade
- Exempel 6 Revisionsberättelse i värdepappersbolag som inte är företag av allmänt intresse
- Exempel 7 Revisionsberättelse i försäkringsaktiebolag som inte är företag av allmänt intresse
- Exempel 8 Revisionsberättelse i värdepappersfond
- Exempel 9 Generisk mall för revisionsberättelse med omodifierat uttalande enligt revisionslagen
- Exempel 10 Revisionsberättelse i handelsbolag
- Exempel 11 Revisionsberättelse i ideell förening som avslutar sin bokföring med en årsredovisning och vars stadgar föreskriver att föreningsstämman ska ta ställning till ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter
- Exempel 12 Revisionsberättelse i en pensions- eller personalstiftelse
- Exempel 13 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse som upprättar årsredovisning samt samlingsstiftelse och kollektivavtalsstiftelse
- Exempel 14 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse som upprättar årsboksut (gäller i vissa fall för familjestiftelser)
- Exempel 15 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse med räkenskapsår som avslutas med en sammanställning
- Exempel 16 Revisionsberättelse i EES-filial
- Exempel 17 Revisionsberättelse i utländsk filial (icke EES-filial)
- Exempel 18 Revisionsberättelse i ekonomisk förening
- Exempel 19 Revisionsberättelse i bostadsrättsförening

(FAR N 2020:26)

Exempel 1 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskaps-året...). [Bolagets årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]¹⁶

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

¹⁶ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

RevR
RevU

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.

- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]¹⁷ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹⁸

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2020:26)

Exempel 2 Revisionsberättelse i aktiebolag för moderbolag som upprättar koncernredovisning i enlighet med årsredovisningslagen, kassaflödesanalys upprättas för både moderbolag och koncern

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

*Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen**Uttalanden*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]¹⁹

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen och koncernredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets och koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ

¹⁷ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

¹⁸ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

¹⁹ Om års- och koncernredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än års- och koncernredovisningen.

och av dessas finansiella resultat och kassaflöden för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget och koncernen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

[Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]²⁰ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

²⁰ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

[Namn på revisionsföretaget]²¹

A.A.
Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2020:26)

Exempel 3 Revisionsberättelse i aktiebolag för moderbolag som ej är noterat på en reglerad marknad men som upprättar koncernredovisning i enlighet med International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]²²

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt årsredovisningslagen. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget²³ och koncernen²⁴.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

²¹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

²² Om års- och koncernredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än års- och koncernredovisningen.

²³ Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

²⁴ Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat *Rapport över finansiell ställning per periodens slut* och *Rapport över totalresultat för perioden*. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, till exempel balansräkning istället för *Rapport över finansiell ställning vid periodens slut* eller resultaträkning istället för *Rapport över totalresultat för perioden*. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäkts- och kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställande avse endast den rapport som behandlar resultatet.

[Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS, såsom de antagits av EU. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfälskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.

- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]²⁵ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]²⁶

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

²⁵ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

²⁶ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Exempel 4 Revisionsberättelse i aktiebolag utan concern – jämförelsetal reviderade av tidigare revisor

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskaps-året...). [Bolagets årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]²⁷

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisors- sed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsen- liga som grund för mina (våra) uttalanden.

Övriga upplysningar

Revisionen av årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har utförts av en annan revisor som lämnat en revisionsberättelse daterad DD månad ÅÅÅÅ med omodifierade uttalanden i *Rapport om årsredovisningen*.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig ut- sträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informa- tionen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyl- dig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

RevR
RevU

²⁷ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]²⁸ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]²⁹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

Exempel 5 Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern – jämförelsetal inte reviderade

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]³⁰

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Övriga upplysningar

Årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har inte varit föremål för revision och någon revision av jämförelsetalen i årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har därmed inte utförts.

²⁸ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

²⁹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

³⁰ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

RevR
RevU*Revisorns ansvar*

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.

- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]³¹ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]³²

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2020:26)

Exempel 6 Revisionsberättelse i värdepappersbolag som inte är företag av allmänt intresse

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning ingår på sidorna x-y i detta dokument.]³³

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ... finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess

³¹ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

³² Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

³³ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

RevR
RevU

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaper. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]³⁴ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]³⁵

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

³⁴ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

³⁵ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

*Exempel 7 Revisionsberättelse i försäkringsaktiebolag som inte är företag av allmänt intresse**Revisionsberättelse*

Till bolagsstämman i..., org.nr xxxxxx-xxxx

*Rapport om årsredovisningen**Uttalanden*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]³⁶

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ... finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

³⁶ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

RevR
RevU

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, försäkringsrörelselagen, lagen om årsredovisning i försäkringsföretag eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen³⁷.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är re-

³⁷ För livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst hänvisas här även till försäkringsrörelselagen.

levanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]³⁸ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen³⁷.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]³⁹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

Exempel 8 Revisionsberättelse i värdepappersfond

Revisionsberättelse

Till andelsägarna i Värdepappersfond⁴⁰ X, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsberättelse

Uttalande

Jag (Vi) har i egenskap av revisor (revisorer) i Fondbolaget AB, organisationsnummer xx-xxxx-xxxx, utfört en revision av årsberättelsen för Värdepappersfonden X för år ÅÅÅÅ med undantag för [vd-rapport på sidorna x1–y1 samt] hållbarhetsinformationen på sidorna x2–y2 ("hållbarhetsinformationen"). [Värdepappersfondens årsberättelse ingår på sidorna x–y i detta dokument.]⁴¹

Enligt min (vår) uppfattning har årsberättelsen upprättats i enlighet med lagen om värdepappersfonder samt Finansinspektionens föreskrifter om värdepappersfonder och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av Värdepappersfond X finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat för året enligt lagen om värdepappersfonder samt Finansinspektionens föreskrifter om värdepappersfonder. Mitt (Vårt) uttalande omfattar inte hållbarhetsinformationen på sidorna x2–y2.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till fondbolaget enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

[Annan information än årsberättelsen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsberättelsen. Den andra informationen består av [vd-rapport på sidorna x1–y1 samt] hållbarhetsinformationen på sidorna x2–y2 ("hållbarhetsinformationen"). Det är [fondbolaget] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsberättelsen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

³⁸ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

³⁹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

⁴⁰ Om det är en specialfond ska "Värdepappersfond" ersättas med "Alternativ investeringsfond" och hänvisning görs till "lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder" istället för "lagen om värdepappersfonder" respektive till "Finansinspektionens föreskrifter om förvaltare av alternativa investeringsfonder" istället för "Finansinspektionens föreskrifter om värdepappersfonder".

⁴¹ Om årsberättelsen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsberättelsen.

I samband med min (vår) revision av årsberättelsen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsberättelsen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Fondbolagets ansvar

Det är fondbolaget som har ansvaret för att årsberättelsen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt lagen om värdepappersfonder samt Finansinspektionens föreskrifter om värdepappersfonder. Fondbolaget ansvarar även för den interna kontroll som det bedömer är nödvändig för att upprätta en årsberättelse som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsberättelsen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 årsberättelsen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsberättelsen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av fondbolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i fondbolagets uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsberättelsen, däribland upplysningarna, och om årsberättelsen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsinformationen

Det är fondbolaget som har ansvaret för hållbarhetsinformationen på sidorna x2–y2 och för att den är upprättad i enlighet med lagen om värdepappersfonder.

Min (Vår) granskning av hållbarhetsinformationen för fonden har skett med vägledning i tillämpliga fall av FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsinformationen har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den in-

RevR
RevU

riktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

Hållbarhetsinformation har lämnats i årsberättelsen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁴²

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

Exempel 9 Generisk mall för revisionsberättelse med omodifierat uttalande enligt revisionslagen

Revisionsberättelse

Till ... i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [...s årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]⁴³

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ... finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till företaget enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [företagsledningen] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

⁴² Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

⁴³ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

Företagsledningens ansvar

Det är företagsledningen som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Företagsledningen 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.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar företagsledningen för bedömningen av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om företagsledningen avser att likvidera företaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

RevR
RevU

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av företagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att företagsledningen använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett företag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av företagsledningens förvaltning för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning finns inget att anmärka.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till företaget enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Företagsledningens ansvar

Det är företagsledningen som har ansvaret för förvaltningen [enligt]⁴⁴.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon i företagsledningen i något väsentligt avseende företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot företaget.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot företaget.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för företagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁴⁵

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

Exempel 10 Revisionsberättelse i handelsbolag

Revisionsberättelse

Till bolagsmännen⁴⁶ i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

⁴⁴ Här anges i förekommande fall tillämplig lag för ansvaret för företagets förvaltning.

⁴⁵ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

⁴⁶ I exemplet ställs revisionsberättelsen till bolagsmännen. Om något annat framgår av uppdragsbrevet så ska anpassning ske.

Rapport om årsredovisningen

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [...s årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]⁴⁷

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ...s finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till bolaget enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [företagsledningen] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

RevR
RevU

Företagsledningens ansvar⁴⁸

Det är företagsledningen som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Företagsledningen 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.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar företagsledningen för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om företagsledningen avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en re-

⁴⁷ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

⁴⁸ I exemplet ansvarar företagsledningen för handelsbolagets/kommanditbolagets upprättande av årsredovisningen. Om något annat framgår av uppdragsbrevet så ska anpassning ske.

vision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att företagsledningen använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av företagsledningens⁴⁹ förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning finns inget att anmärka.

⁴⁹ I exemplet ansvarar företagsledningen för handelsbolagets/kommanditbolagets förvaltning. Om något annat framgår av uppdragsbrevet så ska anpassning ske.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till bolaget enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Företagsledningens ansvar

Det är företagsledningen som har ansvaret för förvaltningen enligt lagen om handelsbolag och enkla bolag och bolagsavtalet.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon i företagsledningen i något väsentligt avseende företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁵⁰

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2020:26)

RevR
RevU

Exempel 11 Revisionsberättelse i ideell förening som avslutar sin bokföring med en årsredovisning och vars stadgar föreskriver att föreningsstämman ska ta ställning till ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter

Revisionsberättelse

Till föreningsstämman⁵¹ i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

*Rapport om årsredovisningen**Uttalande*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Föreningens årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]⁵²

⁵⁰ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

⁵¹ I exemplet ställs revisionsberättelsen till föreningsstämman. Om något annat framgår av stadgarna så ska anpassning ske, vilket även ska framgå av uppdragsbrevet.

⁵² Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av föreningens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.⁵³

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till föreningen enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens ansvar⁵⁴

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen för bedömningen av föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Den upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen avser att likvidera föreningen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

⁵³ Om revisorn enligt stadgar eller uppdragsbrev ska uttala sig om andra förhållanden ska anpassning göras.

⁵⁴ I exemplet ansvarar styrelsen för årsredovisningens upprättande. Om något annat framgår av stadgarna så ska anpassning ske, vilket även ska framgå av uppdragsbrevet.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av föreningens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en förening inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar⁵⁵

Uttalande⁵⁶

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens⁵⁷ förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Jag (Vi) tillstyrker att föreningsstämman beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

⁵⁵ I de fall andra rapporteringskrav framgår av föreningens stadgar, kan tillägget "samt stadgar" göras i rubriken.

⁵⁶ När revisionsuppdraget, som i detta fall, innehåller ett uttalande om ansvarsfrihet ska ingen anmärkning enligt det generiska exemplet 9 lämnas.

⁵⁷ I exemplet ansvarar styrelsen för föreningens förvaltning. Om något annat framgår av stadgarna så ska anpassning ske, vilket även ska framgå av uppdragsbrevet.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till föreningen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkes-etiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förvaltningen⁵⁸.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot i något väsentligt avseende företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för föreningens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁵⁹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

Exempel 12 Revisionsberättelse i en pensions- eller personalstiftelse

Revisionsberättelse

Till styrelsen i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av stiftelsens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

⁵⁸ I de fall ansvaret för förvaltningen beskrivs i föreningens stadgar, kan tillägget "enligt stadgarna" göras till denna mening.

⁵⁹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (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 årsredovisningslagen. 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.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen för bedömningen av stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Den upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen avser att upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta. [För K2-stiftelse ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att upphöra med verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

RevR
RevU

- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av stiftelsens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en stiftelse inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Jag (Vi) har inte funnit att någon styrelseledamot företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förvaltningen enligt tryggandelagen och stadgarna.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot i något väsentligt avseende företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar

granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för stiftelsens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶⁰

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:31)

Exempel 13 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse som upprättar årsredovisning samt insamlingsstiftelse och kollektivavtalsstiftelse

Revisionsberättelse

Till styrelsen (förvaltaren) i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av stiftelsens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

RevR
RevU

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen (förvaltaren)] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

⁶⁰ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Styrelsens (Förvaltarens) ansvar

Det är styrelsen (förvaltaren) som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen (Förvaltaren) 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.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen (förvaltaren) för bedömningen av stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Den upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen (förvaltaren) avser att upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta. [För K2-stiftelse ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att upphöra med verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av stiftelsens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens (förvaltarens) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen (förvaltaren) använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en stiftelse inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens (förvaltarens) förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har styrelseledamöterna (förvaltaren) inte handlat i strid med stiftelselagen, stiftelseförordnandet eller årsredovisningslagen.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens (Förvaltarens) ansvar

Det är styrelsen (förvaltaren) som har ansvaret för förvaltningen enligt stiftelselagen och stiftelseförordnandet.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot (förvaltaren) i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen eller om det finns skäl för entledigande, eller
- på något annat sätt handlat i strid med stiftelselagen, stiftelseförordnandet eller årsredovisningslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för stiftelsens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶¹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2021:31)

RevR
RevU

⁶¹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Exempel 14 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse som upprättar årsbokslut (gäller i vissa fall för familjestiftelser)

Revisionsberättelse

Till styrelsen (förvaltaren) i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsbokslutet

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av årsbokslutet för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsbokslutet i allt väsentligt upprättats i enlighet med bokföringslagen.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

[Annan information än årsbokslutet]

Detta dokument innehåller även annan information än årsbokslutet och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen (förvaltaren)] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsbokslutet omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsbokslutet är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsbokslutet. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens (Förvaltarens) ansvar

Det är styrelsen (förvaltaren) som har ansvaret för att årsbokslutet upprättas och för att bokföringslagen tillämpas vid upprättandet av årsbokslutet. Styrelsen (Förvaltaren) ansvarar även för den interna kontroll som den bedömer är nödvändig för att upprätta ett årsbokslut som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsbokslutet ansvarar styrelsen (förvaltaren) för bedömningen av stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen (förvaltaren) avser att upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta. [För K2-stiftelse ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att upphöra med verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsbokslutet som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 årsbokslutet.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsbokslutet, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av stiftelsens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens (förvaltarens) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen (förvaltaren) använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsbokslutet. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på detta. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en stiftelse inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsbokslutet, däribland upplysningarna, och om årsbokslutet återger de underliggande transaktionerna och händelserna i enlighet med bokföringslagen.

RevR
RevU

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsbokslutet har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens (förvaltarens) förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har styrelseledamöterna (förvaltaren) inte handlat i strid med stiftelselagen eller stiftelseförordnandet.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens (Förvaltarens) ansvar

Det är styrelsen (förvaltaren) som har ansvaret för förvaltningen enligt stiftelselagen och stiftelseförordnandet.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot (förvaltaren) i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen eller om det finns skäl för entledigande, eller
- på något annat sätt handlat i strid med stiftelselagen eller stiftelseförordnandet.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för stiftelsens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶²

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:31)

Exempel 15 Revisionsberättelse i vanlig stiftelse med räkenskapsår som avslutas med en sammanställning

Revisionsberättelse

Till styrelsen (förvaltaren) i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om sammanställningen

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av sammanställningen över stiftelsens tillgångar och skulder vid räkenskapsårets utgång samt dess inkomster och utgifter⁶³ ("sammanställningen") för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har sammanställningen i allt väsentligt upprättats i enlighet med stiftelselagen.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisors-sed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

⁶² Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

⁶³ Beroende på tillämpade redovisningsprinciper för sammanställningen anpassas skrivningen i revisionsberättelsen. Om t.ex. bokföringsmässiga grunder tillämpas, så ersätts inkomster och utgifter i exemplet av intäkter och kostnader.

[Annan information än sammanställningen]

Detta dokument innehåller även annan information än sammanställningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen (förvaltaren)] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende sammanställningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av sammanställningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med sammanställningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens (Förvaltarens) ansvar

Det är styrelsen (förvaltaren) som har ansvaret för att sammanställningen upprättas enligt stiftelselagen och för att stiftelselagen tillämpas vid upprättandet av sammanställningen. Styrelsen (Förvaltaren) ansvarar även för den interna kontroll som den bedömer är nödvändig för att upprätta en sammanställning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av sammanställningen ansvarar styrelsen (förvaltaren) för bedömningen av stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen (förvaltaren) avser att upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta. [För K2-stiftelse ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att upphöra med verksamheten."]

RevR
RevU

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida sammanställningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 sammanställningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i sammanställningen, 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 mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av stiftelsens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens (förvaltarens) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen (förvaltaren) använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av sammanställningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns nå-

gon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om stiftelsens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på detta. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en stiftelse inte längre kan fortsätta verksamheten.

- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i sammanställningen, däribland upplysningarna, och om sammanställningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna i enlighet med stiftelselagen.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av sammanställningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens (förvaltarens) förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har styrelseledamöterna (förvaltaren) inte handlat i strid med stiftelselagen eller stiftelseförförordnandet.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till stiftelsen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens (Förvaltarens) ansvar

Det är styrelsen (förvaltaren) som har ansvaret för förvaltningen enligt stiftelselagen och stiftelseförförordnandet.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot (förvaltaren) i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen eller om det finns skäl för entledigande, eller
- på något annat sätt handlat i strid med stiftelselagen eller stiftelseförförordnandet.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot stiftelsen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för stiftelsens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶⁴

A.A.
Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2021:31)

Exempel 16 Revisionsberättelse i EES-filial

Revisionsberättelse

Till verkställande direktören i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsbokslutet

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av årsbokslutet för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsbokslutet i allt väsentligt upprättats i enlighet med bokföringslagen.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till filialen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

RevR
RevU

[Annan information än årsbokslutet]

Detta dokument innehåller även annan information än årsbokslutet och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsbokslutet omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsbokslutet är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsbokslutet. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Verkställande direktörens ansvar

Det är verkställande direktören som har ansvaret för att årsbokslutet upprättas och för att bokföringslagen tillämpas vid upprättandet av årsbokslutet. Verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som denna bedömer är nödvändig för att upprätta ett årsbokslut som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsbokslutet ansvarar verkställande direktören för bedömningen av filialens förmåga att fortsätta verksamheten. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om verkställande direktören avser att likvidera filialen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-filial ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

⁶⁴ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsbokslutet som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 årsbokslutet.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsbokslutet, 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 mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av filialens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsbokslutet. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om filialens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på detta. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en filial inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsbokslutet, däribland upplysningarna, och om årsbokslutet återger de underliggande transaktionerna och händelserna i enlighet med bokföringslagen.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsbokslutet har jag (vi) även utfört en revision av verkställande direktörens förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har verkställande direktören inte handlat i strid med lagen om utländska filialer m.m.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till filialen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Verkställande direktörens ansvar

Det är verkställande direktören som har ansvaret för förvaltningen enligt lagen om utländska filialer m.m.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om verkställande direktören i något väsentligt avseende på något sätt handlat i strid med lagen om utländska filialer m.m.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaper. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för filialens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶⁵

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2021:31)

RevR
RevU

*Exempel 17 Revisionsberättelse i utländsk filial (icke EES-filial)**Revisionsberättelse*

Till verkställande direktören i ... org.nr xxxxxx-xxxx

*Rapport om årsredovisningen**Uttalande*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av filialens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till filialen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

⁶⁵ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

Verkställande direktörens ansvar

Det är verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som denna bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar verkställande direktören för bedömningen av filialens förmåga att fortsätta verksamheten. Verkställande direktören upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om verkställande direktören avser att likvidera filialen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av filialens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.

- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om filialens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en filial inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av verkställande direktörens förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har verkställande direktören inte handlat i strid med lagen om utländska filialer m.m.

RevR
RevU

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till filialen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Verkställande direktörens ansvar

Det är verkställande direktören som har ansvaret för förvaltningen enligt lagen om utländska filialer m.m.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om verkställande direktören i något väsentligt avseende på något sätt handlat i strid med lagen om utländska filialer m.m.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för filialens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶⁶

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2020:26)

Exempel 18 Revisionsberättelse i ekonomisk förening

Revisionsberättelse

Till föreningsstämman i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Föreningens årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]⁶⁷

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av föreningens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att föreningsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till föreningen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.]

⁶⁶ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

⁶⁷ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Den [De] upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera föreningen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av föreningens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en förening inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

RevR
RevU

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att föreningsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till föreningen enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som föreningens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av föreningens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för föreningens organisation och förvaltningen av föreningens angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma föreningens ekonomiska situation och att tillse att föreningens organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och föreningens ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att föreningens bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen, eller
- på något annat sätt handlat i strid med lagen om ekonomiska föreningar, årsredovisningslagen eller stadgarna.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av föreningens vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med lagen om ekonomiska föreningar.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen, eller att ett förslag till dispositioner av föreningens vinst eller förlust inte är förenligt med lagen om ekonomiska föreningar.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av föreningens vinst eller

förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningssåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för föreningens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]⁶⁸ om förslaget är förenligt med lagen om ekonomiska föreningar.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶⁹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

Exempel 19 Revisionsberättelse i bostadsrättsföreningar

Revisionsberättelse

Till föreningsstämman i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av föreningens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att föreningsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till föreningen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

RevR
RevU

⁶⁸ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

⁶⁹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (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 årsredovisningslagen. 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.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen för bedömningen av föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Den upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen avser att likvidera föreningen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att iverkliga verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av föreningens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisions-

bevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en förening inte längre kan fortsätta verksamheten.

- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att föreningsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till föreningen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som föreningens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av föreningens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för föreningens organisation och förvaltningen av föreningens angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma föreningens ekonomiska situation och att tillse att föreningens organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och föreningens ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen, eller
- på något annat sätt handlat i strid med bostadsrättslagen, tillämpliga delar av lagen om ekonomiska föreningar, årsredovisningslagen eller stadgarna.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av föreningens vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med bostadsrättslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen, eller att ett förslag till dispositioner av föreningens vinst eller förlust inte är förenligt med bostadsrättslagen.

RevR
RevU

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av föreningens vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för föreningens situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]⁷⁰ om förslaget är förenligt med bostadsrättslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁷¹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:26)

Bilaga 2 Revisorns rapportering för olika associationsrättsliga former

[Bilagan innehåller en sammanställning över rapporteringskrav enligt vissa lagar och återges ej här. Sammanställningen finns att ta del av i FAR Online; red.anm.]

⁷⁰ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

⁷¹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 701 Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse

(senast ändrad genom FAR N 2020:27)

Inledning	1127
Tillämpningsområde	1127
Syfte och bakgrund	1128
Syfte	1128
Bakgrund till revisionsberättelsens utformning	1128
Bakgrund till revisorns övriga rapportering	1129
Definitioner	1129
Revisionsberättelsens utformning	1131
Inledning	1131
Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen	1131
Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar	1135
Modifierade uttalanden och upplysningar i revisionsberättelsen	1136
Inledning	1136
Modifierade uttalanden och upplysningar i enlighet med ISA	1136
Upplysningar i undantagsfall enligt revisorsförordningen	1137
Revisorns övriga rapportering	1138
Inledning	1138
Rapportering till ägare och andra intressenter	1138
Rapportering till företaget och dess företrädare	1139
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1140
Ändringsförteckning	1141
Bilaga 1 Exempel på utformning av revisionsberättelser i företag av allmänt intresse	1141
Exempel 1a Aktiebolag som tillämpar ÅRL utan koncernredovisning	1141
Exempel 1b Aktiebolag som tillämpar ÅRL med koncernredovisning	1145
Exempel 2 Bankaktiebolag som tillämpar ÅRKL	1150
Exempel 3 Försäkringsaktiebolag som tillämpar ÅRFL	1154
Bilaga 2 Revisorsförordningens artikel 11 om innehållet i revisorns rapport till revisionsutskottet	1159

RevR
RevU

Inledning

Tillämpningsområde

1. Denna rekommendation gäller för revisorns rapportering i samband med lagstadgade revisioner av års- och koncernredovisningar för företag av allmänt intresse. Vad gäller revisionsberättelsens utformning ska hela rekommendationen med undantag av punkterna 49–50 (som enbart gäller för börsnoterade företag) tillämpas för samtliga företag av allmänt intresse. Beträffande revisorns övriga rapportering finns, i enlighet med vad som framgår av rekommendationen, vissa delar som endast gäller för börsnoterade företag eller för finansiella företag av allmänt intresse.

2. Vad gäller revisionsberättelsens utformning baseras rekommendationen i huvudsak på, kompletterar och ska läsas tillsammans med RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning*, ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om och uttala sig om finansiella rapporter*, ISA 701 *Kommunikation av särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor* samt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (revisorsförordningen).

(RevP 2017:5)

3. Beträffande modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen baseras rekommendationen på, kompletterar och ska läsas tillsammans med RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*, ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*, ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* samt ISA 570 *Fortsatt drift*.

(RevP 2017:5)

4. Som framgår av ISA 700 punkt 31 kan revisorn på frivillig basis kommunicera för revisionen särskilt betydelsefulla områden i revisionsberättelsen även för andra företag än de för vilka detta är ett krav.¹ Vid sådan frivillig kommunikation ska endast punkterna 37–48, punkt 56A samt punkterna 65–69 i denna rekommendation tillämpas.

(RevP 2017:5)

5. har upphävts genom RevP 2017:5.

6. har upphävts genom RevP 2017:5.

7. har upphävts genom RevP 2017:5.

8. har upphävts genom RevP 2017:5.

Syfte och bakgrund

Syfte

9. Syftet med denna rekommendation är att lägga fast standarder för och ge vägledning om formen för och innehållet i en svensk revisionsberättelse som lämnas som ett resultat av en lagstadgad revision av års- och koncernredovisningar för ett företag av allmänt intresse. Rekommendationen syftar även till att redogöra för de särskilda krav som gäller övrig rapportering från revisorer i företag av allmänt intresse.

Bakgrund till revisionsberättelsens utformning

10. ISA 700 behandlar bland annat formen för och innehållet i den revisors rapport som lämnas till följd av en revision av finansiella rapporter. RevR 700 kompletterar bland annat ISA 700 och behandlar, med utgångspunkt i denna och andra standarder och med ytterligare anpassningar till svenska förhållanden, formen för och innehållet i en revisionsberättelse som lämnas för samtliga svenska juridiska personer.

11. Revisorsförordningen reglerar revisionsberättelsens innehåll för samtliga företag av allmänt intresse, medan vissa regler i ISA 700 endast gäller för de företag av allmänt intresse som även är börsnoterade. De senare reglerna avser beskrivningen av för revisionen särskilt betydelsefulla områden, där ISA 701 ger kompletterande vägledning.

12. Enligt FARs uppfattning motsvarar reglerna i ISA 701 och relevanta delar av ISA 700 i allt väsentligt reglerna i revisorsförordningen, varför denna rekommendation i dessa delar ska tillämpas för samtliga företag av allmänt intresse, vare sig dessa är börsnoterade eller inte. Se vidare punkterna 37–48 samt 65–69.

13. Reglerna i ISA 700, ISA 701 och revisorsförordningen innebär i sammanfattning att revisionsberättelsen för ett företag av allmänt intresse ska innehålla, i tillägg till det innehåll som följer av RevR 700, följande:

- en beskrivning av för revisionen särskilt betydelsefulla områden,
- en bekräftelse av att revisionsberättelsen är förenlig med den rapport revisorn tillställer det granskade företagets revisionsutskott och för vars innehåll revisorsförordningen innehåller särskilda regler,

¹ Denna möjlighet att på frivillig basis kommunicera för revisionen särskilt betydelsefulla områden bör framgå av uppdragsbrevet. Se även ISA 700 punkt A37.

- en försäkran om att revisorn inte tillhandahållit några av de enligt revisorsförordningens artikel 5.1 förbjudna icke-revisionstjänsterna,
- vissa kompletterande upplysningar rörande styrelsens, verkställande direktörens och revisorns ansvar, och
- vissa upplysningar om hur revisorn har utsetts och hur länge revisorn innehaft revisionsuppdraget.

(FAR N 2018:5)

14. Det finns även kompletterande regler i ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* och i RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten* som enbart berör revisionsberättelsens innehåll och utformning för börsnoterade företag.

(FAR N 2020:27)

15. ISA 705 och ISA 706 ger vägledning om formen för och hur innehållet i revisionsberättelsen påverkas när revisorn gör ett modifierat uttalande respektive lämnar upplysningar. ISA 570 ger ytterligare vägledning kring revisionsberättelsens utformning vad gäller modifierade uttalanden och upplysningar hänförliga till fortsatt drift.

16. RevR 705 kompletterar ISA 705 och ISA 706 med anpassningar till svenska förhållanden avseende bland annat de modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar som kan erfordras som ett resultat av förvaltningsrevisionen. RevR 705 gäller för revisionsberättelser för samtliga svenska juridiska personer.

17. Delar av ISA 705, ISA 706 och ISA 570 är direkt hänförliga till beskrivningar i revisionsberättelsen av för revisionen särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701. Det följer av punkt 12 att dessa delar ska tillämpas för samtliga företag av allmänt intresse.

RevR
RevU

18. Revisorsförordningen kräver i undantagsfall att revisorn ska lämna vissa upplysningar i revisionsberättelsen om tjänster som revisorn tillhandahållit det granskade företaget. Undantagen gäller dels när det granskade företaget inte upplyst i årsredovisningen om de tjänster som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhandahållit företaget eller dess dotterföretag utöver den lagstadgade revisionen, dels när revisorn genom förbiseende, utan att det påverkar revisorns självständighet och opartiskhet, tillhandahållit sådana förbjudna icke-revisionstjänster som avses i revisorsförordningens artikel 5.1.

(RevP 2017:5)

Bakgrund till revisorns övriga rapportering

19. Vid fullgörandet av den lagstadgade revisionen har eller kan revisorn enligt lag eller god revisionssed i övrigt ha även andra rapporteringsskyldigheter än de som fullgörs genom lämmandet av revisionsberättelsen. Sådan rapporteringsskyldighet föreligger till företaget eller dess företrädare, men kan också föreligga till företagets ägare eller andra intressenter.

20. I denna rekommendation redogörs för den övriga rapporteringsskyldighet som endast berör företag av allmänt intresse.

Definitioner

21. De termer som används i denna rekommendation definieras i International Standards on Auditing (ISA) eller i svensk lagstiftning. Vissa termer i ISA har anpassats till svenska förhållanden² och beskrivs vad gäller revisionsberättelsens utformning närmare i RevR 700. Nedan definieras och diskuteras vissa för denna rekommendation centrala termer, och i övrigt hänvisas till ISA och relevant lagstiftning.

² Till exempel används i Sverige "revisionsberättelse" i stället för "revisors rapport".

22. Med ett *börsnoterat företag* avses ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad³.

23. I enlighet med 2 § punkt 9 revisorslagen (2001:883) avses med ett *företag av allmänt intresse*

1. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad,
2. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
3. värdepappersbolag som har tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
4. företag som har tillstånd att bedriva rörelse enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043), utom sådana företag som har beviljats undantag enligt 1 kap. 19, 19 d eller 20 § i den lagen, och
5. företag som har tillstånd att driva tjänstepensionsverksamhet enligt lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag.

(FAR N 2020:27)

24. Med *för revisionen särskilt betydelsefulla områden* avses i enlighet med ISA 701 punkt 8 de områden som enligt revisorns professionella bedömning var de mest betydelsefulla i revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. De väljs ut från de områden som kommunicerats med styrelsen (se även punkt 26 nedan).

25. Med *de som har ansvaret för företagets styrning* avses enligt ISA 260 punkt 10 (a) den eller de personer eller den eller de organisationer (t.ex. en förvaltare) som har ansvar för att utöva tillsyn över företagets strategiska inriktning samt förpliktelser som sammanhänger med företagets skyldigheter. I ett svenskt företag innebär detta *styrelsen*. Termen förekommer i flera ISA som är av betydelse för revisorns rapportering, både vad avser revisionsberättelsens utformning och revisorns övriga rapportering.

26. En annan term av betydelse för revisorns rapportering är styrelsens *revisionsutskott*. Bland annat ska revisorn enligt revisorsförordningen överlämna en särskild skriftlig rapport till revisionsutskottet⁴. Införlivandet av revisorsförordningen i svensk lagstiftning har även inneburit att svensk lag kräver att styrelsen i alla företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott⁵.

27. Revisionsutskottet har, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, vissa i lag angivna uppgifter vad gäller bland annat den finansiella rapporteringen och revisionen.

28. Revisionsutskottets uppgifter får under vissa förutsättningar fullgöras av styrelsen i sin helhet. I sådana fall måste utformningen av revisorns rapportering anpassas.

29. I denna rekommendation används termen *revisor* för att beteckna både en personalvald revisor och ett valt revisionsföretag.

³ Enligt ISA 700 och ISA 701 ska revisorn kommunicera för revisionen särskilt betydelsefulla områden i revisionsberättelsen för *noterade företag* (*listed entity* i de engelska originalen).

⁴ Förutom att revisorn alltså har vissa rapporteringskrav direkt till revisionsutskottet, kommunicerar revisorn normalt även i övrigt i första hand med revisionsutskottet. Denna kommunikation ersätter dock inte revisorns kommunikation direkt med styrelsen. Revisorn har att säkerställa att styrelsen, genom revisorns eller revisionsutskottets försorg, får del av revisorns rapportering till revisionsutskottet. Se EtikU 9 *Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan* för ytterligare vägledning.

⁵ Se 8 kap. 49 a § aktiebolagslagen (2005:551) (ABL) och motsvarande regler i andra lagar som gäller andra företag av allmänt intresse. Se även punkterna 32–33.

Revisionsberättelsens utformning

Inledning

30. I det följande ges vägledning kring de kompletteringar till RevR 700 som krävs vid utformningen av revisionsberättelsen för ett företag av allmänt intresse. De beskrivs i den ordning de normalt ska placeras i revisionsberättelsen.

31. Bilaga 1 innehåller exempel på hur revisionsberättelsen kan utformas för att uppfylla kraven enligt denna rekommendation. Exempelen baseras på moderbolag som upprättar koncernredovisning i enlighet med International Financial Reporting Standards så som de antagits av EU och i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) (ÄRL), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÄRKL) respektive lagen (1995:150) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÄRFL).

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Uttalanden

32. Enligt revisorsförordningens artikel 10.2 e) ska revisionsberättelsen innehålla en bekräftelse av att revisionsuttalandet är förenligt med den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionsutskottet i enlighet med artikel 11 (se punkterna 88–89). Stycket kan ha följande utformning och bör normalt placeras sist i avsnittet "Uttalanden":

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen [och koncernredovisningen] är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

RevR
RevU

33. Om styrelsen har beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullgörs av styrelsen i sin helhet⁶, ska den kompletterande rapporten enligt revisorsförordningens artikel 11.1 överlämnas till styrelsen. I sådana fall ska revisionsberättelsens utformning anpassas därefter.

Grund för uttalanden

34. Enligt revisorsförordningens artikel 10.2 f) ska revisorn i revisionsberättelsen lämna en försäkran om att de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5.1 inte har tillhandahållits av revisorn eller av medlemmar i det nätverk som revisorn tillhör.

35. Försäkran omfattar både moderföretaget av allmänt intresse, dess moderföretag inom EU och dess kontrollerade företag⁷ inom EU. Vissa medlemsstater inom EU kan ha gjort tillägg till eller medgivit undantag⁸ från de förbjudna icke-revisionstjänsterna i artikel 5.1, vilket innebär att en viss tjänst kan vara tillåten i en medlemsstat men förbjuden i en annan. Ett svenskt moderföretag av allmänt intresses moderföretag eller dotterföretag i ett annat EU-land får endast tillhandahållas tjänster som är tillåtna med beaktande av det andra EU-landets nationella regelverk⁹.

36. Revisorns försäkran lämnas som en komplettering till det stycke om revisorns oberoende som kommuniceras i avsnittet "Grund för uttalanden" enligt RevR 700. Stycket kan då i sin helhet utformas som följer, med kompletteringen understruken:

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och kon-

⁶ Se 8 kap. 49 a § ABL och motsvarande regler i andra lagar som gäller andra företag av allmänt intresse.

⁷ "Kontrollerat företag" definieras i EtikU 14 EUs förordning om revision av företag av allmänt intresse – revisorns opartiskhet och självständighet, kapitel 3.

⁸ T.ex. får enligt 21 b § revisorslagen en svensk revisor, under vissa angivna förutsättningar, tillhandahålla vissa av de i artikel 5.1 angivna förbjudna icke-revisionstjänsterna.

⁹ EtikU 14 kapitel 5 ger ytterligare information och vägledning.

cernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Att försäkran lämnas baserat på revisorns bästa kunskap och övertygelse speglar att den till sin natur inte kan lämnas med absolut säkerhet. Det innebär inte att revisorn kan lämna försäkran utan att ha gjort vad som i detta avseende rimligen ankommer på revisorn. Försäkran baseras på att, vilket framgår av styckets inledning, revisorn fullgjort sitt yrkesetiska ansvar enligt god revisorssed i Sverige. Detta innefattar bland annat att revisionsföretaget ska ha riktlinjer och rutiner för att endast acceptera uppdrag att tillhandahålla icke-revisionstjänster som inte påverkar revisorns opartiskhet och självständighet, eller som på annat sätt står i strid med lagar eller andra författningar¹⁰.

För revisionen särskilt betydelsefulla områden

37. Enligt ISA 700 punkt 30 ska revisionsberättelsen beskriva för revisionen särskilt betydelsefulla områden, vilket ska ske i enlighet med ISA 701. Som framgår av punkt 24 definierar ISA 701 dessa som de områden som enligt revisorns professionella bedömning var de mest betydelsefulla i revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden, och de väljs ut från de områden som kommunicerats med styrelsen.

38. Vad gäller de finansiella rapporterna uttalar sig revisorn både om årsredovisningen och i förekommande fall om koncernredovisningen. Revisorn ska därför i förekommande fall kommunicera för revisionen särskilt betydelsefulla områden både för årsredovisningen och för koncernredovisningen.

39. Av ISA 701 punkterna 9–10 framgår att vid bedömningen enligt punkt 37 ska revisorn beakta

- områden med högre bedömda risker för väsentliga felaktigheter, eller betydande risker som identifierats enligt ISA 315¹¹,
- betydande bedömningar av revisorn avseende områden i de finansiella rapporterna som innefattade betydande bedömningar av företagsledningen, däribland uppskattningar i redovisningen som har identifierats som att de har en hög osäkerhet, och
- effekten på revisionen av betydelsefulla händelser eller transaktioner som inträffat under perioden.

(RevP 2017:5)

40. I tillämpliga fall ska enligt ISA 701 punkt 13 beskrivningen av varje särskilt betydelsefullt område innehålla en hänvisning till relevanta upplysningar i årsredovisningen, och därutöver beskriva

- varför frågan ansågs vara särskilt betydelsefull under revisionen och därför fastställdes vara ett särskilt betydelsefullt område, och
- hur frågan behandlades under revisionen.

41. Som konstaterats i punkt 12 uppställer revisorsförordningens artikel 10.2 c) i allt väsentligt samma krav som ISA enligt punkterna 39–40 ovan. Enligt revisorsförordningen ska revisorn till stöd för sitt uttalande i revisionsberättelsen tillhandahålla

- en beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive bedömda risker för väsentliga felaktigheter på grund av bedrägeri,
- en sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker, och
- de viktigaste iakttagelserna med anledning av dessa risker, i förekommande fall.

¹⁰ Se ISQC 1 Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster punkt 26 ff. och IESBAs Etikod avsnitt 600 Utföra andra tjänster än bestyrkandetjänster åt en revisionskund.

¹¹ ISA 315 Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö.

När det är tillämpligt ska revisionsberättelsen också innehålla en tydlig hänvisning till de relevanta uppgifterna i årsredovisningen.

42. Både ISA 701 och revisorsförordningen ställer krav på att högre eller viktiga bedömda risker för väsentliga felaktigheter ska beskrivas. Som framgått ska enligt ISA 701 revisorn även beakta betydelsefulla händelser eller transaktioner liksom områden med stora inslag av bedömningar från företagets och därmed även från revisorns sida. FARs uppfattning är att skälet till att dessa områden ska beaktas är att de i regel medför en högre inneboende risk och därmed kan utgöra högre/viktiga risker för väsentliga felaktigheter. FAR anser därför att ISA 701s krav enligt punkterna 39–40 ovan motsvarar kraven i revisorsförordningen enligt punkt 41.

43. Av ISA 701 punkt A46 framgår att vid beskrivningen av hur ett särskilt betydelsefullt område hanterats under revisionen, *kan* revisorn beskriva en indikation på resultatet av granskningsåtgärderna eller viktiga observationer med avseende på frågan. Som framgår av punkt 41 ovan ska revisorn enligt revisorsförordningen i förekommande fall beskriva de viktigaste iakttagelserna. God revisionssed i Sverige innebär därför att revisorn i förekommande fall¹²

ska beskriva de viktigaste iakttagelserna.

44. Beskrivningen enligt punkt 43 ovan kräver omsorg för att undvika att revisorn ger intrycket att den förmedlar ett separat uttalande om ett enskilt särskilt betydelsefullt område eller på något sätt ifrågasätter revisorns uttalande om de finansiella rapporterna som helhet (se ISA 701 punkt A51).

45. Ytterligare vägledning vid revisorns professionella bedömning av vilka områden som är särskilt betydelsefulla och hur dessa ska beskrivas finns i ISA 701.

(RevP 2017:5)

46. Beskrivningen av de särskilt betydelsefulla områdena ska lämnas i ett separat avsnitt under egen rubrik. Det kan utformas som följer.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen [och koncernredovisningen] för den aktuella perioden, och innefattar bland annat de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen [och koncernredovisningen] som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

47. Om revisorn enligt ISA 701 punkt 16 fastställer att det inte finns några för revisionen särskilt betydelsefulla områden att kommunicera¹³ ska avsnittet enligt punkt 46 ändras och kan lyda som följer¹⁴:

¹² FARs tolkning av "i förekommande fall" är inte att iakttagelser måste beskrivas för varje särskilt betydelsefullt område, utan endast då revisorn till styrelsen kommunicerat iakttagelser rörande ett visst betydelsefullt område som är så viktiga att de enligt revisorns professionella omdöme bör framgå i beskrivningen av det särskilt betydelsefulla området.

¹³ Se ISA 701 punkt A57 för vägledning kring när detta kan bli aktuellt.

¹⁴ Om det inte finns några andra särskilt betydelsefulla områden än dem som gett upphov till modifierade uttalanden enligt ISA 705 eller en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets fortsatta drift enligt ISA 570, ska avsnittet lyda enligt punkt 67.

Särskilt betydelsefulla områden

Jag (Vi) har fastställt att det inte finns några för revisionen särskilt betydelsefulla områden som behöver kommuniceras i revisionsberättelsen.

48. Såvida det inte redan framgår av sammanhanget, ska det av beskrivningen av varje för revisionen särskilt betydelsefullt område framgå om det berör koncernredovisningen och/eller moderbolagets årsredovisning.

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen

49. ISA 720 beskriver revisorns ansvar för att läsa och rapportera om annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen. Nedan framgår ett exempel på hur inledningen till avsnittet om "Annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen]" kan utformas om den andra informationen består av information som dels ingår i ett dokument i vilket årsredovisningen (och koncernredovisningen) ingår och dels av ett dokument i vilket årsredovisningen (och koncernredovisningen) inte ingår.

Annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen] och återfinns på sidorna [A–B]. Den andra informationen består även av [rapport X] som jag (vi) inhämtade före datumet för denna revisionsberättelse. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

(FAR N 2020:27)

50. För närmare vägledning hänvisas till ISA 720. Exempelen i bilaga 1 till denna rekommendation baseras på förutsättningen att all sådan annan information har erhållits vid tidpunkten för revisionsberättelsens datering.

50A. I ISA 720 punkt 22 (b) (ii) finns särskilda regler för *börsnoterade företag* som handlar om revisionsberättelsens utformning när sådan annan information ännu inte erhållits vid tidpunkten för revisionsberättelsens datering.

(FAR N 2020:27)

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

51. Av ISA 700 punkt 35 och punkt A44 framgår att då de som har ansvaret för att övervaka företagets finansiella rapportering inte utgörs av samma personer som de som har ansvaret för och upprättar den finansiella rapporteringen, ska detta framgå av revisionsberättelsen.

52. Enligt svensk lag ska revisionsutskottet i ett företag av allmänt intresse, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka den finansiella rapporteringen¹⁵.

53. Denna särskilda uppgift ska därför beskrivas i revisionsberättelsen. Stycket kan ha följande lydelse och placeras sist i avsnittet "Styrelsens och verkställande direktörens ansvar":

Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.

54. Om styrelsen inte har något revisionsutskott, eller om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska stycket enligt punkt 53 inte ingå i revisionsberättelsen.

¹⁵ Se 8 kap. 49 b § ABL och motsvarande regler i andra lagar som gäller andra företag av allmänt intresse. Revisionsutskottet har även andra uppgifter än den enligt punkt 52.

Revisorns ansvar

55. Enligt ISA 700 punkt 40 (b) och (c) ska revisionsberättelsen för börsnoterade företag innehålla en beskrivning av revisorns ansvar för kommunikation med styrelsen.

56. Beskrivningen ska framgå av två stycken som placeras längst ned i avsnittet "Revisorns ansvar". De kan ha nedanstående lydelse.

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen [och koncernredovisningen], inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

Styckena kan placeras i bilaga till revisionsberättelsen eller på Revisorsinspektionens webbplats enligt vad som framgår av RevR 700 punkterna 42–44 och 54–56.

(FAR N 2020:27)

56A. Enligt ISA 701 punkt 14 (b) kan revisorn i ytterst sällsynta fall avstå från att kommunicera ett för revisionen särskilt betydelsefullt område i revisionsberättelsen till följd av att revisorn bedömer att de negativa konsekvenserna av att göra det rimligen skulle väntas vara större än allmänintresset av sådan kommunikation. Någon motsvarande möjlighet till avstående finns inte i revisorsförordningen, det vill säga vid revision av företag av allmänt intresse. Då revisorsförordningen nu trätt i kraft föreligger därmed inte någon sådan möjlighet för revisorer i börsnoterade företag.

För det fall revisorn på frivillig basis kommunicerar för revisionen särskilt betydelsefulla områden i revisionsberättelsen (se punkt 4) finns dock denna möjlighet. Det innebär att vid frivillig kommunikation av för revisionen särskilt betydelsefulla områden ska sista meningen i beskrivningen av revisorns ansvar enligt ovan kompletteras så att den lyder:

Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan eller när, i ytterst sällsynta fall, jag (vi) bedömer att en fråga inte ska kommuniceras i revisionsberättelsen på grund av att de negativa konsekvenserna av att göra det rimligen skulle väntas vara större än allmänintresset av denna kommunikation.

(RevP 2017:5)

57. Av revisorsförordningens artikel 10.2 d) framgår att det i revisionsberättelsen ska lämnas en förklaring av i vilken utsträckning den lagstadgade revisionen ansågs kunna upptäcka oegentligheter inklusive bedrägeri. FARs bedömning är att detta krav täcks av avsnittet om "Revisorns ansvar" enligt RevR 700 och att någon ytterligare förklaring därför inte är erforderlig.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Bolagsstyrningsrapport

58. Enligt 6 kap. 6 § ÄRL ska aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad upprätta en bolagsstyrningsrapport. Vägledning kring revisorns granskning av och rapportering om bolagsstyrningsrapporten återfinns i RevR 16. Revisorns rapportering är beroende av dels var företaget placerar bolagsstyrningsrapporten, dels av granskningens inriktning och omfattning.

(FAR N 2020:27)

RevR
RevU

59. Då revisorn utför en lagstadgad granskning av bolagsstyrningsrapporten och företaget valt att placera den i förvaltningsberättelsen måste revisionsberättelsens utformning anpassas¹⁶. Detta påverkar främst avsnitten i "Rapport om andra krav enligt lagar och författningar" men till viss del även "Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen". Dessa skrivelser ingår inte i exemplen i bilaga 1, utan för vägledning hänvisas till exempel 1A i RevR 16.

(FAR N 2020:27)

Revisionsberättelsens avslutning

60. Av revisorsförordningens artikel 10.2 a–b) framgår att det i revisionsberättelsen ska anges av vem eller vilket organ de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen har utsetts, liksom datum för utnämningen och den totala sammanhängande period som uppdraget varat, inklusive tidigare förlängningar och nyförordnanden.

61. Stycket kan ha följande form och bör placeras omedelbart före revisionsberättelsens undertecknande:

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan DD månad ÅÅÅÅ.

62. Styckets utformning måste i förekommande fall anpassas. Det gäller till exempel då revisionsuppdraget innehafts av en personvald revisor och övergått till det revisionsföretag vid vilket revisorn är anställd, eller då revisionsuppdraget övergår från en personvald revisor till en annan personvald revisor anställd vid samma revisionsföretag.

63. Om revisorn innehaft revisionsuppdraget längre än företaget varit ett företag av allmänt intresse kan stycket kompletteras med en avslutande mening som kan lyda: "ABC AB har varit ett företag av allmänt intresse sedan DD månad ÅÅÅÅ".

Modifierade uttalanden och upplysningar i revisionsberättelsen

Inledning

64. Detta avsnitt behandlar de modifierade uttalanden, upplysningar eller anmärkningar i revisionsberättelsen som endast berör företag av allmänt intresse. Avsnittet behandlar dels ISAs regler kring samspelet mellan särskilt betydelsefulla områden och vissa uttalanden och upplysningar, dels revisorsförordningens krav på att i undantagsfall lämna vissa upplysningar om tjänster som revisorn tillhandahållit det granskade företaget.

Modifierade uttalanden och upplysningar i enlighet med ISA

65. Av både ISA 705 punkt 29 och revisorsförordningen¹⁷ framgår att när revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisionsberättelsen inte innehålla något avsnitt om för revisionen särskilt betydelsefulla områden. Om revisorn avstår från att uttala sig om antingen årsredovisningen eller koncernredovisningen, ska dock revisionsberättelsen i förekommande fall innehålla en beskrivning av för revisionen särskilt betydelsefulla områden hänförliga till den av års- eller koncernredovisningarna som revisorn uttalar sig om.

66. Enligt ISA 701 punkt 15 så utgör en fråga som ger upphov till ett modifierat uttalande, eller en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets fortsatta drift, per definition ett särskilt betydelsefullt område. Frågan eller osäkerhetsfaktorn ska dock inte beskrivas i avsnittet "Särskilt

¹⁶ I de fall revisorn genomför en lagstadgad granskning av bolagsstyrningsrapporten, oavsett var företaget valt att placera den, omfattas bolagsstyrningsrapporten även av det ansvar som revisorn har för annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen enligt ISA 720 (se ISA 720 punkt A3).

¹⁷ Se punkt 41 varav framgår att enligt revisorsförordningen ska revisorn till stöd för sitt uttalande i revisionsberättelsen lämna information motsvarande den i ISA 701 (se punkt 42). Avstår revisorn från att uttala sig behöver sådan information alltså inte lämnas.

betydelsefulla områden”. I stället ska revisorn rapportera om dessa frågor enligt ISA 705 och ISA 570 och i avsnittet om särskilt betydelsefulla områden hänvisa dit från avsnitten ”Grund för uttalanden” respektive ”Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift”. Dessa hänvisningar kan, beroende på omständigheterna, utformas i enlighet med punkterna 67–68.

67. Om det inte finns några andra särskilt betydelsefulla områden kan hänvisningen lyda som följer (se ISA 701 punkt A58 kompletterad med vägledning i RevR 705 punkterna 67–68):

Särskilt betydelsefulla områden

Förutom för den fråga som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalanden* eller avsnittet *Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift* har jag (vi) fastställt att det inte finns några andra för revisionen särskilt betydelsefulla områden som jag (vi) behöver kommunicera i revisionsberättelsen.

68. Om det finns andra särskilt betydelsefulla områden kan hänvisningarna beroende på omständigheterna lyda som följer (se exempel 1 i bilagorna till ISA 570 respektive ISA 705 kompletterad med vägledning i RevR 705 punkterna 67–68):

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden. Utöver det förhållande som beskrivs i avsnittet [*Grund för uttalanden/Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift*] har jag (vi) fastställt att de förhållanden jag (vi) beskriver nedan är de särskilt betydelsefulla områden som jag (vi) ska kommunicera i revisionsberättelsen.
[Beskrivning av varje särskilt betydelsefullt område enligt punkt 46 ovan]

RevR
RevU

69. ISA 706 punkterna A1–A3 (även ISA 701 punkt A8) diskuterar förhållandet mellan beskrivningar av för revisionen särskilt betydelsefulla områden och stycken med upplysningar av särskild betydelse. ISA 706 innehåller också i punkterna A16–A17 vägledning vad gäller placeringen i revisionsberättelsen av stycken rörande särskilt betydelsefulla områden, upplysningar av särskild betydelse och övriga upplysningar. Bilaga 3 till ISA 706 innehåller ett exempel på en revisionsberättelse som innehåller dessa tre stycken.

Upplysningar i undantagsfall enligt revisorsförordningen

70. Enligt revisorsförordningens artikel 10.2 g) ska revisorn i revisionsberättelsen ange eventuella tjänster utöver den lagstadgade revisionen som tillhandahållits det granskade företaget och dess dotterföretag av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, och som inte har upplysts om i årsredovisningen. Upplysningskravet omfattar inte tjänster som tillhandahållits av andra revisorer i nätverket. Skulle revisorn vid sin granskning uppmärksamma att sådana upplysningar saknas¹⁸, ska revisorn i första hand informera företaget om detta förhållande och verka för att årsredovisningen kompletteras. Om företaget inte kompletterar årsredovisningen ska revisorn i stället lämna upplysningar om sådana tjänster i revisionsberättelsen. Upplysningarnas utformning är en fråga för revisorns professionella omdöme baserat på relevanta fakta och omständigheter.

(RevP 2017:5)

¹⁸ Enligt nuvarande svensk redovisningspraxis lämnas normalt sett inte dessa upplysningar även om de ingått som en delmängd i de upplysningar om icke-revisionstjänster som tillhandahållits av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och dess nätverk. Det är därför viktigt att företagen uppmärksammas på att om företaget inte lämnar upplysningarna måste revisorn lämna dem i revisionsberättelsen.

71. Som framgår av punkterna 34–36 ska revisorn enligt revisorsförordningen lämna en försäkran om att de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i revisorsförordningens artikel 5.1 inte har tillhandahållits. Från tid till annan kan det inträffa att revisionsföretaget genom förbiseende, och utan att det påverkar revisorns opartiskhet och självständighet, tillhandahållit sådana tjänster¹⁹. Skulle detta inträffa ska revisorn i revisionsberättelsen redogöra för detta förhållande, vilka motåtgärder som vidtagits och grunden för bedömningen att detta inte påverkat revisorns opartiskhet och självständighet²⁰. Den exakta utformningen av denna redogörelse är en fråga för revisorns professionella bedömning baserat på relevanta fakta och omständigheter i enlighet med revisorns yrkesetiska ansvar enligt god revisorssed i Sverige.

Revisorns övriga rapportering

Inledning

72. I samband med fullgörandet av den lagstadgade revisionen av års- och koncernredovisningarna har revisorn även andra rapporteringsskyldigheter än den som fullgörs genom avlämnandet av revisionsberättelsen.

73. RevR 9 och EtikU 9 sammanfattar vissa övriga rapporteringsskyldigheter, men det finns även annan normgivning med bestämmelser om revisorns övriga rapportering.

74. I det följande redogörs för de delar av revisorns övriga rapportering som enbart²¹ berör företag av allmänt intresse. Redogörelsen omfattar enbart den rapportering som krävs i samband med fullgörandet av den lagstadgade revisionen av årsredovisningen. Den beaktar därmed inte de särskilda rapporteringskrav som kan uppkomma i samband med till exempel prospekt utgivna av det granskade företaget.

Rapportering till ägare och andra intressenter

Bolagsstyrningsrapport

75. Som nämnts i punkt 58 ska vissa företag av allmänt intresse upprätta en bolagsstyrningsrapport, för vilken vägledning kring revisorns granskning och rapportering återfinns i RevR 16. Revisorns rapportering är dels beroende av var företaget valt att placera bolagsstyrningsrapporten, dels granskningens inriktning och omfattning.

(FAR N 2020:27)

76. I de fall företaget valt att placera bolagsstyrningsrapporten skild från årsredovisningen, ska revisorn rapportera i ett särskilt yttrande ställt till bolagsstämman. För vägledning kring utformningen av detta yttrande hänvisas till RevR 16, exempel 2A och 2B.

(FAR N 2020:27)

Ersättningar till ledande befattningshavare

77. I företag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad ska enligt 8 kap. 51 § ABL styrelsen upprätta ett förslag till riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare när det uppkommer behov av väsentliga ändringar av riktlinjerna, dock minst vart fjärde år. Riktlinjerna ska föreläggas bolagsstämman för beslut. Riktlinjerna ska enligt 6 kap. 1 a § ÄRL intas i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

(FAR N 2020:27)

¹⁹ Om bedömningen är att tillhandahållandet av tjänsten har påverkat revisorns självständighet och opartiskhet ska revisorn inte lämna någon revisionsberättelse, utan istället avgå från revisionsuppdraget.

²⁰ Analysen och bedömningen av att tillhandahållandet av tjänsten inte påverkat revisorns självständighet och opartiskhet ska göras i samråd med och kommuniceras till revisionsutskottet.

²¹ Rapporteringsskyldighet till Finansinspektionen enligt punkterna 79–80 föreligger även för vissa företag som inte är företag av allmänt intresse enligt vad som framgår av RevR 100.

78. Företagets revisor ska enligt 8 kap. 54 § ABL granska efterlevnaden av de av bolagsstämman antagna riktlinjerna och rapportera resultatet i ett yttrande ställt till bolagsstämman. Ytterligare vägledning vad gäller revisorns granskning och formen för och innehållet i yttrandet återfinns i RevR 8 *Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i aktiemarknadsbolag*.

(RevP 2017:2)

Rapportering till Finansinspektionen

79. Enligt den rörelselagstiftning som gäller för finansiella företag ska revisorn omgående rapportera till Finansinspektionen (FI) om revisorn vid fullgörandet av sitt uppdrag får kännedom om förhållanden som

1. kan utgöra en väsentlig överträdelse av de författningar som reglerar företagets verksamhet,
2. kan påverka företagets fortsatta drift negativt, eller
3. kan leda till att revisorn avstyrker att balans- eller resultaträkningen fastställs eller till anmärkning i revisionsberättelsen.

80. En stor del av de finansiella företag som omfattas av denna rapporteringsskyldighet är företag av allmänt intresse. För ytterligare vägledning kring rapporteringsskyldigheten hänvisas till RevR 100 *Revision av finansiella företag*.

Närvaro vid bolagsstämman

81. Enligt Svensk kod för Bolagsstyrning ("Koden") kap. III punkt 1.2 ska minst en av revisorerna i aktiebolag vars aktier eller depåbevis är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige närvara vid bolagets bolagsstämma.

(RevP 2017:2)

RevR
RevU

82. Även om Koden inte uttryckligen kräver det, har en praxis för bolagsstämmor etablerats enligt vilken revisorn normalt i ett anförande redogör för det gångna årets revision. Innehållet i ett sådant anförande är en fråga för revisorns professionella omdöme men får i normalfallet förutsättas beröra de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena enligt punkt 46 ovan.

(RevP 2017:2)

83. Vid sitt anförande och vid sina svar på eventuella frågor från aktieägarna har revisorn att bland annat beakta sin lagstadgade tystnadsplikt.

(RevP 2017:5)

Rapportering till företaget och dess företrädare

Rapportering till styrelsen och revisionsutskottet

84. Det följer av god revisionssed att revisorn ska kommunicera viktigare iakttagelser i samband med revisionen till företagets styrelse. ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* och ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen* innehåller regler för och vägledning kring sådan kommunikation, och ISA 260 innehåller referenser till andra ISA som även de innehåller regler kring sådan kommunikation.

85. Med undantag av vad som framgår av punkt 90 ställer ISA 260 och ISA 265 inga särskilda krav för företag av allmänt intresse. ISA 260 ger därutöver exempel på när det kan vara lämpligt att revisorn i olika stadier av revisionen kommunicerar kring för revisionen särskilt betydelsefulla områden.

86. Enligt ISA 701 punkt 17 ska revisorn till styrelsen kommunicera de områden som revisorn bedömt vara de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. I tillämpliga fall ska revisorn i stället kommunicera att bedömningen är att det inte finns några sådana särskilt betydelsefulla områden att beskriva i revisionsberättelsen.

87. RevR 100 uppställer, för de företag av allmänt intresse som är finansiella företag, ytterligare krav på innehållet i revisorns rapportering till styrelsen. Till stor del överensstämmer dessa krav med de som framgår av ISA 260 och ISA 265, men RevR 100 uppställer i punkt 4.2 även dessa tillkommande krav:

- iakttagelser som i förekommande fall diskuterats med FI, och
- sådana väsentliga iakttagelser som föranleder ett modifierat uttalande eller anmärkning i revisionsberättelsen och en formell rapportering till FI, varvid sådana iakttagelser som har lyfts fram i eventuell tidigare rapportering och som skulle kunnat påverka uttalanden i revisionsberättelsen, men som har åtgärdats av företaget, ska beskrivas särskilt.

(FAR N 2020:27)

88. Enligt revisorsförordningens artikel 11.1 ska revisorn senast i samband med revisionsberättelsens avlämnande överlämna en kompletterande rapport till revisionsutskottet. Denna rapport ska vara skriftlig, dateras och undertecknas av den valde, eller vid brådal huvudansvarige, revisorn. Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet överlämnas rapporten i stället till företagets styrelse.

(RevP 2017:5)

89. Rapporten ska innehålla åtminstone de uppgifter som framgår av revisorsförordningens artikel 11.2. Flera av dessa uppgifter har redan tidigare omfattats av revisorns rapporteringsskyldighet, medan andra uppgifter är nya. I bilaga 2 återfinns revisorsförordningens artikel 11 i sin helhet.

Särskild rapportering om revisorns självständighet och opartiskhet

90. Enligt ISA 260 punkt 17 ska revisorn, för börsnoterade företag, lämna ett uttalande till styrelsen om efterlevnad av relevanta yrkesetiska krav på oberoende. Av samma punkt framgår också att revisorn ska informera styrelsen om sammanlagda arvoden för revisionstjänster och andra tjänster som revisionsföretaget utfört.

91. Av revisorsförordningen artikel 6.2 a) framgår att revisorn årligen ska lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet till revisionsutskottet. Denna försäkran ska enligt revisorsförordningens artikel 11.2 a) ingå i den kompletterande rapporten till revisionsutskottet enligt punkt 88. Det är därför viktigt att revisorns försäkran antingen ingår i den kompletterade rapporten (t.ex. som en bilaga) eller intas i densamma genom hänvisning.

92. I bilaga till EtikU 9 finns ett exempel på en skriftlig försäkran till revisionsutskottet. För att uppfylla kravet i ISA 260 på kommunikation om dessa frågor med styrelsen bör revisorn se till att den skriftliga försäkran även kommer styrelsen till del.

(RevP 2017:5)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:2

Rekommendationen ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare. Vissa delar gäller först för räkenskapsår som påbörjas den 17 juni 2016 eller senare.

2017:2

Ändringarna träder i kraft den 22 februari 2017.

2017:5

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:5

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:27

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:2

RevP 2017:2

RevP 2017:5

FAR N 2018:5

FAR N 2020:27

Bilaga 1 Exempel på utformning av revisionsberättelser i företag av allmänt intresse

Nedan ges fyra exempel på hur en fullständig revisionsberättelse i företag av allmänt intresse kan utformas för att uppfylla kraven enligt denna rekommendation. Exempel 1a baseras på ett publikt bolag som upprättar årsredovisning i enlighet med ÅRL. Övriga exempel baseras på ett publikt moderbolag som upprättar koncernredovisning i enlighet med International Financial Reporting Standards så som de antagits av EU, och i enlighet med ÅRL (exempel 1b), ÅRKL (exempel 2) respektive ÅRFL (exempel 3). I exemplen förutsätts att:

- revisorns slutsats är att inget av uttalandena behöver modifieras och att det inte heller krävs några upplysningar eller anmärkningar,
- revisorn kommunicerar för revisionen särskilt betydelsefulla områden,
- revisorn väljer att inte beskriva några delar av revisorns ansvar i bilaga,
- företagets styrelse har inrättat ett revisionsutskott,
- jämförelsetalen har varit föremål för revision av samma revisor,
- det inte krävs något uttalande om granskning av bolagsstyrningsrapporten i revisionsberättelsen,
- all den andra information som omfattas av revisorns granskning enligt ISA 720 finns intagen i det dokument i vilket revisionsberättelsen ingår och har erhållits vid tidpunkten för revisionsberättelsens datering, och
- företaget inte upprättar någon lagstadgad hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÅRL (se RevR 12 *Revisorns yttrande om hållbarhetsrapporten* för information om hållbarhetsrapporten).

RevR
RevU

Följande exempel finns:

- Exempel 1a Aktiebolag som tillämpar ÅRL utan koncernredovisning
- Exempel 1b Aktiebolag som tillämpar ÅRL med koncernredovisning
- Exempel 2 Bankaktiebolag som tillämpar ÅRKL med koncernredovisning
- Exempel 3 Försäkringsaktiebolag som tillämpar ÅRFL med koncernredovisning

(FAR N 2020:27)

Exempel 1a Aktiebolag som tillämpar ÅRL utan koncernredovisning

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för bolaget.²²

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till bolagets revisionsutskott²³ i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till bolaget enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

Annan information än årsredovisningen

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

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

²² Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

²³ Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullgörs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.²⁴]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

RevR
RevU

²⁴ Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

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

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till bolaget enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende

- företaget någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]²⁵ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan den DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]²⁶

A.A

Auktoriserad revisor

(FAR N 2020:27)

*Exempel 1b Aktiebolag som tillämpar ÅRL med koncernredovisning**Revisionsberättelse*

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

*Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen**Uttalanden*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x-y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kas-

²⁵ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

²⁶ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

saflöde för året enligt årsredovisningslagen. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), så som de antagits av EU, och årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget²⁷ och koncernen²⁸.

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen²⁹ är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott³⁰ i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

²⁷ Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

²⁸ Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat *Rapport över finansiell ställning per periodens slut* och *Rapport över totalresultat för perioden*. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, t.ex. balansräkning istället för *Rapport över finansiell ställning vid periodens slut* eller resultaträkning istället för *Rapport över totalresultat för perioden*. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäkts- och kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställande avse endast den rapport som behandlar resultatet.

²⁹ Exemplet baseras på att företaget upprättar koncernredovisning. Skulle så inte vara fallet ska orden "och koncernredovisningen" (vid denna nothänvisning och i efterföljande stycken) inte tas med i revisionsberättelsen.

³⁰ Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullgörs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS så som de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.³¹]

RevR
RevU

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

³¹ Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

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

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]³² om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

RevR
RevU

³² Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]³³

A.A

Auktoriserad revisor

(FAR N 2020:27)

Exempel 2 Bankaktiebolag som tillämpar ÅRKL

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), så som de antagits av EU, och lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget³⁴ och koncernen³⁵.

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen³⁶ är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott³⁷ i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

³³ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

³⁴ Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

³⁵ Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat *Rapport över finansiell ställning per periodens slut* och *Rapport över totalresultat för perioden*. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, t.ex. balansräkning istället för *Rapport över finansiell ställning vid periodens slut* eller resultaträkning istället för *Rapport över totalresultat för perioden*. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäktsoch kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställelse avse endast den rapport som behandlar resultatet.

³⁶ Exemplet baseras på att företaget upprättar koncernredovisning. Skulle så inte vara fallet ska orden "och koncernredovisningen" (vid denna nothänvisning och i efterföljande stycken) inte tas med i revisionsberättelsen.

³⁷ Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullgörs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

RevR
RevU

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS så som de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.³⁸]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

³⁸ Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

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

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

RevR
RevU

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, lagen om bank- och finansieringsrörelse, lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]³⁹ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁴⁰

A.A

Auktoriserad revisor

(FAR N 2020:27)

*Exempel 3 Försäkringsaktiebolag som tillämpar ÅRFL**Revisionsberättelse*

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

*Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen**Uttalanden*

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

³⁹ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

⁴⁰ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), så som de antagits av EU, och lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget⁴¹ och koncernen⁴².

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen⁴³ är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott⁴⁴ i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

⁴¹ Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

⁴² Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat *Rapport över finansiell ställning per periodens slut* och *Rapport över totalresultat för perioden*. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, t.ex. balansräkning istället för *Rapport över finansiell ställning vid periodens slut* eller resultaträkning istället för *Rapport över totalresultat för perioden*. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäkts- och kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställande avse endast den rapport som behandlar resultatet.

⁴³ Exemplet baseras på att företaget upprättar koncernredovisning. Skulle så inte vara fallet ska orden "och koncernredovisningen" (vid denna nothänvisning och i efterföljande stycken) inte tas med i revisionsberättelsen.

⁴⁴ Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullföljs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS så som de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.⁴⁵]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktig-

⁴⁵ Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

het till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

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

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, försäkringsrörelselagen, lagen om årsredovisning i försäkringsföretag eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande

om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]⁴⁶ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁴⁷

A.A

Auktoriserad revisor

(FAR N 2020:27)

Bilaga 2 Revisorsförordningens artikel 11 om innehållet i revisorns rapport till revisionsutskottet

Artikel 11 Kompletterande rapport till revisionskommittén

1. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse ska, senast när den revisionsberättelse som avses i artikel 10 läggs fram, överlämna en kompletterande rapport till det granskade företagets revisionskommitté. Medlemsstaterna får dessutom kräva att denna kompletterande rapport läggs fram för det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.
Om det granskade företaget inte har någon revisionskommitté ska den kompletterande rapporten överlämnas till det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget. Medlemsstaterna får tillåta att revisionskommittén lämnar ut denna rapport till tredje part i enlighet med nationell rätt.
2. Den kompletterande rapporten ska vara skriftlig. Den ska innehålla en redogörelse för resultaten av den lagstadgade revision som utförts och ska åtminstone innehålla följande uppgifter:
 - a. En förklaring om opartiskhet och självständighet i enlighet med artikel 6.2 a.
 - b. Om den lagstadgade revisionen utförts av ett revisionsföretag ska rapporten ange varje nyckelrevisor som deltagit i revisionen.
 - c. Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har ordnat så att hans, hennes eller dess granskning utförs av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag som inte ingår i samma nätverk, eller har anlitat externa sakkunniga, ska detta anges i rapporten som även ska intyga att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tagit emot en bekräftelse från den andra lagstadgade revisorn eller det andra revisionsföretaget och/eller den externa sakkunnige avseende deras opartiskhet och självständighet.
 - d. En beskrivning av typen, frekvensen och omfattningen i fråga om kommunikationen med revisionskommittén eller det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget, ledningsorganet och förvaltnings- eller kontrollorganet inom det granskade företaget, tillsammans med uppgifter om datumen för mötena med dessa organ.
 - e. En beskrivning av omfattningen av revisionen och under vilken period denna utfördes.
 - f. Om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har utsetts, en beskrivning av fördelningen av arbetsuppgifter mellan de lagstadgade revisorerna och/eller revisionsföretagen.
 - g. En beskrivning av den metod som använts, inbegripet vilka poster i balansräkningen som faktiskt verifierats och vilka poster som har verifierats grundat på system- och internkontrollgranskning, inklusive en förklaring av eventuella be-

RevR
RevU

⁴⁶ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

⁴⁷ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

- tydande variationer i förhållandena mellan system- och internkontrollgranskning jämfört med föregående år, även om föregående års lagstadgade revision utfördes av andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.
- h. Angivande av den kvantitativa väsentlighetsnivå som tillämpats för att utföra den lagstadgade revisionen för de finansiella rapporterna som helhet och vid behov väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda klasser av transaktioner, kontosaldon eller upplysningar samt angivande av de kvalitativa faktorer som beaktats vid fastställandet av väsentlighetsnivån.
 - i. Rapportering om och förklaring av bedömningar beträffande händelser eller förhållanden som identifierats under revisionens gång och som kan kasta betydande osäkerhet över det granskade företags förmåga att fortsätta verksamheten och huruvida de utgör en väsentlig osäkerhetsfaktor, samt en sammanfattning av alla garantier, stödbrev (*comfort letters*), offentliga ingripanden och andra stödåtgärder som har beaktats i bedömningen av det granskade företags förmåga till fortsatt drift.
 - j. Rapportering om eventuella betydande brister i det granskade företags eller, när det gäller koncernredovisning, moderföretags interna finansiella kontrollsystem och/eller i redovisningssystemet. För varje sådan betydande brist ska den kompletterande rapporten innehålla uppgifter om huruvida ledningen åtgärdat bristen i fråga.
 - k. Rapportering om alla betydande förhållanden som inbegriper faktiska eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar eller stadgar som identifierats under revisionen, såvitt de bedöms vara relevanta för revisionskommitténs möjligheter att utföra sina uppgifter.
 - l. Rapportering om och bedömning av de värderingsmetoder som har tillämpats på de olika posterna i årsredovisningen eller årsbokslutet eller koncernredovisningen, inklusive alla följder av ändringar av metoderna.
 - m. Vid lagstadgad revision av koncernredovisning, en förklaring av konsolideringens omfattning och de uteslutningskriterier som av det granskade företaget tillämpas på eventuella företag som inte ingår i koncernredovisningen, och huruvida dessa kriterier är i överensstämmelse med ramverket för finansiell rapportering.
 - n. I tillämpliga fall angivande av eventuella revisionsåtgärder som utförts av revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller revisionsföretag från ett tredjeland när det gäller lagstadgad revision av koncernredovisning som genomförts av andra än medlemmar i samma nätverk som revisionen för koncernredovisningen tillhör.
 - o. En uppgift om huruvida alla förklaringar och dokument som begärts har överlämnats av det granskade företaget.
 - p. Rapportering om
 - i. eventuella betydande svårigheter som uppstått under den lagstadgade revisionens gång,
 - ii. eventuella viktiga frågor till följd av den lagstadgade revisionen som diskuterats eller varit föremål för skriftväxling med ledningen,
 - iii. eventuella andra frågor som den lagstadgade revisionen gett upphov till och som enligt revisorns professionella bedömning är av betydelse för tillsynen av den finansiella rapporteringen.

Medlemsstaterna får fastställa ytterligare krav på innehållet i den kompletterande rapporten till revisionskommittén.

På begäran av en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag eller revisionskommittén ska de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen diskutera viktiga frågor som kommer upp till följd av revisionen och behandlas i den kompletterande rapporten till revisionskommittén, särskilt med avseende på led j i första stycket, med det granskade företags revisionskommitté, förvaltningsorgan eller, i tillämpliga fall, kontrollorgan.

3. Om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har anlitats samtidigt och om de är oeniga om granskningsåtgärder, redovisningsregler eller andra frågor som rör utförandet av den lagstadgade revisionen, ska de ange grunderna för detta i den kompletterande rapporten till revisionskommittén.
4. Den kompletterande rapporten till revisionskommittén ska dateras och undertecknas. Om den lagstadgade revisionen utförs av ett revisionsföretag ska den kompletterande rapporten till revisionskommittén undertecknas av de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning.
5. De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska på begäran och i enlighet med nationell rätt utan dröjsmål överlämna den kompletterande rapporten till de behöriga myndigheter som avses i artikel 20.1.

RevR
RevU

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 705 Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen

(senast ändrad genom FAR N 2021:32)

Inledning	1163
Tillämpningsområde	1163
Syfte och bakgrund	1163
Syfte	1163
Bakgrund	1164
Definitioner	1164
Rekommendationens struktur	1165
Modifierade uttalanden	1167
Allmänt	1167
Fastställa typen av modifierat uttalande	1168
Avsnitt med uttalanden	1170
Avsnitt med grund för uttalanden	1172
Avsnitt med beskrivning av revisorns ansvar	1174
Upplysningar	1175
Lagstadgade upplysningar	1175
Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift	1175
Upplysningar av särskild betydelse	1176
Övriga upplysningar	1177
Vid väsentliga felaktigheter i annan information	1177
Anmärkningar	1178
Andra särskvenska regler	1179
Revisionsberättelser som ska sändas in till Skatteverket	1179
Avgång från uppdraget	1179
Kommunikation med dem som har ansvaret för bolagets styrning (styrelsen)	1179
Revisorspåteckning i samband med att denna rekommendation är tillämplig	1180
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1180
Ändringsförteckning	1180
Bilaga 1 Översikt och jämförelse mellan företeelser som omfattas av denna rekommendation för aktiebolag, ekonomiska föreningar och revisionslagen (inklusive lagparagrafer)	1181
Bilaga 2 Exempel på revisionsberättelser med modifierade uttalanden, upplysningar, anmärkningar eller vid väsentlig felaktighet i annan information	1181
Exempel 1 – Revisionsberättelse med avvikande mening i del 1 och del 2 med anledning av att revisorn är oense med företagsledningen	1182
Exempel 2 – Revisionsberättelse med reservationsuttalande om årsredovisningen respektive avstående från uttalande om resultaträkningen i del 1 på grund av osäkerhet om ingående balans	1186
Exempel 3 – Revisionsberättelse med upplysning om väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift i del 1 och uttalande med avvikande mening endast i del 2	1189
Exempel 4 – Revisionsberättelse med begränsningar och uttalande med avvikande mening i del 2	1193
Exempel 5 – Revisionsberättelse med anmärkning i del 2	1196
Exempel 6 – Revisionsberättelse som i del 1 upplyser om väsentlig felaktighet i annan information	1199
Bilaga 3 Revisorns rapportering för olika associationsrättsliga former	1202
Bilaga 4 Fortsatt drift	1203

Inledning

Tillämpningsområde

1. Denna rekommendation ska tillämpas då revisionsberättelser för års- och koncernredovisningar innehåller modifierade uttalanden, upplysningar och/eller anmärkningar. Den innehåller även viss vägledning för revisors rapportering i samband med att det konstaterats väsentliga felaktigheter i s.k. annan information.

2. Rekommendationen är tillämplig oavsett vilken typ av juridisk person som avses. Vad gäller hänvisningar till lagrum omnämns av praktiska skäl endast och genomgående aktiebolagslagen (2005:551) ABL, även om exempelvis lag (2018:672) om ekonomiska föreningar och revisionslagen (1999:1079) med få undantag innehåller motsvarande regler för revisionsberättelsen som ABL.

I Bilaga 1 till denna rekommendation finns en översikt (med hänvisningar till lagparagrafer) där det framgår vilka företeelser som omfattas av denna rekommendation som även är eller kan bli aktuella för ekonomiska föreningar och i enlighet med revisionslagen. Det bör även observeras att det finns andra lagar för specifika associationsformer som lämnats utanför denna bilaga. Exempelvis innehåller fjärde kapitlet i stiftelselagen (1994:1220) särskilda regler om revision.

(FAR N 2018:6)

3. Rekommendationen innehåller ingen vägledning för eventuella modifierade uttalanden eller upplysningar i revisionsberättelsen som är unika för företag av allmänt intresse. I sådana fall hänvisas i stället till RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse*, punkterna 64–71.

RevR
RevU

4. Basen för revisionsberättelsens utformning och därmed även denna rekommendation är RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning* och ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om och uttala sig om finansiella rapporter*. Även RevR 209 *Granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning* är av betydelse för en svensk revisionsberättelse.

(RevP 2017:6)

5. Denna rekommendation utgör ett komplement till och ska läsas tillsammans med ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor*. Det som framför allt tillkommer i denna rekommendation jämfört med de två nyss nämnda ISA är att RevR 705 beaktar särskilda förhållanden vad gäller revisionsberättelsens innehåll och form. Både ISA 705 och ISA 706 innehåller viss information som inte upprepas i denna rekommendation.

(RevP 2017:6)

6. ISA 570 *Fortsatt drift* innehåller ytterligare vägledning kring revisionsberättelsens utformning vad gäller modifierade uttalanden och upplysningar hänförliga till fortsatt drift medan ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* utgör utgångspunkt för vad som framgår av punkterna 110–114 i denna rekommendation.

(RevP 2017:6)

7. Till rekommendationen finns en sammanställning i bilaga 3 som är ett hjälpverktyg för att identifiera de rapporteringskrav som revisorn kan komma att ställas inför.

(FAR N 2021:32)

Syfte och bakgrund

Syfte

8. Syftet med denna rekommendation är att lägga fast standarder och ge vägledning för hur följande företeelser ska tas in i och behandlas i en svensk revisionsberättelse:

- modifierade uttalanden,
- lagstadgade upplysningar,
- väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift,

- upplysningar av särskild betydelse,
- övriga upplysningar,
- väsentliga felaktigheter i annan information, och
- anmärkningar.

Bakgrund

9. En svensk revisionsberättelse innehåller två delar: "Rapport om årsredovisningen [och koncernredovisningen]" (del 1) samt "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" (del 2). Försättningsvis används benämningarna "del 1" och "del 2" för nyss nämnda rapporter.

10. En revisionsberättelse för ett svenskt moderföretag (del 1) kan omfatta både den juridiska personen (årsredovisningen) och koncernredovisningen. Denna rekommendation fokuserar enbart på den juridiska personen, det vill säga årsredovisningen. Principerna för att hantera koncernredovisningen i termer av denna rekommendation är dock desamma som för årsredovisningen.

11. Ett ytterligare särdrag för en svensk revisionsberättelse är att den, till skillnad från exempelvis i International Standards on Auditing (ISA) och till dessa hörande exempel, innehåller inte bara ett utan flera uttalanden från revisorn. Detta gäller för båda delarna i revisionsberättelsen. De olika uttalandena i revisionsberättelsen sammanfattas i punkt 32 nedan.

12. I samband med att man läser och använder ISA i en svensk miljö, i synnerhet de exempel på modifierade revisionsberättelser som ingår i ISA 705, 706 och 570, bör man vara medveten om vad som nämnts ovan, det vill säga beakta att en svensk revisionsberättelse är mer komplex med både flera delar och flera uttalanden.

13. Den ökade komplexiteten innebär även att man som revisor måste vara särskilt uppmärksam när revisionsberättelsen innehåller modifierade uttalanden då vissa av uttalandena är eller kan vara kopplade till varandra. Sådana kopplingar, exempelvis att ett avstyrkande av balansräkningen (del 1) innebär att även förslaget till vinstdisposition (del 2) avstyrks, måste beaktas när revisionsberättelsen formuleras.

14. Möjligheten till upplysningar enligt 9 kap. 35 § ABL har funnits i många år och har i lagens förarbeten exemplifierats med att revisorn kan lämna positiva uppgifter om bolagets förhållanden, till exempel genom att avfärda rykten om oegentligheter från ledningens sida eller om stora förluster för bolaget. Givet den utveckling som både regelverken för upprättande av årsredovisningar och för utförande av revision genomgått sedan denna regel infördes är det FARs bedömning att denna typ av upplysning i praktiken behöver lämnas mycket sällan. Av denna anledning kommenteras därför inte denna typ av upplysning ytterligare i denna rekommendation.

Definitioner

15. De termer som används i denna rekommendation definieras i ISA eller i svensk lagstiftning. Vissa termer i ISA har anpassats till svenska förhållanden och beskrivs vad gäller revisionsberättelsens utformning närmare i RevR 700. Nedan definieras och diskuteras några för denna rekommendation centrala termer, och i övrigt hänvisas till ISA (se bland annat den separata ordlistan) och relevant lagstiftning.

16. **Modifierade uttalanden** – uttalanden i revisionsberättelsen med reservation, med avvikande mening eller när revisorn avstår från att uttala sig. Se ISA 705 punkt 5 b.

17. **Lagstadgade upplysningar** – en svensk lagstadgad företeelse som innebär att revisorn i revisionsberättelsen lämnar sådana upplysningar som enligt tillämplig lag om årsredovisning ska lämnas men där årsredovisningen inte innehåller denna information. Se 9 kap. 31 § andra stycket ABL.

18. Uttalanden med reservation – uttalanden där revisorn med undantag för ett eller flera specifika förhållanden konstaterar att årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning och ger en rättvisande bild. Det eller de förhållanden som reservationen avser är enskilt eller sammantaget väsentliga men inte av avgörande betydelse för årsredovisningen som helhet. Reservationen kan ha sin grund i väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och/eller att revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Se ISA 705 punkt 7.

19. Av avgörande betydelse – en term som används i samband med felaktigheter eller möjliga felaktigheter, det vill säga i det senare fallet eventuella felaktigheter som inte har upptäckts på grund av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, för att beskriva dessas faktiska eller potentiella effekt i årsredovisningen. Effekter av avgörande betydelse är sådana som enligt revisorn (se ISA 705 punkt 5 a)

- i. inte är begränsade till särskilda delar, konton eller poster i årsredovisningen,
- ii. om de är begränsade på det sättet, representerar eller skulle kunna representera en avsevärd del av årsredovisningen, och
- iii. när det gäller upplysningar, är grundläggande för användares förståelse av årsredovisningen.

20. Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift – avser händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor om den möjliga påverkan och sannolikheten för att osäkerhetsfaktorn ska inträffa är så hög att det, enligt revisorns bedömning, krävs att lämplig upplysning lämnas om osäkerhetsfaktorernas karaktär i årsredovisningen för att den ska anses ge en rättvisande bild. Se ISA 570 punkt 18.

21. Upplysningar av särskild betydelse – avsnitt i revisionsberättelsen som rör ett förhållande som är presenterat eller upplysning lämnats om på ett riktigt sätt i årsredovisningen och som enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av årsredovisningen. Se ISA 706 punkt 7 a.

22. Övriga upplysningar – avsnitt i revisionsberättelsen som rör ett annat förhållande än de som är presenterade eller som upplysning har lämnats om i årsredovisningen och som enligt revisorn är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisionsberättelsen. Se ISA 706 punkt 7 b.

23. Annan information – finansiell eller icke-finansiell information (utöver de finansiella rapporterna och revisionsberättelsen avseende dem) som finns i ett företags årsrapport (*Annual Report* i det engelska originalet) enligt ISA 720. Se RevR 700 punkt 143 och framåt för kommentarer om annan information i en svensk miljö.

24. Anmärkningar – en svensk lagstadgad företeelse som har sin grund i revisorns granskningsplikt med avseende på efterlevnad av ABL (utöver vad som omfattas av uttalandet om ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören), tillämplig lag om årsredovisning och bolagsordningen. Se 9 kap. 33 § ABL.

Rekommendationens struktur

25. Möjligheten till förekomst av de företeelser som beskrivs i denna rekommendation kan sammanfattas i nedanstående tabell, vilket även är en struktur som återkommer i rubriksättning och innehåll i senare delar av rekommendationen (se punkterna 32–121). Tabellen nedan visar även i vilken ordning respektive rubrik/avsnitt normalt presenteras i revisionsberättelsen.

	Del 1	Del 2
Modifierade uttalanden	Ja	Ja
Lagstadgade upplysningar	Ja	Nej

RevR
RevU

	Del 1	Del 2
Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift	Ja	Nej
Upplysningar av särskild betydelse	Ja	Nej
Övriga upplysningar	Ja	Ja
Väsentliga felaktigheter i annan information	Ja	Nej
Anmärkningar	Nej	Ja

26. Modifierade uttalanden är i regel det viktigaste och första som en revisor behöver fatta ett beslut om och sannolikt även det första som en läsare av en revisionsberättelse uppmärksammar. Vägledning för om och i sådana fall vilken typ av modifiering som är aktuell finns därför i början av denna rekommendation; punkterna 32–55.

27. När revisorn beslutat vilket eller vilka modifierade uttalanden som ska lämnas måste detta sedan formuleras i revisionsberättelsen. Vägledning för detta finns i punkterna 56–86 som är sorterad efter de tre olika rubriker och avsnitt i revisionsberättelsen som berörs och i den inbördes ordning som dessa presenteras i revisionsberättelsen.

28. En stor del av konsekvenserna av modifierade uttalanden vad gäller rubriksättning och efterföljande text är gemensam oavsett om det är del 1 eller del 2 i revisionsberättelsen som avses, varför utgångspunkten är att även vägledningen i denna rekommendation (punkterna 56–86) är gemensam. I tillämpliga fall finns konsekvenser som är unika för specifika uttalanden, delar och/eller modifieringar, vilket i sådana fall kommenteras specifikt i anslutning till respektive avsnitt nedan. Med "delar" avses de två rapporter som ingår i en svensk revisionsberättelse och som kommenteras ytterligare i punkt 9 ovan.

29. Efter avsnitten om modifierade uttalanden följer vägledning kring övriga företeelser som påverkar revisionsberättelsens utformning utan att uttalandena för den skull modifieras:

- lagstadgade upplysningar (punkterna 87–89),
- väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift (punkterna 90–96),
- upplysningar av särskild betydelse (punkterna 97–101),
- övriga upplysningar (punkterna 102–109),
- väsentliga felaktigheter i annan information (punkterna 110–114), och
- anmärkningar (punkterna 115–121).

30. Därefter följer information om företeelser som inte är av direkt relevans för utformningen av revisionsberättelsen men som kan eller måste beaktas då en revisionsberättelse med stöd i denna rekommendation ska avlämnas eller har avlämnats. Denna information handlar om

- när en kopia av revisionsberättelsen ska sändas in till Skatteverket (punkt 122),
- när det kan bli aktuellt att avgå från revisionsuppdraget (punkterna 123–126),
- kommunikation med dem som har ansvar för bolagets styrning (punkterna 127–128), och
- hur årsredovisningens revisorspåteckning kan påverkas när revisionsberättelsen är modifierad (punkterna 129–131).

31. Rekommendationen avslutas med två bilagor där Bilaga 1 innehåller en översikt och jämförelse mellan de företeelser som omfattas av denna rekommendation för aktiebolag, ekonomiska föreningar och revisionslagen. I Bilaga 2 finns sex exempel på revisionsberättelser som innehåller olika modifierade uttalanden, upplysningar, anmärkningar och/eller väsentliga felaktigheter i annan information.

Modifierade uttalanden*Allmänt*

32. I nedanstående tabell sammanfattas vilka uttalanden som ska lämnas i revisionsberättelsens två delar samt vilka typer av modifieringar som kan förekomma i revisionsberättelsens olika uttalanden.

Uttalande om huruvida	Typ av modifiering		
	Med reservation	Med avvikande mening	Avstår från att uttala sig

Del 1

1. Årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning	Möjligt	Möjligt	Möjligt
2. Bolagsstämman bör fastställa resultat- och balansräkningen	Ej möjligt	Möjligt	Möjligt

Del 2

1. Bolagsstämman bör besluta om att disponera vinsten/förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen	Ej möjligt	Möjligt	Möjligt
2. Styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget	Ej möjligt	Möjligt	Möjligt ¹

(FAR N 2018:6)

33. Tabellen ska läsas på så sätt att det exempelvis, givet relevanta omständigheter, kan vara rätt att avstå från att uttala sig om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning ("Möjligt"). Däremot går det inte, oavsett omständigheter, att uttala sig med reservation om huruvida resultat- och balansräkningen ska fastställas ("Ej möjligt").

34. Varken tabellen ovan eller denna rekommendation i övrigt behandlar det s.k. förenlighetsuttalandet om förvaltningsberättelsen som krävs enligt 9 kap. 31 § första stycket ABL. Detta uttalande har sin grund i EU-direktiven för årsbokslut och koncernredovisning och är givet en svensk miljö till synes onödigt i och med att förvaltningsberättelsen är en obligatorisk del av årsredovisningen och därmed omfattas av revision. Eventuella väsentliga oförenligheter mellan förvaltningsberättelsen och årsredovisningens övriga delar kommer därför i förekommande fall att hanteras i form av ett modifierat uttalande om årsredovisningen. Av denna anledning berörs inte detta uttalande ytterligare i denna rekommendation.

35. Det bör observeras att vissa av uttalandena i revisionsberättelsen är kopplade till varandra varför två uttalanden som individuellt sett båda är möjliga inte är möjliga i kombination med varandra i det enskilda fallet. Ett vanligt exempel är en situation då revisorn avstyrker att bolagsstämman fastställer resultat- och balansräkningen till följd av en felaktighet som har väsentlig effekt på årsredovisningen och vars justering skulle försämra årets resultat avsevärt. I och med detta är även den föreslagna vinstutdelningen i detta exempel alldeles för hög. I denna situation är en avvikande mening från revisorn vad gäller vinstdispositionen den enda möjligheten, trots att tabellen ovan indikerar att det generellt sett är fullt möjligt att avstå från att uttala sig vad gäller förslaget till vinstdisposition ("Möjligt").

(RevP 2017:3)

¹ FARs uppfattning är att om revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska revisorn som en utgångspunkt avstyrka att ansvarsfrihet beviljas. Enligt aktiebolagslagens förarbeten och Revisorsinspektionens praxis måste dock revisorn inte ovillkorligen till- eller avstyrka. Se vidare RevR 209 punkt 3.15.

RevR
RevU

36. Det finns två olika förhållanden som kan ge upphov till ett eller flera modifierade uttalanden från revisorn:

- Årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter.
- Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och kan därför inte bedöma om årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter.

37. Som stöd för de mer detaljerade bedömningarna kring exempelvis vad som utgör en väsentlig felaktighet hänvisas till relevanta ISA, främst ISA 705 punkterna 6 a samt A 2–A 7, ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* och ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*.

38. Beträffande problematiken där revisorn trots förväntade ansträngningar inte kan inhämta de revisionsbevis han eller hon behöver, hänvisas främst till ISA 705 punkterna 6 b samt A 8–A 12 och ISA 500 *Revisionsbevis* för mer information.

39. Den mer detaljerade vägledningen vad gäller de flesta överväganden som ska göras i del 2 i revisionsberättelsen går att finna i RevR 209.

40. Enligt ISA 705 punkt 29 framgår att när revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisionsberättelsen inte innehålla något avsnitt med annan information.

Fastställa typen av modifierat uttalande

Del 1 – Rapport om årsredovisningen

Uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning, det vill säga huruvida den ger en rättvisande bild (del 1 – uttalande 1)

41. Följande tabell, vilken återfinns i ISA 705 punkt A 1, sammanfattar de krav och den vägledning som går att finna för revisorns bedömning för rubricerat uttalande. Observera att tabellen endast är tillämplig för just detta uttalande.

<i>Karaktär på det förhållande som ger upphov till modifieringen</i>	<i>Revisorns bedömning av hur avgörande effekterna eller de möjliga effekterna är för årsredovisningen</i>	
	<i>Väsentliga men inte av avgörande betydelse</i>	<i>Väsentliga och av avgörande betydelse</i>
Årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter	Uttalande med reservation	Uttalande med avvikande mening
Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis	Uttalande med reservation	Revisorn avstår från att uttala sig

42. Som framgår av denna tabell och även tabellen i punkt 32 ovan är alla tre typer av modifieringar möjliga för uttalandet om årsredovisningen.

Uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa resultat- och balansräkningen (del 1 – uttalande 2)

43. Följande tabell, med exakt samma förutsättningar i kolumnerna som i tabellen i punkt 41 ovan, visar hur revisorn ska göra sin bedömning vad gäller uttalandet om fastställandet av resultat- och balansräkningen.

<i>Revisorns bedömning av hur avgörande effekterna eller de möjliga effekterna är för räkningarna</i>		
<i>Karaktär på det förhållande som ger upphov till modifieringen</i>	<i>Väsentliga men inte av avgörande betydelse</i>	<i>Väsentliga och av avgörande betydelse</i>
Resultat- och/eller balansräkningen innehåller väsentliga felaktigheter	Avstyrkande av räkning(ar) med väsentlig(a) felaktighet(er)	Avstyrkande av räkningarna
Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för resultat- och/eller balansräkningen	Uttalande att han/hon varken till- eller avstyrker räkning(ar) som kan innehålla väsentlig(a) felaktighet(er)	Uttalande att han/hon varken till- eller avstyrker räkningarna

44. Som framgår av denna tabell och även tabellen i punkt 32 ovan är det enligt FARs mening inte möjligt att lämna ett uttalande om räkningarna med reservation. Även om bolagsstämman kan besluta om ändring i en felaktig räkning (genom att till exempel rätta fel som föranlett revisorn att uttala sig med reservation om årsredovisningen) och därefter fastställa den, så har revisorn att ta ställning till de räkningar som ingår i den årsredovisning som styrelsen lämnat.

(RevP 2017:3)

45. Om revisorn uttalat sig med avvikande mening om årsredovisningen på grund av brister i till exempel förvaltningsberättelsen, notupplysningar eller, i förekommande fall kassafliödesanalysen, kan revisorn i normalfallet tillstyrka räkningarna.

46. Så här långt i rekommendationen har utgångspunkten varit att uttalandet avseende räkningarna är detsamma (till exempel punkt 35 ovan), exempelvis att revisorn avstyrker fastställande av både resultat- och balansräkningen. Detta är normalfallet, men det kan uppstå situationer då revisorn lämnar olika uttalanden för olika räkningar. Ett exempel på en sådan situation kan vara en väsentlig felrubricering mellan kort- och långfristiga skulder utan effekt på resultaträkningen.

47. Med olika uttalanden för resultat- respektive balansräkningen kan följaktligen del 1 i revisionsberättelsen innehålla sammanlagt tre olika uttalanden från revisorn (årsredovisningen upprättad enligt tillämplig lag om årsredovisning, uttalande avseende resultaträkningen och uttalande avseende balansräkningen).

Del 2 – Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta om att disponera vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen (del 2 – uttalande 1)

48. De modifieringar som vid behov finns att tillgå för detta uttalande är antingen ett avstyrkande av förslaget till vinstdisposition eller att revisorn avstår från att uttala sig om förslaget.

49. Ett avstyrkande blir aktuellt om det efter vinstutdelning inte finns full täckning för bolagets bundna kapital eller om det vid tillämpning av den s.k. försiktighetsregeln visar sig att den föreslagna utdelningen inte är försvarlig enligt de krav som ställs upp i denna regel. Se 17 kap. 3 § ABL för mer information i dessa båda frågor.

RevR
RevU

50. Observera att vinstutdelning sker utifrån senast fastställda balansräkning, vilket normalt innebär den balansräkning och årsredovisning som fastställts tidigare på samma bolagsstämma.

(RevP 2017:3)

51. Vad gäller alternativet att avstå från att uttala sig om förslaget till vinstdisposition är detta på samma sätt som uttalandena i del 1 reserverat för situationer där revisorn inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Typfallet här är att revisorn avstått från att uttala sig om räkningarna i del 1 varför det saknas en pålitlig och relevant balansräkning och därmed saknas det även underlag (revisionsbevis) för uttalandet om förslaget till vinstdisposition.

Uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget (del 2 – uttalande 2)

52. Den enda modifiering som bör förekomma för detta uttalande är med avvikande mening, det vill säga att revisorn avstyrker att bolagsstämman beviljar ansvarsfrihet². Ett avstyrkande av ansvarsfriheten förutsätter bland annat att det föreligger en konstaterad eller möjlig ekonomisk skada.

(FAR N 2018:6)

53. I RevR 209 finns utförlig vägledning för revisorns granskning med anledning av ansvarsfriheten inklusive revisorns uttalande.

54. Det är viktigt att uppmärksamma att ansvarsfriheten provas för varje individ, vilket kräver tydlighet i revisionsberättelsen vid eventuella avstyrkanden och i regel att styrelseledamöter och/eller den verkställande direktören för vilka ansvarsfrihet avstyrks namnges.

55. Vid denna granskning och detta uttalande är det viktigt att uppmärksamma att det enbart är räkenskapsårets (år 1) förvaltning som omfattas. Om revisorn ändå observerar brister i förvaltningen som inträffat under efterföljande räkenskapsår (år 2) och som är av väsentlig betydelse för bolaget, ska en övrig upplysning lämnas i årets revisionsberättelse (år 1). Se 5.2–5.3 i RevR 209 för mer information.

(RevP 2017:6)

Avsnitt med uttalanden

Rubrik

56. Av RevR 700 framgår att båda delarna i en svensk revisionsberättelse (del 1 och del 2) ska inledas med rubriken "Uttalanden" med efterföljande text (avsnitt).

57. Om revisorn gör ett eller flera modifierade uttalanden ska rubriken anpassas till vilka uttalanden som lämnas i den efterföljande texten.

58. Om samtliga uttalanden är modifierade på samma sätt ska rubriken lyda antingen "Uttalanden med reservation", "Uttalanden med avvikande mening" eller "Inga uttalanden görs". Det bör dock observeras att vissa av dessa kombinationer inte är möjliga i en eller båda av revisionsberättelsens två delar. Se punkt 32 för mer vägledning.

59. Om revisorns uttalanden består av en kombination av olika modifierade uttalanden ska rubriken anpassas efter vilka uttalanden som lämnas. Teoretiskt sett kan detta föranleda tre kombinationer av modifierade uttalanden och därmed rubriker: "Uttalande med reservation respektive uttalande med avvikande mening", "Uttalande med reservation respektive inget uttalande görs" eller "Uttalande med avvikande mening respektive inget uttalande görs". Det bör dock observeras att vissa av de nyss uppräknade kombinationer

² Se RevR 209 punkt 3.15.

nerna inte är möjliga i en eller båda av revisionsberättelsens två delar. Se punkt 32 för mer vägledning. Rubrikerna ska i det enskilda fallet anpassas till den ordningsföljd i vilken de olika modifierade uttalandena presenteras i den efterföljande texten.

60. Om revisorns uttalanden i del 1 eller del 2 av revisionsberättelsen innehåller både modifierade och icke-modifierade uttalanden ska rubriken anpassas efter vilka uttalanden som lämnas. Detta kan föranleda följande rubriker: "Uttalande respektive uttalande med reservation", "Uttalande respektive uttalande med avvikande mening" och "Uttalande respektive inget uttalande görs". Det bör dock observeras att vissa av de nyss uppräknade kombinationerna inte är möjliga i en eller båda av revisionsberättelsens två delar; se punkt 32 för mer vägledning. Rubrikerna ska i det enskilda fallet anpassas till den ordningsföljd i vilken de olika uttalandena presenteras i den efterföljande texten.

61. I del 1 kan det förekomma att revisorn lämnar olika uttalanden om resultat- respektive balansräkningen (se punkt 46), vilket i sådana fall kan innebära att totalt sett tre olika uttalanden förekommer i denna del och ska då föranleda en rubriksättning med exempelvis följande utformning: "Uttalande med reservation, uttalande respektive inget uttalande görs". Rubrikerna ska i det enskilda fallet anpassas till den ordningsföljd i vilken de tre olika uttalandena presenteras i den efterföljande texten.

Efterföljande text

62. Oavsett vilken eller vilka typer av modifierade uttalanden som lämnas, och oavsett om de går att finna i del 1 eller del 2, ska den efterföljande texten innehålla tydlig information om vilken typ av modifiering som är aktuell med i tillämpliga fall en hänvisning till den rubrik/det avsnitt där grunden för modifieringen presenteras.

63. I Bilaga 2 i denna rekommendation finns flera exempel på hur textavsnitt för olika typer av modifieringar avseende olika uttalanden och delar kan utformas i enlighet med punkt 62.

64. Om revisorn i del 1 helt avstår från att uttala sig så ska den första meningen i avsnittets första stycke, som normalt inleds "Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för...", ändras till att i stället inledas med:

Inga uttalanden görs

Jag (Vi) har haft i uppdrag att utföra en revision av årsredovisningen för...

65. Det blir två konsekvenser av punkt 64 vad gäller del 2 i revisionsberättelsen. För det första blir det en följdändring av första meningen i första stycket i del 2 som måste ändras från "Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.", till:

Inget uttalande görs respektive uttalande

Utöver det uppdrag jag (vi) har haft att utföra en revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt haft i uppdrag att utföra en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

För det andra, vilket beskrivs mot slutet av textrutan ovan, omöjliggörs i denna situation att revisorn gör något annat än att avstå från att uttala sig om förslaget till vinstdisposition, vilket som framgår ovan även det får som konsekvens att revisorn även här "haft i uppdrag att utföra en revision" i stället för "utfört en revision".

66. Om revisorn i del 2 avstår från att uttala sig om förslaget till vinstdisposition men i del 1 uttalat sig om årsredovisningen ska den första meningen i avsnittets första stycke formuleras enligt följande:

RevR
RevU

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt haft i uppdrag att utföra en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Om revisorn i del 2 inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för uttalandet om ansvarsfrihet men i del 1 uttalat sig om årsredovisningen ska den första meningen i avsnittets första stycke formuleras enligt följande:

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även haft i uppdrag att utföra en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

(FAR N 2019:21)

Avsnitt med grund för uttalanden

Rubrik

67. Rubriken för detta avsnitt ska alltid vara "Grund för uttalanden". Detta oavsett vilka uttalanden som lämnas i revisionsberättelsen (omodifierade och/eller modifierade) och oavsett om det är del 1 eller del 2 som avses. Som framgår av punkt 16 utgör även ett avstående från att uttala sig per definition ett uttalande.

68. ISA anger att även denna rubrik anpassas efter de specifika uttalanden som lämnas. Enligt FARs uppfattning bör ett avsteg göras från denna princip för att slippa den komplexitet i rubriksättning m.m. som uppstår i en svensk miljö med, till skillnad från i ISA, flera uttalanden per del och när vissa av dessa uttalanden modifieras. Vidare framgår det alltid av revisionsberättelsens första och tillika närmast föregående rubrik exakt vilka uttalanden som lämnas (se punkterna 56–61 ovan).

Efterföljande text

69. Om revisorn gör ett eller flera modifierade uttalanden ska texten i detta avsnitt innehålla en beskrivning om det eller de förhållanden som har gett upphov till modifieringen. Denna text ska placeras först i avsnittet, det vill säga innan obligatoriska hänvisningar till ISA och/eller god revisionssed i Sverige etc.

70. Modifieringen kan ha sin grund i att årsredovisningen innehåller en väsentlig felaktighet (del 1) och/eller förklaras av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (del 1 och del 2). Beroende på omständigheterna måste texten anpassas till vad som utgör grunden till det eller de modifierade uttalandena.

71. I Bilaga 2 till denna rekommendation finns exempel på hur textavsnitt för olika typer av grunder för modifieringar avseende olika uttalanden och delar kan utformas i enlighet med punkterna 69–70.

72. Även om revisorn i del 1 har uttalat en avvikande mening eller avstått från att uttala sig om årsredovisningen, ska revisorn i detta avsnitt i enlighet med ISA 705 punkt 27, beskriva eventuella andra förhållanden som han eller hon känner till och som i sig skulle ha krävt ett modifierat uttalande, samt effekterna av dessa. Ett exempel på en sådan situation är när revisorn avstått från att uttala sig i revisionsberättelsen (del 1) till följd av att företagsledningen inte har lämnat begärda skriftliga uttalanden till revisorn samtidigt som revisorn har upptäckt väsentliga felaktigheter vilka i sig skulle ha motiverat uttalanden med reservation eller med avvikande mening.

Väsentlig felaktighet i årsredovisningen

73. Om det finns en väsentlig felaktighet i årsredovisningen som går att kvantifiera ska denna felaktighet beskrivas och de finansiella effekterna av felaktigheten anges. Kvantifieringen kan i sådana fall ske i form av att effekterna på berörda resultat- och balansposter anges och vid behov med explicit effekt på resultatet före och/eller efter skatt samt möjligen även på eget kapital.

74. Om en väsentlig felaktighet inte går att kvantifiera, till exempel för att revisorn inte kan ta fram uppgiften själv och/eller att företagsledningen inte kan eller vill ta fram den, ska revisorn ange detta.

75. Om det finns en väsentlig felaktighet i årsredovisningen som avser en kvalitativ upplysning, till exempel en felaktig skrivning i förvaltningsberättelsen eller i en not, ska revisorn infoga en förklaring om på vilket sätt upplysningen är felaktig.

76. Om årsredovisningen saknar en upplysning som gör den väsentligt felaktig ska detta avsnitt innehålla information om att så är fallet. Om modifieringen beror på att årsredovisningen inte innehåller lagstadgade upplysningar ska revisorn i enlighet med 9 kap. 31 § andra stycket ABL, om möjligt, även lämna kompletterande upplysningar. Detta förutsätter att det är praktiskt genomförbart att lämna informationen och att revisorn har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Se punkterna 87–89 för ytterligare vägledning.

Ej tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

77. Om modifieringen är en följd av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska han eller hon i detta avsnitt förklara skälen till detta.

78. Sista meningen i detta avsnitt i både del 1 och del 2 kommenterar huruvida inhämtade revisionsbevis är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Om inget av uttalandena består i att revisorn avstår från att uttala sig ska denna avslutande kommentar om revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet hänvisa till "... som grund för mina (våra) uttalanden". Så snart minst ett av uttalandena utgörs av ett avstående från att uttala sig måste denna hänvisning istället specificeras och begränsas till det uttalande där tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kunnat inhämtas.

Ovanstående innebär att nämnda mening vid exempelvis den ovanliga situationen där revisorn gör ett uttalande med reservation om årsredovisningen och samtidigt avstår från att uttala sig om resultat- och balansräkningen formuleras enligt följande:

... som grund för mitt (vårt) uttalande med reservation.

I en situation då revisorn tillstyrker ansvarsfrihet för styrelsen och avstår från att uttala sig om förslaget till vinstdisposition ska formuleringen av samma mening istället lyda:

... som grund för mitt (vårt) uttalande.

79. I linje med punkt 78 ovan innebär ett avstyrkande av ansvarsfriheten (del 2) som har sin grund i avsaknad av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att den avslutande hänvisningen till "... som grund för mina (våra) uttalanden" inte är möjlig. Även här måste istället hänvisningen preciseras till de uttalanden för vilka det finns tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

RevR
RevU

80. Om revisorn i sina uttalanden helt avstår från att uttala sig i del 1³ måste två annars obligatoriska uppgifter i det avslutande stycket i detta avsnitt i revisionsberättelsen exkluderas helt:

- a. dels den avslutande meningen om revisionsbevis som nämns i punkt 78 ovan,
- b. dels hänvisningen i detta avsnitt till det stycke i revisionsberättelsen som beskriver revisorns ansvar enligt ISA, det vill säga de två första meningarna i detta stycke i den generiska mallen för revisionsberättelsen.

I förtydligande syfte visas nedan hela detta stycke i sin normala utformning, men där de två uppgifter som ska tas bort i den beskrivna situationen är överstrukna:

Grund för uttalanden

[Beskrivning av vilka revisionsbevis som saknas och varför.]

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

(FAR N 2018:6)

81. Om revisorn i del 1 gör ett uttalande med reservation om årsredovisningen och samtidigt avstår från att uttala sig om resultat- och/eller balansräkningen, ska den avslutande meningen om revisionsbevis som nämnts ovan justeras från pluralis till singularis och utformas enligt följande:

...som grund för mitt (vårt) uttalande med reservation.

Denna situation förväntas inträffa undantagsvis.

82. Om revisorn i del 2 avstår från att uttala sig om förslaget till vinstdisposition kan inte texten i detta avsnitt hänvisa till att vi utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige utan måste begränsas till det uttalande som revisorn kunnat lämna. Detta görs i sådana fall med hjälp av denna formulering:

Jag (Vi) har utfört revisionen av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

(FAR N 2018:6)

Avsnitt med beskrivning av revisorns ansvar

Rubrik

83. Rubriken på avsnittet som beskriver revisorns ansvar ändras aldrig som en konsekvens av att revisionsberättelsen innehåller ett eller flera modifierade uttalanden. Detta gäller oavsett om det är del 1 eller del 2 som avses.

Efterföljande text

84. Den enda situation då beskrivningen av revisorns ansvar ändras till följd av att revisionsberättelsen innehåller modifierade uttalanden är om revisorn avstår från att uttala sig vad gäller samtliga uttalanden. Så snart uttalandena i någon av revisionsberättelsens

³ Om revisorn i undantagsfall helt avstår från att uttala sig i del 2 (se RevR 209 punkt 3.15) måste avsnittet om *Grund för uttalanden* i del 2 anpassas enligt samma principer som i punkt 80.

två delar innehåller en reservation (det är inte möjligt i del 2) och/eller en avvikande mening ska den delen innehålla exakt samma beskrivning av revisorns ansvar som när denna del helt saknar modifieringar.

(FAR N 2018:6)

85. Om revisorn i del 1 helt avstår från att uttala sig ska beskrivningen av revisorns ansvar kortas ned avsevärt och endast bestå av följande text:

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. På grund av de(t) förhållande(n) som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalanden* kunde jag (vi) inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för mina (våra) uttalanden avseende denna årsredovisning.

(FAR N 2018:6)

86. Då revisorn i del 2 som en utgångspunkt⁴ inte helt bör avstå från att uttala sig ska denna del normalt alltid innehålla exakt samma beskrivning av revisorns ansvar som när det helt saknas modifieringar. I undantagsfall krävs en justering av beskrivningen på samma sätt som enligt punkt 85.

(FAR N 2018:6)

Upplysningar

Lagstadgade upplysningar

87. En lagstadgad upplysning innebär att revisorn i enlighet med 9 kap. 31 § andra stycket ABL i revisionsberättelsen lämnar sådana upplysningar som enligt tillämplig lag om årsredovisning ska lämnas men där årsredovisningen saknar denna information.

88. Om en årsredovisning saknar en väsentlig upplysning – oavsett om denna baseras på ett lagkrav eller ej – medför detta att revisorn modifierar sitt uttalande om årsredovisningen och kommenterar bristen i avsnittet "Grund för uttalanden" vilket i sig kan ses som en lagstadgad upplysning. Om upplysningar som saknas i stället, vare sig enskilt eller sammantaget, inte bedöms som väsentliga kan revisorn i regel ändå dra slutsatsen att årsredovisningen som helhet ger en rättvisande bild. FARs slutsats är därför att en fristående lagstadgad upplysning (utan ett modifierat uttalande), i synnerhet sedan årsredovisningslagen från och med år 2016 innehåller en uttrycklig väsentlighetsregel (2 kap. 3 a §), bör vara en ytterst sällsynt företeelse.

89. Då årsredovisningens innehåll utgör utgångspunkten för en eventuell lagstadgad upplysning så kan en sådan upplysning därför endast förekomma i del 1.

Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift

90. Revisorns granskning av företagets förutsättningar att upprätta årsredovisningen under grundantagandet om fortsatt drift regleras i ISA 570⁵. Vidare stadgas i 9 kap. 31 a § ABL att om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verk-

⁴ Se RevR 209 punkt 3.15.

⁵ Det bör i sammanhanget observeras att reglerna för att tillämpa fortlevnadsprincipen för företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2) skiljer sig något åt jämfört med i andra i Sverige tillämpliga regelverk för redovisning. Denna skillnad, som även får konsekvenser för hur man som revisor ska agera när K2 tillämpas och det föreligger problematik med fortlevnadsprincipen, bör uppmärksammas. Frågan belyses i ett allmänt uttalande från Revisorsinspektionen daterat den 13 maj 2016 (Dnr 2016-631) som går att finna på Revisorsinspektionens webbplats.

samhet, ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande i frågan. Av förarbetena till denna paragraf⁶ får förstås att detta uttalande ska göras i enlighet med ISA 570, det vill säga i enlighet med punkterna 91–96 i denna rekommendation. Se även beslutsträd i bilaga 4. (FAR N 2021:32)

91. Om revisorn har nått slutsatsen att det är korrekt av företaget att upprätta årsredovisningen med utgångspunkt i fortsatt drift, men det föreligger en eller flera väsentliga osäkerhetsfaktorer, kan – allt annat lika – omodifierade uttalanden lämnas i del 1 i revisionsberättelsen. Detta bygger dock på två förutsättningar:

- Företaget har lämnat tillräckliga upplysningar om den väsentliga osäkerhetsfaktorn (se ISA 570 punkt 19) i förvaltningsberättelsen och vid behov även i not.
- Revisionsberättelsen (del 1) innehåller ett separat avsnitt med rubriken "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift" (se nästa punkt).

92. Det separata avsnitt i revisionsberättelsen som nämns i punkt 91 ovan ska utöver den obligatoriska rubriken fästa läsarens uppmärksamhet på den text i förvaltningsberättelsen, och den eventuella not i årsredovisningen, som beskriver de händelser eller förhållanden som ligger bakom det faktum att revisorn har identifierat en eller flera väsentliga osäkerhetsfaktorer.

93. Avsnittet ska även ange att dessa händelser eller förhållanden tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten och att revisorns uttalanden inte är modifierade med avseende på dessa händelser eller förhållanden.

94. Denna typ av upplysning är bortsett från rubriksättningen och att den är öronmärkt för problematik kring fortsatt drift i övrigt hanteringsmässigt identisk med upplysningar av särskild betydelse. Se punkterna 97–101 nedan.

95. Se exempel 1 i ISA 570 på hur detta avsnitt kan formuleras.

96. Om årsredovisningen inte innehåller tillräckliga upplysningar om den väsentliga osäkerhetsfaktorn måste revisorn i stället göra uttalanden med reservation eller med avvikande mening. Något separat avsnitt i revisionsberättelsen med upplysningar om väsentliga osäkerhetsfaktorer blir i sådana fall ej aktuellt utan motsvarande information tas i stället in i det avsnitt i revisionsberättelsen där grunden för gjorda uttalanden presenteras.

Upplysningar av särskild betydelse

97. Upplysningar av särskild betydelse rör ett förhållande som är presenterat eller som upplysning har lämnats om på ett riktigt sätt i årsredovisningen och som enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av årsredovisningen. Om årsredovisningen helt eller delvis saknar nödvändig information om förhållandet i fråga är det ej möjligt för revisorn att inkludera en upplysning av särskild betydelse i revisionsberättelsen.

98. Mer detaljerad vägledning om upplysningar av särskild betydelse går att finna i ISA 706 där bilaga 1 innehåller en sammanställning över ISA med krav på att revisionsberättelsen innehåller stycken med upplysningar av särskild betydelse. Vidare finns i bilagorna 3 och 4 till ISA 706 exempel på revisionsberättelser som innehåller upplysningar av särskild betydelse.

99. Upplysningar av särskild betydelse kan aldrig medföra att något av revisorns uttalanden modifieras. Om det konstateras att det underliggande förhållandet medför att ett eller flera uttalanden ska modifieras ska i stället ISA 705 samt punkterna 32–55 ovan beaktas utan att någon upplysning av särskild betydelse presenteras i revisionsberättelsen.

⁶ Proposition 2015/16:162 sidan 266.

100. Avsnittet med upplysningar av särskild betydelse måste innehålla en klar och tydlig hänvisning till det förhållande som har särskild betydelse och var i årsredovisningen det går att hitta mer fullständig information om detta förhållande. En upplysning av särskild betydelse måste även vara tydlig med att inget av revisorns uttalanden är modifierat med anledning av det aktuella förhållandet.

101. Upplysningar av särskild betydelse kan endast förekomma i del 1.

Övriga upplysningar

102. Övriga upplysningar avser ett förhållande som varken är eller förväntas vara presenterat i årsredovisningen men som revisorn finner det nödvändigt att fästa läsarens uppmärksamhet på i revisionsberättelsen. Övriga upplysningar har fokus på själva revisionen, vilket är anledningen till att någon beskrivning inte förväntas återfinnas i årsredovisningen, och berör sådant som är relevant för läsarens förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisionsberättelsen.

103. Mer detaljerad vägledning om övriga upplysningar går att finna i ISA 706 där bilaga 2 innehåller en sammanställning över ISA med krav på att revisionsberättelsen innehåller övriga upplysningar.

104. Övriga upplysningar kan aldrig medföra att något av revisorns uttalanden modifieras.

105. Den vanligaste övriga upplysningen i en svensk revisionsberättelse (del 1) torde avse situationer när jämförelsetalen är granskade av en tidigare revisor eller när jämförelsetalen inte granskats överhuvudtaget. Se punkterna 133–138 i RevR 700 samt ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* för mer vägledning för dessa typer av övriga upplysningar.

106. Övriga upplysningar ska alltid intas i revisionsberättelsen som ett eget avsnitt med en egen rubrik. Rubriken bör vara "Övrig(a) upplysning(ar)" eller annan lämplig benämning. Placeringen av detta avsnitt i revisionsberättelsen beror på karaktären på den information som ska lämnas och revisorns bedömning av den relativa betydelsen av informationen.

107. Det bör av beskrivningen av en övrig upplysning tydligt framgå att förhållandet är av en sådan karaktär att det inte kräver att information lämnas i årsredovisningen. Vidare får revisorn självfallet aldrig lämna en övrig upplysning som innebär ett avsteg från tystnadsplikten och/eller från andra yrkesetiska regler.

108. Övriga upplysningar kan förekomma i både del 1 och del 2 i revisionsberättelsen.

109. Se även den möjliga övriga upplysningen i del 2 med anledning av efterföljande händelser vid utförande av förvaltningsrevisionen som nämns i punkt 55 ovan. Observera att denna upplysningsskyldighet i enlighet med RevR 209, punkt 4.17, inte endast omfattar frågan om ansvarsfrihet utan förvaltningsrevisionen från ett bredare perspektiv, det vill säga även fall där det nästföljande år kan bli aktuellt att lämna en anmärkning.

Vid väsentliga felaktigheter i annan information

110. Granskningen av annan information, det vill säga finansiell eller icke-finansiell information som inte ingår i den formella årsredovisningen och därmed ej heller omfattas av uttalandena i revisionsberättelsen, styrs av ISA 720 och berörs även delvis i RevR 700, punkterna 143–148.

111. Om det konstateras att det föreligger väsentliga felaktigheter i den andra informationen som kvarstår trots revisorns kommunikation med både företagsledningen och styrelsen, blir konsekvensen att innehållet i revisionsberättelsens avsnitt med rubriken "Annan information än årsredovisningen [och koncernredovisningen]" behöver justeras.

RevR
RevU

112. Denna justering består av att den normalt sett sista meningen i detta avsnitt, med formuleringen ”Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.”, raderas och i stället ersätts med följande text:

Enligt beskrivning ovan har jag (vi) dragit slutsatsen att det finns en sådan väsentlig felaktighet i den andra informationen.

[Beskrivning av väsentlig felaktighet i den andra informationen.]

113. Om kunden vägrar att rätta väsentliga felaktigheter i annan information ska revisorn göra en bedömning av vad som är skälet till att rättning inte görs. Om detta väcker tvivel om hederligheten eller ärligheten hos företagsledningen eller styrelsen kan situationen i sällsynta fall få följdfeffekter på granskningen av årsredovisningen och förvaltningen och påverka de uttalanden som görs i revisionsberättelsen.

114. Blir tvivlen kring kundens hederlighet så stora att tillförlitligheten hos revisionsbevis generellt sett kan ifrågasättas, kan det vara riktigt från revisorns sida att i övrigt avstå från att uttala sig i revisionsberättelsen (se punkt 38 ovan för när detta skulle kunna vara möjligt). En annan möjlig åtgärd kan vara att avgå från uppdraget (se punkt 123 nedan).

Anmärkningar

115. Anmärkningar är en svensk lagstadgad företeelse som har sin grund i revisorns granskningsplikt med avseende på efterlevnad av ABL. Av denna anledning kan en sådan anmärkning endast förekomma i del 2 av revisionsberättelsen.

116. Anmärkningar regleras i 9 kap. 33 § andra stycket och 9 kap. 34 § ABL där dessa kan förekomma i tre olika varianter (se punkterna 117–119 nedan).

117. För det första (se den första meningen i 9 kap. 33 § andra stycket ABL) ska en anmärkning lämnas i revisionsberättelsen om en styrelseledamot eller den verkställande direktören vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet. Det är företagets eventuella rätt till ersättning som revisorn ska beakta. I dessa fall har information motsvarande anmärkningen i regel redan lämnats i anslutning till att ansvarsfriheten avstyrkts eller i undantagsfall varken till- eller avstyrkts. Se punkterna 52–55 ovan. I dessa situationer behöver ingen separat anmärkning lämnas i revisionsberättelsen.

(FAR N 2018:6)

118. För det andra (se den andra meningen i 9 kap. 33 § andra stycket ABL) ska revisorn, om han eller hon vid sin granskning funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt – det vill säga utöver att det påverkat uttalandet om ansvarsfriheten eller gett upphov till anmärkning med anledning av ersättningsskyldighet – i något väsentligt avseende handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen ta in en anmärkning om detta i revisionsberättelsen. Ett exempel på denna typ av anmärkning skulle kunna vara underlåtenhet att upprätta kontrollbalansräkning när lagen så kräver eller vid förekomst av ett s.k. förbjudet lån.

119. För det tredje (se 9 kap. 34 § ABL) ska revisorn anmärka i samband med vissa brister avseende redovisning och betalning av skatter och avgifter enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).

120. I EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* framgår av punkt 2.5 att en revisionsberättelse avseende en för sent upprättad årsredovisning ska innehålla en anmärkning. En sådan anmärkning kan för ett aktiebolag formuleras enligt följande:

Årsredovisningen har inte upprättats i sådan tid att det varit möjligt att, enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen, hålla bolagsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

(RevP 2017:3)

121. Revisionsberättelsen ska i tillämpliga fall innehålla ett avsnitt i del 2 benämnt "Anmärkning(ar)" som i regel bör placeras sist i denna del av revisionsberättelsen.

Andra särskilda regler

Revisionsberättelser som ska sändas in till Skatteverket

122. Revisorn ska enligt 9 kap. 37 § ABL genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om revisionsberättelsen innehåller:

- en eller flera anmärkningar enligt 9 kap. 33 § andra stycket ABL (del 2) (se punkterna 115–121 ovan),
- en eller flera anmärkningar enligt 9 kap. 34 § 1–3 ABL (del 2), det vill säga då bolaget inte fullgjort sina skyldigheter enligt skatteförfarandelagen att göra skatteavdrag, anmäla sig för registrering eller lämna skattedeklaration,
- uttalande om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning (del 1),
- uttalande om att sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning (lagstadgad upplysning) inte har lämnats (del 1), eller
- uttalande om att styrelseledamöterna eller den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget (del 2).

Avgång från uppdraget

123. Revisorn kan i enlighet med ISA i vissa situationer behöva avgå i förtid från sitt uppdrag. Exempel på detta finns i ISA 705 punkt 13 b och ISA 720 punkt 18 b. Revisorn har då i vissa fall enligt ISA 705 punkt 14 skyldighet att lämna viss information till styrelsen. Fråga om förtida avgång från uppdrag kan enligt svensk lagstiftning aktualiseras även vid misstanke om brott enligt 9 kap. 44 § ABL respektive vid hot mot revisorns oberoende m.m. (se "analysmodellen", 21 § revisorslagen (2001:883)) exempelvis om situationer uppstår som strider mot reglerna om kompetenskraven och jävsförbudet enligt 9 kap. ABL och/eller FARs yrkesetiska regler m.m.

124. Vid förtida avgång från revisionsuppdraget har den avgående revisorn enligt 9 kap. 22, 23 och 23 a § ABL en anmälningskyldighet till styrelsen och Bolagsverket. Revisorn ska till Bolagsverket lämna en redogörelse dels för vad han eller hon har funnit vid den granskning som har utförts under den del av räkenskapsåret som uppdraget omfattat, dels för skälet till att uppdraget upphört i förtid. Se RevR 9 *Revisorns övriga ytterligare vägledning* kring denna anmälan och redogörelse.

125. Den avgående revisorn har även i enlighet med 9 kap. 46 § första stycket ABL och ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* en upplysningsskyldighet till tillträdande revisor.

126. För en tillträdande revisor där företrädaren avgått i förtid finns enligt 9 kap. 36 § ABL en upplysningsskyldighet som innebär att den tillträdande revisorn, i sin första revisionsberättelse, ska foga en kopia av avgående revisors anmälan enligt 9 kap. 23 § ABL samt 23 a § ABL. Se RevR 9 (exempel 19) för ytterligare vägledning kring hur denna övriga upplysning kan tas in i revisionsberättelsen (del 1).

Kommunikation med dem som har ansvaret för bolagets styrning (styrelsen)

127. ISA 705 punkt 30, ISA 706 punkt 12 och ISA 720 punkt 18 innehåller i samtliga tre fall krav på att revisorn ska kommunicera med styrelsen innan en revisionsberättelse som innehåller något av de förhållanden som denna rekommendation kretsar kring avlämnas. Kommunikationen ska omfatta vilken rapportering som är aktuell (modifiering, upplysning eller information om väsentlig felaktighet i annan information), omständigheter/bakgrund till denna rapportering samt ordalydelsen i den kommande revisionsberättelsen. Revisorn ska på motsvarande sätt kommunicera med styrelsen när revisorn avser att lämna anmärkningar i enlighet med ABL 9 kap. 33 § och 34 § i revisionsberättelsen.

RevR
RevU

128. I samband med revision av ett svenskt aktiebolag har revisorn även möjlighet att i enlighet med 9 kap. 39 § ABL lämna en s.k. erinran till styrelsen och/eller den verkställande direktören. Vägledning för detta finns i RevR 9 avsnitt 16.

Revisorspåteckning i samband med att denna rekommendation är tillämplig

129. Kravet på revisorspåteckning framgår av 9 kap. 28 § andra stycket ABL med ytterligare vägledning i RevR 700, punkterna 139–142.

130. Av 9 kap. 32 § andra stycket ABL framgår att om revisorn anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, ska han eller hon anteckna detta på årsredovisningen, det vill säga det ska framgå av revisorspåteckningen. Modifieringar i del 1 i form av reservationer eller när revisorn avstår från att uttala sig, eventuella modifieringar i del 2, övriga upplysningar, anmärkningar eller övriga företeelser som behandlats i denna rekommendation ska således inte påverka formuleringen i revisorspåteckningen. Reglerna i 9 kap. 32 § ABL kan enligt FARs uppfattning dock tolkas på så sätt att påteckningsmeningen ska påverkas även när uttalandet i del 1 av revisionsberättelsen är modifierat i form av att revisorn avstår från att uttala sig om en av räkningarna eller båda. FARs uppfattning är att båda tolkningarna är korrekta.

(RevP 2017:6)

131. En revisorspåteckning för ett avstyrkande av resultat- och balansräkningen kan formuleras enligt följande:

Revisorspåteckning

Min (Vår) revisionsberättelse har lämnats den DD månad ÅÅÅÅ. Jag (Vi) har i denna avstyrkt att resultaträkningen och balansräkningen fastställs.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:3

Rekommendationen ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:3

Ändringarna träder i kraft den 22 februari 2017.

2017:6

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:6

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:21

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:32

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:3

RevP 2017:3

RevP 2017:6

FAR N 2018:6

FAR N 2019:21

FAR N 2021:32

Bilaga 1 Översikt och jämförelse mellan företeelser som omfattas av denna rekommendation för aktiebolag, ekonomiska föreningar och revisionslagen (inklusive lagparagrafer)

<i>Punkt i RevR 705</i>	<i>Företeelse</i>	<i>Paragraf i ABL</i>	<i>Paragraf i lag om eko- nomiska för- eningar</i>	<i>Paragraf i revisionsla- gen</i>
34	Förenlighetsuttalande avseende förvaltningsberättelsen	9:31 första stycket	8:34 första stycket	28 §
14	Sådana upplysningar som revisorn anser att aktieägarna bör få kännedom om	9:35	8:38	31 §
87–89	Lagstadgad upplysning	9:31 andra stycket	8:34 andra stycket	28 §
115–118	Anmärkning – övrigt	9:33	8:36	29 §
119	Anmärkning – skatter och avgifter	9:34	8:37	30 §
122	Kopia av revisionsberättelse till Skatteverket	9:37	8:40	32 a §
123	Misstanke om brott	9:44	8:47	Nej
124	Anmälningsskyldighet vid förtida avgång	9:22–23 a	8:25–27	22–23 §§
125	Upplysningsskyldighet till ny revisor	9:46	8:50	36 §
126	Föregående revisor har avgått i förtid	9:23, 9:36	8:26, 8:39	32 §
128	Erinran	9:39	8:42	34 §
129–131	Revisorspåteckning – Resultat- och/eller balansräkning bör ej fastställas	9:32 andra stycket	8:35 andra stycket	Nej

(FAR N 2018:6)

Bilaga 2 Exempel på revisionsberättelser med modifierade uttalanden, upplysningar, anmärkningar eller vid väsentlig felaktighet i annan information

Nedan följer sex olika exempel på revisionsberättelser som alla innehåller en eller flera av de företeelser som omfattas av denna rekommendation. Det är viktigt att låta dessa exempel göra skäl för namnen och vara just exempel och inte fungera som fasta mallar för hur en revisionsberättelse ska utformas i det enskilda fallet. Den aktuella situationen är avgörande för hur revisionsberättelsen ska utformas och det är viktigt att revisorn noga överväger på vilket sätt olika omständigheter påverkar hans eller hennes uttalanden samt om en eller flera upplysningar eller anmärkningar m.m. ska lämnas.

Vägledning kring formuleringar i revisionsberättelser kan även hämtas från exemplen i ISA 705, ISA 706, ISA 710, ISA 720, ISA 570 och ISA 510. När man läser dessa exempel bör man dock vara uppmärksam på det som kommenterats i punkt 12 i denna rekommendation, det vill säga att strukturen på och innehållet i en svensk revisionsberättelse, med till exempel flera olika uttalanden och delar, skiljer sig från de helt ISA-baserade exemplen.

Nedan följer en sammanställning över samtliga exempel varefter förutsättningarna till respektive exempel följs av föreslagen revisionsberättelse. Observera att de fullständiga förutsättningarna i exemplen bör läsas för att till fullo förstå de slutsatser som framgår i

RevR
RevU

tabellen nedan. Utöver exemplens förutsättningar i övrigt, så är en gemensam förutsättning för samtliga exempel att någon lagstadgad hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÅRL inte har upprättats.

Scenario	Del 1		Del 2		Övrigt
	Årsredovisningen upprättad enligt ÅRL?	Bör bolagsstämman fastställa räkningarna?	Hantera vinstdispositionen enligt förslag?	Ansvarsfrihet till styrelseledamöter och VD?	
Ex .					
1 Kunden vägrar rätta en väsentlig felperiodisering av avgörande betydelse, styrelsen föreslår vinstutdelning	Nej	Avstyrks	Avstyrks	Tillstyrks	–
2 Revisorn har ej kunnat utföra tillräcklig revision av varulagrets ingående balans (IFRS och K3), den möjliga effekten är väsentlig men ej av avgörande betydelse	Ja med reservation	Tillstyrker BR, avstår från att uttala sig om RR	Tillstyrks	Tillstyrks	BR = Balansräkning, RR = Resultaträkning
3 Väsentliga osäkerhetsfaktorer föreligger avseende företags förmåga att fortsätta sin verksamhet, styrelsen föreslår vinstutdelning	Ja	Tillstyrks	Avstyrks	Tillstyrks	Upplysning om väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift i del 1
4 Revisorn får ej ta del av protokoll och beslutsunderlag för ett väsentligt förvärv, vilket medfört väsentlig förlust för företaget	Ja	Tillstyrks	Tillstyrks	Avstyrks	–
5 Förbjudet lån till VD där lånet återbetalats före årets slut	Ja	Tillstyrks	Tillstyrks	Tillstyrks	Anmärkning i del 2
6 Väsentligt felaktig annan information (ISA 720) i årsredovisningens s.k. framvagn	Ja	Tillstyrks	Tillstyrks	Tillstyrks	Avsnittet "Annan information" (del 1) påtalar väsentlig felaktighet

Observera att alla skillnader jämfört med en omodifierad revisionsberättelse i nedanstående exempel är skrivna med **fet** stil. Detta sker enbart i pedagogiskt syfte och är inte en hantering som ska ske i faktiska revisionsberättelser.

(RevP 2017:6)

Exempel 1 – Revisionsberättelse med avvikande mening i del 1 och del 2 med anledning av att revisorn är oense med företagsledningen

Ett belopp avseende nästa års försäljning har bokförts per balansdagen, vilket medfört att årets resultat före skatt blivit för högt med motsvarande belopp. Felet är både väsentligt och av avgörande betydelse för årsredovisningen. Styrelsen föreslår vinstutdelning.

Revisorn anmärker på förhållandet och uttalar att årsredovisningen inte har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed inte en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning samt avstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen och avstyrker även att man disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

(RevP 2017:3)

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden med avvikande mening

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskaps-året...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalanden* är, inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger inte en rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Som en följd av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalanden* avstyrker jag (vi) att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Ett belopp på ... kronor avseende nästa års försäljning har bokförts per balansdagen, vilket innebär att årets resultat före skatt är redovisat till en med motsvarande belopp för hög nivå. Felaktigheten är väsentlig för årsredovisningen som helhet.

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter

ter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande med avvikande mening respektive uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Som en följd av det förhållande som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalanden* avstyrker jag (vi) att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalanden

Som framgår av min (vår) Rapport om årsredovisningen avstyrker jag (vi) bland annat att balansräkningen ska fastställas.

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionsd i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]⁷ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁸

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2019:21)

RevR
RevU

⁷ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

⁸ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Exempel 2 – Revisionsberättelse med reservationsuttalande om årsredovisningen respektive avstående från uttalande om resultaträkningen i del 1 på grund av osäkerhet om ingående balans

Revisorn har utsetts till revisor för räkenskapsåret ÅÅÅÅ. Bolaget var tidigare år ej föremål för revision och revisorn var inte närvarande vid lagerinventeringen vid utgången av föregående räkenskapsår, det vill säga år ÅÅÅÅ-1, och har inte på annat sätt kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om det ingående varulagret. Revisorn bedömer att den möjliga effekten kan vara väsentlig men inte av avgörande betydelse.

Exemplet utgår från att bolaget som redovisningsprincip valt att rätta väsentliga fel som uppstått tidigare räkenskapsår genom omräkning av jämförelsetalen för föregående räkenskapsår eller, i förekommande fall, omräkning av ingående balanser. Nämnda redovisningsprincip gäller vid upprättande av årsredovisning och koncernredovisning enligt IFRS och K3 (BFNAR 2012:1).

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalande med reservation, inget uttalande görs respektive uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen, **förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet Grund för uttalanden**, upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen.

Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Som en följd av det förhållande som beskrivs i avsnittet Grund för uttalanden varken till- eller avstyrker jag (vi) att bolagsstämman fastställer resultaträkningen. Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman fastställer balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) utsågs till bolagets revisor under det gångna räkenskapsåret och har därför inte kunnat observera inventeringen av varulagret vid räkenskapsårets ingång. Det har inte varit möjligt för mig (oss) att på något annat sätt verifiera kvantiteterna av varulagret vid årets ingång. Eftersom ingående varulager är av stor betydelse vid fastställandet av det finansiella resultatet, har jag (vi) inte kunnat avgöra om det hade varit nödvändigt med ändringar när det gäller årets resultat, så som det redovisas i resultaträkningen.

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för **mitt (vårt) uttalande med reservation respektive mitt (vårt) uttalande**.

Övriga upplysningar

Årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har inte varit föremål för revision och någon revision av jämförelsetalen i årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har därmed inte utförts.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

RevR
RevU

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionsd i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionsd i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionsd i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande gransknings-

åtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]⁹ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹⁰

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2019:21)

Exempel 3 – Revisionsberättelse med upplysning om väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift i del 1 och uttalande med avvikande mening endast i del 2

I detta exempel är revisorn oense med styrelsen och den verkställande direktören om lämpligheten i att föreslå bolagsstämman en vinstutdelning. Bolaget har finansiella svårigheter med därtill hörande väsentliga osäkerhetsfaktorer som kan leda till betydande tvivel i fråga om möjlighet till fortsatt drift, vilket framgår av årsredovisningen. Revisorn bedömer att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift och anser att informationen i förvaltningsberättelsen och not är tillräcklig.

Revisorn upplyser i enlighet med ISA 570 om en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, bland annat då företaget redovisar en förlust för räkenskapsåret och de kortfristiga skulderna per bokslutsdagen översteg dess totala tillgångar.

Då företagets kortfristiga skulder översteg dess totala tillgångar så har företaget en kapitalbristsituation enligt 25 kap. ABL, vilket för aktiebolag innebär en skyldighet för styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning samt enligt god redovisningssed att informera om detta förfarande i förvaltningsberättelsen. Revisorn bedömer att styrelsen vid upprättande av kontrollbalansräkning följt reglerna i 25 kap. ABL samt att informationen i förvaltningsberättelsen är tillräcklig. Revisorn lämnar därför varken anmärkning eller upplysning om kontrollbalansräkningen i revisionsberättelsen.

Revisorn anser dock att årsredovisningen ger en rättvisande bild men avstyrker, på grund av de väsentliga osäkerhetsfaktorerna, att utdelning lämnas.

(RevP 2017:3)

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

RevR
RevU

⁹ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

¹⁰ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisors-sed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift

Jag (Vi) vill fästa uppmärksamheten på förvaltningsberättelsen och not X i årsredo-visningen, av vilka framgår att bolaget redovisar en förlust på ZZZ för det år som slutade den 31 december ÅÅÅÅ och att bolagets kortfristiga skulder per detta datum översteg dess totala tillgångar med YYY. Dessa förhållanden tyder, tillsammans med de andra omständigheter som nämns i not X, på att det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Jag (Vi) har inte modifierat mina (våra) uttalanden på grund av detta.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra grund för mina (våra) utta-

landen. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

RevR
RevU

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande med avvikande mening respektive uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Som en följd av de förhållanden som beskrivs i avsnittet *Grund för uttalanden* avstyrker jag (vi) att bolagsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalanden

Som framgår av avsnittet *Väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende antagandet om fortsatt drift* ovan har bolaget finansiella svårigheter och det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. På grund av detta anser jag (vi) att en utdelning inte är försvarlig med hänsyn till bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹¹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:32)

¹¹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Exempel 4 – Revisionsberättelse med begränsningar och uttalande med avvikande mening i del 2

I detta exempel har revisorn trots stora ansträngningar inte fått ta del av protokoll och beslutsunderlag för ett väsentligt förvärv.

Förvärvet har medfört en väsentlig förlust för företaget men det har inte kunnat klargöras om det beror på bristfälliga underlag vid förvärvet.

Då revisorn saknar revisionsbevis innebär detta att han eller hon avstyrker att styrelsens ledamöter och den verkställande direktören beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

RevR
RevU

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av

oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande respektive uttalande med avvikande mening

Uttöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även **haft i uppdrag att utföra en revision av** styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt utfört en revision av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Som en följd av de förhållanden som beskrivs i avsnittet Grund för uttalanden avstyrker jag (vi) att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalanden

Som framgår av årsredovisningens not X har förvärvet av Y medfört en väsentlig förlust för bolaget. Jag (Vi) har inte haft tillgång till nödvändiga protokoll och beslutsunderlag avseende förvärvet av Y samt till det material som kan klarlägga om den förlust som förvärvet medfört för bolaget beror på bristfälliga underlag vid förvärvet.

Jag (Vi) har utfört revisionen **av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust** enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för **mitt (vårt) uttalande om förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust**.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett trygghetssätt. Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett trygghetssätt.

RevR
RevU*Revisorns ansvar*

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaper. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande

om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]¹² om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹³

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2019:21)

Exempel 5 – Revisionsberättelse med anmärkning i del 2

I detta exempel förekommer ett s.k. förbudet lån till den verkställande direktören. Lånet har emellertid återbetalats före årets slut och marknadsmässig ränta har utgått. Överträdelsen av låneförbudet har då inte medfört någon skada för bolaget.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

¹² Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

¹³ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av företagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsår...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

RevR
RevU

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelse skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]¹⁴ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

¹⁴ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

Anmärkning

Styrelsen/Verkställande direktören har under året beviljat ett lån på XX kronor i strid med 21 kap. aktiebolagslagen. Lånet har återbetalats före årets slut och marknadsmässig ränta har utgått varför överträdelsen inte medfört någon skada för bolaget.

[Namn på revisionsföretaget alt personvald revisor], [adress]

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹⁵

A.A

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2019:21)

Exempel 6 – Revisionsberättelse som i del 1 upplyser om väsentlig felaktighet i annan information

Årsredovisningsdokumentet består av en s.k. fram- och bakvagn varav den senare är föremål för revision. I framvagnen finns utförliga beskrivningar av hur framgångsrikt en förvärvad verksamhet utvecklats under de två senaste åren, vilket inte alls överensstämmer med vad som framgår av motsvarande information i bakvagnen och ej heller med revisorns kunskap om denna verksamhet i övrigt. Trots att revisorn kommunicerat denna oförenlighet med både företagsledningen och styrelsen vägrar kunden ändra felaktigheten i den andra informationen (framvagnen).

Situationen innebär att revisorn måste kommentera den väsentliga felaktigheten i del 1 i revisionsberättelsen. Revisorn har således vid tillämpning av ISA 720 punkt 18 beslutat att lämna en revisionsberättelse och inte avgå i förtid.

RevR
RevU

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskaps-året...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Annan information än årsredovisningen

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [x–y]. Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för denna andra information.

¹⁵ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. **Enligt beskrivning ovan har jag (vi) dragit slutsatsen att det finns en sådan väsentlig felaktighet i den andra informationen.**

På sidan [z] i detta dokument finns annan information om hur verksamheten A har utvecklats under de senaste två åren. Denna information är inte förenlig med motsvarande information som presenteras i årsredovisningens förvaltningsberättelse (sidan [å]) och som har varit föremål för min (vår) revision. I informationen på sidan [z] så beskrivs verksamhetens utveckling på ett för positivt sätt i jämförelse med vad som framgår av informationen i förvaltningsberättelsen.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.

- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

RevR
RevU

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Den verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]¹⁶ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹⁷

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2019:21)

Bilaga 3 Revisorns rapportering för olika associationsrättsliga former

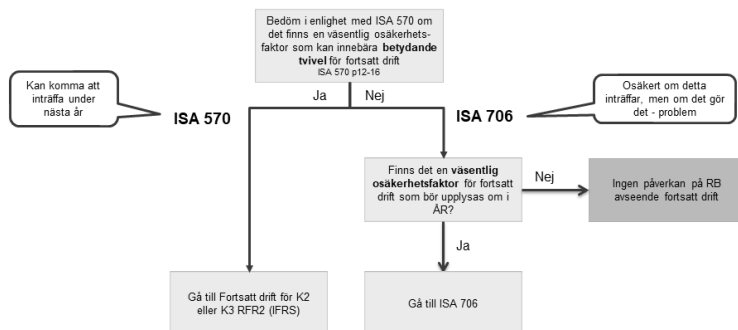
[Bilagan innehåller en sammanställning över rapporteringskrav enligt vissa lagar och återges ej här. Sammanställningen finns att ta del av i FAR Online; red.anm.]

¹⁶ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

¹⁷ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Bilaga 4 Fortsatt drift

Fortsatt drift – initial bedömning

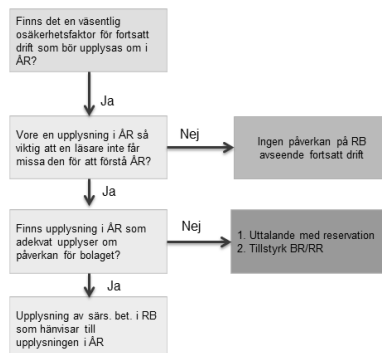


ISA 706 – beslutsträd (fortsatt drift frågan)

En upplysning av särskild betydelse ska: "...fasta 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..."

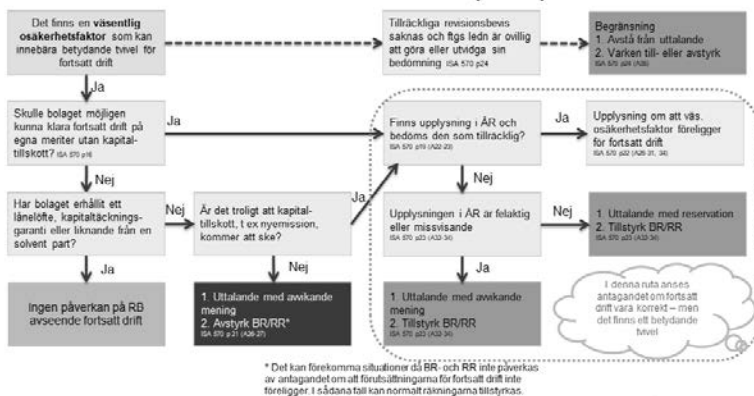
Exempel i ISA på dylika händelser:

- Osäkerhet rörande det framtida utfallet av en speciell rättstvist eller myndighetsåtgärd.
- En betydelsefull efterföljande händelse som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport.
- Tidigare tillämpning (där detta är tillåtet) av en ny redovisningsstandard som har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
- En allvarig katastrof som har haft eller fortsätter att ha en betydande inverkan på företagets finansiella ställning.

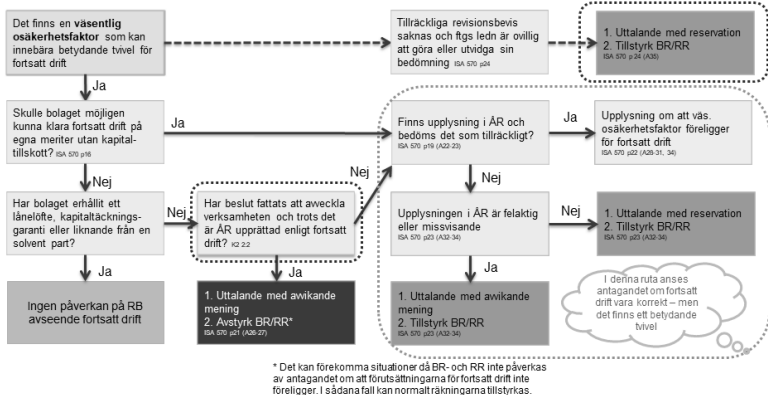


RevR
RevU

ISA 570 Fortsatt drift K3 och RFR2 (IFRS) - beslutsträd



ISA 570 Fortsatt drift K2 - beslutsträd



(FAR N 2021:32)

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning

(senast ändrad genom FAR N 2019:24)

1 Syfte och omfattning	1205
2 Bakgrund	1205
Skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning	1205
Kontrollbalansräkningens innehåll	1205
Första kontrollstämman	1206
Andra kontrollstämman	1206
Beslut om tvångslikvidation	1206
Frågor om personligt betalningsansvar	1206
Ansvarsavgränsning mellan styrelse och revisor	1207
3 Revisorns granskning	1207
4 Revisorns yttrande	1208
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1209
Ändringsförteckning	1209
Bilaga 1	1209
Bilaga 2 Särskilt om användandet av årsredovisningens balansräkning som kontrollbalansräkning	1213

1 Syfte och omfattning

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge vägledning om god revisionssed vid granskning av en kontrollbalansräkning i enlighet med aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och utformning av det yttrande som revisorn ska lämna över denna. Denna rekommendation gäller endast i det fall bolaget enligt lag ska ha revisor eller om bolaget ändå har en revisor. Om bolaget inte har och inte heller ska ha någon revisor behöver bestämmelsen om revisorsgranskning inte tillämpas.

(FAR N 2018:7)

1.2 I denna rekommendation behandlas primärt inte revisorns uppgift att, som ett led i förvaltningsrevisionen, bedöma om styrelsen och verkställande direktören följt ABLs bestämmelser om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning. Vägledning om detta finns delvis i RevR 10 *Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen*.

(FAR N 2018:7)

2 Bakgrund*Skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning*

2.1 Enligt 25 kap. 13 § ABL ska styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Samma skyldighet har styrelsen när det vid verkställighet enligt 4 kap. utskönningsbalken har visat sig att bolaget saknar utmätningsbara tillgångar.

Kontrollbalansräkningens innehåll

2.2 Av 14 § första stycket framgår att en kontrollbalansräkning ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning, oavsett vilket redovisningsramverk som företaget tillämpar.¹ Vid upprättandet av kontrollbalansräkningen och beräkningen av det egna kapitalets storlek får sådana justeringar göras som framgår av paragrafens första och andra stycken.

(FAR N 2019:24)

¹ Det kan exemplifieras med att revisorns bedömning ska göras utifrån 2 kap. 3 § ÄRL om rättvisande bild även om bolagets redovisning avviker från detta med stöd av K2 p. 3.3. Det kan innebära att redovisningen kan behöva justeras innan kontrollbalansräkningen upprättas genom att t.ex. ta upp skulder som inte tidigare redovisats eller att justera värdet på upptagna tillgångar.

RevR
RevU

2.3 Av det tredje stycket framgår att justeringarna ska redovisas särskilt och av det fjärde stycket framgår att kontrollbalansräkningen ska undertecknas av styrelsen.

2.4 FAR har utfärdat en rekommendation om god sed vid upprättande av en kontrollbalansräkning, RedR 2 *Kontrollbalansräkning*.

Första kontrollstämman

2.5 I 15 § första stycket sägs att om kontrollbalansräkningen visar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation (första kontrollstämman). I fråga om beslutsunderlag och kallelse ska bestämmelserna i 25 kap. 3–6 §§ tillämpas.

2.6 Enligt det andra stycket ska kontrollbalansräkningen och ett yttrande av revisorn över denna läggas fram på stämman.

Andra kontrollstämman

2.7 Av det första stycket i 16 § framgår att om den kontrollbalansräkning som har lagts fram vid den första kontrollstämman inte utvisar att det egna kapitalet, beräknat enligt 14 §, vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet och stämman inte har beslutat att bolaget ska gå i likvidation, ska bolagsstämman inom åtta månader från den första kontrollstämman på nytt pröva frågan om bolaget ska gå i likvidation (andra kontrollstämman). Även för denna stämma ska bestämmelserna i 25 kap. 3–6 §§ tillämpas i fråga om beslutsunderlag och kallelse.

2.8 I paragrafens andra stycke sägs att styrelsen inför den andra kontrollstämman ska upprätta en ny kontrollbalansräkning enligt 14 § och låta bolagets revisor granska den. Den nya kontrollbalansräkningen och ett yttrande av revisorn över den ska läggas fram på stämman.

Beslut om tvångslikvidation

2.9 Enligt 17 § första stycket ska allmän domstol besluta att bolaget ska gå i likvidation, om

- a. någon andra kontrollstämma inte hålls inom den tid som anges i 16 § första stycket, eller
- b. den kontrollbalansräkning som har lagts fram vid den andra kontrollstämman inte har granskats av bolagets revisor eller inte utvisar att det egna kapitalet, beräknat enligt 14 §, vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet och stämman inte har beslutat att bolaget ska gå i likvidation.

2.10 Av paragrafens andra stycke framgår att i de fall som avses i det första stycket ska styrelsen ansöka hos allmän domstol om beslut om likvidation. Ansökan ska göras inom två veckor från den andra kontrollstämman eller, om en sådan inte har hållits, från den tidpunkt då den senast skulle ha hållits. Frågan om likvidation kan även prövas på ansökan av en styrelseledamot, den verkställande direktören, en revisor i bolaget eller en aktieägare.

2.11 I det tredje stycket sägs att beslut om likvidation inte ska meddelas, om det under ärendets handläggning vid tingsrätten visas att en kontrollbalansräkning som utvisar att det egna kapitalet uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet har lagts fram på en bolagsstämma.

(RevP 2017:19)

2.12 Beslutet om likvidation gäller omedelbart enligt det fjärde stycket.

Frågor om personligt betalningsansvar

2.13 Frågor om personligt betalningsansvar för bolagets företrädare och för aktieägare samt ansvarsperiodens slut regleras i 18, 19 respektive 20 §§.

Ansvarsavgränsning mellan styrelse och revisor

2.14 Ansvaret för att upprätta en kontrollbalansräkning ligger hos styrelsen, som också ska svara för värderingen av balansposterna i den. Styrelsen ska alltså genast vidta åtgärder för att upprätta en kontrollbalansräkning, om den befarar att hälften av aktiekapitalet är förbrukat eller det har konstaterats att bolaget saknar utmättningsbara tillgångar. En sådan situation kan inträffa när som helst under året, inte bara per den ordinarie balansdagen. Om kontrollbalansräkningen utvisar att mer än hälften av aktiekapitalet är förbrukat, ska styrelsen kalla till den första kontrollstämman snarast möjligt. För att någon tid inte ska gå förlorad bör styrelsen kalla till stämma, även om revisorn ännu inte hunnit avsluta sin granskning av kontrollbalansräkningen. Om inte den ordinarie stämman är nära förestående, gäller kallelsen en extra stämma. Ärendet ska anges i kallelsen.

(FAR N 2018:7)

2.15 Revisorn ansvarar för att granska kontrollbalansräkningen och för att lämna ett yttrande över denna granskning. Skyldigheten gäller kontrollbalansräkningar som styrelsen upprättat, oavsett när de upprättats eller vad de visar.

2.16 Det krav på skyndsamhet som enligt ABL måste iakttas i samband med upprättande och granskning av kontrollbalansräkning medför att revisorns möjligheter att i förväg planera och genomföra sina granskningsåtgärder försvåras. Styrelsen förutsätts därför kontakta revisorn så snart den överväger att upprätta en kontrollbalansräkning, för att revisorn ska få möjlighet att förbereda och genomföra granskningen av den inom rimlig tid.

RevR
RevU

3 Revisorns granskning

3.1 Enligt ABL ska revisorn granska kontrollbalansräkningar upprättade enligt 25 kap. 14 §.

Granskningen ska utmynnas i att revisorn uttalar sig om huruvida det kommit fram något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller kraven i ABL. För att revisorn ska kunna uttala sig måste han eller hon, som ett led i granskningen, bedöma de värden som satts på bolagets tillgångar och skulder i kontrollbalansräkningen jämfört med reglerna i 14 §.

(FAR N 2018:7)

3.2 Eftersom revisorn ska uttala sig med begränsad säkerhet medför detta att en översiktlig granskning av uppgifterna är tillräcklig för att ett yttrande ska kunna lämnas. Omfattningen, generellt sett, av en översiktlig granskning framgår av ISRE 2400 och ISRE 2410. ISRE 2410 tillämpas av den revisor som redan har den förståelse av företaget som en genomförd revision vanligen ger. I övriga fall kan revisorn tillämpa ISRE 2400.

(FAR N 2018:7)

3.3 Granskningen av en kontrollbalansräkning är begränsad och skiljer sig på så sätt från revisionen av en årsredovisning. Granskningen omfattar därför inte resultaträkningen annat än som ett led i granskningen av den balansräkning som tagits fram enligt reglerna i 14 § och inte heller styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Vidare gäller att bokslutet i regel inte är dokumenterat i samma utsträckning som ett årsbokslut. Till sammans med kravet på skyndsamhet begränsar dessa omständigheter revisorns möjligheter att ta ställning till alla de förhållanden som skulle ha kommit fram vid en revision av motsvarande årsredovisningsmaterial.

3.4 Revisorns åtgärder vid den översiktliga granskningen av en kontrollbalansräkning består framför allt av förfrågningar och analyser av sådana faktorer som är väsentliga för kontrollbalansräkningen. Revisorn bör därför först försöka skaffa sig en klar bild av verk-

samheten och orsakerna till den uppkomna situationen för att kunna bedöma de förutsättningar som värderingar av bolagets tillgångar och skulder baseras på. Därefter kan revisorns åtgärder omfatta bl.a. följande:

- a. Intervjuer med företagsledningen och andra ansvariga befattningshavare för att ta reda på om det gjorts några väsentliga förändringar i redovisningssystem och interna kontroller, redovisningsprinciper respektive bokslutsmetoder.
- b. Analytisk granskning, t.ex. analys av relevanta relationstal ur det bokslut som ligger till grund för kontrollbalansräkningen, bl.a. bruttovinstprocent, genom jämförelser med t.ex. tidigare år och budget samt uppföljning av poster som vid en sådan analys visar markanta avvikelser eller poster som övervägts särskilt vid tidigare revisioner.
- c. Rimlighetsbedömning av de underlag, t.ex. värderingsintyg, som styrelsen haft när den omvärderat tillgångar och skulder enligt de särskilda värderingsregler som anges i ABL.
- d. Granskning av att de siffror som presenterats i kontrollbalansräkningen kan härledas till den underliggande bokföringen och ett dokumenterat periodbokslut.

(FAR N 2018:7)

3.5 Hur omfattande granskningen måste göras påverkas också av revisorns kunskap och erfarenheter från tidigare års revisioner. Vidare avgörs omfattningen dels av en allmän riskbedömning, dels av de iakttagelser som revisorn gör under sin granskning och som kan leda till att det behövs ytterligare granskningsinsatser. Om revisorn inte kan få tillfredsställande förklaringar till de iakttagelser han eller hon gjort på annat sätt, kan det bli nödvändigt för revisorn att utvidga granskningsinsatsen till att omfatta fullständiga revisionsåtgärder.

4 Revisorns yttrande

4.1 ABL innehåller inga särskilda bestämmelser om hur revisorns yttrande över granskning av kontrollbalansräkning ska utformas. Då yttrandet följer av ABL anser FAR att det bör, även om en stor del av arbetet baseras på ISRE 2410 och ISRE 2400, följa samma struktur som övriga yttranden enligt RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*.

4.2 I sitt yttrande ska revisorn inte uttala sig om huruvida kontrollbalansräkningen upprättats inom den tid som ABL anger som krav. Detta ska istället granskas av revisorn inom ramen för den förvaltningsrevision som utförs i samband med granskningen av bolagets årsredovisning. Om kontrollbalansräkningen har upprättats för sent ska detta normalt föranleda en anmärkning i revisionsberättelsens del 2.

4.3 I granskningen av kontrollbalansräkningen ingår att revisorn ska granska om den värderingstidpunkt som företaget valt för kontrollbalansräkningen är rimlig. Eftersom kontrollbalansräkningen ska tjäna som underlag för bolagsstämman beslut om att antingen likvidera eller driva bolaget vidare är det viktigt att uppgiften om underskottets storlek är aktuell. Om värderingstidpunkten ligger alltför långt tillbaka kan kontrollbalansräkningen ge aktieägarna en felaktig information om hur mycket kapital som i slutändan kan komma att behöva tillskjutas för att bolagets kapital ska vara återställt. Eftersom kontrollbalansräkningen ska upprättas enligt reglerna i årsredovisningslagen anser FAR att en revisor normalt kan godta en värderingstidpunkt som ligger fyra och en halv månad tillbaka i tiden. Är värderingstidpunkten placerad tidigare än så bör detta normalt föranleda en anmärkning i yttrandet över kontrollbalansräkningen.

(FAR N 2019:24)

4.4 Granskning av händelser efter värderingstidpunkten ska göras i enlighet med ISA 560 *Efterföljande händelser* i tillämpliga delar.

4.5 Om värderingstidpunkten ligger mer än fyra och en halv månad tillbaka i tiden behöver dock någon anmärkning inte ske om revisorn kan konstatera att kontrollbalansräkningen trots allt ger aktieägarna en rättvisande beskrivning av kapitalbristsituationen vid avgivandet av yttrandet.

(FAR N 2019:24)

4.6 Revisorn ska teckna en hänvisning till yttrandet på kontrollbalansräkningen på det sätt som i tillämpliga delar gäller vid revision av en årsredovisning.²

(RevP 2017:19)

4.7 Förslag till formuleringar av yttranden inklusive revisorspåteckningar finns i Bilaga 1 nedan. Vägledning för andra former av modifierade yttranden kan även sökas i RevR 705.

(FAR N 2018:7)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:10

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:19

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2018 eller senare.

2018:7

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

RevR
RevU

2019:24

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:10

RevP 2017:19

FAR N 2018:7

FAR N 2019:24

Bilaga 1

Exempel 1 Yttrande med omodifierat uttalande

Exempel 1 RevR 1

Revisorns yttrande över granskning av kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § (alt. 16 §) aktiebolagslagen

Till styrelsen alt. bolagsstämman³ i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens kontrollbalansräkning per ÅÅÅÅ-MM-DD⁴.

Styrelsens ansvar för kontrollbalansräkningen

Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta en kontrollbalansräkning som uppfyller kraven i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen och för den interna kontroll som styrelsen bedömer är nödvändig för att upprätta en kontrollbalansräkning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

² Revisorn kan välja att i påteckningen lämna information i det fall uttalandet är med avvikande mening på samma sätt som för en revision av årsredovisningen, även om det inte är ett krav enligt aktiebolagslagen.

³ Yttrandet ska ställas till styrelsen när den första kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet inte understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.

⁴ Datum avser kontrollbalansräkningens värdedatum.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att granska kontrollbalansräkningen så att jag (vi) kan lämna ett skriftligt yttrande över om kontrollbalansräkningen uppfyller aktiebolagslagens krav. Jag (Vi) har utfört granskningen i enlighet med RevR 1 *Granskning av kontrollbalansräkning*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) följer yrkesetiska krav samt planerar och utför granskningen för att i yttrandet med begränsad säkerhet kunna uttala mig (oss) om kontrollbalansräkningen uppfyller aktiebolagslagens krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om belopp och annan information i kontrollbalansräkningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma risken för väsentliga felaktigheter i kontrollbalansräkningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar kontrollbalansräkningen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. Granskningen har i huvudsak begränsats till analytisk granskning av kontrollbalansräkningen och underlag till denna samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Grundat på min (vår) granskning har det inte framkommit något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller aktiebolagslagens krav.

Övriga upplysningar

Detta yttrande är endast avsett som underlag till [styrelsens beslut huruvida det finns skäl att kalla till första kontrollstämma enligt 25 kap. 15 §]⁵ [första (alt. andra) kontrollstämman enligt 25 kap. 15 § (alt. 16 §)] aktiebolagslagen och är inte avsett att användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁶

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Revisorspåteckning

Mitt (Vårt) yttrande avseende denna kontrollbalansräkning har lämnats ÅÅÅÅ-MM-DD.

[Namn på revisionsföretaget]⁷

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:7)

Exempel 2 Yttrande med uttalande med reservation

RevR 1 exempel 2 avser när det föreligger ett fel men att detta inte är av avgörande betydelse för kontrollbalansräkningen.

Revisorns yttrande över granskning av kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § (alt. 16 §) aktiebolagslagen

Till styrelsen alt. bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

⁵ Skrivningen i den första hakparentesen ska användas när den första kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet inte understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.

⁶ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

⁷ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Jag (Vi) har granskat styrelsens kontrollbalansräkning per ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för kontrollbalansräkningen

Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta en kontrollbalansräkning som uppfyller kraven i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen och för den interna kontroll som styrelsen bedömer är nödvändig för att upprätta en kontrollbalansräkning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att granska kontrollbalansräkningen så att jag (vi) kan lämna ett skriftligt yttrande över om kontrollbalansräkningen uppfyller aktiebolagslagens krav. Jag (Vi) har utfört granskningen i enlighet med RevR 1 *Granskning av kontrollbalansräkning*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) följer yrkesetiska krav samt planerar och utför granskningen för att i yttrandet med begränsad säkerhet kunna uttala mig (oss) om kontrollbalansräkningen uppfyller aktiebolagslagens krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om belopp och annan information i kontrollbalansräkningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma risken för väsentliga felaktigheter i kontrollbalansräkningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar kontrollbalansräkningen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. Granskningen har i huvudsak begränsats till analytisk granskning av kontrollbalansräkningen och underlag till denna samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande med reservation.

Grund för uttalande med reservation

Vid min (vår) granskning har det framkommit att varulagret redovisats till försäljningsvärdet utan avdrag för försäljningskostnaderna, som uppgår till ungefär kronor.⁸ Det innebär att det egna kapitalet i kontrollbalansräkningen enligt vår uppfattning är för högt redovisat med motsvarande belopp.

Uttalande med reservation

Med undantag för det förhållande som beskrivs i stycket "Grund för uttalande med reservation" har det grundat på min (vår) granskning inte framkommit något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller aktiebolagslagens krav.

Övriga upplysningar

Detta yttrande är endast avsett som underlag till första (alt. andra) kontrollstämman enligt 25 kap. 15 § (alt. 16 §) aktiebolagslagen och är inte avsett att användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

RevR
RevU

⁸ Exemplet förutsätter att bolaget inte betalar skatt, men om så är fallet ska skatt beräknas och anges i texten.

⁹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Revisorspåteckning

Mitt (Vårt) yttrande avseende denna kontrollbalansräkning har lämnats ÅÅÅÅ-MM-DD med ett modifierat uttalande.

[Namn på revisionsföretaget]¹⁰

A.A

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:7)

Exempel 3 Yttrande med uttalande med avvikande mening

RevR 1 exempel 3 avser när det föreligger ett fel och detta är av avgörande betydelse för kontrollbalansräkningen som helhet. Detta är normalt slutsatsen om kontrollbalansräkningen innehåller sådana fel att kontrollbalansräkningen blir missvisande huruvida det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet eller inte.

Revisorns yttrande över granskning av kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § (alt. 16 §) aktiebolagslagen

Till styrelsen alt. bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens kontrollbalansräkning per ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för kontrollbalansräkningen

Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta en kontrollbalansräkning som uppfyller kraven i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen och för den interna kontroll som styrelsen bedömer är nödvändig för att upprätta en kontrollbalansräkning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att granska kontrollbalansräkningen så att jag (vi) kan lämna ett skriftligt yttrande över om kontrollbalansräkningen uppfyller aktiebolagslagens krav. Jag (Vi) har utfört granskningen i enlighet med RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning. Denna rekommendation kräver att jag (vi) följer yrkesetiska krav samt planerar och utför granskningen för att i yttrandet med begränsad säkerhet kunna uttala mig (oss) om kontrollbalansräkningen uppfyller aktiebolagslagens krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om belopp och annan information i kontrollbalansräkningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma risken för väsentliga felaktigheter i kontrollbalansräkningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar kontrollbalansräkningen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. Granskningen har i huvudsak begränsats till analytisk granskning av kontrollbalansräkningen och underlag till denna samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande med avvikande mening.

Grund för uttalande med avvikande mening

Vid min (vår) granskning har det framkommit att varulagret redovisats till försäljningsvärdet utan avdrag för försäljningskostnaderna, som uppgår till ungefär kronor. Det innebär att det egna kapitalet i kontrollbalansräkningen enligt vår uppfattning understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, varmed felaktigheten är väsentlig och av avgörande betydelse för kontrollbalansräkningen.

¹⁰ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Uttalande med avvikande mening

Enligt min (vår) uppfattning, baserat på min översiktliga granskning, har kontrollbalansräkningen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som beskrivs i avsnittet "Grund för uttalande med avvikande mening" är, inte upprättats i enlighet med aktiebolagslagens krav.

Övriga upplysningar

Detta yttrande är endast avsett som underlag till första (alt. andra) kontrollstämman enligt 25 kap. 15 § (alt. 16 §) aktiebolagslagen och är inte avsett att användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹¹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Revisorspåteckning

Mitt (Vårt) yttrande avseende denna kontrollbalansräkning har lämnats ÅÅÅÅ-MM-DD med avvikande mening.

[Namn på revisionsföretaget]¹²

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:7)

RevR
RevU

Bilaga 2 Särskilt om användandet av årsredovisningens balansräkning som kontrollbalansräkning

Eftersom en kontrollbalansräkning ska upprättas enligt årsredovisningslagen kan årsredovisningens balansräkning användas som en kontrollbalansräkning under förutsättning att bolaget inte vill utnyttja de justeringsmöjligheter som finns i 25 kap. 14 § ABL. För att tydliggöra att årsredovisningens balansräkning också utgör en kontrollbalansräkning ska detta framgå av förvaltningsberättelsen. Styrelsen bör också i förvaltningsberättelsen, eller i vart fall i kallelsen till stämman, ange att årsstämman har att fatta det beslut som den första kontrollstämman normalt ska fatta.

Som nämnts ovan får värderingstidpunkten i en kontrollbalansräkning inte ligga alltför långt tillbaka i tiden. Om revisorn anser att årsredovisningens balansdag inte kan användas som värderingstidpunkt för kontrollbalansräkningen bör denna i första hand rekommendera bolaget att upprätta en särskild kontrollbalansräkning med en annan värderingstidpunkt. Om bolaget ändå vill använda balansräkningen som en kontrollbalansräkning måste revisorn bedöma om balansräkningen ger aktieägarna en rättvisande beskrivning av bolagets kapitalbristsituation. Om så inte är fallet måste revisorn anmärka på detta i revisionsberättelsens del 2.

Enligt 25 kap. ABL ska styrelsen överlämna sin kontrollbalansräkning till revisorn som har att granska densamma. På första kontrollstämman ska ett yttrande från revisorn över kontrollbalansräkningen läggas fram tillsammans med kontrollbalansräkningen. Det finns däremot inget uttryckligt krav i ABL på hur revisorns yttrande ska utformas. Som ovan angetts ska revisorns granskning av kontrollbalansräkningen normalt utföras i enlighet med kraven för en översiktlig granskning. Eftersom en årsredovisning och dess balansräkning revideras måste en revisionsberättelse över årsredovisningen och dess balansräkning uppfylla kraven enligt ABL på revisorsyttrande över styrelsens kontrollbalansräkning. Mot denna bakgrund och med beaktande av att styrelsen i förvaltningsberättelsen har upplyst om att balansräkningen även utgör en kontrollbalansräkning anser FAR att

¹¹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

¹² Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

revisorn ska upplysa särskilt i revisionsberättelsen om att denna även utgör ett yttrande över styrelsens kontrollbalansräkning. Detta görs förslagsvis genom att revisorn i revisionsberättelsens inledning under rubriken "Rapport om årsredovisningen" skriver följande: "Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen, vars balansräkning också utgör kontrollbalansräkning, för ABC AB för år ÅÅÅÅ..."

(FAR N 2018:7)

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 4 Granskning av fusionsplan

(senast ändrad genom FAR N 2020:28)

1 Syfte och omfattning	1215
2 Bakgrund	1215
Aktiebolagslagens regler	1215
Ansvarsavgränsning mellan styrelser och revisorer samt mellan revisorerna i de deltagande bolagen	1218
3 Revisorns granskning	1219
Granskningsuppgift	1219
Inriktning och omfattning	1219
Revisorsyttrandet	1221
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1222
Ändringsförteckning	1222
Bilaga	1222

1 Syfte och omfattning

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge vägledning om god revisionssed vid granskning av en fusionsplan och utformning av det yttrande som revisorerna ska lämna över sin granskning.

1.2 Med fusionsplan menas en sådan handling som anges i 23 kap. 6 § och 23 kap. 28 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL. Rekommendationen kan i allt väsentligt tillämpas vid gränsöverskridande fusioner. En fusion innebär att ett aktiebolags samtliga tillgångar och skulder övertas av ett annat aktiebolag mot vederlag i form av aktier i det övertagande bolaget samtidigt som det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Som fusionsvederlag får också lämnas pengar.

RevR
RevU

1.3 En fusion kan ske mellan det övertagande bolaget å ena sidan och ett eller flera överlåtande bolag å den andra (absorption) eller mellan två eller flera överlåtande bolag genom att de bildar ett nytt, övertagande bolag (kombination).

1.4 Reglerna gäller både privata och publika företag. Det bör dock uppmärksammas att det finns skillnader i kungörelseförfarandet (23 kap. 15 §) och i vissa fall reglerna om majoritet vid bolagsstämman (23 kap. 17 §). Bestämmelsen i 17 § tredje stycket gäller när ett publikt bolag beslutar att gå upp i ett privat aktiebolag genom fusion.

1.5 RevR 4 är skriven för fusion mellan ett eller flera svenska aktiebolag. Viss vägledning kan även hämtas vid fusion mellan ekonomiska föreningar respektive mellan ekonomiska föreningar och helägt aktiebolag enligt lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

2 Bakgrund*Aktiebolagslagens regler*

2.1 Aktiebolagslagen innehåller följande regler om fusionsplanens innehåll och utformning:

23 kap. ABL

6 § Styrelserna för överlåtande och, vid absorption, övertagande bolag ska upprätta en gemensam, daterad fusionsplan enligt bestämmelserna i 7–13 §§. Planen ska undertecknas av styrelsen i vart och ett av bolagen.

Vid kombination utgör fusionsplanen stiftelseurkund för det övertagande bolaget.

7 § I fusionsplanen ska det för varje bolag anges

1. företagsnamn, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,

2. hur många aktier i det övertagande bolaget som ska lämnas för ett angivet antal aktier i överlåtande bolag och vilken kontant ersättning som ska lämnas som fusionsvederlag,
3. den tidpunkt och de övriga villkor som ska gälla för utlämnandet av fusionsvederlaget,
4. från vilken tidpunkt och på vilka villkor de aktier som lämnas som fusionsvederlag medför rätt till utdelning i det övertagande bolaget,
5. den planerade tidpunkten för överlåtande bolags upplösning,
6. vilka rättigheter i det övertagande bolaget som ska tillkomma innehavare av aktier, teckningsoptioner, konvertibler och andra värdepapper med särskilda rättigheter i överlåtande bolag eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna, och
7. arvode och annan särskild förmån som med anledning av fusionen ska lämnas till en styrelseledamot eller en verkställande direktör i överlåtande eller övertagande bolag eller till en revisor som utför granskning enligt 11 §. *Lag (2018:1682)*

9 § I fusionsplanen ska det lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av fusionens lämplighet för bolagen. Av redogörelsen ska det framgå hur fusionsvederlaget har bestämts och vilka rättsliga och ekonomiska synpunkter som har beaktats. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

Styrelsen ska underrätta styrelserna i övriga deltagande bolag, som inte har hållit bolagsstämma enligt 15 §, om väsentliga förändringar i bolagets tillgångar och skulder som har inträffat efter det att fusionsplanen upprättades. *Lag (2011:1046)*

10 § Till fusionsplanen ska det fogas en kopia av bolagens årsredovisningar för de senaste tre räkenskapsåren.

Om fusionsplanen har upprättats senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats, ska det vidare till planen fogas en översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. I redogörelsen ska det också lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. I fråga om bolag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag ska redogörelsen också innehålla uppgift om utvecklingen av bolagets inlåning och utlåning. Uppgifterna ska avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader innan fusionsplanen upprättas.

Om det inte finns något särskilt som hindrar det, ska det i redogörelsen enligt andra stycket även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret. Begrepp och termer ska så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

Andra och tredje styckena gäller inte om bolaget har lämnat en delårsrapport enligt 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) och fogar en kopia av den till fusionsplanen. Delårsrapporten ska i så fall omfatta en period om sex månader närmast efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats. *Lag (2011:1046)*

2.2 Reglerna i 23 kap. 15 § innebär att fusionsplanen normalt måste godkännas av bolagsstämman i samtliga överlåtande bolag. I det övertagande bolaget kan planen underställas bolagsstämman om en eller flera aktieägare som tillsammans äger minst fem procent av samtliga aktier i det övertagande bolaget begär det. Det kan även krävas andra beslut av bolagsstämman för att genomföra en fusion, t.ex. beslut om ändring i bolagsordningen eller om nyemission.

(RevP 2017:12)

2.3 Borgenärerna ska skyddas genom ett tillståndsförfarande. Enligt 23 kap. 19 § ska vart och ett av bolagen skriftligen underrätta sina kända borgenärer om att bolaget beslutat godkänna fusionsplanen, att bolaget kommer att söka tillstånd att verkställa planen samt att borgenärerna enligt 23 kap. 22 § har rätt att motsätta sig att planen verkställs. Ansökan om tillstånd att verkställa planen ska göras hos Bolagsverket, som enligt 23 kap. 22 § ska kalla bolagens borgenärer. Kallelsen ska innehålla ett föreläggande för den som vill motsätta sig ansökan att anmäla detta skriftligen senast en viss dag. Bolagsverket ska pröva de tillståndsärenden där ingen motsatt sig ansökan och överlämna de tvistiga ärendena till allmän domstol.

2.4 Av 23 kap. 19 och 22 §§ framgår det att borgenärerna i det övertagande bolaget inte behöver underrättas, om revisorerna i sitt yttrande över fusionsplanen har uttalat att fusionen inte medför någon fara för dessa borgenärer. Det innebär att dessa borgenärer inte kan motsätta sig ansökan om att verkställa fusionen. Fusionen är alltså inte beroende av deras samtycke, och de har heller inte någon möjlighet att ställa villkor om betalning eller tillfredsställande säkerhet.

2.5 Vid en kombination gäller i allt väsentligt samma regler som vid en absorption. De skillnader som finns beror på att det övertagande bolaget vid en kombination nybildas i samband med fusionen. Detta innebär att fusionsplanen samtidigt är stiftelseurkund för det övertagande bolaget, vilket framgår av 23 kap. 6 §. Planen ska därför innehålla bolagsordning och uppgifter om styrelse och revisorer. Dessutom finns det särskilda regler om

- ansvaret för ingivande av fusionsplanen till Bolagsverket (23 kap. 14 §),
- ansökan om tillstånd att verkställa planen (23 kap. 20 §) samt
- anmälan om registrering (23 kap. 25 §).

RevR
RevU

2.6 Enligt 23 kap. 25 § ska en anmälan om registrering av fusionen göras av det övertagande bolagets styrelse. Anmälan om registrering ska också innefatta, vid absorption, aktiekapitalets ökning och, vid kombination, valet av styrelse och revisor. Till anmälan ska fogas ett intyg från en auktoriserad eller godkänd revisor om att det överlåtande bolagets tillgångar har överlämnats till det övertagande bolaget.

2.7 Vid en kombination har det övertagande bolaget inte några borgenärer som ska kallas. Därför behöver revisorn i sitt yttrande över fusionsplanen inte uttala sig avseende faren för borgenärerna.

2.8 Fusionsförfarandet vid absorption av ett helägt dotterbolag är enklare, eftersom det övertagande bolaget inte ska lämna något fusionsvederlag. Beslutet fattas av bolagens styrelser, och någon bolagsstämma behövs normalt inte. Om det finns minoritetsägare i moderbolaget, gäller särskilda bestämmelser enligt 23 kap. 31 §.

2.9 Vid absorption av ett helägt dotterbolag enligt 23 kap. 28 § ska fusionsplanen ha följande innehåll:

23 kap. ABL

28 § Om ett moderbolag äger samtliga aktier i ett dotterbolag, kan bolagens styrelser fatta beslut om att dotterbolaget ska gå upp i moderbolaget. De ska därvid upprätta en fusionsplan. Planen ska för vart och ett av bolagen ange

1. företagsnamn, bolagskategori, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,
2. den planerade tidpunkten för dotterbolagets upplösning,
3. vilka rättigheter i moderbolaget som ska tillkomma innehavare av teckningsoptioner, konvertibler och andra värdepapper med särskilda rättigheter i dotterbolaget eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna,
4. arvode och annan särskild förmån som med anledning av fusionen ska lämnas till en styrelseledamot eller en verkställande direktör eller till en revisor som utför granskning enligt 29 §.

I fusionsplanen ska det lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av fusionens lämplighet för bolagen. *Lag (2018:1682)*

2.10 Om fusionsplanen inte ska underställas bolagsstämman i moderbolaget enligt 23 kap. 31 § eller om planen har godkänts av stämman, ska vart och ett av bolagen skriftligen underrätta sina kända borgenärer om att planen har börjat gälla. Denna skyldighet framgår av 23 kap. 32 §. Enligt bestämmelserna i 23 kap. 19 § behöver inte borgenärerna i moderbolaget underrättas, om revisorerna i sitt yttrande uttalat att fusionen inte medför någon fara för dessa borgenärer.

Ansvaravgränsning mellan styrelser och revisorer samt mellan revisorerna i de deltagande bolagen

2.11 Ansvaret för att upprätta fusionsplanen vid en kombination har styrelserna i de överlåtande bolagen. Vid en absorption delar de detta ansvar med styrelsen i det övertagande bolaget. Fusionsplanen, som upprättas och dateras gemensamt, ska undertecknas av styrelsen i vart och ett av bolagen. Styrelserna ansvarar för fusionsplanens innehåll i dess helhet.

2.12 Vid en kombination är det revisorerna i de överlåtande bolagen som för varje bolag har ansvaret för att lämna skriftligt yttrande över sin granskning. Vid en absorption delar de detta ansvar med revisorerna i det övertagande bolaget. Yttrandena ska fogas till fusionsplanen.

2.13 I 23 kap. 13 § finns följande bestämmelse:

23 kap. ABL

13 § Styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i ett bolag som ska delta i fusionen ska ge varje revisor som utför granskning enligt 11 § tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som denne anser vara nödvändig. De ska också lämna de upplysningar och den hjälp som begärs. Samma skyldighet har en revisor som utför granskning enligt 11 § mot övriga sådana revisorer.

2.14 Av författningskommentaren till 1975 års ABL (prop. 1993/94:196 s. 183) framgår att "Revisorerna ska i första hand granska fusionsplanen med hänsyn till förhållandena i det bolag där de fungerar som revisorer. Eftersom deras yttranden ska tjäna som ledning för aktieägarnas ställningstagande till fusionsvederlaget är emellertid granskningen inte inskränkt till det egna bolaget. Varje revisor måste se till helheten och bedöma värdet även av övriga fusionerade bolag".

2.15 I författningskommentaren (prop. 1993/94:196 s. 184) kommenteras vidare samarbetet mellan revisorerna om yttrandets utformning på följande sätt. "Resultatet av granskningen ska komma till uttryck i skriftliga yttranden för vart och ett av bolagen. Samtliga granskande revisorer måste delta i utformningen av dessa yttranden. De behöver emellertid inte enas om en gemensam ståndpunkt utan kan, om de anser det vara nödvändigt, redovisa en särskild mening."

2.16 Det framgår av dessa kommentarer dels att revisorerna ska informera varandra aktivt, dels att det är lämpligt att revisorerna lämnar ett gemensamt yttrande för varje bolag.

2.17 För att granskningen av fusionsplanen ska kunna utföras enligt god revisionssed, måste revisorerna få tillräckligt med tid för granskningen. Revisorerna bör därför kontaktas så tidigt som möjligt, så att fusionsplanen kan granskas redan under tiden den utarbetas. Enligt 23 kap. 14 § respektive 23 kap. 30 § ska fusionsplanen inom en månad efter upprättandet sändas in till Bolagsverket för kungörelse, vilket kräver skyndsamhet.

3 Revisorns granskning

Granskningsuppgift

23 kap. ABL

11 § För vart och ett av de överlåtande bolagen och, vid absorption, det övertagande bolaget ska fusionsplanen granskas av en eller flera revisorer. Granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. För varje bolag ska revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. Av yttrandena ska det framgå huruvida fusionsvederlaget och grunderna för dess fördelning har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt. Det ska också anges vilken eller vilka metoder som har använts vid värderingen av bolagens tillgångar och skulder, resultatet av de tillämpade värderingsmetoderna samt deras lämplighet och vilken vikt som har tillmätts dem vid den samlade bedömningen av värdet på vart och ett av bolagen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

I yttrandena ska det särskilt anges,

1. vid absorption, om revisorerna vid sin granskning har funnit att fusionen medför fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda, och
2. vid kombination, om de överlåtande bolagens sammanlagda verkliga värde för det övertagande bolaget uppgår till minst aktiekapitalet i detta.

Om samtliga aktieägare i de bolag som deltar i fusionen har samtyckt till det, får granskningen och yttrandena begränsas till de omständigheter som anges i andra stycket.

Revisorernas yttranden ska fogas till fusionsplanen. *Lag (2008:1238)*

12 § En revisor som avses i 11 § ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, ska revisorn utses av bolagsstämman i respektive bolag. Om någon särskild revisor inte är utsedd, ska granskningen i stället utföras av bolagens revisorer.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt 11 § gäller bestämmelserna i 9 kap. 40, 45 och 46 §§.

3.1 För granskningen vid en absorption av ett helägt dotterbolag gäller följande:

23 kap. ABL

29 § Fusionsplanen skall granskas av en eller flera revisorer. Granskningen skall vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. Vid granskningen gäller bestämmelserna i 13 §.

För varje bolag skall revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. I yttrandena skall revisorerna särskilt ange om de vid sin granskning har funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte skall få sina fordringar betalda.

Revisorernas yttranden skall fogas till fusionsplanen.

För en revisor som utför granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 12 §.

Inriktning och omfattning

3.2 I 23 kap. 11 § anges att granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. För varje bolag ska revisorerna lämna skriftligt yttrande över sin granskning.

3.3 Granskningen av en fusionsplan enligt 23 kap. 11 § ska utmyнна i att revisorerna uttalar sig om huruvida fusionsvederlaget och grunderna för dess fördelning har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt såvida inte samtliga aktieägare i de bolag som deltar i fusionen har samtyckt till att begränsa yttrandet. Vid en absorption ska revisorerna också ange om de funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda. Vid en kombination ska revisorerna

RevR
RevU

uttala sig om det sammanlagda verkliga värde som de överlåtande bolagen har för det övertagande bolaget. Revisorerna ska ange om detta värde uppgår till minst aktiekapitalet i det övertagande bolaget.

3.4 Utöver denna granskning av att innehållet i fusionsplanen uppfyller aktiebolagslagens krav kan det bli aktuellt att revisorerna

- kritiskt prövar de värderingsutlåtanden som lämnats samt intervjuar företagsledningarna i bolagen,
- hämtar in juridiska utlåtanden,
- hämtar in bekräftelser på faktorer och justeringsposter som är väsentliga för värderingarna,
- analyserar och bedömer viktigare samband.

3.5 Företagsvärderingar baseras på framtidsbedömningar. Detta innebär att de värderingsunderlag som fusionsvederlaget grundas på i regel är osäkra. Revisorns åtgärder består främst av:

- Rimlighetsbedömning av uppgifterna i de underlag och värderingsintyg som styrelserna haft för att fastställa utbytesförhållandet mellan aktierna i bolagen. Revisorn begränsar sin granskning av prognoser och framtidsbedömningar till att pröva om de tillämpade beräkningsmodellerna har tagits fram med rimlig omsorg om metodiken. Det krävs inte av revisorn att han eller hon särskilt ska granska och bedöma de förutsättningar som framtidsbedömningarna baserats på.
- Rimlighetsbedömning av att de justeringar av bolagens värden som styrelserna kan ha gjort stämmer överens med revisorns kunskap om bolaget.

3.6 Vid en absorption av ett helägt dotterbolag ska något fusionsvederlag inte lämnas. Då tillämpas det förenklade fusionsförfarandet enligt reglerna i 23 kap. 28 §. Enligt 23 kap. 29 § ska revisorns granskning innefatta en bedömning av om fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte ska få sina fordringar betalda.

(RevP 2016:11)

3.7 I författningskommentaren till 1975 års ABL (prop. 1993/94:196 s. 184) sägs följande: "Enligt *andra stycket* ska revisorerna särskilt ange om de vid sin granskning har funnit att fusionen medför fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda. Bestämmelsen har tillkommit med hänsyn till utformningen av reglerna om borgenärsskydd (se 13 och 16 §§). Därvid måste revisorerna givetvis beakta samtliga deltagande bolags ekonomiska ställning och de risker som fusionen kan innebära för olika berörda borgenärsgrepp."

3.8 Inför en hearing den 16 juni 1993 om borgenärsskyddet vid en fusion utarbetade Justitiedepartementet en promemoria, "Kallelse på borgenärer vid fusion enligt aktiebolagslagen". Av denna promemoria framgår det att revisorn inte förväntas göra någon omfattande granskning med utgångspunkt i borgenärernas intresse.

Revisorernas uttalande ska avse sådana fordringar som uppstått hos borgenärerna innan yttrandet lämnas.

(RevP 2017:12)

3.9 Bedömningen av huruvida fusionen medför fara kan begränsas till att revisorn översiktligt bedömer fusionens effekter på det övertagande bolagets likviditet och soliditet. Enbart det faktum att det övertagande bolagets soliditet blir lägre behöver inte innebära att möjligheterna för det övertagande bolagets borgenärer att få betalt försämrats. Revisorn kan t.ex. bedöma följande faktorer:

- hur fusionen påverkar nyckeltal som t.ex. kassalikviditet, balanslikviditet och skuldsättningsgrad,
- om det finns några indikationer på obestånd,
- om det finns några enskilda faktorer i det överlåtande bolagets risksituation som kan komma att äventyra det övertagande bolagets ställning.

(RevP 2017:12)

3.10 I fusionsplanen ska det i vissa fall ingå uppgifter som motsvarar en delårsrapport. Sådana uppgifter ska revisorn granska enligt ISRE 2410 *Översiktlig granskning av finansiell delårsinformation utförd av företagets valda revisor* alternativt ISRE 2400 *Uppdrag att översiktligt granska historiska finansiella rapporter* om bolaget inte varit föremål för revision eller om en annan revisor än företagets valda revisor anlitas för fusionsgranskningen.

(RevP 2017:12)

Revisorsyttrandet

3.11 I revisorsyttrandet ska revisorn enligt 23 kap. 11 § återge information som finns i fusionsplanen, såvida yttrandet inte begränsats genom beslut av samtliga aktieägare i de bolag som deltar i fusionen, nämligen

- de metoder som använts vid värderingen av bolagens tillgångar och skulder,
- resultatet av de tillämpade metoderna,
- den vikt som tillmätts de olika metoderna vid den samlade bedömningen av värdet på vart och ett av bolagen,
- särskilda svårigheter med att uppskatta värdet av egendomen.

3.12 Yttrandet ska även omfatta ett uttalande om de använda värderingsmetodernas lämplighet.

Om revisorn har något att erinra är det särskilt viktigt att detta framgår klart av yttrandet.

3.13 Granskningen av fusionsplanen ska utmynna i ett yttrande som måste lämnas snabbt och grundas på bedömningar av förhållanden som i många fall är synnerligen komplexa. Mot denna bakgrund är det lämpligt att revisorerna i sitt yttrande återger de omständigheter som i fusionsplanen anges som väsentliga för värdebestämningen. Ett exempel på ett yttrande utifrån ett konstruerat exempel framgår nedan.

3.14 Vid en absorption tillkommer ett uttalande om huruvida revisorerna vid sin granskning funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda. Vid en kombination ska revisorerna i stället ange huruvida de överlåtande bolagens sammanlagda verkliga värde uppgår till minst det egna aktiekapitalet för det övertagande bolaget.

3.15 Till anmälan enligt 23 kap. 25 § om registrering av fusionen ska fogas ett intyg från en auktoriserad eller godkänd revisor om att det överlåtande bolagets tillgångar har överlämnats till det övertagande bolaget. Enligt 23 kap. 26 § 1 inträder rättsverkningarna av fusionen först vid registreringen, då bl.a. tillgångarna övergår till det övertagande bolaget. FAR bedömer att med "har överlämnats" avses att det finns en obligationsrättsligt giltig äganderättsövergång, medan "övergår" avser en sakrättsligt giltig rättshandling. Ett exempel på ett yttrande baserat på det konstruerade exemplet framgår nedan.

3.16 I sitt yttrande över en absorption av ett helägt dotterbolag ska revisorerna särskilt ange om de vid granskningen funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte ska få sina fordringar betalda. Detta framgår av 23 kap. 29 §. I exempel 1 nedan lämnas förslag till yttrande i situationer då revisorn inte har något att erinra.

3.17 Om det finns förhållanden som kan medföra fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda, ska detta framgå av fusionsplanen. Revisorsyttrandet kan då utformas enligt exempel 5 nedan. Ett sådant uttalande medför att samtliga borgenärer ska underrättas.

(FAR N 2019:17)

3.18 I de situationer då det förekommer flera överlåtande bolag är det viktigt att de revisorsyttranden som avlämnas beaktar detta förhållande. Oavsett om man väljer att lämna flera olika revisorsyttranden – ett per överlåtande bolag – eller ett gemensamt för samtliga bolag som omfattas av fusionen är det viktigt att avsnittet "Styrelsens ansvar

RevR
RevU

för fusionsplanen” i nedanstående exempel innehåller fullständig information om samtliga bolag som omfattas av fusionen och på vilket sätt de omfattas i fusionen. Givet att ett gemensamt revisorsyttrande avlämnas för flera överlåtande bolag måste även övriga delar av nedanstående exempel anpassas till denna situation, t.ex. den inledande adresseringen ("Till styrelserna...") och avslutande uttalanden.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:11

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:12

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2018 eller senare.

2018:16

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2019 eller senare.

2019:17

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2020 eller senare.

2020:28

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2021 eller senare.

Ändringsförteckning

RevP 2016:11

RevP 2017:12

FAR N 2018:16

FAR N 2019:17

FAR N 2020:28

Bilaga

Exempel 1 – Förslag till revisorsyttrande om absorption

Exempel 1 RevR 4

Revisorsyttrande över fusionsplan enligt 23 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551)

Till styrelserna i AB A, org.nr 556xxx-xxxx, och AB B, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat fusionsplanen daterad ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsernas ansvar för fusionsplanen

Det är styrelserna i AB A och AB B som har ansvaret för att ta fram fusionsplanen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelserna bedömer nödvändig för att kunna ta fram fusionsplanen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att göra mina (våra) uttalanden på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 4 *Granskning av fusionsplan*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå begränsad säkerhet att fusionsplanen inte innehåller väsentliga felaktigheter och att fusionen inte medför fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till AB A och AB B enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om belopp och annan information i fusionsplanen, vilka metoder som använts vid värderingen, bestämmande av fusionsvederlaget och fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar be-

talda. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i fusionsplanen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelserna tagit fram fusionsplanen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagens interna kontroll. Granskningen har begränsats till översiktlig analys av fusionsplanen och underlag till denna samt förfrågningar hos bolagens personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Uttalanden

Grundat på min (vår) granskning har det inte framkommit några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att

- använda värderingsmetoder är olämpliga,
- fusionsvederlaget och grunderna för dess fördelning inte har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt eller att fusionsplanen i övrigt inte uppfyller aktiebolagslagens krav,
- fusionen medför fara för att borgenärerna i AB A (det övertagande bolaget) inte ska få betalt för de fordringar som tagits upp i fusionsplanen.¹

Övriga upplysningar

Som framgår av fusionsplanen är AB A det övertagande bolaget, medan AB Bs tillgångar och skulder ska övertas av AB A.

Vederlaget till aktieägarna i AB B betalas uteslutande i form av aktier i AB A.

Som framgår av fusionsplanen har utbytesförhållandet fastställts till 1:1, så att varje aktie i AB B med ett kvotvärde om 100 kronor ger rätt till 1 aktie i AB A med ett kvotvärde om 100 kronor. Vid detta utbytesförhållande blir aktiekapitalet i AB A efter fusionen följande:

Aktiekapital i AB A före fusionen	1.200.000
Vederlag till aktieägarna i AB B med aktier i AB A i förhållande 1:1	<u>300.000</u>
Aktiekapital efter fusionen	1.500.000

Värderingen av bolagens tillgångar och skulder har skett med utgångspunkt i bolagens avkastningsförmåga och resulterat i följande värdeintervall (tkr):

AB A:	3.500–3.700
AB B:	900–1.000

Vid värderingen har styrelserna särskilt beaktat följande omständigheter, vilket framgår av fusionsplanen:

- Den genomsnittliga intjäningsförmågan i AB A har de senaste tre åren varit väsentligt högre än i AB B. Enligt marknadsbedömningar förutses en vinstuppgång för AB A de närmaste åren.
- AB Bs risksituation, i form av branschens cykliska resultatutveckling. Enligt de branschanalyser som redovisas i fusionsplanen förväntas en stagnerande marknadsutveckling för AB B.

RevR
RevU

¹ I ett yttrande över en kombination ersätts uttalandet om fara med: "De överlåtande bolagens sammanlagda värde för det övertagande bolaget uppgår till minst aktiekapitalet i detta."

Baserat på dessa faktorer beräknas utbytesförhållandet mellan bolagen på följande sätt:

	AB A	AB B	Det nya bolaget
Eget kapital enl. årsredovisning 20X1	2.600	900	3.500
Värderat mervärde avseende intjäningsförmåga	<u>1.000</u>	—	<u>1.000</u>
Värde	3.600	900	4.500
Aktiekapital före fusionen	1.200	300	1.500
Värde per aktie	300	300	300

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

Revisor(er) utsedd(a) av AB As bolagsstämma:	Revisor(er) utsedd(a) av AB Bs bolagsstämma:
Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)	Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)

(FAR N 2020:28)

Exempel 2 – Förslag till revisorsyttrande om absorption där samtliga aktieägare samtyckt till ett begränsat yttrande

Exempel 2 RevR 4

Revisorsyttrande över fusionsplan enligt 23 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551)

Till styrelserna i AB A, org.nr 556xxx-xxxx, och AB B, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat fusionsplanen daterad ÅÅÅÅ-MM-DD. Samtliga aktieägare i AB A och AB B har gett samtycke till ett begränsat yttrande enligt 23 kap. 11 § aktiebolagslagen.

Styrelsernas ansvar för fusionsplanen

Det är styrelserna i AB A och AB B som har ansvaret för att ta fram fusionsplanen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelserna bedömer nödvändig för att kunna ta fram fusionsplanen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att göra mitt (vårt) uttalande på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 4 *Granskning av fusionsplan*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå begränsad säkerhet om att fusionen inte medför fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövning och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till AB A och AB B enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om att det inte föreligger fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda. Granskningen har begränsats till en översiktlig analys samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Grundat på min (vår) granskning har det inte framkommit några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att fusionen medför fara för att borgenärerna i AB A (det övertagande bolaget) inte ska få sina fordringar betalda.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ	
Revisor(er) utsedd(a) av AB As bolagsstämma:	Revisor(er) utsedd(a) av AB Bs bolagsstämma:
Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)	Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)

(FAR N 2018:16)

Exempel 3 – Förslag till revisorsyttrande avseende överlämnade tillgångar
Exempel 3 RevR 4

Revisorsyttrande att AB Bs tillgångar har överlämnats till AB A enligt 23 kap. 25 § aktiebolagslagen (2005:551) Till styrelsen i AB A, org.nr 556xxx-xxxx Jag (Vi) har granskat att AB Bs tillgångar har överlämnats till AB A. Styrelsens ansvar för tillgångarnas överlämnande Det är styrelsen för AB A som har ansvaret för att AB Bs tillgångar överlämnats. Revisorns ansvar Min (Vår) uppgift är att göra mitt (vårt) uttalande på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 4 <i>Granskning av fusionsplan</i>. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet avseende överlämnandet av egendomen till bolaget. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till AB A enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om överlämnandet. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i samband med överlämnandet, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande. Uttalande Jag (Vi) anser att AB Bs samtliga tillgångar har överlämnats till AB A. Ort den DD månad ÅÅÅÅ Revisor(er) utsedd(a) av AB As bolagsstämma: Revisor(er) utsedd(a) av AB Bs bolagsstämma: Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er) Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)	RevR RevU

(FAR N 2018:16)

Exempel 4 – Förslag till revisorsyttrande om absorption av ett helägt dotterbolag
Exempel 4 RevR 4

Revisorsyttrande över fusionsplan enligt 23 kap. 29 § aktiebolagslagen (2005:551) Till styrelserna i AB A, org.nr 556xxx-xxxx, och AB B, org.nr 556xxx-xxxx Jag (Vi) har granskat fusionsplanen daterad ÅÅÅÅ-MM-DD. Styrelsernas ansvar för fusionsplanen Det är styrelserna i AB A och AB B som har ansvaret för att ta fram fusionsplanen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelserna bedömer nödvändig för att kunna ta fram fusionsplanen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att göra mina (våra) uttalanden på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 4 *Granskning av fusionsplan*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå begränsad säkerhet att fusionsplanen inte innehåller väsentliga felaktigheter och att fusionen inte medför fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till AB A och AB B enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om belopp och annan information i fusionsplanen och om det föreligger fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i fusionsplanen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelserna tagit fram fusionsplanen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagens interna kontroll. Granskningen har begränsats till översiktlig analys av fusionsplanen och underlag till denna samt förfrågningar hos bolagens personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Uttalanden

Grundat på min (vår) granskning har det inte framkommit några omständigheter som ger mig (oss) anledning att

- erinra mot fusionsplanen,
- anse att fusionen medför fara för att borgenärerna i AB A (moderbolaget) inte ska få sina fordringar betalda.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

Revisor(er) utsedd(a) av AB As bolagsstämma: Revisor(er) utsedd(a) av AB Bs bolagsstämma:

Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er) Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)

(FAR N 2018:16)

Exempel 5 – Förslag till revisorsyttrande vid fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda

Exempel 5 RevR 4

Revisorsyttrande över fusionsplan enligt 23 kap. 29 § aktiebolagslagen (2005:551)

Till styrelserna i AB A, org.nr 556xxx-xxxx, och AB B, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat fusionsplanen daterad ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsernas ansvar för fusionsplanen

Det är styrelserna i AB A och AB B som har ansvaret för att ta fram fusionsplanen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelserna bedömer nödvändig för att kunna ta fram fusionsplanen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att göra mitt (vårt) uttalande på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 4 *Granskning av fusionsplan*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för

att uppnå begränsad säkerhet att fusionsplanen inte innehåller väsentliga felaktigheter och att fusionen inte medför fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till AB A och AB B enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om belopp och annan information i fusionsplanen och om det föreligger fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i fusionsplanen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de deklarer av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelserna tagit fram fusionsplanen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagens interna kontroll. Granskningen har begränsats till översiktlig analys av fusionsplanen och underlag till denna samt förfrågningar hos bolagens personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Grundat på min (vår) granskning har det inte framkommit några omständigheter som ger mig (oss) anledning att

– erinra mot fusionsplanen.

Som framgår av fusionsplanen baseras beräkningen av utbytesförhållandet på att AB B ska ha en stagnerande marknadsutveckling. Baserat på den historiska utvecklingen AB B utvisat de senaste tre åren finns det en stor risk för att marknadsutvecklingen istället blir negativ varför fusionen kan medföra fara för att borgenärerna i AB A (moderbolaget) inte ska få sina fordringar betalda.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

Revisor(er) utsedd(a) av AB As bolagsstämma:

Revisor(er) utsedd(a) av AB Bs bolagsstämma:

Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)

Auktoriserad(e)/Godkänd(a) revisor(er)

(FAR N 2020:28)

RevR
RevU

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 5 Granskning av finansiell information i prospekt

(senast ändrad genom FAR N 2021:24)

1 Inledning	1228
Generella principer för uppdrag att utföra granskning av finansiell information i prospekt	1230
2 Historisk finansiell information	1231
Krav enligt den delegerade förordningen	1231
Mål med granskningen av historisk finansiell information	1232
Rättvisande bild	1232
Generella professionella överväganden	1232
Granskningens inriktning och omfattning	1233
Ansvar och rapportering	1234
4 Proformaredovisning	1235
Krav enligt den delegerade förordningen	1235
Rapportering	1236
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1237
Ändringsförteckning	1237
Bilaga 1 Exempelsamling revisors rapporter	1237
Exempel 1 Revisors rapport avseende nya (eller omarbetade) finansiella rapporter över historisk finansiell information	1237
Exempel 2 Oberoende revisors rapport avseende enskild finansiell rapport över historisk finansiell information	1239
Exempel 3 Oberoende revisors bestyrkanderapport om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt	1241
Bilaga 2 Frivillig granskning av prognoser	1243

1 Inledning

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge vägledning om god revisionssed vid granskning av finansiell information i prospekt som upprättas i enlighet med prospektförordningen (EU) 2017/1129, de delegerade förordningarna (EU) 2019/979 och (EU) 2019/980, lagen (2019:414) med kompletterande bestämmelser till EUs prospektförordning ("ProspKompL") samt lagen (2006:451) om offentliga uppköpserbjudanden på aktiemarknaden.

(FAR N 2019:30)

1.2 Bestämmelserna om prospekt återfinns bland annat i prospektförordningen, de delegerade förordningarna och ProspKompL. Genom bestämmelser i dessa förordningar och denna lag regleras bl.a. ett prospekts utformning och innehåll samt under vilka förutsättningar ett prospekt ska godkännas och offentliggöras. Ett prospekt som har godkänts och registrerats av Finansinspektionen kan användas i andra länder inom unionen utan särskild prövning i varje land, om Finansinspektionen utfärdar ett Europapass. Finansinspektionen är behörig myndighet för granskning och godkännande av prospekt samt övrig tillsyn av att prospektreglerna följs.

(FAR N 2019:30)

1.3 I prospektförordningen samt den delegerade förordningen (EU) 2019/980 (i fortsättningen benämnd "den delegerade förordningen") omnämns revisorn på ett antal ställen i anknytning till kraven på revision eller annan granskning av revisor. Någon internationell standard för granskning av finansiell information i prospekt har ännu inte tagits fram, vilket innebär att varje nation får skapa sin egen standard fram till dess det finns en gemensam standard.

(FAR N 2019:30)

1.4 Revisorn ska enbart uttala sig om viss definierad finansiell information i prospektet och inte om prospektet i dess helhet.

1.5 Den granskning som ska utföras av revisorn finns beskriven i den delegerade förordningen. Den delegerade förordningens regler tas inte in i lagtexten (ProspKompL), eftersom dessa ändå är gällande i Sverige. I lagtexten finns dock en hänvisning till prospektförordningen, eftersom förordningen innehåller regler som kompletterar lagtexten.
(FAR N 2019:30)

1.6 Prospekt kan granskas av antingen den ordinarie bolagsstämmovalda revisorn (independent auditor), i fortsättningen benämnd bolagets valda revisor, eller en revisor som bolagsstämman utser särskilt för detta ändamål (independent accountant). Den som fått uppdraget kallas fortsättningsvis för "den rapporterande revisorn". Den rapporterande revisorn ska ha tillräcklig erfarenhet och kunskap för att åta sig uppdraget.

1.7 Den rapporterande revisorns granskning utmynnar i olika former av uttalanden kopplat till de olika delarna av den finansiella informationen i prospekt. Även om den rapporterande revisorns formella ansvar inte innefattar att utfärda något uttalande om någon annan information i prospekt som inte definieras nedan, ska den rapporterande revisorn ta del av denna information med avseende på om den är förenlig med den information som revisorn uttalar sig om.

(RevP 2016:12)

1.8 Finansiell information i prospekt kan delas in i:

- historisk finansiell information,
- framtidsinriktad information/prognoser,
- proformainformation,
- delårsinformation,
- övrig finansiell information.

RevR
RevU

1.9 Delårsinformation kan vara:

- fullständiga finansiella rapporter,
- finansiella rapporter i sammandrag.

1.10 I den delegerade förordningen finns det inget krav på att delårsinformation eller prognoser ska granskas av revisor. (Noteras ska dock att det vid nystartad verksamhet krävs att det finns reviderad finansiell information vilken kan omfatta en kortare period än 12 månader).

Om företagsledningen och styrelsen kommer överens med revisorn om granskning av delårsinformation, kan denna utföras med rimlig säkerhet av fullständiga finansiella rapporter (revision – ISA 700) eller med begränsad säkerhet (översiktlig granskning – ISRE 2400 respektive ISRE 2410).

Om delårsinformation har granskats ska revisorns rapport biläggas.

Om företagsledningen och styrelsen kommer överens med revisorn om granskning av prognoser ska denna granskning utföras enligt ISAE 3400 *The examination of prospective financial information* medan rapportering bör ske enligt ISAE 3000 *Andra bestyrkande-uppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information (omarbetad)*. Se vidare Bilaga 2 Frivillig granskning av prognoser.

(FAR N 2019:30)

1.11 Regler för när erbjudandehandling ska upprättas i s.k. takeover-situationer finns i lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, lagen om offentliga uppköpserbjudanden på aktiemarknaden samt Nasdaq Stockholm (Stockholmsbörsen) och Nordic Growth Markets (NGM) regler rörande offentliga uppköpserbjudanden på reglerad marknad.

(FAR N 2019:30)

1.12 Vid upprättande av erbjudandehandling enligt Stockholmsbörsens regler rörande offentliga uppköpserbjudanden ska takeover-reglerna tillämpas. Dessa ställer inte längre gående krav på revisorsgranskning än vad som följer av tillämpliga prospektregler. Granskning och avrapportering ska således följa relevanta regler och praxis, vilket innebär i överensstämmelse med denna rekommendation.

(RevP 2017:22)

1.13 Om målbolagets styrelse accepterar erbjudandet upprättas erbjudandehandlingen efter samråd med målbolagets styrelse. Budgivarens revisor ska granska och uttala sig om, i förekommande fall, redovisningen av den tilltänkta sammanslagna verksamheten (den s.k. proformaredovisningen). Granskning och rapportering avseende proformaredovisningen av budgivarens revisor ska ske i enlighet med avsnitt 4 Proformaredovisning i denna rekommendation.

(RevP 2017:22)

1.14 har upphävts genom RevP 2017:22.

1.15 I de fall målbolagets styrelse motsätter sig erbjudandet eller av andra skäl inte vill medverka vid erbjudandehandlingens upprättande, ska detta anges i erbjudandehandlingen. Det ska då också framgå att uppgifterna om målbolaget grundats på information som är offentlig, t.ex. årsredovisningar och liknande.

1.16 Om målbolagets styrelse inte givit dess revisor i uppdrag att granska finansiell information i erbjudandehandlingen, t.ex. på grund av att styrelsen motsatt sig budgivarens erbjudande, kan målbolagets revisor inte delta i granskningen av erbjudandehandlingen.

1.17 Budgivarens revisor har, då målbolagets styrelse motsatt sig erbjudandet, en begränsning i sina möjligheter att granska och uttala sig om historisk finansiell information som intas i erbjudandehandlingen avseende målbolaget och som ingår i och påverkar upprättandet av en eventuell redovisning av den tilltänkta sammanslagna verksamheten (den s.k. proformaredovisningen).

(FAR N 2019:30)

1.18 I den delegerade förordningen finns det inget krav på att den rapporterande revisorn ska lämna något uttalande om övrig finansiell information i prospekt, t.ex. flerårsöversikter, kondenserad information och nyckeltal.

(FAR N 2019:30)

1.19 I vissa fall efterfrågar "underwriters" ett uttalande från den rapporterande revisorn om sådan information i form av ett s.k. Comfort Letter. Det finns inte någon internationell standard för Comfort Letters, och Comfort Letters behandlas inte heller i denna rekommendation. Om ett Comfort Letter efterfrågas, bör den rapporterande revisorn iaktta särskild aktsamhet i fråga om innehåll och utformning. Tillämplig standard avseende rapportering och granskning i dessa fall är bl.a. ISRS 4400 (omarbetad) *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse*.

(FAR N 2021:24)

Generella principer för uppdrag att utföra granskning av finansiell information i prospekt

1.20 Det är viktigt att den rapporterande revisorn beaktar sitt ansvar enligt gällande regelverk, särskilt med hänsyn till möjligheterna att använda prospektet inom hela EES-området.

1.21 Den rapporterande revisorn ska utföra granskning enligt denna rekommendation.

1.22 Den rapporterande revisorn ska vid prospektgranskning beakta standarder som har utfärdats av IAASB och antagits som ISA. De ISA som är tillämpliga är främst Planering (ISA 300, ISA 315), Väsentlighet (ISA 320), Villkor för revisionsuppdrag (ISA 210), Do-

kumentation (ISA 230), Revisionsbevis (ISA 500), Uttalande från företagsledningen (ISA 580), Användning av annan revisor/specialist (ISA 600, ISA 620), Fortsatt drift (ISA 570) och Händelser efter räkenskapsårets slut (ISA 560). Även ISA 560 (punkt 12), ISA 700, ISA 800 och ISA 805 kan bli aktuella om revisorn ska uttala sig om historisk finansiell information. Dessutom är ISRE 2400 och ISRE 2410 av särskild relevans vid utförande av prospektgranskning, liksom ISAE 3000, ISAE 3400 och ISAE 3420.

(FAR N 2019:30)

1.23 Den rapporterande revisorn ska iaktta god revisorssed och de etiska regler som styr revisorns professionella ansvar i ISA 220. Etiska regler för revisorns professionella ansvar avser:

- a. oberoende,
- b. integritet,
- c. objektivitet,
- d. professionell kompetens och omsorg,
- e. tystnadsplikt,
- f. professionellt uppträdande.

Etiska regler finns bland annat i revisorslagen (2001:883) samt god revisorssed i Sverige i övrigt.

(RevP 2016:12)

1.24 Uppdragsbrev specifikt framtaget för dessa situationer finns inte utan vi hänvisar till dem som framtagits av FAR för revision med tillhörande Allmänna villkor.

(RevP 2016:12)

RevR
RevU

2 Historisk finansiell information

Krav enligt den delegerade förordningen

2.1 Av bilaga 1 p. 18.3 till den delegerade förordningen framgår att historisk finansiell information som hänför sig till hela räkenskapsår ska vara granskad av en oberoende revisor i enlighet med de revisionsstandarder som gäller i den aktuella medlemsstaten, eller en likvärdig standard, och vara föremål för ett uttalande om att den historiska finansiella informationen ger en rättvisande bild för registreringsdokumentet.

(FAR N 2019:30)

2.2 Av bilagan framgår att historisk finansiell information ska presenteras för de senaste tre räkenskapsåren (eller så länge som emittenten bedrivit verksamhet om denna period är kortare än tre år) samt att den reviderade historiska finansiella informationen för de senaste två räkenskapsåren ska sammanställas och presenteras på ett sätt som är konsekvent i förhållande till den årsredovisning som närmast kommer att publiceras och med hänsyn till redovisningsstandarder och redovisningsprinciper samt lagstiftning för årsredovisningar.

2.3 Följande situationer kan uppkomma när historisk finansiell information ska presenteras:

- Tidigare publicerad information återanvänds genom att man inkluderar offentliga årsredovisningar i oförändrat skick för de senaste tre räkenskapsåren med tillhörande revisionsberättelser för de tre senaste räkenskapsåren avseende dessa årsredovisningar.
- Den finansiella informationen i tidigare publicerad historisk finansiell information återanvänds men presentationen omarbetas genom att exempelvis den finansiella informationen för tre räkenskapsår presenteras bredvid varandra och/eller att den finansiella informationen presenteras utan förvaltningsberättelse. En ny revisorsrapport avseende nya (eller omarbetade) historiska finansiella rapporter lämnas för den justerade historiska finansiella informationen.
- Ny finansiell information upprättas, presenteras och rapporteras, vilket bl.a. kan göras på något av följande sätt:
 - historisk finansiell information för två eller tre räkenskapsår omarbetas som en följd av att tillämpade redovisningsprinciper förändrats och/eller bytts,

- historisk finansiell information omarbetas på grund av tidigare omarbetningar inklusive borttagande av delar av publicerad årsredovisning,
- historisk finansiell information kompletteras med ytterligare räkningar (t.ex. kassaflödesanalys) eller ytterligare tilläggsupplysningar (t.ex. segmentsinformation), eller
- emittenten är ett nytt bolag med befintlig verksamhet, t.ex. som en följd av en avknoppning (s.k. Carve-out) från ett större företag.

En ny revisorsrapport avseende nya (eller omarbetade) historiska finansiella rapporter lämnas för den justerade historiska finansiella informationen.

Beroende på storlek av emittent och transaktionstyp kan lättnader i ovanstående bli tillämpliga enligt den delegerade förordningen.

(FAR N 2019:30)

Mål med granskningen av historisk finansiell information

2.4 Målet med granskning av historisk finansiell information i ett prospekt är att den rapporterande revisorn ska kunna uttala sig om att den historiska informationen är upprättad i enlighet med den delegerade förordningen, att den historiska finansiella informationen för de senaste två räkenskapsåren är upprättad enligt de redovisningsprinciper som kommer att tillämpas i den årsredovisning som närmast kommer att publiceras samt att den historiska finansiella informationen ger en rättvisande bild av den finansiella ställningen utifrån syftet med prospektet.

(FAR N 2019:30)

Rättvisande bild

2.5 För att kunna bedöma om den historiska finansiella informationen i prospektet ger en rättvisande bild av den finansiella ställningen ska den rapporterande revisorn

- a. förstå syftet med prospektet,
- b. förvissa sig om att den historiska finansiella informationen i prospektet är upprättad i enlighet med ett erkänt ramverk för redovisning, samt
- c. bedöma valet av redovisningsprinciper och tillämpningen av dessa.

2.6 Den delegerade förordningen anger att den historiska finansiella informationen för europeiska företag ska vara upprättad i enlighet med förordningen 1606/2002/EG, vilket innebär att företag med noterade värdepapper på reglerad marknad ska tillämpa International Financial Reporting Standards så som de antagits av EU medan övriga företag får tillämpa redovisningsregler i medlemsstaten.

(FAR N 2019:30)

2.7 Om en emittent har en komplex finansiell historia, kanske inte hela dennes affärsverksamhet täcks av den egna historiska finansiella informationen, utan den kanske i stället täcks av historisk finansiell information som upprättats av ett annat företag. De fall där emittenten har en komplex finansiell historia eller har ingått ett betydande finansiellt åtagande utgör inte typfall utan kan utgöra vitt skilda situationer, varför det inte är möjligt att specificera den information som för varje tänkbart fall skulle krävas för att uppfylla standarden enligt prospektförordningen. Därför bör den ytterligare information som krävs motsvara behovet i varje enskilt fall, så att prospektet uppfyller kravet i artikel 6 i prospektförordningen.

(FAR N 2019:30)

Generella professionella överväganden

2.8 Om den rapporterande revisorn är någon annan än bolagets valda revisor och den rapporterande revisorn i sitt arbete använder sig av arbetsmaterial från bolagets valda revisor, ska det framgå av den rapporterande revisorns dokumentation vilka revisionsbevis som han eller hon har fått från bolagets valda revisors arbetspapper. Den rapporterande revisorns dokumentation behöver inte innehålla en fullständig beskrivning av bolagets valda revisors slutsatser, men det ska framgå på vilket sätt bolagets valda revisor hanterat de risker som den rapporterande revisorn har identifierat i sitt arbete.

2.9 Om den rapporterande revisorn är någon annan än bolagets valda revisor ska han eller hon överväga följande:

- bolagets valda revisors professionella kompetens,
- integriteten och erfarenheten hos bolagets valda revisor,
- om det finns något som tyder på att bolagets valda revisor inte har följt tillämpliga krav på oberoende, samt
- de kvalitetssäkringssystem som tillämpas inom den valda revisorns byrå.

2.10 Om den rapporterande revisorn upptäcker omständigheter som kräver ändringar i en revisionsberättelse som lämnats tidigare, ska han eller hon omedelbart rapportera dessa omständigheter till dem som är ansvariga för prospektet, vanligtvis styrelsen.

2.11 Om en annan revisionsbyrå utför sådant arbete i samband med prospektet som är relevant för den rapporterande revisorn, kan den rapporterande revisorn begära tillgång till sådant arbetsmaterial genom emittenten. Om den rapporterande revisorn nekas tillgång till detta, bör han eller hon överväga den påverkan detta kan få på omfattningen och inriktningen av granskningen samt innehållet i rapporten.

Granskningens inriktning och omfattning

Den historiska finansiella informationen omfattar tidigare publicerade finansiella rapporter och revisionsberättelser

2.12 Om emittenten har historisk finansiell information i form av reviderade finansiella rapporter eller delårsrapporter som uppfyller den delegerade förordningens krav på historisk finansiell information, kan emittenten välja att inkludera dessa rapporter i prospektet tillsammans med redan lämnade revisionsberättelser eller granskningsrapporter. I dessa situationer behöver inget nytt utlåtande lämnas, och därför blir denna rekommendation avseende historisk finansiell information inte tillämplig. Revisionsberättelser ska presenteras i anslutning till de historiska finansiella rapporter och förvaltningsberättelser som avses.

(FAR N 2019:30)

2.13 Om den rapporterade revisorn vid prospektgranskningen upptäcker att de tidigare historiska finansiella rapporterna är bristfälliga, exempelvis om en väsentlig felaktighet upptäcks i de historiska finansiella rapporterna och företagsledningen inte åtgärdar felen, ska han eller hon diskutera detta med företagsledningen. Om ledningen bestämmer sig för att inte åtgärda felen i de historiska finansiella rapporterna, ska den rapporterande revisorn överväga vidare åtgärder.

(FAR N 2018:17)

Den historiska finansiella informationen har omarbetats på grund av ändrade redovisningsprinciper, tillkommande upplysningar eller ändrad presentationsform

2.14 När den historiska finansiella informationen som presenteras i prospektet har omarbetats eller utökats (se inledningstext till avsnittet Historisk finansiell information), ska den rapporterande revisorn lämna ett nytt uttalande trots att en revision redan har utförts för de perioder som den historiska finansiella informationen omfattar. Följande granskningsåtgärder ska vidtas:

- a. Den rapporterande revisorn ska säkerställa att den finansiella informationen som han eller hon ska uttala sig om är presenterad i enlighet med alla relevanta regelverk.
- b. För att bedöma inriktningen på och omfattningen av de granskningsåtgärder som måste vidtas ska den rapporterande revisorn bedöma risken för att den finansiella informationen innehåller väsentliga felaktigheter. Den rapporterande revisorn ska göra sin bedömning, dels för de finansiella rapporterna som helhet, dels för väsentliga balansposter och transaktioner.

RevR
RevU

- c. Den rapporterande revisorn ska skaffa sig tillräcklig förståelse av redovisningssystem, redovisningsdokumentation och kontrollmiljö för att kunna bedöma hur dessa påverkar möjligheten att få tillförlitliga revisionsbevis.
- d. Den rapporterande revisorn ska begära skriftliga uttalanden från företagsledningen om att företagsledningen ansvarar för att sammanställa och presentera den historiska finansiella informationen och att de justeringar som har gjorts för att omarbета årsredovisningar från tidigare år är nödvändiga och riktiga samt att inga ytterligare justeringar är nödvändiga. Vid begäran om uttalanden från företagsledningen ska den rapporterande revisorn beakta uttalanden som han eller hon fått redan tidigare inom ramen för revisionen.

(FAR N 2018:17)

Ansvar och rapportering

Ansvarsfördelning

2.15 I sitt uttalande avseende historisk finansiell information som tagits in i ett prospekt ska den rapporterande revisorn beskriva omfattningen av sitt ansvar genom att i uttalandet tydligt ange att

- a. det är styrelsen och verkställande direktören som ansvarar för att ta fram den historiska finansiella informationen,
- b. den rapporterande revisorn är ansvarig för att lämna ett uttalande om den historiska finansiella informationen.

(FAR N 2019:30)

Grund för uttalande

2.16 Den rapporterande revisorn ska förklara grunderna för sitt uttalande genom att i rapporten inkludera

- a. ett uttalande om att revisionen, om så är fallet, har utförts enligt ISA, och
- b. ett uttalande om att revisorn är oberoende.

(FAR N 2019:30)

Utformning av uttalande

2.17 Den rapporterande revisorns uttalande ska innehålla ett tydligt uttalande om att den historiska finansiella informationen ger en rättvisande bild i enlighet med tillämpat ramverk för redovisning av resultat, ställning och kassaflöde.

2.18 Om den rapporterande revisorn bedömt att hans eller hennes uttalande i prospektet inte behöver innehålla en upprepning av ett eventuellt tidigare uttalande med avvikelser från standardutformningen avseende avgivna finansiella rapporter, ska det tydligt anges i uttalandet hur den omständighet som föranledde den tidigare avvikelser har undanröjts. Detta ska i enlighet med Finansinspektionens praxis även anges i prospektet.

2.19 Om bolagets revisor har avböjt att lämna revisionsberättelse eller lämnat en revisionsberättelse med avvikelse från standardutformningen, ska den rapporterande revisorn lämna besked om detta och motivet för avvikelser. Anmärkningar eller motsvaranden ska återges i sin helhet i prospektet.

2.20 I bilaga 1 lämnas två exempel på revisors rapport avseende finansiella rapporter över historisk finansiell information. Det första exemplet avser nya eller omarbetade finansiella rapporter upprättade enligt ett generellt ramverk (exempelvis IFRS) och då tillämpas ISA 700. I regel blir det endast fråga om ett uttalande avseende koncernredovisningen och då endast del 1 av revisors rapport eftersom något uttalande om ansvarsfrihet eller förslag om behandling av vinst eller förlust inte är aktuellt. Om de omarbetade finansiella rapporterna enbart avser tillkommande upplysningar till historiska finansiella rapporter ska revisorn tillämpa ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkt 12. Enligt punkt 12 a kan revisorn då välja att ändra revisorsrapporten så att den inbegriper ytterligare datum som begränsas till den gjorda ändringen. Se exemplet i punkt 2.21 nedan som baseras på punkt A13 i ISA 560. Alternativt kan revisorn lämna en ny eller ändrad rapport enligt punkt 12 b i ISA 560. Observera att i detta fall så ska denna rapport innefatta ett

uttalande i ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar där det framgår att revisorns granskningsåtgärder avseende efterföljande händelser endast gäller den ändring som beskrivs i den aktuella noten till de finansiella rapporterna. Det andra exemplet i bilaga 1 avser när ändring eller tillägg gjorts av enskild räkning (t.ex. kassaflödesanalys) varvid strukturen följer exempel 1 i ISA 805 *Särskilda översväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i finansiell rapport (omarbetsad)*. I det fall nya finansiella rapporter inte upprättats enligt ett generellt ramverk så ska revisors rapport upprättas enligt ISA 800 *Särskilda översväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte (omarbetsad)*. Detta kan bli aktuellt då det aktuella ramverket inte behandlar den speciella situation som de finansiella rapporterna upprättats enligt (exempelvis skulle detta kunna bli aktuellt vid en "carve-out"-situation eller då kombinerade finansiella rapporter presenteras).

(FAR N 2021:24)

Revisors rapport avseende tillkommande upplysningar till finansiella rapporter över historisk finansiell information

2.21 Detta exempel avser det fall då revisorn, i enlighet med ISA 560 punkt 12 a, väljer att ändra tidigare avgiven revisors rapport så att den inbegriper ett ytterligare datum som begränsas till den gjorda ändringen.

Exempel

[Text enl. tidigare angiven revisionsberättelse]

Ort den DD månad ÅÅÅÅ, med undantag för not Y som gäller per den DD månad ÅÅ-ÅÅ [datum för slutförandet av granskningsåtgärderna som endast gäller ändringen som beskrivs i not Y]

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:24)

RevR
RevU

3.1–3.14 har upphävts genom FAR N 2019:30. [Se bilaga 2 avseende frivillig granskning av prognoser.]

4 Proformaredovisning

Krav enligt den delegerade förordningen

4.1 Detaljerade krav på proformaredovisning och vilken minimiinformation som ska presenteras i prospekt finns i den delegerade förordningen.

(FAR N 2019:30)

4.2 Av den delegerade förordningens ingress p. 9 framgår följande: "Investerare bör kunna förstå den situation som föreligger hos en emittent med en komplex finansiell historik och de förväntade effekterna av en transaktion som innefattar ett betydande finansiellt åtagande. Det bör därför anges att sådana emittenter måste ta med ytterligare information i sina prospekt angående detta." Enligt bilaga 1 punkt 18.4.1 i den delegerade förordningen uppfylls detta krav normalt genom proformaredovisning. Vid emission av aktierelaterade instrument krävs proformaredovisning vid betydande bruttoförändringar av en eller flera indikatorer¹ på omfattningen av emittentens verksamhet till följd av en viss transaktion. Proformaredovisning kan även bli aktuell för företag med komplex finansiell historik liksom i samband med transaktioner som innefattar ett betydande finansiellt åtagande.

(FAR N 2021:24)

¹ Exempel på indikatorer kan vara balansomslutning, omsättning/intäkter eller nettoresultat (eller andra parametrar som FI kan bestämma från fall till fall).

4.3 I bilaga 1 p. 18.4.1 i den delegerade förordningen ställs krav på att proformaredovisningen ska åtföljas av en rapport från en oberoende revisor. Detta kompletteras med specifika krav i den delegerade förordningens bilaga 20 avsnitt 3, där det framgår att det i den rapporterande revisorns uttalande ska anges att enligt hans eller hennes uppfattning

- a. proformaredovisningen har sammanställts korrekt utifrån den angivna grundvalen,
- b. den grundval som avses i led a överensstämmer med emittentens redovisningsprinciper.

(FAR N 2019:30)

4.4 Det finns för närvarande inget erkänt internationellt ramverk för hur proformaredovisning ska upprättas. De regler som anges i bilaga 20 i den delegerade förordningen är dock relativt detaljerade och kan utgöra grunden för ett ramverk.

(FAR N 2019:30)

4.5 Den delegerade förordningen kräver således positiva uttalanden från den rapporterande revisorn om att proformaredovisningen har upprättats enligt reglerna i förordningen. Den rapporterande revisorn ska därför inhämta tillräckligt med revisionsbevis för att med rimlig säkerhet säkerställa att proformaredovisningen har sammanställts på ett korrekt sätt. Vid denna granskning ska revisorn tillämpa och rapportera enligt ISAE 3420 *Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i prospekt*, när det gäller granskningens inriktning och omfattning.

(FAR N 2019:30)

4.6 har upphävts genom FAR N 2019:30.

Rapportering

Grund för uttalande

4.7 Den rapporterande revisorn ska förklara grunderna för sitt uttalande genom att i rapporten inkludera en sammanfattande beskrivning av det arbete som utförts av revisorn.

Utformning av uttalande

4.8 Den rapporterande revisorn ska inte lämna ett uttalande om något av följande förhållanden föreligger och effekten av förhållandet – enligt revisorns bedömning – är eller kan bli väsentligt:

- a. begränsning i revisorns arbete,
- b. styrelsen har inte tillämpat kriterierna i bilaga 20 i den delegerade förordningen.

(FAR N 2019:30)

4.9 Den delegerade förordningen kräver ett positivt och icke modifierat uttalande. Följden av detta är att om den rapporterande revisorns slutsats är att det inte går att lämna ett uttalande enligt standardutformningen, ska revisorn, tillsammans med mottagare av rapporten, överväga om proformaredovisningen kan ändras så att han eller hon kan lämna ett uttalande enligt standardutformningen eller om proformaredovisningen bör utelämnas från prospektet och kraven på information om effekter av transaktionen kan lämnas på ett annat sätt. Ett exempel på en rapport avseende proformaredovisning med ett positivt och icke modifierat uttalande, i enlighet med den delegerade förordningen, lämnas i bilaga 1, exempel 3.

(FAR N 2019:30)

4.10 Det uttalande som lämnas i enlighet med den delegerade förordningen innebär inte något uttalande avseende den finansiella information som ligger till grund för proformaredovisningen. Det ska särskilt noteras att den rapporterande revisorn inte förnyar eller uppdaterar något uttalande som den rapporterande revisorn kan ha lämnat avseende den underliggande finansiella informationen.

(FAR N 2019:30)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**2016:12**

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:22

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2018 eller senare.

2018:17

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2019 eller senare.

2019:30

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2020 eller senare.

2020:14

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 juni 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:29

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2021.

2021:24

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2022.

RevR
RevU

Ändringsförteckning

RevP 2016:12	RevP 2017:22	FAR N 2018:17	FAR N 2019:30
FAR N 2020:14	FAR N 2020:29	FAR N 2021:24	

Bilaga 1 Exempelsamling revisors rapporter**Exempel 1 Revisors rapport avseende nya (eller omarbetade) finansiella rapporter över historisk finansiell information**

Detta exempel avser nya eller omarbetade finansiella rapporter upprättade enligt ett generellt ramverk (exempelvis IFRS) och baseras i tillämpliga delar på ISA 700 och RevR 700.²

(FAR N 2020:29)

Rapport från oberoende revisor

Till styrelsen i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om koncernredovisningen**Uttalanden**

Jag (Vi) har utfört en revision av koncernredovisningen för ABC AB (publ) för den period om tre räkenskapsår som slutar den DD månad ÅÅÅÅ. [Bolagets koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har koncernredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den DD månad ÅÅÅ3, DD månad ÅÅÅ2 samt DD månad ÅÅÅ1 och av dess finansiella resultat och kassaflöde för vart och ett av de tre räkenskapsår som slutar den DD månad ÅÅÅ3 enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), så som de antagits av EU, och årsredovisningslagen.

² Om revisors rapport avser ett företag av allmänt intresse måste tillägg till rapporten göras i enlighet med ISA 701/RevR 701.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet Revisorns ansvar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till koncernen enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Annan information än koncernredovisningen

Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för den andra informationen. Den andra informationen består av [rapport X (men innefattar inte prospektet)].

Mitt (Vårt) uttalande avseende koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och enligt IFRS så som de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera koncernen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av koncernens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

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

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Exempel 2 Oberoende revisors rapport avseende enskild finansiell rapport över historisk finansiell information

Detta exempel avser när ändring eller tillägg gjorts av enskild räkning (i detta fall en kassaflödesanalys) varvid strukturen följer exempel 1 i ISA 805 *Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i finansiell rapport (omarbetad)*.

Rapport från oberoende revisor

Till styrelsen i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av kassaflödesanalysen för ABC-koncernen (koncernen) för den period om tre räkenskapsår som slutar den DD månad ÅÅÅÅ och de tillhörande noterna, tillsammans "den finansiella rapporten", som har tagits fram för att föras in i prospekt daterat ÅÅ-MM-DD på s. x-y.

Enligt min (vår) uppfattning ger den bifogade finansiella rapporten en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens kassaflöde för vart och ett av de tre räkenskapsår som slutar den DD månad ÅÅÅÅ enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), så som de antagits av EU, och årsredovisningslagen.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA). Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet "Revisorns ansvar för revisionen av den finansiella rapporten" i min (vår) rapport. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att den finansiella rapporten upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och enligt IFRS så som de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en finansiell rapport som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av den finansiella rapporten ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De uppser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera koncernen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

De som har ansvar för bolagets styrning har ansvaret för tillsynen av koncernens process för finansiell rapportering.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida den finansiella rapporten som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller mitt (vårt) uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när 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 denna finansiella rapport.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i den finansiella rapporten, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mitt (vårt) uttalande. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av koncernens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i koncernens interna kontroll.
- Utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens eventuella uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.
- Drar jag (vi) en slutsats om det riktiga i styrelsens och verkställande direktörens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste jag (vi) i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplys-

ningarna i den finansiella rapporten, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att koncernen inte längre kan fortsätta verksamheten.

- Utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i den finansiella rapporten, däribland upplysningar, och om den finansiella rapporten återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

Jag (Vi) kommunicerar med styrelsen avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som jag (vi) identifierar under revisionen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:24)

Exempel 3 Oberoende revisors bestyrkanderapport om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt

Detta exempel avser när proformainformation ingår i prospektet och baseras på ISAE 3420 Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt.

Oberoende revisors bestyrkanderapport om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt

Till styrelsen i (ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx)

RevR
RevU

Rapport om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt

Jag (Vi) har slutfört mitt (vårt) bestyrkandeuppdrag att rapportera om styrelsens sammanställning av finansiell proformainformation för ABC AB ("bolaget"). Den finansiella proformainformationen består av [proformabalansräkningen per [datum]], [proformaresultaträkningen för perioden fram till den [datum]] och tillhörande noter [som återfinns på sidorna x–y i det prospekt som är utfärdat av bolaget]. De tillämpliga kriterierna som är grunden utifrån vilken styrelsen har sammanställt den finansiella proformainformationen är angivna i den delegerade förordningen (EU) 2019/980 och beskrivs i [not X].

Den finansiella proformainformationen har sammanställts av styrelsen för att illustrera effekten av [händelsen eller transaktionen] [som anges i not X] på bolagets finansiella ställning per [datum (*proformabalansräkningens datum*)] och bolagets/dess finansiella resultat för perioden fram till [datum (*proformaresultaträkningens slutdatum*)] som om [händelsen eller transaktionen] hade ägt rum den [datum (*proformabalansräkningens datum*)] respektive [datum (*proformaresultaträkningens startdatum*)]. Som del av processen har information om bolagets finansiella ställning och finansiella resultat hämtats av styrelsen från bolagets finansiella rapporter för den period som slutade [datum], om vilka [[en revisors rapport]/[en rapport om en översiktlig granskning]]/[ingen revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning] har publicerats.³

Styrelsens ansvar för den finansiella proformainformationen

Styrelsen är ansvarig för sammanställningen av den finansiella proformainformationen i enlighet med kraven i den delegerade förordningen (EU) 2019/980.

³ I de fall revisors rapport eller rapport om översiktlig granskning har modifierats, ska hänvisning göras till var modifieringen finns beskriven i prospektet.

Mitt (Vårt) oberoende och min (vår) kvalitetskontroll

Jag (Vi) har följt krav på oberoende och andra yrkesetiska krav i Sverige, som bygger på grundläggande principer om hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, sekretess och professionellt uppträdande.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1⁴ (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att uttala mig (oss) om huruvida den finansiella proformainformationen, i alla väsentliga avseenden, har sammanställts korrekt av styrelsen i enlighet med den delegerade förordningen (EU) 2019/980, på de angivna grunderna samt att dessa grunder överensstämmer med bolagets redovisningsprinciper.

Jag (Vi) har utfört uppdraget enligt International Standard on Assurance Engagements ISAE 3420 *Bestyrkandeuppdrag att rapportera om sammanställning av finansiell proformainformation i ett prospekt*, som har utfärdats av International Auditing and Assurance Standards Board. Standarden kräver att revisorn planerar och utför åtgärder i syfte att skaffa sig rimlig säkerhet om huruvida styrelsen har sammanställt, i alla väsentliga avseenden, den finansiella proformainformationen i enlighet med den delegerade förordningen.

För detta uppdrags syfte, är jag (vi) inte ansvarig(a) för att uppdatera eller på nytt lämna rapporter eller lämna uttalanden om någon historisk information som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen, inte heller har jag (vi) under uppdragets gång utfört någon revision eller översiktlig granskning av den finansiella information som har använts vid sammanställningen av den finansiella proformainformationen.

Syftet med finansiell proformainformation i ett prospekt är enbart att illustrera effekten av en betydelsefull händelse eller transaktion på bolagets ojusterade finansiella information som om händelsen hade inträffat eller transaktionen hade genomförts vid en tidigare tidpunkt som har valts i illustrativt syfte. Därmed kan jag (vi) inte bestyrka att det faktiska utfallet för händelsen eller transaktionen per [datum⁵ respektive datum⁶] hade blivit som den har presenterats.

Ett bestyrkandeuppdrag, där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet, att rapportera om huruvida den finansiella proformainformationen har sammanställts, i alla väsentliga avseenden, med grund i de tillämpliga kriterierna, innefattar att utföra åtgärder för att bedöma om de tillämpliga kriterier som används av styrelsen i sammanställningen av den finansiella proformainformationen ger en rimlig grund för att presentera de betydande effekter som är direkt hänförliga till händelsen eller transaktionen, samt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att:

- Proformajusteringarna har sammanställts korrekt på de angivna grunderna.
- Den finansiella proformainformationen avspeglar den korrekta tillämpningen av dessa justeringar på den ojusterade finansiella informationen.
- De angivna grunderna överensstämmer med bolagets redovisningsprinciper.

De valda åtgärderna beror på revisorns bedömning, med beaktande av hans eller hennes förståelse av karaktären på bolaget, händelsen eller transaktionen för vilken den finansiella proformainformationen har sammanställts, och andra relevanta uppdragsförhållanden.

⁴ ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster.*

⁵ Avser datumet när transaktionen redovisas i proformaresultaträkningen, dvs. om transaktionen genomförs i november 202X men i proformaresultaträkningen redovisas transaktionen som om den skedde 1 januari 202X, då är det 1 januari 202X som anges.

⁶ Avser datumet för när transaktionen redovisas i proformabalansräkningen om sådan upprättas. Dvs. det bör vara datum för själva proformabalansräkningen.

Uppdraget innefattar även att utvärdera den övergripande presentationen av den finansiella proformainformationen.

Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Enligt min (vår) uppfattning har den finansiella proformainformationen sammanställts, i alla väsentliga avseenden, enligt de grunder som anges på s. x-y och dessa grunder överensstämmer med de redovisningsprinciper som tillämpas av bolaget.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:24)

Bilaga 2 Frivillig granskning av prognoser

Krav enligt den delegerade förordningen

1. I bilaga 1 avsnitt 11 i den delegerade förordningen anges att om emittenten har offentliggjort resultatprognos eller förväntat resultat (som ännu inte har realiserats och som fortfarande gäller) ska denna prognos eller detta förväntade resultat tas med i registreringsdokumentet. Det finns dock inget krav på revisorsgranskning i den delegerade förordningen.

Om företagsledningen och styrelsen kommer överens med revisorn att granskning av prognoser ska ske, ska denna granskning utföras enligt ISAE 3400 *The examination of prospective financial information*, medan rapportering bör ske enligt ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information (omarbetad)*.

(FAR N 2019:30)

RevR
RevU

2. I bilaga 1 avsnitt 11 i den delegerade förordningen finns ett antal grundläggande principer för upprättande av prognoser:

- Det måste finnas en tydlig åtskillnad mellan antaganden om de faktorer som medlemmarna i emittentens förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan kan påverka och antagandena om de faktorer som ligger helt utanför deras kontroll.
- Antagandena måste vara rimliga, lätta att förstå för investerarna, specifika och exakta och får inte avse den generella riktigheten hos de uppskattningar som ligger till grund för prognosen.
- I fråga om en prognos ska antagandena uppmärksamma investerarna på osäkra faktorer som i väsentlig utsträckning skulle kunna ändra prognosens utfall.

Vidare krävs enligt punkt 11.3 att det i prospektet görs ett uttalande om att prognosen är jämförbar med den historiska finansiella informationen och att de principer som tillämpats är i överensstämmelse med de redovisningsprinciper som tillämpas av emittenten.

(FAR N 2019:30)

Mål med granskningen av prognoser

3. Målet med granskning av prognoser är att den rapporterande revisorn ska bedöma om prognosen är upprättad i enlighet med den delegerade förordningen med tillämpning av ESMAs Riktlinjer om informationskrav enligt prospektförordningen och utföra andra granskningsåtgärder för att kunna lämna ett uttalande enligt ovan.

(FAR N 2021:24)

4. Revisorsrapporten avseende prognoser ska endast inkluderas i ett prospekt när emittenten använt ett erkänt ramverk för att upprätta prognoser. De grundläggande principerna för ett sådant ramverk anges i ESMAs Riktlinjer om informationskrav enligt prospektförordningen.

(FAR N 2021:24)

Granskningens inriktning och omfattning

5. Vid sin bedömning av om prognosen är upprättad enligt de principer som anges i prospektet ska den rapporterande revisorn, i enlighet med den befintliga internationella standarden avseende granskning av prognoser ISAE 3400 p. 13–16, säkerställa att han eller hon

- a. har tillräcklig kunskap om verksamheten för att kunna bedöma om alla de viktiga antaganden som behövs för att upprätta prognosen har identifierats och också inhämta information om företagets rutiner för att upprätta prognoser,
- b. bedömer i vilken grad det är berättigat att förlita sig på företagets historiska finansiella information,
- c. överväger de faktiska omständigheterna och hur granskningen av prognosen påverkas om revisionsberättelsen för de historiska finansiella rapporterna för en tidigare period avviker från standardutformningen eller om företaget befinner sig i en etableringsfas, samt
- d. bedömer den tidsperiod som prognosen omfattar och att den inte är längre än att företagsledningen har rimlig grund för sina antaganden.

(FAR N 2019:30)

Granskningsåtgärder

6. Av ISAE 3400 p. 17 framgår att när den rapporterande revisorn bestämmer granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden ska han eller hon bl.a. överväga:

- a. sannolikheten för väsentliga fel,
- b. den kunskap som revisorn skaffat sig från tidigare uppdrag,
- c. kompetensen hos företagsledningen och styrelsen när det gäller att upprätta prognoser,
- d. graden av påverkan på prognosen som företagsledningens och styrelsens bedömningar har, samt
- e. relevansen och tillförlitligheten i de underliggande uppgifterna.

(FAR N 2019:30)

7. Av ISAE 3400 p. 2 framgår att vid ett uppdrag att granska hur prognoser har upprättats ska den rapporterande revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att prognosen är

- a. baserad på antaganden av företagsledningen vid upprättande av den prognosticerade finansiella informationen som inte är orimliga. I de fall dessa antaganden är hypotetiska, att de är förenliga med informationens syfte,
- b. upprättad på ett riktigt sätt på basis av antagandena,
- c. presenterad på ett riktigt sätt och upplysningar lämnade om alla väsentliga antaganden, samt
- d. upprättad på ett sätt som är förenligt med företagets historiska finansiella rapporter och i enlighet med de redovisningsprinciper som företaget tillämpar.

(FAR N 2019:30)

8. Av ISAE 3400 p. 26 framgår vilka granskningsåtgärder den rapporterande revisorn ska vidta för att bedöma hur prognosen presenteras.

(FAR N 2019:30)

Ansvar och rapportering

Ansvarsfördelning

9. I sitt uttalande avseende hur prognoser som tagits in i ett prospekt har upprättats ska den rapporterande revisorn beskriva omfattningen av sitt ansvar genom att i uttalandet tydligt ange att

- det är styrelsen och företagsledningen som ansvarar för prognosen och de antaganden som gjorts, och
- den rapporterande revisorns ansvar är att lämna ett uttalande avseende sammanställningen av prognoser och att rapportera sitt uttalande till mottagaren av rapporten.

(FAR N 2019:30)

Grund för uttalande

10. Den rapporterande revisorn ska förklara grunderna för sitt uttalande genom att i rapporten inkludera:

- en sammanfattande beskrivning av det arbete som utförts av revisorn, samt
- en upplysning om att revisorn inte lämnar ett uttalande om att prognosen kommer att överensstämma med det faktiska utfallet, eftersom prognoser handlar om antaganden som är relaterade till framtiden och därmed kan påverkas av oförutsedda händelser.

(FAR N 2019:30)

Utformning av uttalande

11. Den rapporterande revisorn ska inte lämna ett uttalande om något av följande förhållanden föreligger och effekten av förhållandet – enligt revisorns bedömning – är eller kan bli väsentligt:

- begränsning i revisorns arbete, företagsledningen har inte följt kraven enligt den delegerade förordningen och ESMAs Riktlinjer om informationskrav enligt prospektförordningen,
- vid upprättandet av prognoser i prospektet.

(FAR N 2021:24)

12. Ett exempel på en rapport avseende prognoser med ett positivt och icke modifierat uttalande, i enlighet med ISAE 3000, lämnas nedan.

(FAR N 2019:30)

Exempel 1 Oberoende revisors rapport avseende prognos

Detta exempel avser när prognos ingår i prospektet och där företagsledning och styrelse kommit överens med revisorn om att denna prognos ska granskas. Rapportens struktur baseras på ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information (omarbetad)*.

Oberoende revisors rapport avseende prognos

Till styrelsen i (ABC-bolaget, org.nr xxxxxx-xxxx)

Jag (Vi) har fått i uppdrag att lämna en rapport om styrelsens resultatprognos för ABC-bolaget ("företaget") och dess dotterbolag (tillsammans "koncernen") för de år som avslutas DD månad ÅÅÅ1 och DD månad ÅÅÅ2 ("resultatprognosen").

Prognosen och de väsentliga antaganden som den bygger på har upprättats av ABC-bolagets styrelse för att uppfylla kraven i den delegerade förordningen (EU) 2019/980 om prospekt, bilaga 1, avsnitt 11.

Styrelsens ansvar för resultatprognosen

Det är styrelsen som har ansvar för att upprätta och presentera resultatprognosen, inklusive de antaganden som framgår av not [X] "Grund för upprättande av resultatprognos" i enlighet med kraven i den delegerade förordningen (EU) 2019/980, bilaga 1 punkterna 11.2 och 11.3 och vägledningen "ESMAs Riktlinjer om informationskrav enligt prospekt-

RevR
RevU

förordningen”. I dessa krävs att resultatprognosen ska presenteras på ett sätt som är både jämförbart med den historiska finansiella informationen och förenlig med koncernens redovisningsprinciper.

Mitt (Vårt) oberoende och min (vår) kvalitetskontroll

Jag (Vi) har följt kraven på oberoende och andra yrkesetiska krav i Sverige, som bygger på grundläggande principer om hederlighet, objektivitet, professionell kompetens och vederbörlig omsorg, sekretess och professionellt uppträdande.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1⁷ (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att uttala mig (oss) om resultatprognosen har sammanställts av styrelsen i enlighet med den grund för upprättande av resultatprognos som beskrivits ovan och att denna grund är förenlig med koncernens redovisningsprinciper.

Jag (Vi) har utfört uppdraget i enlighet med International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information (omarbetad)* samt ISAE 3400 *Granskning av framtida finansiell information* ("The Examination of Prospective Financial Information") som har utfärdats av International Auditing and Assurance Standards Board.

Mitt (Vårt) arbete inkluderade utvärdering av styrelsens processer för sammanställningen av resultatprognosen och utvärdera om grunden för den redovisning som används för resultatprognosen överensstämmer med koncernens redovisningsprinciper.

Jag (Vi) planerade och utförde mitt (vårt) arbete för att uppnå en rimlig grad av säkerhet om att resultatprognosen har presenterats på ett sätt som är jämförbart med den historiska finansiella informationen och att de redovisningsprinciper som används för resultatprognosen är i överensstämmelse med koncernens redovisningsprinciper.

Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Eftersom resultatprognosen avser framtiden och har upprättats med grund i antaganden om framtida händelser och åtgärder som till sin natur är mycket osäkra, kan jag (vi) inte uttala mig (oss) om det verkliga utfallet av de resultat som prognosticeras kommer att motsvara de som visas i resultatprognosen. Avvikelserna kan komma att bli väsentliga.

Enligt min (vår) uppfattning har koncernens resultatprognos för de år som avslutas DD månad ÅÅÅÅ1 och DD månad ÅÅÅÅ2, i allt väsentligt, upprättats och presenterats på ett sätt som är jämförbart med den historiska finansiella informationen för koncernen och är också förenlig med koncernens redovisningsprinciper.

Övriga upplysningar

Resultatprognosen och min (vår) rapport om den har utarbetats för det syfte som anges i det inledande stycket och är därför inte lämplig för ett annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:24)

⁷ ISQC 1 Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsinformation

(senast ändrad genom FAR N 2018:21)

1 Inledning	1247
2 Definitioner	1247
3 Krav	1248
Utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt ISAE 3000	1248
Acceptera och behålla kundrelationer	1248
Planera och utföra uppdraget	1249
Inhämta bevis	1251
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1252
Ändringsförteckning	1252
Bilaga Exempel på revisorns rapportering	1252

1 Inledning

1.1 Denna rekommendation är särskild och är ett förtydligande gällande revisorns rapportering vid bestyrkande av hållbarhetsinformation baserad på tillämpning av ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*. Strukturen på rekommendationen följer ISAE 3000 i tillämpliga delar. Rekommendationen ska även läsas mot bakgrund av vad som anges i *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* som utgör ett ramverk framtaget av IAASB samt *Ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige*.

1.2 Rekommendationen behandlar inte granskning eller rapportering av den lagstadgade hållbarhetsrapporten enligt 6 kap. 10 § ÅRL, med undantag för den i förekommande fall kombinerade rapporteringen från granskning av både hållbarhetsredovisning och lagstadgad hållbarhetsrapport (exempel 3).

(FAR N 2018:21)

1.3 Målet med rekommendationen är att revisorer med hjälp av förklaringar och belysande exempel ska få en djupare förståelse av tillämpningen av ISAE 3000 vid granskning av hållbarhetsinformation.

1.4 Rekommendationen ska tillämpas såväl vid granskningsuppdrag där hela hållbarhetsredovisningen bestyrks, som vid granskningsuppdrag avseende enbart utvald hållbarhetsinformation.

2 Definitioner

2.1 Terminologin i denna rekommendation, utöver de definitioner som finns i ISAE 3000, förklaras enligt följande:

- *Avsedda användare och användargrupper*: Parter som är intresserade av hur verksamheten bedrivs och av innehållet i företagets hållbarhetsredovisning/hållbarhetsinformation.
- *Företag*: Med företag avses i denna rekommendation såväl aktiebolag som andra organisationsformer.
- *Intressent*: Intressent är någon som påverkas av eller påverkar företaget. Exempel på intressenter är:
 1. leverantörer av varor och tjänster (inköpsmarknaden), inklusive eventuella partners för gemensam upphandling av varor eller tjänster,
 2. anställda i det rapporterande företaget,
 3. kunder och slutanvändare av levererade varor och tjänster (försäljningsmarknaden),
 4. samhället,
 5. intresseorganisationer, och
 6. finansiella intressenter, såsom exempelvis aktieägare och andra investerare.

RevR
RevU

- *Indikator*: Uppllysning inom ett specifikt område. Upplysningen kan vara såväl kvantitativ som kvalitativ. Den behöver således inte vara en sifferuppllysning, men kan i många fall likställas med nyckeltal eller KPIer.
- *Intressentdialog*: Företaget ska ha regelbundna, formella dialoger med intressenterna för att identifiera deras informationsbehov. Andra kommunikationsformer är emellertid lika tänkbara, exempelvis den vanliga kommunikationen med avsedda användare och andra intressenter som sker via företagets webbplats eller i den process där klagomål från kunder hanteras. Arbetstagarrepresentanter kan utgöra ett viktigt forum när det gäller att definiera de anställdas informationsbehov. Intressenters åsikter kan även komma fram via styrelsen eller via media.
- *Hållbarhetsredovisning*: Ett dokument riktat till avsedda användare i vilket det rapporterande företaget redovisar såväl sitt förhållningssätt till hållbar utveckling som aktiviteter, händelser och resultat som avser företagets arbete med hållbar utveckling under rapporteringsperioden. En hållbarhetsredovisning kan ha många namn, t.ex. miljöredovisning, social redovisning, Corporate Social Responsibility (CSR)-redovisning, ansvarsredovisning eller triple bottom line-redovisning. En hållbarhetsredovisning kan publiceras på olika sätt.
- *Hållbarhetsrapport*: Den formella rapporten som ska upprättas i enlighet med 6 kap. ÅRL.
- *Väsentlighetsanalys*: Företagets process för att identifiera väsentlig information i en hållbarhetsredovisning. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som intressent fattar på basis av information i hållbarhetsredovisningen. Bedömningen av väsentlighet och den relativa betydelsen av kvantitativa och kvalitativa faktorer gällande information i en hållbarhetsredovisning är en komplex fråga som inbegriper mer omfattande perspektiv av påverkan och fler kategorier av intressenter.

3 Krav

Utföra ett bestyrkandeuppdrag enligt ISAE 3000

3.1 Revisorn ska följa ISAE 3000 och eventuella ämnesspecifika ISAE som är relevanta för uppdraget. Inom hållbarhetsområdet kan särskilt nämnas ISAE 3410 *Assurance engagement on greenhouse gas statements*¹.

Acceptera och behålla kundrelationer

Förutsättningar för bestyrkandeuppdraget

3.2 När ett uppdrag accepteras, ska revisorn diskutera med uppdragsgivaren om hur företaget avser att definiera de kriterier som ska tillämpas. Syftet med diskussionen är att i förväg undanröja meningsskiljaktigheter i fråga om rutiner för rapportering och/eller relevans, fullständighet och riktighet för vissa områden.

3.3 Kriterier kan vara baserade på relevanta lagar, riktlinjer och principer som det rapporterande företaget följer. De kriterier enligt vilka hållbarhetsinformationen är upprättad och mot vilka den därmed ska granskas kan antingen vara etablerade eller specifika (dvs. kriterier som företaget självt skapat) för granskningsuppdraget. Det är viktigt att dessa specifika kriterier kan användas för att utvärdera den presenterade informationen, dvs. att de är lämpliga. Utifrån *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* framgår vilka kännetecken kriterier ska ha för att vara lämpliga; nämligen att de är relevanta, fullständiga, tillförlitliga, neutrala och begripliga. De etablerade eller specifika kriterier som företaget valt att tillämpa för informationen ska vara tillgängliga för de avsedda användarna. Skälet är att användarna ska kunna bilda sig en egen uppfattning om de kriterier som företaget baserat sin redovisning på och som revisorn använt vid sin granskning av innehållet i hållbarhetsredovisningen.

3.4 Uppdragsgivaren i det rapporterande företaget är ansvarig för urvalet av lämpliga kriterier utöver definierade i relevanta ramverk.

¹ Finns ej översatt till svenska.

Begränsning av uppdragets inriktning och omfattning innan uppdraget accepteras

3.5 Revisorn kan acceptera följande begränsningar som i tillämpliga fall tas med i uppdragsbrevet:

- *Begränsningar av (innehållet i) hållbarhetsinformationen:* Hållbarhetsinformationen, t.ex. en rapport, vänder sig exempelvis (ännu) inte till alla relevanta användargrupper; eller omfattar (ännu) inte alla länder där företaget har verksamhet; eller innefattar (ännu) inte alla indikatorer av relevans för de avsedda användarna.
- *Begränsningar av granskningen:* Exempel på detta är att vissa områden och indikatorer, som visserligen ingår i rapporten, (ännu) inte är tillräckligt kontrollerade och att revisorn och uppdragsgivaren därför kommer överens om att det inte är rimligt att informationen i fråga blir föremål för revision eller översiktlig granskning, åtminstone inte för närvarande.

3.6 Ovannämnda typer av begränsningar kan accepteras och avtalas om i uppdragsbrevet under följande omständigheter:

- Begränsningarna tydligt motiveras i företagets rapportering och om möjligt anges även hur dessa ska hanteras i framtiden.
- Revisorn ska bedöma om uppdraget fortfarande är genomförbart med tanke på de avsedda användarna, förutsatt att det är rimligt att anta att de sannolikt inte blir vilseledda på grund av begränsningarna.

Planera och utföra uppdraget

Planera

3.7 Generellt sett är samma principer, metoder och granskningsåtgärder tillämpliga i ett bestyrkandeuppdrag där sakförhållandet är en hållbarhetsredovisning eller hållbarhetsrelaterad information som i ett bestyrkandeuppdrag som gäller historisk finansiell information.

3.8 Många företag som ger ett bestyrkandeuppdrag avseende sin hållbarhetsredovisning anlitar även en revisor för revision av sina finansiella rapporter. Då revisorn som granskar hållbarhetsredovisning diskuterar med andra revisorer som arbetar med det rapporterade företaget, tar han eller hon upp frågor om kvaliteten i företagets bolagsstyrning, kontrollmiljön och kontrollverksamheten i företaget. Vid dessa diskussioner erhålls även kännedom om viktiga delar i riskanalysen samt om de iakttagelser som revisorn som granskar de finansiella rapporterna och i förekommande fall internrevisorn kommer fram till, i den mån de är (eller skulle kunna vara) relevanta för granskningen av hållbarhetsredovisningen. Vid en uppdelning mellan revisionen av finansiella rapporter och granskning av hållbarhetsredovisning ska, i samband med att uppdraget avseende hållbarhetsredovisningen accepteras, en överenskommelse träffas med uppdragsgivaren om att informationsutbyte mellan de olika revisorerna tillåts, vilket skriftligen ska bekräftas av uppdragsgivaren i ett uppdragsbrev.

3.9 Avstämningar mellan den revisor som lämnar ett bestyrkande av hållbarhetsinformation och den revisor som granskar de finansiella rapporterna minskar på intet sätt den förstnämndas odelade ansvar för att utföra sin granskning.

Väsentlighet

3.10 Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av den lämnade hållbarhetsinformationen. Bedömningen av väsentlighet och den relativa betydelsen av kvantitativa och kvalitativa faktorer gällande information i en hållbarhetsredovisning är en komplex fråga som inbegriper mer omfattande perspektiv av påverkan och fler intressenter. Väsentlighet i en hållbarhetsredovisning måste baseras på revisorns professionella omdöme.

RevR
RevU

3.11 Om information saknas som kan vara väsentlig och relevant för användare av hållbarhetsredovisningen, måste det rapporterande företaget ge en lämplig motivering i själva redovisningen till att informationen utelämnats. En anledning kan vara behovet av att känslig information ska förbli konfidentiell, under förutsättning att detta argument accepteras av revisorn.

3.12 De tillämpliga kriterierna kan diskutera begreppet väsentlighet inom ramen för upprättande och presentation av information om granskningsobjektet och därmed utgöra en referensram för revisorn när han eller hon bedömer väsentlighet för uppdraget. Om de tillämpliga kriterierna inte innefattar en diskussion om begreppet väsentlighet, utgör ISAE 3000 (punkterna A 92–A 100) en referensram för revisorn.

3.13 I de fall revisorn granskar en hel hållbarhetsredovisning ska revisorn bedöma företagets beslutsprocess i fråga om urvalet och omfattningen av informationen i hållbarhetsredovisningen (rapporteringens väsentlighet).

3.14 Revisorn ska bedöma hållbarhetsinformationens/hållbarhetsredovisningens helhetsintryck och som minimum bedöma att informationen inte är vilseledande och att de frågor som tas upp är tydligt och tillräckligt behandlade. I samband med detta ska revisorn som ett minimum bedöma att rapporten inte är, eller skulle kunna vara, missledande, beroende på bristande eller överdriven betoning på vissa grupper av avsedda användare, ämnen och/eller information om dessa ämnen, och att den tillgodoser de avsedda användarnas legitima informationsbehov. Som del i revisorns bedömning av helhetsintrycket kan revisorn t.ex. genomföra en genomgång av publik information så som t.ex. nyhetsartiklar, så kallad mediasökning.

Förstå det underliggande granskningsobjektet och andra omständigheter för uppdraget

3.15 I samband med planeringen av uppdraget ska revisorn inhämta kunskap om granskningsobjektet och den bransch företaget verkar inom.

3.16 Källor för att få en allmän kunskap och förståelse om den aktuella branschen kan innefatta:

- Intervjuer med lokalt eller centralt placerade chefer med särskilt ansvar att övervaka att regler följs.
- Intervjuer med lokalt eller centralt placerade hållbarhets- eller miljöansvariga.
- Andra källor kan vara relevanta lagar, föreskrifter och standarder, i den mån de har betydelse för granskningsområdet.
- Relevanta policydokument och företagets uppförandekod.

3.17 Bedömningen av den inneboende risken påverkas t.ex. av följande faktorer:

- Det rapporterande företagets storlek och komplexitet, affärsprocesser och deras möjliga påverkan på miljön och samhället (exempelvis miljörisker som härrör från användningen av råmaterial, energi och vatten och effekten av detta på den biologiska mångfalden).
- Förekomsten av verksamhet på flera orter eller anläggningar i flera länder eller i områden med olika kulturer, lagbestämmelser, prejudikat och liknande.
- Hur känslig informationen är enligt det rapporterande företagets uppfattning å ena sidan och de avsedda användarnas å den andra sidan. Vitt skilda intressen kan medföra risk för meningsskiljaktigheter om exempelvis hur fullständig den rapporterade informationen är.
- De avsedda användarnas uppfattning om direkta och indirekta ekonomiska effekter på dem och de ekonomiska systemen. Det bör noteras att särskilt de indirekta effekterna inte alltid kan fastställas exakt.
- I vilken omfattning den redovisade informationen har fastställts genom uppskattningar och bedömningar.

3.18 Revisorn ska inhämta kunskap om kontrollmiljön innefattande uppdragsgivarens styrning för att uppnå ekonomiska mål med hänsyn till de ekonomiska, sociala och miljömässiga effekterna av fattade beslut. Revisorn ska bedöma:

- styrningen i företaget, affärsstrategin, de affärsmässiga principerna och företagets uppförandekoder,
- om inställningen hos ledande befattningshavare och medvetenheten om hållbarhetsfrågor hos övriga medarbetare inom företaget stämmer överens med varandra,
- rutiner och processer för att samla in och bearbeta hållbarhetsinformation,
- hur företaget följer lagar och föreskrifter som rör miljö och socialt ansvar, däribland rapporteringskrav, förordningar och internationella överenskomelser, uppförandekoder för att förhindra oetiskt agerande och branschvisa överenskomelser, och
- hur medarbetare eller avdelningar med särskilt ansvar för kontrollmiljön arbetar, såsom internt revisorer och/eller befattningshavare med särskilt ansvar att övervaka att lagar och föreskrifter följs.

Inhämta bevis

3.19 En stor del av informationen i t.ex. en hållbarhetsredovisning är i allmänhet kvalitativ, exempelvis information om företagets strategi, dess policyer och uppförandekod samt dess förhållande till grupper av intressenter. För denna typ av information ska revisorn inhämta bevis genom att använda en kombination av granskningsåtgärder, där det ofta ingår att:

- intervjua högsta ansvariga för det rapporterande företagets miljöpolicy och sociala policy och de befattningshavare som har ansvar för intern övervakning för att bedöma om inhämtad information genom intervjuerna är ändamålsenliga och tillräckliga bevis för hållbarhetsinformation,
- studera interna och externa källor, såsom policydokument och internetsidor, och granska att dokumenten och informationen ger tillfredsställande underlag till och stöd för den information som ingår i hållbarhetsredovisningen, och
- studera protokoll från företagsledningens och styrelsens möten samt från andra möten som är relevanta för innehållet i hållbarhetsredovisningen, såsom möten om genomförandet av personalpolicy och social policy.

RevR
RevU

3.20 Exempel på analytisk granskning är:

- analyser av företagets prestationer i förhållande till tillgängliga standarder eller uttalade mål, samt analyser av trender,
- jämförelser med information från andra företag i branschen, och
- undersöka förhållandet mellan ekonomisk information och information i hållbarhetsredovisningen (t.ex. sambandet mellan mängden använd naturgas och mängden utsläppt koldioxid).

3.21 Exempel på detaljgranskning:

- Granskning av dokumentation och data för att erhålla tillräckliga och ändamålsenliga bevis avseende informationen i fråga. Dokumentation och data kan utgöras av både interna och externa dokument. Granskning baserad på extern dokumentation kan relativt ofta användas vid revision av miljödata i hållbarhetsredovisningen. Några exempel är granskningen av rapporter eller servicekontrakt för avfallstjänster som visar typ, frekvens och omfattning i fråga om det arbete som utförs av tredje part (t.ex. fakturor för avfallshantering). Exempel från intern dokumentation är att kontrollera om data stämmer överens med dokumentationen och att jämföra resultaten från utsläppsregistrering med data i det rapporterande företagets publikationer (såsom dokument publicerade på internet eller arkiverade hos tillsynsmyndigheter) och liknande medier.
- Undersökning av att etablerade metoder och beräkningsmodeller för att ta fram relevant information (t.ex. formler för beräkning av kvantitet tungmetaller i utsläppt spillvatten) används korrekt.
- Undersökning av om nyckeldata läggs in i systemen i rätt tid.
- Omräkning och/eller ommätning av viktiga utsläpp i luften eller produktionen av färgligt avfall.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2017:13

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:21

Ändringarna ska tillämpas för granskning av hållbarhetsinformation för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2017:13

FAR N 2018:21

Bilaga Exempel på revisorns rapportering

Exempel 1 Uttalande med olika grader av säkerhet i bestyrkandet

Detta exempel illustrerar revisors rapport efter granskning av hållbarhetsredovisning där uttalande för vissa uppgifter lämnas med begränsad säkerhet (översiktlig granskning) och för andra uppgifter med rimlig säkerhet (revision).

Revisors rapport från översiktlig granskning och revision av Företaget XYZs hållbarhetsredovisning

Till Företaget XYZ, org.nr 55xxxx-xxxx

Inledning

Jag (Vi) har fått i uppdrag av [styrelsen/annan uppdragsgivare hos kundföretaget] i Företaget XYZ att granska Företaget XYZs hållbarhetsredovisning för år 20XX [med undantag för framtidsorienterade uppgifter på sidorna x3–y3]. Företaget har definierat hållbarhetsredovisningens omfattning [på sidan x/i not y] i detta dokument.

Styrelsens och företagsledningens ansvar för hållbarhetsredovisningen

Det är styrelsen och företagsledningen som har ansvaret för att upprätta hållbarhetsredovisningen i enlighet med tillämpliga kriterier, vilka framgår på sidan y i hållbarhetsredovisningen, och utgörs av de delar av ramverket för hållbarhetsredovisning utgivet av GRI (Global Reporting Initiative) som är tillämpliga för hållbarhetsredovisningen, samt av företagets egna framtagna redovisnings- och beräkningsprinciper. Detta ansvar innefattar även den interna kontroll som bedöms nödvändig för att upprätta en hållbarhetsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om hållbarhetsredovisningen grundad på min (vår) granskning.

Jag (Vi) har utfört uppdraget i enlighet med ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*. Uppdraget består av översiktlig granskning av hållbarhetsredovisningen som helhet och en revision av viss information som specificeras nedan. En revision syftar till att uppnå en rimlig säkerhet, för att försäkra mig (oss) om att informationen inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för kvantitativ och kvalitativ information i hållbarhetsredovisningen. En översiktlig granskning består av att göra förfrågningar, i första hand till personer som är ansvariga för upprättandet av hållbarhetsredovisningen, 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 International Standards on Auditing och god revisionssed i övrigt har.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen

och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till Företaget XYZ enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkes-etiska ansvar enligt dessa krav.

Den uttalade slutsatsen grundad på min (vår) översiktliga granskning har därför inte den säkerhet som min (vår) uttalade slutsats grundad på min (vår) revision har. Eftersom detta är ett kombinerat uppdrag lämnar jag (vi) mina (våra) slutsatser avseende revision och översiktlig granskning i separata avsnitt.

Min (Vår) revision har omfattat följande information:

- a. finansiella nyckeltal på sidorna x–y,
- b. vissa utvalda konton [ange vilka] för t.ex. elförbrukning,
- c. nyckeltal för utsläpp av koldioxid eller dylikt,
- d. nöjd kund-index, och
- e. olycksfallsstatistik.

Min (Vår) granskning utgår från de av styrelsen och företagsledningen valda kriterier, som definieras ovan. Jag (Vi) anser att dessa kriterier är lämpliga för upprättande av hållbarhetsredovisningen.

Jag (Vi) anser att de bevis som jag (vi) skaffat under min (vår) granskning är tillräckliga och ändamålsenliga i syfte att ge mig (oss) grund för mina (våra) uttalanden nedan.

Uttalanden

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att informationen i hållbarhetsredovisningen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med de ovan av styrelsen och företagsledningen angivna kriterierna.

Grundat på min (vår) revision anser jag (vi) att den information i hållbarhetsredovisningen som omfattas av mitt (vårt) uppdrag, i allt väsentligt, har upprättats i enlighet med de ovan av styrelsen och företagsledningen angivna kriterierna.

[Mina (Våra) uttalanden omfattar inte framtidsorienterade uppgifter på sidorna x3–y3.]

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

[Auktoriserad/Godkänd revisor]
(FAR N 2018:21)

B.B.

[Specialistmedlem i FAR]

RevR
RevU

Exempel 2 Översiktlig granskning

Detta exempel illustrerar revisors rapport efter granskning av hållbarhetsredovisning, där uttalande om redovisningen lämnas med begränsad säkerhet (översiktlig granskning).

Revisors rapport från översiktlig granskning av Företaget XYZs
hållbarhetsredovisning

Till Företaget XYZ, org.nr 55xxxx-xxxx

Inledning

Jag (Vi) har fått i uppdrag av [styrelsen/annan uppdragsgivare hos kundföretaget] i Företaget XYZ att översiktligt granska Företaget XYZs hållbarhetsredovisning för år 20XX, [med undantag för framtidsorienterade uppgifter på sidorna x3–y3]. Företaget har definierat hållbarhetsredovisningens omfattning [på sidan x/i not y] i detta dokument.

Styrelsens och företagsledningens ansvar för hållbarhetsredovisningen

Det är styrelsen och företagsledningen som har ansvaret för att upprätta hållbarhetsredovisningen i enlighet med tillämpliga kriterier, vilka framgår på sidan y i hållbarhetsredovisningen, och utgörs av de delar av ramverket för hållbarhetsredovisning utgivet av GRI (Global Reporting Initiative) som är tillämpliga för hållbarhetsredovisningen, samt av företagets egna framtagna redovisnings- och beräkningsprinciper. Detta ansvar innefattar

även den interna kontroll som bedöms nödvändig för att upprätta en hållbarhetsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om hållbarhetsredovisningen grundad på min (vår) översiktliga granskning.

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*. En översiktlig granskning består av att göra förfrågningar, i första hand till personer som är ansvariga för upprättandet av hållbarhetsredovisningen, 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 International Standards on Auditing och god revisionssed i övrigt har.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till Företaget XYZ enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten(-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts.

Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Min (Vår) granskning utgår från de av styrelsen och företagsledningen valda kriterier, som definieras ovan. Jag (Vi) anser att dessa kriterier är lämpliga för upprättande av hållbarhetsredovisningen.

Jag (Vi) anser att de bevis som jag (vi) skaffat under min (vår) granskning är tillräckliga och ändamålsenliga i syfte att ge mig (oss) grund för mitt (vårt) uttalande nedan.

Uttalande

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att hållbarhetsredovisningen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med de ovan av styrelsen och företagsledningen angivna kriterierna.

[Mitt (Vårt) uttalande omfattar inte framtidsorienterade uppgifter på sidorna x3–y3.]

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

[Auktoriserad/Godkänd revisor]

(FAR N 2018:21)

B.B.

[Specialistmedlem i FAR]

Exempel 3 Kombinerad rapportering från granskning av både hållbarhetsredovisning och lagstadgad hållbarhetsrapport

Detta exempel illustrerar revisorns kombinerade rapportering över både hållbarhetsredovisningen och den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

Revisorns rapport över översiktlig granskning av Företaget XYZs hållbarhetsredovisning samt yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Till Företaget XYZ, org.nr 55xxxx-xxxx

Inledning

Jag (Vi) har fått i uppdrag av [styrelsen/annan uppdragsgivare hos kundföretaget] i Företaget XYZ att översiktligt granska Företaget XYZs hållbarhetsredovisning för år 20XX. Företaget har definierat hållbarhetsredovisningens omfattning [på sidan x/i not y] i detta dokument varav den lagstadgade hållbarhetsrapporten definieras på sidan z.

Styrelsens och företagsledningens ansvar

Det är styrelsen och företagsledningen som har ansvaret för att upprätta hållbarhetsredovisningen inklusive den lagstadgade hållbarhetsrapporten i enlighet med tillämpliga kriterier respektive årsredovisningslagen. Kriterierna framgår på sidan y i hållbarhetsredovisningen, och utgörs av de delar av ramverket för hållbarhetsredovisning utgivet av GRI (Global Reporting Initiative) som är tillämpliga för hållbarhetsredovisningen, samt av företagets egna framtagna redovisnings- och beräkningsprinciper. Detta ansvar innefattar även den interna kontroll som bedöms nödvändig för att upprätta en hållbarhetsredovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att uttala en slutsats om hållbarhetsredovisningen grundad på min (vår) översiktliga granskning och lämna ett yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten. [Mitt (Vårt) uppdrag är begränsat till den historiska information som redovisas och omfattar således inte framtidsorienterade uppgifter.]

Jag (Vi) har utfört min (vår) översiktliga granskning i enlighet med ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*. En översiktlig granskning består av att göra förfrågningar, i första hand till personer som är ansvariga för upprättandet av hållbarhetsredovisningen, att utföra analytisk granskning och att vidta andra översiktliga granskningsåtgärder. Jag (Vi) har utfört min (vår) granskning avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten i enlighet med FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. En översiktlig granskning och en granskning enligt RevR 12 har en annan inriktning och en betydligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i övrigt har.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till Företaget XYZ enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning och granskning enligt RevR 12 gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten (medvetna) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Den uttalade slutsatsen grundad på en översiktlig granskning och granskning enligt RevR 12 har därför inte den säkerhet som en uttalad slutsats grundad på en revision har.

Min (Vår) granskning av hållbarhetsredovisningen utgår från de av styrelsen och företagsledningen valda kriterier, som definieras ovan. Jag (Vi) anser att dessa kriterier är lämpliga för upprättande av hållbarhetsredovisningen.

Jag (Vi) anser att de bevis som jag (vi) skaffat under min (vår) granskning är tillräckliga och ändamålsenliga i syfte att ge mig (oss) grund för mina (våra) uttalanden nedan.

Uttalanden

Grundat på min (vår) översiktliga granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att hållbarhetsredovisningen inte, i allt väsentligt, är upprättad i enlighet med de ovan av styrelsen och företagsledningen angivna kriterierna.

En lagstadgad hållbarhetsrapport har upprättats.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

RevR
RevU

RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsinformation Bilaga

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

[Auktoriserad/Godkänd revisor]

(FAR N 2018:21)

B.B.

[Specialistmedlem i FAR]

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 8 Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag

(senast ändrad genom FAR N 2021:16)

1 Inledning	1257
2 Bakgrund	1258
Riktlinjer	1258
Ersättningar	1260
Ledande befattningshavare	1260
Upplysningar	1260
Ersättningsrapport	1260
3 Revisorns granskning	1261
Granskningsuppgift	1261
Inriktning och omfattning	1262
4 Utformning av yttrandet	1263
Förslag till revisorsyttrande om inga avvikelser har framkommit	1264
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1264
Ändringsförteckning	1265
Bilaga 1 Exempel på uttalande till revisorn avseende ersättningar till ledande befattningshavare	1265
Bilaga 2 Förslag till revisorsyttrande i det fall årsstämman inte antagit några riktlinjer under perioden från räkenskapsårets början till dess att årsstämman antagit riktlinjer	1265

RevR
RevU

1 Inledning

1.1 Syftet med rekommendationen är dels att ge vägledning om god revisionssed vid granskning av efterlevnad av årsstämmans beslutade riktlinjer för bestämmande av lön och annan ersättning till den verkställande direktören och andra personer i bolagets ledning, dels att behandla utformningen av det yttrande som revisorn skall lämna till styrelsen över sin granskning.

1.2 Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag är ett tillkommande lagreglerat uppdrag utöver revisionsuppdraget. I normalfallet behöver inget särskilt uppdragsbrev upprättas (s.k. lagstadgat tilläggsuppdrag i FARs *Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag*).
(FAR N 2019:28)

1.3 I rekommendationen hänvisas till aktiebolagslagen (ABL) och årsredovisningslagen (ÅRL). Motsvarande regler finns i försäkringsrörelselagen, lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

1.4 Reglerna omfattar endast vissa publika aktiebolag, med vilket menas publikt aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Revisorn ska i tillämpliga delar beakta ISA under sin granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag, bland annat i fråga om planering, väsentlighet, risk, dokumentation och rapportering.
(FAR N 2019:28)

1.5 Den speciella beslutsordning som gäller i många företag i frågor om ersättningar till ledande befattningshavare gör att det kan finnas anledning för revisorn att begära ett särskilt uttalande om den information och de upplysningar som revisorn fått i samband med granskningen. Ett sådant uttalande bör vara undertecknat av de personer som deltar i beredningen av och beslutsfattandet i ersättningsfrågor, t.ex. styrelsens ordförande, ordföranden i en eventuell ersättningskommitté och personalchefen. Ett exempel på ett sådant uttalande framgår av bilaga 1.

1.6 Svensk kod för bolagsstyrning (Koden) gäller för samtliga aktiebolag vars aktier eller depåbevis är upptagna till handel på reglerad marknad i Sverige. Koden innehåller regler avseende ersättningar och andra anställnings- eller uppdragsvillkor för styrelseledamöter och bolagsledning. Dessa regler behandlas inte i denna rekommendation utan i RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*.

(FAR N 2021:16)

2 Bakgrund

2.1 Förändringarna i ABL och ÅRL i fråga om ledande befattningshavares ersättningar trädde i kraft den 1 juli 2006 med syftet att stärka och tydliggöra ägarnas inflytande i ersättningsfrågor samt att öka öppenheten och förbättra informationen. Lagstiftningen inbefattar dels att årsstämman alltid ska fatta beslut om arvode och annan ersättning till var och en av styrelseledamöterna, dels att årsstämman ska besluta om riktlinjer för lön och annan ersättning till ledande befattningshavare. Undantaget är de ersättningar som faller under den särskilda regleringen om vissa riktade emissioner m.m. (f.d. Leo-lagen). Efterlevnaden av de fastställda riktlinjerna ska granskas av bolagets revisor. Därutöver infördes med lagförändringarna nya upplysningskrav i ÅRL.

(FAR N 2019:28)

2.1A Den 10 juni 2019 trädde förändringar i ABL och ÅRL i kraft. Ändringarna föranleds av ett EU-direktiv. Syftet med direktivet är att skapa ett ökat engagemang hos aktieägarna och företagsledningarna och att motverka kortsiktiga risktaganden i noterade aktiebolag.

Ändringarna i reglerna om ersättning till ledande befattningshavare i noterade aktiebolag innebär att riktlinjerna för ersättning får ett mer detaljerat innehåll. Bolaget ska beskriva det gångna årets utbetalda och inestående ersättningar i en särskild rapport. Aktieägarna får ta ställning till rapporten på årsstämman. Ändringarna innebär vidare att det från och med årsstämman 2020 är tillräckligt för stämman att anta riktlinjer vart fjärde år, mot tidigare vid varje årsstämma.

Reglerna om riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare omfattar inte enbart publika aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige utan även de vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i annat land inom Europiska ekonomiska samarbetsområdet eller på motsvarande marknad utanför Europiska ekonomiska samarbetsområdet.

Vidare innebär förändringarna bl.a. att det inträder krav på att det i riktlinjerna ska förklaras hur de bidrar till bolagets affärsstrategi, långsiktiga intressen och hållbarhet, reglerna kring när det för styrelsen är möjligt att frånga riktlinjerna ändras samt anpassning- ar till GDPR införs.

Kravet på att till förslaget till riktlinjer bifoga en känslighetsanalys tas bort.

(FAR N 2019:28)

Riktlinjer

2.2 Vid årsstämman ska det enligt 7 kap. 61 § ABL fattas beslut om riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare om det har lämnats ett förslag till sådana. Av 6 kap. 1 a § ÅRL framgår att förslaget till riktlinjer ska tas in i förvaltningsberättelsen, om det har lämnats ett förslag till sådana, och på så sätt komma ägarna tillhanda inför beslutet på årsstämman. Riktlinjerna är framåtriktade, vilket innebär att de inte får någon betydelse för åtaganden som bolaget redan har mot de ledande befattningshavarna. Det finns dock en skyldighet att lämna information om ersättningar, enligt tidigare riktlinjer, som inte har förfallit till betalning vid tiden för årsstämman. Informationen behöver inte avse enskilda individer.

(FAR N 2019:28)

2.3 Bestämmelserna om riktlinjerna finns i 8 kap. 51–53 b §§ ABL. Riktlinjerna ska uppdateras när det uppkommer behov av väsentliga förändringar, dock minst vart fjärde år, vilket inte betyder att de måste förändras. De kan fastställas i oförändrat skick av stämman. Om stämman inte beslutar riktlinjer med anledning av ett förslag till sådana, ska styrelsen senast inför nästa årsstämma lämna ett nytt förslag. I ett sådant fall ska ersätt-

ning utbetalas i enlighet med de riktlinjer som gäller sedan tidigare eller, om sådana inte finns, i enlighet med bolagets praxis. Med riktlinjer avses enligt prop. 2005/06:186 *Ersättning till ledande befattningshavare i näringslivet* (propositionen) de principer som bolaget ska tillämpa för att bestämma lön och annan ersättning till de personer som anges i lagen. Riktlinjerna behöver inte ange lön och andra slag av fasta ersättningar i absoluta tal. Inte heller behöver riktlinjerna innehålla något beloppstak för den totala ersättningen. Ändringsdirektivet ställer betydligt mer detaljerade krav på innehållet i den rapport om ersättningar som ska lämnas än tidigare direktiv. I riktlinjerna ska det förklaras hur de bidrar till bolagets affärsstrategi, långsiktiga intressen och hållbarhet.

Riktlinjerna ska innehålla

1. en beskrivning av de olika former av ersättning som kan betalas ut, med angivande av varje ersättningsforms relativa andel av den totala ersättningen,
2. uppgifter om hur lång tid ett avtal om ersättning gäller och om uppsägningstid, huvuddragen för villkoren för tilläggs pension eller förtidspension samt villkoren för uppsägning och ersättning med anledning av en uppsägning,
3. uppgifter om de kriterier för utdelning av rörlig ersättning som ska tillämpas, den metod som ska användas för att fastställa om kriterierna har uppfyllts och hur kriterierna bidrar till målen i första stycket samt uppgifter om eventuella uppskovsperioder och om bolagets möjlighet att enligt avtal återkräva rörlig ersättning,
4. i fråga om aktiebaserad ersättning, uppgifter om förvärvandeperioder, och i förekommande fall uppgifter om skyldigheten att behålla aktier under viss tid efter förvärv samt en förklaring av hur den aktiebaserade ersättningen bidrar till målen i första stycket,
5. en förklaring till hur lönen och anställningsvillkoren för bolagets anställda har beaktats när riktlinjerna fastställdes,
6. en beskrivning av den beslutsprocess som tillämpas för att fastställa, se över och genomföra riktlinjerna samt vilka åtgärder som vidtas för att undvika eller hantera intressekonflikter, och
7. om en översyn av riktlinjerna har gjorts, en beskrivning av alla betydande förändringar och en förklaring av hur aktieägarnas synpunkter har beaktats.

(FAR N 2019:28)

2.4 I 8 kap. 53 § ABL framgår att riktlinjerna får innehålla bestämmelser om att styrelsen tillfälligt kan frånga riktlinjerna om det anges vilka delar det ska vara möjligt att frånga och om ordningen för styrelsens hantering anges. Styrelsen får endast tillåtas att frånga riktlinjerna i enskilda fall där det finns särskilda skäl för det och ett avsteg är nödvändigt för att tillgodose bolagets långsiktiga intressen och hållbarhet eller för att säkerställa bolagets ekonomiska bärkraft. Bolagsstämman kan alltså ge styrelsen mandat att göra tillfälliga avsteg från riktlinjerna. Stämman kan t.ex. ange ett tak för hur stora avvikelser från riktlinjerna som styrelsen får göra och i vilka situationer som det är tillåtet att göra avsteg. Hur detaljerad denna reglering bör vara får avgöras av stämman. Med särskilda skäl avses undantagssituationer. Av prop. 2018/19:56 s.127 framgår att det ska vara fråga om en restriktiv tillämpning. Skäl för avsteg kan t.ex. finnas om den verkställande direktören ska bytas ut och styrelsen anser det nödvändigt att erbjuda den tilltänkta efterträdaren en ersättning som i något avseende inte är förenlig med riktlinjerna. Styrelsen kan på motsvarande sätt anse att villkoren för en verkställande direktör som är på väg att rekryteras av ett annat bolag bör förbättras utöver vad riktlinjerna tillåter. Det måste dock alltid bedömas som nödvändigt. Det är, i enlighet med nuvarande ordning, givetvis inte godtagbart att styrelsen avviker från riktlinjerna endast för att den anser att de riktlinjer som stämman har beslutat om har allmänna brister (se prop. 2005/06:186 s. 68 och 69). I sådant fall är styrelsen hänvisad till att kalla till en extra bolagsstämma för att där lägga fram ett förslag till ändrade riktlinjer. Omständigheter som har varit kända eller kunnat förutses när riktlinjerna beslutades kan normalt inte heller accepteras som skäl för en avvikelse. I de fall styrelsen har utnyttjat möjligheten att göra avsteg från de fastställda riktlinjerna ska styrelsen i ersättningsrapporten ange vilka avsteg som har gjorts från riktlinjerna av särskilda skäl, med uppgift om vilka dessa skäl har varit och vilka de-

RevR
RevU

lar av riktlinjerna som det har gjorts avsteg från. Det ska vara möjligt för aktieägarna att bilda sig en uppfattning om huruvida förutsättningarna för att göra ett sådant undantag har varit uppfyllda.

(FAR N 2019:28)

Ersättningar

2.5 Enligt 8 kap. 51 § ABL ska riktlinjerna avse lön och annan ersättning. Med detta avses enligt propositionen alla typer av ersättningar och förmåner såsom lön, tantiem, provision, avgångsvederlag, bonus, andel i vinst och naturaförmåner. Även ersättningsprogram som baseras på aktier, konvertibler och optioner av olika slag omfattas, oavsett om det framtida ekonomiska utfallet av värdepapperen är ovisst eller ej. Dock omfattas inte emissioner och överlåtelser beslutade enligt 16 kap. ABL (f.d. Leo-lagen). Undantaget från riktlinjerna är även rena kostnadsersättningar och i sammanhanget oväsentliga poster av vedertaget slag, t.ex. sedvanliga traktamenten, naturaförmåner av begränsat värde samt förmåner som erbjuds en större grupp anställda, t.ex. bilförmåner. Att definitionen av ersättningar även innefattar aktier, konvertibler och optioner undantar inte bolaget från de krav som finns i ABLs 16 kap. (f.d. Leo-lagen).

(FAR N 2019:28)

2.6 Ersättningar till styrelseledamöter är undantagna i den mån de omfattas av årsstämans beslut om ersättning. Om en styrelseledamot är anställd av bolaget, ska dock ersättningar som han eller hon får i denna egenskap omfattas av riktlinjerna. Även konsultarvoden omfattas av bestämmelserna.

Ledande befattningshavare

2.7 De personer som omfattas av riktlinjerna är enligt 8 kap. 51 § ABL styrelseledamöter, den verkställande direktören och vice verkställande direktör. Riktlinjerna måste således inte enligt lag omfatta andra personer i bolagets ledning, dvs. personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av bolaget, som t.ex. ekonomidirektör, finansdirektör och personalchef. Ersättningar till styrelseledamöter är dock undantagna, i den mån ersättningarna omfattas av 8 kap. 23 a §. Ersättningar till styrelseledamot som är anställd i bolaget omfattas av riktlinjerna, liksom konsultarvoden.

(FAR N 2019:28)

Upplysningar

2.8 I publika aktiebolag ska lämnas upplysningar om löner och andra ersättningar för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Uppgifter för övriga personer i bolagets ledning kan lämnas sammanlagt, med angivande av antalet personer i gruppen. Se vidare 5 kap. 20 och 22 §§ samt 7 kap. 14 § ÄRL.

(FAR N 2019:28)

Ersättningsrapport

2.9 Styrelsen ska för varje räkenskapsår upprätta en rapport över utbetald och inestående ersättning som omfattas av riktlinjerna. En förutsättning för att det ska finnas en skyldighet att redovisa ersättningen i rapporten är att den omfattas av riktlinjerna, dvs. riktlinjerna enligt 8 kap. 51 § ABL. Om en styrelseledamot är anställd i bolaget eller anlitas som konsult, och därmed får annan ersättning än styrelsearvode, ska ersättningen omfattas av både riktlinjerna och rapporten.

Rapporten ska omfatta den snävare krets av ledande befattningshavare som anges i 8 kap. 51 § ABL. I rapporten ska således ersättningar till den verkställande direktören och, i förekommande fall, styrelseledamöterna och den vice verkställande direktören tas med. En ersättning ska ingå i rapporten även om befattningshavaren rekryterats eller avgått under löpande räkenskapsår. Inget hindrar att även ersättning till andra befattningshavare i bolagets ledning redovisas. Det huvudsakliga syftet med rapporten är att ge aktieägarna möjlighet att bilda sig en uppfattning om hur riktlinjerna har tillämpats. Hur detaljerad information som ska lämnas i rapporten får avgöras från fall till fall. Styrelsen

måste dock på ett tydligt och lättbegripligt sätt redovisa ersättningarna och hur de förhåller sig till bolagets riktlinjer samt förklara hur ersättningen bidrar till bolagets långsiktiga resultat.

(FAR N 2019:28)

2.10 Rapporten ska ange

1. den totala ersättningen till varje enskild befattningshavare uppdelad per ersättningsform, med uppgift om den relativa andelen fast och rörlig ersättning, hur kriterierna för utdelning av rörlig ersättning har tillämpats och hur den totala ersättningen förhåller sig till bolagets riktlinjer,
2. den årliga förändringen av ersättningen till varje enskild befattningshavare, av bolagets resultat och av den genomsnittliga ersättningen i måttenheten heltidsekvivalenter för bolagets andra anställda under åtminstone de fem senaste räkenskapsåren,
3. ersättning till varje enskild befattningshavare från ett annat företag inom samma koncern,
4. antalet aktier och aktieoptioner som har tilldelats eller erbjudits varje enskild befattningshavare och de huvudsakliga villkoren för att utnyttja optionerna, inklusive lösenpris och lösendatum, samt eventuella ändringar av villkoren,
5. om en möjlighet att enligt avtal kräva tillbaka rörlig ersättning har använts,
6. eventuella avvikelser som har gjorts från den beslutsprocess som enligt riktlinjerna ska tillämpas för att fastställa ersättningen,
7. avsteg som har gjorts från riktlinjerna av särskilda skäl, med uppgift om vilka dessa skäl har varit och vilka delar av riktlinjerna som det har gjorts avsteg från, och
8. hur synpunkter som har framförts i samband med en stämmobehandling av en tidigare rapport om ersättningar har beaktats.

Hur detaljerad redovisning som behöver göras på respektive punkt får bedömas från fall till fall. Av betydelse vid bedömningen är att avsikten med rapporten är att ge aktieägarna en översikt av ersättningarna till de ledande befattningshavarna och hur dessa ersättningar förhåller sig till riktlinjerna.

(FAR N 2019:28)

3 Revisorns granskning

Granskningsuppgift

3.1 Revisorns granskningsuppgift framgår av 8 kap. 54 § ABL: "Bolagets revisor ska senast tre veckor före årsstämman lämna ett skriftligt undertecknat yttrande till styrelsen om huruvida de riktlinjer som avses i 51 § och som har gällt sedan föregående årsstämman har följts. Om riktlinjerna enligt revisorns mening inte har följts, ska skälen för denna bedömning framgå." Av detta följer att revisorns granskningsuppgift inte innefattar att bedöma om riktlinjerna i sig är i överensstämmelse med ABL. Revisorn ska heller inte särskilt granska och därmed inte uttala sig om ersättningsrapporten annat än enligt ISA 720.

(FAR N 2019:28)

3.2 I propositionen anges att omfattningen av granskningen får avgöras inom ramen för god revisionssed. Som hållpunkter anges dock att en utgångspunkt är att granskningen bör ta sikte på om styrelsens och den verkställande direktörens beslut om ersättningar står i överensstämmelse med riktlinjerna. Därutöver bör revisorn översiktligt granska att utbetalda ersättningar står i överensstämmelse med riktlinjerna. Fel och avvikelser som inte är av väsentlig betydelse behöver inte rapporteras.

3.3 I de fall styrelsen och verkställande direktören inte har följt de beslutade riktlinjerna, kan det leda till ersättningsskyldighet enligt ABLs 29 kap. Revisorn måste beakta kopplingen mellan denna granskning av riktlinjerna för ersättningar till ledande befattningshavare och revisorns uttalande i revisionsberättelsen om ansvarsfrihet.

RevR
RevU

3.3A Det finns inget separat krav på granskning av ersättningsrapporten. I lagrådsremissen framgår att skyldigheten för revisorn att granska ersättningsrapporten fullgörs genom den granskning som revisorn redan idag är skyldig att göra. FARs bedömning är att denna skyldighet uppfylls genom revisorns granskning av riktlinjerna. Därutöver är ersättningsrapporten annan information enligt ISA 720 och revisorn ska läsa, överväga och rapportera i enlighet med detta.

(FAR N 2019:28)

Inriktning och omfattning

Granskning av bolagets organisation för och dokumentation av ersättningsfrågor

3.4 För att kunna bedöma bolagets tillämpning av årsstämman riktlinjer ska revisorn skaffa sig en förståelse av hur bolagets hantering av ersättningsfrågor är organiserad. Detta innebär att revisorn dels tar del av hur beslutsprocessen organiserats, dels granskar hur dokumentationen av organisation och beslut ser ut.

3.5 Hanteringen av ersättningsfrågor inom olika bolag varierar, men vissa minimikrav måste ställas på att de specifika processerna är kommunicerade och dokumenterade, för att revisorn ska kunna genomföra en granskning och avlämna ett yttrande.

3.6 Revisorn tar del av hur bolaget tolkat och konkretiserat de riktlinjer som angivits av årsstämman. Denna process kan t.ex. starta med en ersättningspolicy från styrelsen till en ersättningskommitté, som fastställer detaljerade ramar till ledningen som underlag för upprättande av anställnings- och löneavtal. Målet med revisorns granskning är att förstå hur riktlinjerna från årsstämman inom bolaget bryts ned till en operativ nivå och hur årsstämman riktlinjer slutligen behandlas i avtalen med de ledande befattningshavarna. I denna fas måste revisorn utvärdera om den tolkning som gjorts av riktlinjerna är relevant och ändamålsenlig. Exempel på frågeställningar kan vara:

- Vilka ersättningsformer är tillåtna?
- Hur fastställs att en ersättning är "marknadsmässig"?
- Hur fastställs rörliga ersättningar?
- Hur hanteras pensioner?
- Vilka godkännandeprocedurer finns och är de acceptabla, dvs. säkerställer de en ändamålsenlig intern kontroll? Har avvikelser gjorts från den angivna beslutsprocessen?
- Vilka kontroller finns för att säkerställa att riktlinjerna följs?
- Hur följer styrelsen upp efterlevnaden?
- Om avsteg har gjorts från riktlinjerna, vilka har skälen varit?
- Om synpunkter har framförts i samband med stämmebehandling av en tidigare ersättningsrapport, hur har dessa synpunkter hanterats?

(FAR N 2019:28)

3.7 Dokumentationen av både processer och beslut är avgörande för att bolaget ska kunna genomföra en egen uppföljning av efterlevnaden och för att revisorn ska kunna genomföra en granskning. Revisorn ska därför även granska kvaliteten på bolagets dokumentation. Bristar i detta avseende kan föranleda en kommentar i yttrandet till årsstämman.

Granskning av beslut om och utbetalning av ersättningar

3.8 Efter det att revisorn kartlagt och bedömt bolagets organisation för och dokumentation av ersättningsfrågorna, ska han eller hon förvisa sig om att de nya avtal som träffats och de beslut som fattas om ersättningar till de ledande befattningshavarna är i överensstämmelse med årsstämman riktlinjer. Därutöver ska revisorn genom stickprov granska att de utbetalade ersättningarna under räkenskapsåret står i överensstämmelse med riktlinjerna. Revisorn ska ta del av styrelsens ersättningsrapport och revisorn ska läsa, överväga och rapportera denna enligt ISA 720.

(FAR N 2019:28)

3.9 Då kretsen av ledande befattningshavare inte är alltför omfattande, ska revisorn granska samtliga väsentliga beslut om ersättningar till de ledande befattningshavarna. I de fall som personkretsen i riktlinjerna omfattar andra personer i bolagets ledning än styrelseledamöterna, den verkställande direktören och, om en sådan har utsetts, vice verkställande direktören, ska revisorn granska även väsentliga beslut om ersättningar till dessa personer. Granskningen av utbetalningarna bör innefatta betalningar från samtliga bolag i koncernen. I samband med denna granskning ska även efterlevnaden av kontrollsystem verifieras genom t.ex. en kontroll av att godkännandet av avtal och utbetalningar följer attestordningen. För att identifiera utbetalningar från andra bolag i koncernen än moderbolaget bör revisorn i instruktionerna till revisorerna i dotterbolagen ställa explicita kontrollfrågor om utbetalningar till den krets som identifierats som ledande befattningshavare.

(FAR N 2019:28)

3.10 Enligt propositionen ska frågan om vilka fel och avvikelser som revisorn ska rapportera i yttrandet till årsstämman avgöras inom ramen för god revisionssed. Det omnämns att normalt bör revisorn inte behöva rapportera fel och avvikelser som inte är av väsentlig betydelse. Revisorn ska i detta avseende beakta felets eller avvikelserns art samt omständigheterna kring felet eller avvikelsen samt vilka förväntningar som mottagaren, dvs. årsstämman, har på revisorns rapportering. Om revisorn påträffar väsentliga fel eller avvikelser i efterlevnaden av årsstämmans riktlinjer, ska detta tydligt framgå i yttrandet till årsstämman. Avvikelser som revisorn bedömer som mindre ska avrapporteras muntligen eller skriftligen till bolagets ledning.

RevR
RevU

Granskning av presentationen i årsredovisningen

3.11 I och med att ett syfte med lagstiftningen är att förbättra informationen om ledande befattningshavares ersättningar, ska revisorn även förvissa sig om att bolaget har en tillfredsställande process för att säkerställa att rätt uppgifter presenteras i årsredovisningen. Granskningen av presentationen ingår, till skillnad från den granskning RevR 8 omfattar, i revisionen av årsredovisningen och avrapporteras i revisionsberättelsen.

(FAR N 2019:28)

4 Utformning av yttrandet

4.1 I ABL finns inga anvisningar om hur yttrandet ska vara utformat, utan det framgår bara att det ska vara skriftligt och undertecknat samt behandla om de riktlinjer som gäller sedan föregående årsstämma har följts. I propositionen framgår att det ska vara ett särskilt yttrande vid sidan av revisionsberättelsen.

4.2 För att revisorn ska kunna lämna yttrandet ska ett antal granskningsåtgärder genomföras, vilka beskrivits i denna rekommendation. Granskningsinsatserna ska vara så omfattande att revisorn ska kunna göra ett uttalande med rimlig säkerhet. Yttrandet ges därför i positiv form, där revisorn uttalar sin uppfattning om huruvida styrelsen och verkställande direktören följt årsstämmans riktlinjer.

4.3 I och med att en avvikelse från riktlinjerna kan leda till ersättningsskyldighet enligt 29 kap. ABL, är efterlevnaden av riktlinjerna kopplad till revisorns uttalande om ansvarsfrihet. Det är därför naturligt att yttrandet omfattar samma period som revisionsberättelsen, dvs. räkenskapsåret. Detta innebär att det är riktlinjer antagna vid två årsstämmor som varit i kraft under den period som yttrandet omfattar. I bilaga 2 finns det exempel på ett revisorsyttrande i det fall årsstämman inte antagit riktlinjer under perioden från räkenskapsårets början till dess att årsstämman antagit riktlinjer.

4.4 Nedan ges ett förslag till yttrande i det fall revisorn vid granskningen inte uppmärksammat några avvikelser. Om revisorns granskning visar att årsstämmans riktlinjer, enligt revisorns mening, inte följts ska skälen till revisorns bedömning klart framgå av yttrandet.

4.5 Det krävs inte att riktlinjerna antas varje år, utan det räcker med vart fjärde år. Det är därmed möjligt för stämman att ett visst år inte besluta om nya riktlinjer. Om så är fallet behöver yttrandet anpassas för detta.

(FAR N 2019:28)

Förslag till revisorsyttrande om inga avvikelser har framkommit

Exempel 1 RevR 8

Revisorsyttrande enligt 8 kap. 54 § aktiebolagslagen (2005:551) om huruvida årsstämmans riktlinjer om ersättningar till ledande befattningshavare har följts

Till årsstämman i ABC AB (publ.), org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat om styrelsen och verkställande direktören för ABC AB (publ.) under år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) har följt de riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare som fastställts på årsstämman den DD månad ÅÅÅÅ respektive årsstämman den DD månad ÅÅÅÅ.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att riktlinjerna följs och för den interna kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att tillse att riktlinjerna följs.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att lämna ett yttrande, grundat på min (vår) granskning, till årsstämman om huruvida riktlinjerna har följts. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 8 *Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) följer yrkesetiska krav samt planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att årsstämmans riktlinjer i allt väsentligt följts. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen har omfattat bolagets organisation för och dokumentation av ersättningsfrågor för ledande befattningshavare, de nya beslut om ersättningar som fattats samt ett urval av de utbetalningar som gjorts under räkenskapsåret till de ledande befattningshavarna. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska genomföras, bland annat genom att bedöma risken för att riktlinjerna inte i allt väsentligt följts. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevant för riktlinjernas efterlevnad i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll.

Jag (Vi) anser att min (vår) granskning ger mig (oss) rimlig grund för mitt (vårt) uttalande nedan.

Uttalande

Jag (Vi) anser att styrelsen och den verkställande direktören för ABC AB (publ.) under ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) följt de riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare som fastställdes på årsstämman den DD månad ÅÅÅÅ respektive årsstämman den DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:16)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:13

Ändringarna ska tillämpas från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2019:28

Ändringarna ska tillämpas första gången vid den årsstämma som hålls efter den 31 december 2019.

Bestämmelserna om rapport om ersättningar tillämpas dock första gången i samband med den årsstämma som hålls närmast efter den 31 december 2020.

2021:16

Dessa ändringar ska tillämpas för granskning av bolagsstyrningsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:13

FAR N 2019:28

FAR N 2021:16

Bilaga 1 Exempel på uttalande till revisorn avseende ersättningar till ledande befattningshavare

Följande brev är ett exempel och inte avsett som en mall för ett standardbrev. Uttalandet kan variera från företag till företag och från period till period. Att revisorn begär uttalanden om en rad olika frågor kan tjäna syftet att rikta uppgiftslämnarens uppmärksamhet på just dessa frågor och på så sätt leda till att de uppmärksammas mera i detalj än vad som annars skulle vara fallet. Trots detta behöver revisorn vara uppmärksam på att uttalanden har ett begränsat värde som revisionsbevis enligt vad som framhålls i ISA. Detta exempel berör endast hanteringen av ersättningar till ledande befattningshavare och ska användas i de fall uttalanden inhämtas från personer som inte skriver under det övergripande uttalandet från företagsledningen i samband med revisionen av årsredovisningen, som t.ex. styrelsens ordförande, ordföranden i en ersättningskommitté och personalchefen.

RevR
RevU

(Företagets brevhuvud)

(Till revisor)...(Datum)...

Detta uttalande lämnas i anslutning till er granskning av ersättningar till ledande befattningshavare för det räkenskapsår som avslutas den DD månad ÅÅÅÅ och syftar till att ge uttryck för vår uppfattning om huruvida vi följt de riktlinjer som årsstämman fastställt och som vid var tid gällt för ersättningar till ledande befattningshavare.

Vi bekräftar, utifrån vår bästa kunskap och övertygelse, följande:

- Vi har givit er tillgång till alla protokoll och allt relevant material som avser möten i ersättningskommittén (från möte nr xx 200X-XX-XX till möte nr yy 200Y-YY-YY).
- Det finns inga muntliga avtal om ersättningar till våra ledande befattningshavare som ni inte skriftligt fått information om.
- Vi har följt de av årsstämman antagna och vid var tid gällande riktlinjerna för ersättningar till ledande befattningshavare.

Styrelsens ordförande

Ordförande i ersättningskommittén

Personalchef

Bilaga 2 Förslag till revisorsyttrande i det fall årsstämman inte antagit några riktlinjer under perioden från räkenskapsårets början till dess att årsstämman antagit riktlinjer

Det yttrande som lämnas första gången lagen tillämpas kan avse en period som är kortare än ett helt räkenskapsår. I yttrandet hänvisas till att andra interna riktlinjer gällt under tiden fram till årsstämmans beslut. När det gäller nya beslut i ersättningsfrågor samt utbetalningar omfattas hela räkenskapsåret. Detta ger revisorn möjlighet att i yttrandet lämna upplysning om väsentliga avtalsförändringar eller utbetalningar som skett under perioden från räkenskapsårets början till dess att riktlinjerna börjar gälla.

Vidare gäller att även om bolaget saknar riktlinjer måste styrelsen, i enlighet med 53 a §, upprätta en rapport om ersättningar varje år. Styrelsen får där redogöra för hur de utbetalda ersättningarna överensstämmer med bolagets etablerade ersättningspraxis.

Vidare är revisorn skyldig att yttra sig om huruvida praxisen har följts (54 §). Stämman kan på så sätt kontrollera på vilket sätt ersättning har betalats ut även när det inte har antagits några riktlinjer.

Exempel 2 RevR 8

Revisorsyttrande enligt 8 kap. 54 § aktiebolagslagen (2005:551) om huruvida årsstämmans riktlinjer om ersättningar till ledande befattningshavare har följts

Till årsstämman i ABC AB (publ.), org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat om styrelsen och verkställande direktören för ABC AB (publ.) under perioden ÅÅÅÅ-MM-DD-ÅÅÅÅ-MM-DD (den del av räkenskapsåret då riktlinjerna gällt) följt de riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare som fastställts på årsstämman den DD månad ÅÅÅÅ. För perioden ÅÅÅÅ-MM-DD-ÅÅÅÅ-MM-DD (från räkenskapsårets ingång till årsstämman) har bolagets interna riktlinjer (bolagets praxis) gällt.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att riktlinjerna följs och för den interna kontroll som styrelsen och den verkställande direktören bedömer är nödvändig för att tillse att riktlinjerna följs.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att lämna ett yttrande, grundat på min (vår) granskning, till årsstämman om huruvida de riktlinjer som årsstämman beslutat har följts. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 8 *Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) följer yrkesetiska krav samt planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att årsstämmans riktlinjer i allt väsentligt följts. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen har omfattat bolagets organisation för och dokumentation av ersättningsfrågor för ledande befattningshavare, de nya beslut om ersättningar som fattats samt ett urval av de utbetalningar som gjorts under räkenskapsåret till de ledande befattningshavarna. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska genomföras, bland annat genom att bedöma risken för att riktlinjerna inte i allt väsentligt följts. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevant för riktlinjernas efterlevnad i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll.

Jag (Vi) anser att min (vår) granskning ger mig (oss) rimlig grund för mitt (vårt) uttalande nedan.

Uttalande

Jag (Vi) anser att styrelsen och den verkställande direktören för ABC AB (publ.) under perioden ÅÅÅÅ-MM-DD-ÅÅÅÅ-MM-DD (den del av räkenskapsåret då riktlinjer antagna av bolagsstämman gällt) följt de riktlinjer för ersättningar till ledande befattningshavare som fastställdes på årsstämman den DD månad ÅÅÅÅ. Vidare anser jag (vi) att styrelsen och den verkställande direktören för ABC AB (publ.) under perioden ÅÅÅÅ-MM-DD-ÅÅÅÅ-MM-DD (den del av räkenskapsåret då interna riktlinjer (bolagets praxis) gällt) följt bolagets interna riktlinjer (praxis) för ersättningar till ledande befattningshavare.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:16)

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen

(senast ändrad genom FAR N 2021:25)

1 Inledning	1268
Revisor	1269
Ansvarig part	1269
Avsedda användare	1269
Granskningsobjekt	1269
Kriterier	1269
Bevis	1270
Skriftligt yttrande	1270
Uppdragsbrev	1270
2 Revisorsyttrande vid betalning med apportegendom	1271
Bakgrund	1271
Revisorns granskning	1271
Revisorsyttrande	1273
3 Revisorsyttrande över styrelsens redogörelse vid kvittningsemission	1277
Bakgrund	1277
Revisorns granskning	1277
Revisorsyttrande	1277
4 Revisorns yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser	1278
Bakgrund	1278
Revisorns granskning	1278
Revisorns yttrande	1279
5 Revisorsyttrande över betalning av nyemitterade aktier i publika bolag	1280
Bakgrund	1280
Revisorns granskning	1280
Revisorsyttrande	1281
6 Revisorsyttrande vid konvertering av konvertibler till aktier	1282
Bakgrund	1282
Revisorns granskning	1282
Revisorsyttrande	1282
7 Revisorns yttrande vid beslut om utdelning eller förvärv av egna aktier på annan bolagsstämma än ordinarie bolagsstämma	1283
Bakgrund	1283
Revisorns granskning	1283
Revisorns yttrande	1285
8 Revisorns yttrande över upplysning som begärts av aktieägare	1287
Bakgrund	1287
Revisorns granskning	1287
Revisorns yttrande	1287
9 Revisorns yttrande över styrelsens förslag till minskning av aktiekapital	1289
Bakgrund	1289
Revisorns granskning	1289
Revisorns yttrande	1290
10 Revisorsyttrande över styrelsens redogörelse med uppgifter om särskilda inlösen villkor m.m.	1291
Bakgrund	1291
Revisorns granskning	1291
Revisorsyttrande	1292
11 Revisorsyttrande över att minskningen av aktiekapitalet inte befunnits medföra någon fara för borgenärerna	1293
Bakgrund	1293
Revisorns granskning	1294
Revisorsyttrande	1294

RevR
RevU

12 Revisorsyttrande vid byte från privat till publikt aktiebolag	1297
Bakgrund	1297
Revisorns granskning	1297
Revisorsyttrande	1298
13 Revisorsyttrande vid nyemission med lägre teckningskurs än de tidigare aktiernas kvotvärde	1299
Bakgrund	1299
Revisorns granskning	1299
Revisorsyttrande	1299
14 Revisorsyttrande över särskild granskning	1300
Bakgrund	1300
Revisorsyttrande	1301
15 Anmälningsskyldighet vid förtida avgång för avgående revisor samt upplysning av tillträdande revisor	1302
Avgående revisors uppgifter	1302
Anmälnans innehåll	1302
Tillträdande revisors uppgifter	1303
16 Erinringar enligt 9 kap. 39 § ABL	1304
Avgående revisors uppgifter	1304
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1305
Ändringsförteckning	1305
Bilaga Sammanställning av revisorsyttranden från en revisor enligt ABL (utöver revisionsberättelse m.m. enligt 9 kap.) och ABF	1305

Av bilagan framgår koppling mellan aktuella lagrum i aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen där yttranden förekommer och aktuell rekommendation.

1 Inledning

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge vägledning om god revisionssed vid upprättande av revisorsyttranden och erinringar i enlighet med aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och aktiebolagsförordningen (2005:559), ABF.

(RevP 2017:14)

1.2 Lagstiftningens krav innebär i vissa fall att revisorn i ett yttrande ska uttala en åsikt om ett granskningsobjekt. I denna del är yttrandet resultatet av ett bestyrkandeuppdrag. Därutöver ska revisorn i vissa fall lämna vissa uppgifter i yttrandet utan att uttala någon åsikt.

(FAR N 2018:8)

1.3 Allmänt vägledande för att utföra ett bestyrkandeuppdrag är *Ramverk för bestyrkandeuppdrag*. Internationellt finns även standarden ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revision eller översiktlig granskning av historisk finansiell information*. Denna rekommendation beskriver bestyrkandeuppdrag som avser andra granskningsobjekt än historisk finansiell information vilket är normalfallet när yttranden upprättas enligt ABL och ABF. Rekommendationen inkluderar även revisors rapportering vid vissa specifika situationer såsom förtida avgång (kapitel 15) och erinringar (kapitel 16). Enligt ramverket kan revisorn endast göra två olika typer av bestyrkande, dels bestyrkande med begränsad säkerhet (uttalande i negativ form), dels bestyrkande med rimlig säkerhet (uttalande i positiv form).

(RevP 2016:14)

1.4 Enligt ramverket innehåller ett bestyrkandeuppdrag följande element:

- Trepartsförhållande med revisor, ansvarig part och avsedda användare.
- Granskningsobjekt.
- Kriterier.
- Bevis.
- En skriftlig rapport där revisorns slutsats framgår.

Revisor

1.5 Denna rekommendation utgår från att det är bolagets bolagsstämموالدا revisor som utför granskningen. I vissa fall kan yttranden upprättas av annan revisor. Om yttrandet upprättas av en annan revisor kan granskningsinsatsen behöva utökas med hänsyn till förståelsen av verksamheten m.m. Granskningen bör också utökas i de fall bolaget inte tidigare har haft någon bolagsstämموالدا revisor som utfört granskning av årsredovisningen och förvaltningen. Granskningsinsatsen påverkas av granskningsobjektet.

1.6 I denna rekommendation rubriceras yttranden som enligt lagstiftningen endast kan upprättas av den bolagsstämموالدا revisorn som "Revisorns yttrande". Yttranden som kan upprättas av annan revisor rubriceras "Revisorsyttrande". Yttranden som benämns "Revisorns yttranden" är krav i bolag som har revisor. De yttranden som benämns "Revisorsyttranden" är krav i alla bolag.

1.7 I bilaga framgår en sammanställning över alla yttranden som ska upprättas enligt ABL och ABF och olika krav som gäller för olika aktiebolag.

(RevP 2017:14)

Ansvarig part

1.8 Den ansvariga parten är den person eller de personer som ansvarar för upprättande av de olika typer av handlingar som revisorn ska granska och yttra sig över. Normalt är den ansvariga parten styrelsen i det aktiebolag som efterfrågar yttrandet från revisorn. I vissa fall kan styrelsen ha valt att delegera denna del av förvaltningen till en annan person, men styrelsen har dock alltid det yttersta ansvaret. I denna rekommendation används därför genomgående bara "styrelsen".

RevR
RevU

1.8 A Styrelsen kan visa sitt ansvar för granskningsföremålet genom undertecknande. Om inte styrelsen visat sitt ansvar genom undertecknande och revisorn inte på annat sätt kan inhämta ändamålsenliga skriftliga bevis för att styrelsen tagit ansvar för granskningsföremålet, ska revisorn inhämta ett uttalande från styrelsen som ska undertecknas av åtminstone styrelsens ordförande. Andra ändamålsenliga skriftliga granskningsbevis för att styrelsen tagit ansvar för granskningsföremålet kan till exempel vara att revisorn tar del av styrelseprotokoll eller annan motsvarande handling där det framgår att styrelsen tagit ansvar för eller godkänt innehållet i granskningsföremålet.

(FAR N 2019:15)

Avsedda användare

1.9 Avsedda användare är aktieägarna och styrelsen som behöver revisorns yttrande som underlag för beslut på bolagsstämما eller för registrering hos Bolagsverket. Andra användare kan vara kreditgivare och myndigheter som utnyttjar den information om aktiebolag som finns registrerad hos Bolagsverket.

Granskningsobjekt

1.10 Granskningsobjekt handlar om "vad" revisorn ska granska. I denna rekommendation handlar granskningsobjektet om att den ansvariga parten (dvs. styrelsen) påstår att denna har följt ett regelverk (ABL). Dokumentationen avseende granskningsobjektet är i de flesta fall styrelsens redogörelse i olika situationer. I redogörelsen gör styrelsen sitt påstående om efterlevnad av ABL.

I vissa situationer får styrelsens redogörelse eller annat granskningsföremål utelämnas från stämموالدا om samtliga aktieägare samtyckt till det. I RevR 9 har inga exempel upprättats utifrån en sådan situation. Om en sådan situation skulle föreligga, ska exemplet anpassas.

(FAR N 2019:15)

Kriterier

1.11 Revisorn granskar styrelsens påstående för att kunna avge sitt yttrande. Vid denna granskning använder revisorn ABL som kriterium för att bedöma styrelsens påstående. ABL med förarbeten och författningskommentarer är de kriterier som förekommer vid

samtliga yttranden i denna rekommendation. Som framgår nedan förekommer det även i vissa fall att andra typer av kriterier används, t.ex. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

(RevP 2017:14)

Bevis

1.12 Val av granskningsåtgärder samt deras omfattning och förläggning i tiden påverkas av den grad av säkerhet med vilken revisorn ska uttala sig i sitt yttrande. Vid urval av lämpliga bevis kan revisorn söka stöd i tillämpliga delar av ISA och ISRE.

Skriftligt yttrande

1.13 Revisorns arbete ska resultera i ett yttrande med uttalanden som ska förmedla den grad av säkerhet som uppnåtts efter genomförda granskningsåtgärder. Yttrandet ska vara åtskilt från informationen om granskningsobjektet.

1.14 I denna rekommendation finns uttalanden med begränsad säkerhet och uttalanden med rimlig säkerhet. Graden av säkerhet påverkas av lagstiftarens uttryck i relevant lagtext och förarbeten.

1.15 Det bör noteras att det bara förekommer en grad av bestyrkande i ett och samma uttalande.

1.16 I yttrandet ska revisorn ange vem som är mottagare. Yttranden som utgör underlag för beslut vid bolagsstämma adresseras till bolagsstämman. När ett yttrande från revisorn ska ligga till grund för registrering hos Bolagsverket anges styrelsen som mottagare.

1.17 I rubriken ska det framgå vilket lagrum som ligger till grund för yttrandet. Aktiebolagslagen innehåller vissa typer av yttranden som förekommer ett flertal gånger (t.ex. yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser). Exempel avseende dessa typer av yttranden innehåller därför inga specifika lagrum i rubriken utan aktuellt lagrum får hämtas i bilagan.

1.18 Det finns ett antal exempel där lagrum anges i rubriken, i dessa fall förekommer denna typ av yttrande endast i ett specifikt lagrum.

1.19 Enligt ABL kan bolagsstämman i vissa fall bemyndiga styrelsen att fatta beslut som normalt ska fattas av bolagsstämman. I dessa situationer adresserar revisorn sitt yttrande till styrelsen. Revisorn anger aktuellt lagrum i rubriken (se 13 kap. 38 §, 14 kap. 31 §, 15 kap. 36 § och 19 kap. 29 § ABL).

1.20 Anpassning av standardtexten bör göras i de fall detta är erforderligt på grund av de faktiska förhållandena. Exempelen som förekommer i denna rekommendation gäller enbart situationer där det inte finns någon anledning till anmärkning. Det kan uppstå situationer där det inte alls är möjligt att lämna ett yttrande och det kan finnas situationer där revisorn har anledning att göra modifieringar i yttrandet. Vägledning för modifierade yttranden kan sökas i RevR 705.

(RevP 2016:14)

1.21 Ett yttrande med modifiering kan i vissa situationer medföra att Bolagsverket inte registrerar ärendet.

Uppdragsbrev

1.22 Om det är den bolagsstämmovalda revisorn som upprättar yttranden enligt denna rekommendation, behöver normalt inget särskilt uppdragsbrev upprättas (s.k. lagstadgade tilläggsuppdrag enligt FARs mall för uppdragsbrev). I de fall någon annan revisor än den bolagsstämmovalda revisorn upprättar yttrandet ska ett särskilt uppdragsbrev upprättas.

(RevP 2016:14)

1.23 Mot bakgrund av den risk som är förknippad med avgivande av yttranden är det angeläget att revisorn skapar tillräckligt tidsutrymme för att genomföra granskningen och upprätta dokumentation.

(RevP 2017:14)

2 Revisorsyttrande vid betalning med apportegendom

Bakgrund

2.1 I samband med bildande av aktiebolag respektive nyemission kan aktierna betalas med apportegendom vilket framgår av 2 respektive 13 kap. ABL. Teckningsoptioner kan betalas med apportegendom vilket framgår av 14 kap. 9–10 §§. Av 15 kap. ABL framgår att vid utgivande av konvertibla skuldebrev (konvertibler) kan konvertiblerna betalas med apportegendom. I flera av dessa situationer ska revisorn yttra sig över apportegendomen, se bilagan till denna rekommendation. Genomgående i detta kapitel används begreppen stiftare och stiftelseurkund vilket avser nybildning av aktiebolag. Dessa begrepp ersätts med styrelse och styrelsens redogörelse i samband med en nyemission.

2.2 Revisorns granskning av apportegendomen syftar till att göra det möjligt för honom eller henne att i ett skriftligt, undertecknat yttrande:

- dels *bestyrka* att
 - all apportegendom har tillförts bolaget,
 - apportegendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet, och
 - apportegendomen inte har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget i stiftelseurkunden,
- dels att, i förekommande fall, *anmärka* om det finns särskilda svårigheter att uppskatta värdet på egendomen,
- dels *beskriva* apportegendomen och *ange* vilken metod som har använts vid värderingen, samt
- vid nybildning *bestyrka* att förpliktelser som bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra efter bildandet har redovisats och värderats enligt god redovisnings-sed.

(RevP 2017:14)

Revisorns granskning

2.3 Av 2 kap. 18 § ABL framgår att betalning med apportegendom ska ske genom att apportegendomen avskiljs för att ingå i bolagets egendom. Stiftelseurkunden ska innefatta en beskrivning av stiftarnas syn på egendomens nytta för bolaget och egendomens värde jämfört med verkligt värde samt egendomens avskiljande för att ingå i bolagets egendom.

2.4 I författningskommentaren till 2 kap. 6 § ABL sägs bl.a. följande: "Apportegendomen kan i princip utgöras av varje slag av egendom som kan vara en tillgång i bolaget". Det kan alltså röra sig om såväl fast som lös egendom. Även aktier och fordringar samt nyttjanderätt kan godtas som apportegendom. Föremål som har karaktären av personligt lösöre kan normalt inte accepteras som apportegendom. Det sägs också att ett åtagande att utföra arbete eller tillhandahålla tjänst inte får jämföras med apportegendom.

Apportegendomens tillförande

2.5 Inledningsvis inhämtar revisorn uppgifter som bekräftar att aktietecknaren innehar egendomen ifråga och är behörig att förfoga över egendomen. Om det finns indikationer på att aktietecknaren inte har äganderätt bör revisorn utöka sin granskning.

2.6 Egendomen ska avskiljas för att ingå i bolagets egendom. Vilka åtgärder som behöver vidtas i det enskilda fallet får bedömas i enlighet med de sakrättsliga regler och principer som gäller för det slag av egendom det gäller. När det gäller lösöre förutsätts normalt att egendomen överförs i den tillträdande styrelsens besittning för bolagets räkning. Om apportegendom befinner sig utomlands gäller utländsk rätt vid bedömningen av sak-

RevR
RevU

rättsligt skydd. Normalt räcker det inte med ett avtal om äganderättens övergång utan det krävs utöver detta även att ett sakrättsligt moment är uppfyllt (t.ex. tradition, denuntiation enligt svensk rätt).

2.7 Revisorn bedömer de åtgärder som styrelsen vidtagit för att avskilja apportegendomen och föra den till bolaget med sakrättsligt skydd. Granskningen innefattar att revisorn skaffar sig en förståelse av de sakrättsliga regler och principer som gäller för det aktuella slaget av egendom.

2.8 Vid behov konsulterar revisorn en jurist för att kunna bestämma vad som behövs för att apportegendomen inte ska vara åtkomlig för tecknarnas (= överlåtarnas) borgenärer. Revisorn får sedan anpassa sina kontrollåtgärder efter vilka sakrättsliga regler som är tillämpliga.

Apportegendomens nytta

2.9 Ett allmänt krav är, som framgår av 2 kap. 6 § ABL, att egendomen är eller kan antas bli till nytta för bolaget.

2.10 Revisorn skaffar sig en förståelse av den verksamhet som bolaget avser att bedriva och tar reda på hur apportegendomen ska användas i verksamheten. Med denna förståelse som grund bedömer revisorn om apportegendomen kan anses uppfylla de kriterier som lagstiftaren uppställer på "nytta", dvs. att egendomen

- ska vara användbar i bolagets rörelse,
- har betydelse för bolagets verksamhet, och
- är sådant slag av egendom som kan tas upp som en tillgång i bolaget enligt god redovisningssed.

Apportegendomens värde

2.11 Granskningen som revisorn utför syftar till att bedöma om apportegendomen värderats till högre värde än verkligt värde för bolaget i stiftelseurkunden.¹

2.12 Revisorns granskningsinsats påverkas av vem som har gjort värderingen. Bevis från externa källor är i normalfallet tillförlitligare än bevis som har internt ursprung (se p. A 31 i ISA 500 *Revisionsbevis*).
(FAR N 2019:15)

2.13 Om värderingen har utförts av en utomstående part, kan revisorns granskning begränsas till att bedöma om han eller hon kan förlita sig på den som har gjort värderingen. Om stiftarna har upprättat värderingen bör revisorns granskning utökas. Denna granskning bör innefatta vilka antaganden och vilken metod som stiftarna använt sig av.

2.14 Vägledning som lämnas i ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar* och RedU 7 *Värdering av tillgångar och skulder vid redovisning av företagsförvärv samt vid prövning av nedskrivningsbehov enligt IFRS* kan i vissa fall vara till hjälp. Vid behov konsulteras en expert för att revisorn ska kunna bilda sig en rimlig uppfattning om apportegendomens verkliga värde.
(FAR N 2020:36)

Beskrivning av apportegendomen

2.15 Revisorn beskriver i yttrandet apportegendomen med hänvisning till stiftelseurkunden. Tillräckliga och ändamålsenliga bevis till grund för beskrivningen ska införskaffas genom den granskning som utförts av stiftelseurkunden.

¹ Lagstiftarens syn på revisorns uppgift i detta sammanhang kommer till uttryck i allmänmotiveringen i prop. 1975:103 s. 207. Det görs där en jämförelse med revisorns uppgift att ta ställning till den värdering av bolagets tillgångar som gjorts i årsredovisningen. Genom granskningen av apportegendomen "bör man kunna få rimliga garantier för att missbruk inte förekommer eller i varje fall motverkas och försvåras".

Värderingsmetod

2.16 Revisorn ska i yttrandet ange vilken metod som har använts vid värderingen av apportegendomen, och revisorn hänvisar då till styrelsens redogörelse. Eftersom värderingen normalt bygger på framtida bedömningar så ska detta framgå av beskrivningen av värderingsmetoden. Om det är svårt att uppskatta värdet ska detta anges i yttrandet exempelvis vid prisfluktuationer. Revisorn har härmed en möjlighet att informera den avsedda användaren om det föreligger särskilda svårigheter att uppskatta värdet. Tillräckliga och ändamålsenliga bevis till grund för att ange metoden ska införskaffas genom den granskning som utförts av stiftelseurkunden och värdering av apportegendomen.

Redovisning och värdering av förpliktelser enligt villkor i stiftelseurkunden²

2.17 Av yttrandet ska det också framgå att förpliktelser som bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra efter bildandet har redovisats och värderats enligt god redovisningssed. Enligt författningskommentarerna torde denna situation normalt endast uppstå i samband med nybildning av aktiebolag.

2.18 Revisorn ska skaffa sig en förståelse av eventuella villkor vid bildandet genom att ta del av relevant dokumentation, göra de förfrågningar som detta kan föranleda och i övrigt vidta de ytterligare granskningsåtgärder som behövs i det enskilda fallet, allt för att kunna göra sitt bestyrkande.

Revisorsyttrande

2.19 Nedan följer två olika exempel på yttranden. Exempel 1 avser ett revisorsyttrande i samband med nybildning av aktiebolag. I exempel 2 framgår revisorsyttrandet vid nyemission av aktier, konvertibler eller optioner.
(FAR N 2020:36)

RevR
RevU

2.20 Revisorsyttrandet i samband med nyemission genom apport ska dels lämnas inför bolagsstämmans beslut om emissionen (13 kap. 8 §, 14 kap. 10 § eller 15 kap. 10 §, se exempel 2 a) och dels efter bolagsstämmans beslut om emissionen inför registreringen hos Bolagsverket (13 kap. 23 § eller 15 kap. 24 §, se exempel 2 b). Skillnaden i de två yttrandena är att egendomen i första fallet (13 kap. 8 §, 14 kap. 10 § eller 15 kap. 10 §) ska tillföras bolaget, medan den i andra fallet (13 kap. 23 § eller 15 kap. 24 §) är tillförd bolaget.

(FAR N 2021:25)

Exempel 1

Exempel 1 RevR 9

Revisorsyttrande enligt 2 kap. 19 § aktiebolagslagen (2005:551) över stiftelseurkunden för apportegendomens tillförande, nytta och värde m.m.

Till stiftarna i ... AB,

Jag (Vi) har granskat stiftelseurkunden med avseende på apportegendom daterad ÅÅÅÅ-MM-DD.

Stiftarnas ansvar för stiftelseurkunden

Det är stiftarna som har ansvaret för att ta fram stiftelseurkunden enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som stiftarna bedömer nödvändig för att kunna ta fram stiftelseurkunden utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

² Diskussionen om villkor i prop. 2004/05:85 s. 225 f. ger en bakgrund till förekomsten av villkor i detta sammanhang.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om apportegendomen på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att stiftelseurkunden inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i stiftelseurkunden. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i stiftelseurkunden, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevant för hur stiftarna upprättar stiftelseurkunden i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontroll som stiftarna utövar vid upprättandet. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i den (de) värderingsmetod(-er) som har använts och rimligheten i stiftarnas antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att

- all apportegendom har tillförts bolaget,
- apportegendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet,
- apportegendomen i stiftelseurkunden inte har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget, samt
- [förpliktelser som bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra har redovisats och värderats enligt god redovisningssed].

Övriga upplysningar

Som framgår av stiftelseurkunden består apportegendomen av Som likaledes framgår av stiftelseurkunden har stiftarna fastställt apportegendomens värde på följande sätt: ... [om det funnits särskilda svårigheter att uppskatta värdet ska detta anmärkas]. [I förekommande fall dessutom motsvarande upplysningar om emissionsvillkor enligt 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5.]

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 2 kap. 19 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

Exempel 2 a

I de fall förslagsställaren är annan än styrelsen, t.ex. majoritetsaktieägaren, så är denne ansvarig för att lämna redogörelsen.

Revisorsyttrande enligt ... kap. ... § aktiebolagslagen (2005:551) över styrelsens redogörelse för apportegendomen

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens redogörelse med avseende på apportegendom dated ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redogörelsen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redogörelsen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redogörelsen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om apportegendom på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens redogörelse inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redogörelse. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redogörelsen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i den (de) värderingsmetod(-er) som har använts och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

RevR
RevU**Uttalande**

Jag (Vi) anser att

- apportegendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet, och
- apportegendomen i styrelsens redogörelse inte har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget.

Övriga upplysningar

Som framgår av styrelsens redogörelse består apportegendomen av Som likaledes framgår av redogörelsen har styrelsen fastställt apportegendomens värde på följande sätt: ... [om det funnits särskilda svårigheter att uppskatta värdet ska detta anmärkas]. [I förekommande fall dessutom motsvarande upplysningar om emissionsvillkor enligt 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5.]

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i ... kap. ... § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

Exempel 2 b

Exempel 2b RevR 9

Revisorsyttrande enligt ... kap. ... § aktiebolagslagen (2005:551) över styrelsens redogörelse för apportegendomen

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens redogörelse med avseende på apportegendomen daterad ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redogörelsen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redogörelsen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redogörelsen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om apportegendom på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens redogörelse inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redogörelse. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redogörelsen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i den (de) värderingsmetod(-er) som har använts och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att

- all apportegendom har tillförts bolaget,
- apportegendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet, och
- apportegendomen i styrelsens redogörelse inte har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget.

Övriga upplysningar

Som framgår av styrelsens redogörelse består apportegendomen av ... Som likaledes framgår av redogörelsen har styrelsen fastställt apportegendomens värde på följande sätt: ... [om det funnits särskilda svårigheter att uppskatta värdet ska detta anmärkas exempelvis vid prisfluktuationer].

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i ... kap. ... § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

3 Revisorsyttrande över styrelsens redogörelse vid kvittningsemission

Bakgrund

3.1 Vid aktieteckning med kvittningsrätt ska styrelsen lämna en redogörelse för sådana omständigheter som kan vara av betydelse för aktieägarnas bedömning av emissionsvillkor om kvittningsrätt. Motsvarande redogörelse ska också lämnas vid beslut om utgivande av konvertibler, som betalas genom kvittning.

3.2 En skuld på grund av aktieteckning får inte kvittas mot en fordran på bolaget, om detta skulle skada bolaget eller dess borgenärer.³ Därför måste styrelsen redogöra för omständigheter som är betydelsefulla vid aktieägarnas bedömning av kvittningsrätt. Kvittning vid nyemission i privata bolag förutsätter att det finns en bestämmelse om detta i emissionsbeslutet. I ett publikt bolag får kvittning ske om det inte strider mot emissionsbeslutet och övriga förutsättningar enligt 13 kap. 41 § är uppfyllda (styrelsen finner att det är lämpligt och att kvittning kan ske utan skada för bolaget och dess borgenärer).

Revisorns granskning

3.3 Om nyemissionen innehåller villkor om kvittningsrätt ska revisorn granska bolagets redovisning och inhämta underlag för att försäkra sig om att redogörelsens uppgifter om fordringsägare, fordringens belopp samt hur stort belopp av fordringen som får kvittas stämmer. Revisorns granskning bör omfatta fordringens ursprung för att det ska vara möjligt att bedöma om den är kvittningssgill. Om yttrandet upprättas i nära anslutning till ett årsboksutslut som revisorn granskat kan granskningsinsatsen begränsas till att följa upp att fordringen inte reglerats efter balansdagen.

3.4 Vidare ska revisorn förvissa sig om att bolaget eller dess borgenärer inte lider någon skada på grund av kvittningen. Denna bedömning ska göras med utgångspunkt i förhållanden vid den tidpunkt då betalningen ska ske.

Revisorsyttrande

Exempel 3

Exempel 3 RevR 9

Revisorsyttrande enligt ... kap. ... § aktiebolagslagen (2005:551) över styrelsens redogörelse för kvittning

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens redogörelse med avseende på kvittning daterad ÅÅ-ÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redogörelsen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redogörelsen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redogörelsen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om kvittningen på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens redogörelse inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

³ Se prop. 2004/05:85 kapitel 9.3.8.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redogörelse. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redogörelsen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att styrelsens redogörelse har upprättats i enlighet med ... kap. ... § aktiebolagslagen och kvittningsrätten avser giltiga motfordringar.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i ... kap. ... § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

4 Revisorns yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser

Bakgrund

4.1 Om bolagets årsredovisning inte ska behandlas vid den bolagsstämma där ett förslag om emission lagts fram, ska styrelsen lämna en redogörelse för sådana händelser som är av väsentlig betydelse för bolagets ställning som inträffat efter det att årsredovisningen lämnades. Enligt ABL ska bolagets revisor lämna ett yttrande över redogörelsen. Motsvarande yttrande ska också lämnas vid utdelning vid annan stämma än ordinarie stämma, förvärv av egna aktier eller minskning av aktiekapital samt vid frivillig likvidation (se kapitel 7, 9 och 10).

(RevP 2017:14)

4.2 Sådana händelser överensstämmer med de händelser som det enligt 6 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska lämnas upplysningar om i förvaltningsberättelsen med tillägget att de ska ha väsentlig betydelse för bolagets ställning.

4.3 Kriterierna för styrelsens redogörelse är tillämpliga delar av 6 kap. 1 § ÅRL⁴ samt K2 och K3.

(RevP 2017:14)

Revisorns granskning

4.4 Revisorn ska granska styrelsens redogörelse för att kunna lämna ett yttrande över redogörelsen. I yttrandet ska revisorn uttala sig om huruvida redogörelsen för händelser av väsentlig betydelse avspeglar bolagets förhållanden på ett rättvisande sätt.

4.5 Viktiga förhållanden för granskningen är

- styrelsens process för att identifiera vilka "händelser av väsentlig betydelse" som ska ingå i redogörelsen,

⁴ Se även allmänna kommentarer respektive författningskommentarer i prop. 1995/96:10 (Del 2 s. 100 ff. respektive Del 2 s. 230 ff.).

- händelseutvecklingen i bolaget sedan årsredovisningen lämnades, samt
- huruvida, utifrån revisorns kunskap om verksamheten, någon händelse som enligt revisorns mening är av väsentlig betydelse inte har tagits med i redogörelsen.

Identifiering av händelser av väsentlig betydelse

4.6 Revisorn ska göra förfrågningar hos styrelsen om hur denna går tillväga för att identifiera händelser som ska ingå i redogörelsen. Förfrågningarna ska även innefatta styrelsens kriterier för att bedöma och bestämma om en händelse har "väsentlig betydelse". Revisorn ska göra en samlad bedömning av om styrelsens process och kriterier är ändamålsenliga.

Bedömningen av händelser av väsentlig betydelse

4.7 Revisorn ska beakta resultatet av granskningen enligt punkterna 4.4–4.6 samt av granskningen av förvaltningsberättelsens uppgifter vid den genomförda lagstadgade revisionen. Revisorn ska uppdatera sin kunskap om verksamheten sedan revisionsberättelsen lämnades genom att utföra granskning i enlighet med tillämpliga delar av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* och ISA 560 *Efterföljande händelser*.

(FAR N 2019:15)

4.8 Revisorns granskning omfattar normalt förfrågningar till styrelsen, granskning av styrelseprotokoll, pressmeddelanden m.m. samt genomgång av aktuella resultat- och balansräkningar. Om det enligt revisorns bedömning är nödvändigt, genomförs ytterligare granskningsåtgärder.

4.9 Revisorn ska göra en samlad bedömning av om redogörelsen avspeglar bolagets förhållanden på ett korrekt sätt innefattande även en bedömning av om det kommit fram några omständigheter som tyder på att någon händelse av väsentlig betydelse inte har tagits med i styrelsens redogörelse. Om så skulle vara fallet, ska revisorn diskutera detta med styrelsen och, om bedömningen kvarstår efter denna diskussion, begära att redogörelsen kompletteras. Om redogörelsen inte kompletteras ska det anmärkas i yttrandet.

Revisorns yttrande

4.10 Enligt ABL förutsätts revisorn i yttrandet uttala sig om huruvida redogörelsen avspeglar bolagets förhållanden på ett korrekt sätt. Av kommentaren framgår också att det inte ställs upp något krav på att revisorn ska ta ställning till förslaget om emission varför revisorn gör ett uttalande med begränsad säkerhet.

Exempel 4

Exempel 4 RevR 9

Revisorns yttrande enligt ... kap. ... § aktiebolagslagen (2005:551) över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser för perioden 20ÅÅ-MM-DD–20ÅÅ-MM-DD

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens redogörelse daterad ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redogörelsen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redogörelsen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redogörelsen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om styrelsens redogörelse på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå be-

RevR
RevU

gränsad säkerhet att styrelsens redogörelse inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redogörelse. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redogörelsen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen har begränsats till översiktlig analys av redogörelsen och underlag till denna samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Grundat på min (vår) granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att styrelsens redogörelse inte avspeglar väsentliga händelser för bolaget på ett rättvisande sätt under perioden 20ÅÅ-MM-DD-20ÅÅ-MM-DD.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i ... kap. ... § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

5 Revisorsyttrande över betalning av nyemitterade aktier i publika bolag

Bakgrund

5.1 Enligt 13 kap. 40 § ABL får i ett publikt bolag, till skillnad från i privata bolag, betalning för tecknade aktier vid en nyemission ske direkt till bolaget. Vid ett registreringsärende som avser nyemission i ett publikt bolag ska antingen ett intyg från kreditinstitut enligt 13 kap. 28 § p. 3 ABL (och i förekommande fall revisorsyttrande enligt 13 kap. 28 § p. 4, vid delbetalning med apport) eller ett revisorsyttrande enligt 13 kap. 42 § företeas om att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier.

(FAR N 2020:36)

Revisorns granskning

5.2 Enligt författningskommentarerna till 13 kap. 42 § ABL ska revisorn försäkra sig om att betalning i pengar har gjorts till ett särskilt konto hos ett kreditinstitut eller direkt till bolaget samt att eventuell apportegendom har tillförts bolaget.

5.3 Revisorn inhämtar och granskar underlag, t.ex. styrelsens tilldelningsbeslut och teckningslistor, för att försäkra sig om att samtliga tecknade och tilldelade aktier betalats. Om betalning skett till särskilt konto hos kreditinstitut, kan engagemangsbesked inhämtas från kreditinstitutet.

Revisorsyttrande

5.4 Enligt ABL ska yttrandet vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska framgå att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier. Detta yttrande kan även användas för yttranden enligt 14 kap. 49 § ABL (betalning av aktier tecknade med utnyttjande av teckningsoptioner) och 15 kap. 44 § ABL (betalning på tecknade konvertibler).

5.5 Vid slutbetalning med apportegendom upprättas yttrande i enlighet med kapitel 2 ovan.

Exempel 5

Exempel 5 RevR 9

Revisorsyttrande över betalning av emitterade aktier i publika bolag enligt ... kap. ... § aktiebolagslagen (2005:551)

Till styrelsen i ... AB (publ), org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier i samband med nyemission beslutad av bolagsstämman ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redovisningen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redovisning av inbetalningar enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redovisningen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om betalningen i samband med nyemission på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens redovisning inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redovisning. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redovisningen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens redovisning. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga ... (antal) tecknade och ... (antal) tilldelade aktier.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i ... kap. ... § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

RevR
RevU

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

6 Revisorsyttrande vid konvertering av konvertibler till aktier

Bakgrund

6.1 Enligt 15 kap. 39 § ABL ska ett yttrande från en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag fogas till en anmälan om registrering av konvertering av konvertibler till aktier. Av yttrandet ska det framgå att bolaget för varje aktie som lämnats i utbyte har tillförs ett vederlag som minst motsvarar kvotvärdet av tidigare aktier. Bestämmelsen har viss motsvarighet i 13 kap. 28 § ABL.

Revisorns granskning

6.2 Vid kontrollen av vederlaget måste hänsyn tas både till teckningskursen för konvertiblerna och till konverteringskursen för utnyttjande av konverteringsrätten. I förekommande fall måste även kontanta tillskott i samband med konverteringen kontrolleras. En skyldighet att göra kontanta tillskott kan följa av emissionsbeslutet.

6.3 Det kan också visa sig vara nödvändigt att kompensera för en låg konverteringskurs, t.ex. om aktiernas kvotvärde har förändrats efter det att tecknings- och konverteringskursen fastställdes. Någon ny kontroll av det vederlag som har tillförts bolaget vid teckningen av konvertiblerna behöver inte göras i samband med registreringen av konverteringen.

Revisorsyttrande

6.4 Enligt 15 kap. 39 § ABL ska yttrandet vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska det framgå att bolaget för varje aktie som lämnats i utbyte har tillförs ett vederlag som minst motsvarar kvotvärdet av tidigare aktier.

Exempel 6

Exempel 6 RevR 9

Revisorsyttrande enligt 15 kap. 39 § aktiebolagslagen (2005:551) vid konvertering

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat att bolaget för varje aktie som lämnats i utbyte tillförts ett vederlag som minst motsvarar kvotvärdet av tidigare aktier.

Styrelsens ansvar för redovisningen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redovisning av vederlaget enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redovisningen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om vederlaget på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att redovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redovisning. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redovisningen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att bolaget för varje av de (xx) aktier som lämnats i utbyte tillförts ett vederlag som minst motsvarar kvotvärdet av tidigare aktier.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 15 kap. 39 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

RevR
RevU

7 Revisorns yttrande vid beslut om utdelning eller förvärv av egna aktier på annan bolagsstämma än ordinarie bolagsstämma

Bakgrund

7.1 I 18 kap. 6 § ABL anges att om årsredovisningen inte ska behandlas på den bolagsstämma som ska pröva styrelsens förslag om vinstutdelning, ska styrelsen lämna en redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning vilka inträffat efter det att årsredovisningen lämnades. Vidare ska redogörelsen innehålla uppgift om värdeöverföringar som har beslutats efter det att årsredovisningen lämnades och om förändringar i bolagets bundna egna kapital som har skett efter balansdagen. Motsvarande regler finns i 19 kap. 24 § ABL avseende beslut om förvärv av egna aktier. Bolagets revisor ska lämna yttrande över styrelsens redogörelse. I yttrandet ska revisorn uttala sig om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med styrelsens förslag.

Revisorns granskning

Granskning av styrelsens redogörelse av händelser av väsentlig betydelse

7.2 Redogörelsen granskas i enlighet med vad som sägs i rekommendationen ovan om yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser (se kapitel 4) samt i enlighet med vad som anges nedan.

Värdeförändringar och förändringar i bolagets bundna egna kapital

7.3 Revisorn ska i enlighet med 18 kap. 6 § alternativt 19 kap. 24 § ABL överväga om styrelsens redogörelse är rättvisande med avseende på följande upplysningar:

- beslut om värdeöverföringar vilka beslutats efter det att årsredovisningen avlämnades, och
- förändringar i bolagets bundna egna kapital efter balansdagen.

7.4 Revisorns uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget kräver beaktande av 17 kap. 3 § ABL. Sålunda ska revisorn bedöma om:

- utdelningen/förvärv av egna aktier inte inkräktar på bundet eget kapital,

- försiktighetsregeln iakttagits, och
- hänsyn tagits till koncernens verksamhet, likviditet, ställning och konsolideringsbehov.

7.5 Viktiga förhållanden för granskningen är:

- styrelsens bedömning av hur den föreslagna utdelningen förhåller sig till försiktighetsregeln,
- styrelsens process för att identifiera "händelser av väsentlig betydelse" för bedömning av bolagets ställning, vilka ska ingå i redogörelsen, samt
- bedömningen av värdeöverföringar och förändringar av det bundna egna kapitalet.

Här avses händelseutvecklingen i bolaget efter avlämnandet av årsredovisningen.

Bedömning av om värdeöverföring är förenlig med aktiebolagslagens bestämmelser

7.6 Om det förekommit betydande förluster i bolagets verksamhet sedan den senaste ordinarie bolagsstämman, bör detta anges i styrelsens redogörelse. En förlust efter balansdagen kan vara viktig att beakta vid tillämpning av försiktighetsregeln.

(RevP 2017:14)

7.7 Vid beaktande av försiktighetsregeln enligt 17 kap. 3 § andra stycket ABL ska hänsyn tas till utvecklingen i såväl moderbolag som koncern. En värdeöverföring får endast genomföras i den mån utdelningen framstår som försvarlig utifrån bolagets (koncernens) konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Särskilt ska beaktas de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet. Särskild försiktighet bör alltså iaktas när det gäller utdelning från ett bolag med konjunkturoberoende eller på annat sätt riskfylld verksamhet. Konjunktursvängningar och framtida investeringsbehov kan göra det nödvändigt att behålla mer tillgångar i bolaget än vad som behövs för att täcka skulder, avsättningar och bundet eget kapital. En annan faktor av betydelse är storleken av det bundna egna kapitalet, i relation till verksamhetens storlek. Vid bedömning av konsolideringsbehovet bör hänsyn framför allt tas till omständigheter som kan påverka bolagets framtida soliditet, såsom räntabiliteten på det egna kapitalet, resultatprognoser och orderingång.

7.8 Begreppet "ställning i övrigt" innebär att hänsyn ska tas till varje händelse som har inträffat såväl före som efter räkenskapsårets slut, t.ex. vikande försäljning som ännu inte fått genomslag i redovisningen eller förhållandet att flera nyckelpersoner har lämnat bolaget.

7.9 En situation då försiktighetsregeln får en särskild betydelse är när den föreslagna värdeöverföringen ger upphov till en latent skatteskuld för bolaget. I sådana fall är det uppenbart att värdeöverföringen inte får genomföras om detta skulle äventyra bolagets möjligheter att infria skatteskulden.

7.10 Kravet på att värdeöverföringen i moderbolag även ska rymmas inom det belopp som redovisas som fritt eget kapital i koncernredovisningen (den s.k. koncernspären) har tagits bort i nya ABL. Det innebär att utgångspunkten för bedömningen av värdeöverföringsutrymme är densamma för alla moderbolag, nämligen moderbolagets egen balansräkning. Därutöver ska alla moderbolag även i fortsättningen vara skyldiga att inom ramen för försiktighetsregeln beakta den samlade ekonomiska ställningen i koncernen (prop. 2004/05:85 s. 751). Av författningskommentaren framgår att en tumregel kan vara att moderbolaget aldrig bör företa större värdeöverföring än vad som varit möjligt om koncernens samlade verksamhet hade bedrivits av moderbolaget självt.

7.11 Revisorn granskar även i tillräcklig omfattning det periodbokslut som tagits fram i anslutning till beslutet. Syftet med granskningen av periodrapporteringen och i förekommande fall koncernredovisningen är att ge grund för övervägande om huruvida försiktighetsregeln tillämpats av styrelsen. Revisorn ska även ta del av styrelsens yttrande enligt 18 kap. 4 § eller 19 kap. 22 § ABL i syfte att få underlag för tillstyrkande av föreslagen värdeöverföring.

Utdelning av sakvärden – nettometoden

7.12 Enligt 17 kap. 3 § ABL får värdeöverföring inte ske om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. När värdet av sakutdelning bedöms ska det bokförda värdet av tillgångarna rymmas inom det utdelningsbara beloppet.

7.13 Värdeöverföringen är, utifrån reglerna i 17 kap. ABL, alltså tillåten om bundet eget kapital är intakt efter det att tillgångens bokförda värde tagits bort från balansräkningen samt att värdeöverföringen är förenlig med försiktighetsregeln. Skyddet för det bundna egna kapitalet – och därmed borgenärernas berättigade förväntningar om hur stora marginaler bolaget har – tillgodoses genom "nettometoden", eftersom den garanterar att tillgångar motsvarande bundet eget kapital finns kvar i bolaget (se prop. 2004/05:85 s. 378).

Revisorns yttrande

7.14 Revisorns yttrande över styrelsens redogörelse ska, enligt författningskommentaren i prop. 2004/05:85, innehålla ett uttalande om huruvida styrelsens redogörelse är rättvisande. Vidare ska yttrandet innehålla ett uttalande om huruvida revisorn tillstyrker att bolagsstämman disponerar resultatet i enlighet med styrelsens förslag. Formuleringen "bör besluta" är densamma som används för motsvarande beslut om vinstutdelning vid ordinarie bolagsstämma.

(RevP 2017:14)

Exempel 7

Exempel 7 RevR 9

RevR
RevU

Revisorns yttrande enligt 18 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551) över styrelsens redogörelse och förslag vid efterutdelning

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens redogörelse och förslag daterade ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redogörelsen och förslaget

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redogörelsen och förslaget enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redogörelsen och förslaget utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om efterutdelningen på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens redogörelse inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redogörelse och förslag. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen och förslaget, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redogörelsen och förslaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en

utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att redogörelsen är rättvisande och jag (vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar vinsten i enlighet med styrelsens förslag.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 18 kap. 6 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

Exempel 8

Exempel 8 RevR 9

Revisorns yttrande enligt 19 kap. 24 § aktiebolagslagen (2005:551) över styrelsens redogörelse och förslag vid beslut om förvärv av egna aktier på bolagsstämma där årsredovisning inte behandlas

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens redogörelse och förslag daterade ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redogörelsen och förslaget

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redogörelsen och förslaget enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redogörelsen och förslaget utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om förvärv av egna aktier på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens redogörelse inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redogörelse och förslag. Revisor väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen och förslaget, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redogörelsen och förslaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att redogörelsen är rättvisande och jag (vi) tillstyrker att bolagsstämman beslutar i enlighet med styrelsens förslag.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 19 kap. 24 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

8 Revisorns yttrande över upplysning som begärts av aktieägare

Bakgrund

8.1 Bestämmelserna om styrelsens och verkställande direktörens upplysningsplikt mot aktieägare vid en bolagsstämma finns i 7 kap. 32–35 §§ ABL. I det fall som avses i 34 § (upplysningar som kan medföra väsentlig skada för bolaget) ska bolagets revisor enligt 35 § avge ett skriftligt yttrande till styrelsen över upplysning som begärts av aktieägare enligt 32 §. I vissa situationer kan revisorn avfärda begäran om att utfärda ett yttrande om det är uppenbart att informationen inte leder till någon väsentlig skada. Om bolaget saknar revisor ska styrelsen istället informera aktieägaren om möjligheten att föreslå att en revisor utses enligt 9 kap. 9 a §. Om en revisor utses ska styrelsen omedelbart lämna upplysningarna till honom eller henne.

RevR
RevU

Revisorns granskning

8.2 Revisor ska granska de förhållanden som styrelsens upplysning behandlar för att kunna avge ett yttrande om huruvida upplysningen enligt revisorns mening borde ha föranlett någon ändring i revisionsberättelsen eller på annat sätt ger anledning till erinran.

8.3 Om revisorn redan har information om upplysningen görs en bedömning av om ytterligare granskning behöver utföras. Granskningen ska inriktas på karaktären på de förhållanden som upplysningen avser och ska anpassas efter omständigheterna i det enskilda fallet med ledning av revisorns professionella omdöme.

8.4 Revisor kan göra förfrågningar till styrelsen om de förhållanden som upplysningen avser. Om det enligt hans eller hennes bedömning är nödvändigt kan revisorn vidta ytterligare granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för bedömningen av dessa förhållanden. Genomläsning av protokoll från styrelsemöten under den aktuella perioden bör ingå som ett granskningsmoment.

8.5 Grundat på de inhämtade bevisen om de förhållanden som styrelsens upplysning behandlar ska revisorn bedöma om upplysningen borde ha föranlett någon ändring i revisionsberättelsen. Om så är fallet, ska ändringen anges i yttrandet. Bedömningen görs på samma sätt som när revisorn tar ställning till revisionsberättelsens utformning.

8.6 Revisor ska också bedöma om upplysningen i stället på annat sätt ger anledning till erinran. Om så är fallet ska erinran anges i yttrandet. Se vidare kapitel 16.

Revisorns yttrande

8.7 Enligt 7 kap. 35 § ABL ska det framgå av yttrandet om upplysningen enligt revisorns mening borde ha föranlett någon ändring av revisionsberättelsen eller på annat sätt ger anledning till erinran. Om så är fallet, ska ändringen eller erinran anges i yttrandet.

8.8 Revisorn ska lämna sitt yttrande till styrelsen inom två veckor efter det att den begärda upplysningen lämnades till honom eller henne. Av paragrafen framgår också att styrelsen ska hålla yttrandet tillgängligt för aktieägarna samt att en kopia ska sändas till den aktieägare som har begärt upplysningen.

Exempel 9

Exempel 9 RevR 9

Revisorns yttrande enligt 7 kap. 35 § aktiebolagslagen (2005:551) över upplysning som kan medföra väsentlig skada och som begärts av aktieägare

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens upplysning daterad ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för upplysningen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram upplysningen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram upplysningen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om upplysningen på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens upplysning inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens upplysning. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i upplysningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen tagit fram upplysningen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att styrelsens upplysning inte borde ha föranlett någon ändring i revisionsberättelsen eller på annat sätt ger anledning till erinran.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 7 kap. 35 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

9 Revisorns yttrande över styrelsens förslag till minskning av aktiekapital

Bakgrund

9.1 Av 20 kap. 1 § ABL framgår att aktiekapitalet får minskas för tre olika ändamål:

- förlusttäckning,
- överföring till fria fonder, och
- återbetalning till aktieägarna.

9.2 Det är styrelsen som ansvarar för att upprätta ett förslag till beslut om minskning av aktiekapitalet.

9.3 Om förslaget innebär att aktiekapitalet ska minskas för återbetalning till aktieägarna ska det enligt 20 kap. 8 § ABL till förslaget fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna återbetalningen är försvarlig med hänsyn till försiktighetsregeln och beloppsregeln. Om tillgångar och/eller skulder har värderats till verkligt värde ska det av yttrandet framgå hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats. Till förslaget ska också fogas ett yttrande, undertecknat av bolagets revisor, med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget. Reglerna enligt 20 kap. 8 § ABL syftar främst till att beakta borgenärsskyddet genom beloppsregeln och försiktighetsregeln.

9.4 Om minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna ska prövas på en annan stämma än den ordinarie bolagsstämman ska styrelsen enligt 20 kap. 12 § 3 ABL upprätta en redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades. Redogörelsen ska även innehålla uppgift om värdeöverföringar som har beslutats under samma tid och om förändringar i bolagets bundna egna kapital som har skett efter balansdagen.

(RevP 2017:14)

9.5 Av 20 kap. 12 § 4 ABL framgår att bolagets revisor ska yttra sig om huruvida styrelsens redogörelse är rättvisande.

(RevP 2017:14)

Revisorns granskning

Granskning för att tillstyrka styrelsens förslag om minskning av aktiekapital

9.6 Granskningen ska vara tillräckligt omfattande för att revisorn ska kunna uttala sig om förslagets lämplighet. Revisorns granskning syftar till att inhämta bevis för om och i så fall hur styrelsen i förslaget till återbetalning beaktat den s.k. beloppsspärren och den s.k. försiktighetsregeln för att kunna dra slutsatser om den föreslagna återbetalningens försvarlighet. Se kapitel 7 för vidare vägledning avseende beloppsspärren och försiktighetsregeln.

9.7 Den naturliga utgångspunkten för revisorn är granskning och bedömning av de motiv för återbetalningen som styrelsen presenterar och diskuterar i sitt yttrande. Revisorn skaffar sig tillräckliga och ändamålsenliga bevis genom att ta del av dokumentationen till yttrandet, göra kompletterande förfrågningar och vidta de andra granskningsåtgärder som bedöms nödvändiga.

Eventuell påverkan av värdering till verkligt värde

9.8 I tillämpliga fall granskar revisorn dokumentationen av styrelsens redovisning av de "orealiserade vinster" som ingår i det egna kapitalet, dvs. yttrandets beskrivning av de tillgångar eller skulder som har värderats med tillämpning av 4 kap. 14 a § ÅRL jämfört med en värdering som har anskaffningsvärdet eller lägsta värdets princip som utgångspunkt.

Granskning av styrelsens redogörelse för händelser av väsentlig betydelse

9.9 Granskningen genomförs i enlighet med vad som sägs ovan om yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser (se kapitel 4) samt i enlighet med vad som anges nedan.

RevR
RevU

Värdeöverföringar och förändringar i bolagets bundna egna kapital

9.10 Revisorn ska bedöma redogörelsens beskrivning av värdeöverföringar och förändringar i bolagets bundna egna kapital som har beslutats vid eller efter den senaste ordinarie bolagsstämma liksom redogörelsens beskrivning av eventuella betydande förluster i bolagets verksamhet sedan den senaste ordinarie bolagsstämma.

(RevP 2017:14)

Revisorns yttrande

9.11 I författningskommentaren till 20 kap. 8 § ABL hänvisas till en likalydande bestämmelse i 18 kap. 6 § 4 ABL. Av författningskommentaren till den senare paragrafen framgår att revisorn i yttrandet uttalar sig om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget. Exempel på yttrande framgår av exempel 10.

9.12 Om beslut om minskning av aktiekapital fattas på en annan bolagsstämma än ordinarie bolagsstämma ska yttrande enligt exempel 4 upprättas.

(RevP 2017:14)

Exempel 10

Exempel 10 RevR 9

Revisorns yttrande enligt 20 kap. 8 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) om huruvida bolagsstämman bör besluta enligt förslaget om minskning av aktiekapitalet

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens förslag om minskning av aktiekapital daterat ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för förslaget

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram förslaget om minskning av aktiekapital enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram förslaget utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig om minskning av aktiekapital på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens förslag inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens förslag. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i förslaget, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar förslaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) tillstyrker styrelsens förslag om minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 20 kap. 8 § andra stycket aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

10 Revisorsyttrande över styrelsens redogörelse med uppgifter om särskilda inlösenvillkor m.m.

Bakgrund

10.1 I 20 kap. 13 § ABL finns bestämmelser i det fall förslaget till minskning av aktiekapitalet innehåller särskilda inlösenvillkor. Det gäller främst situationer när inlösen sker mot vederlag i annat än pengar (s.k. sakvärden). I sådana fall ska förslaget till minskning av aktiekapitalet innehålla en redogörelse för de omständigheter som kan vara av betydelse vid bedömningen av värdet på egendom som används som betalning för inlösta aktier i stället för pengar.

10.2 Om bolaget samtidigt med minskningen vidtar åtgärder som medför att varken bolagets bundna egna kapital eller dess aktiekapital minskar, ska redogörelsen innehålla uppgift om dessa åtgärder. I redogörelsen ska anges vilka effekter den föreslagna minskningen respektive övriga åtgärder var för sig har på bolagets bundna egna kapital och aktiekapital.

10.3 I författningskommentaren till 20 kap. 10 § ABL, till vilken det refereras i författningskommentaren till 20 kap. 13 § ABL, sägs att om betalning ska lämnas i sakvärden är det ofta lämpligt att alla aktieägare får egendom av samma slag eller frihet att välja mellan sådan egendom och pengar.

10.4 Redogörelsen ska enligt 20 kap. 14 § ABL granskas av en eller flera revisorer vilken/vilka ska avlämna ett yttrande över redogörelsen.

Revisorns granskning

10.5 Reglerna i 20 kap. 14 § ABL hänvisar till reglerna om apportegendom i 2 kap. ABL. Denna hänvisning skapar tolkningsproblem avseende värdet och nyttan av den egendom som frånhånds bolaget, varför yttrandet begränsas till att uttala en slutsats om att styrelsens redogörelse är rättvisande.

10.6 Syftet med revisorns yttrande är att ge underlag för aktieägarnas beslut och reglerna ska primärt skydda aktieägarna. Utgångspunkten för revisorns granskning är att bedöma styrelsens redogörelse med avseende på marknadsvärdet då exempelvis inlösen kan göras riktat. Det är därför extra viktigt att aktieägarna har tillräckliga beslutsunderlag i de fall alla aktieägare inte behandlas lika.

10.7 Revisorns granskning påverkas av vilka förutsättningar som föreligger i det enskilda fallet. Om det endast finns en aktieägare kan granskningen begränsas. Vid en inlösen med fler aktieägare och där inlösen sker med både pengar och sakvärden bör granskningen utökas.

RevR
RevU

10.8 Revisorns granskning av redogörelsen ska syfta till att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis som gör det möjligt för revisorn att i ett skriftligt, undertecknat yttrande

- *bestyrka* att styrelsens redogörelse av den egendom som frånhånds bolaget är rättvisande samt, i förekommande fall, *anmärka* om det finns särskilda svårigheter att uppskatta värdet på egendomen,
- *beskriva* egendomen och *ange* vilken metod som har använts vid värderingen, och
- i förekommande fall *bestyrka* ändamålsenligheten i de åtgärder som vidtas och som medför att varken bolagets bundna egna kapital eller dess aktiekapital minskar, samt riktigheten i de bedömningar som har gjorts om effekterna av dessa åtgärder.

10.9 Styrelsens redogörelse granskas med motsvarande tillämpning av vad som sägs i denna rekommendation ovan om yttrande över betalning med apportegendom (se kapitel 2). Om värderingen har utförts av en utomstående part, kan revisorns granskning begränsas till att bedöma om han eller hon kan förlita sig på den som har gjort värderingen. Om styrelsen har upprättat värderingen bör revisorns granskning utökas. Denna granskning bör innefatta vilka antaganden och vilken metod som styrelsen använt sig av.

Bestyrka ändamålsenligheten i åtgärder som vidtas m.m.

10.10 Enligt författningskommentaren till 20 kap. 13 § ABL framgår att ett bolag inte behöver ansöka om tillstånd att verkställa ett minskningsbeslut för återbetalning till aktieägarna (eller vid avsättning till fri fond), om bolaget samtidigt vidtar åtgärder som medför att varken bolagets aktiekapital eller dess bundna egna kapital minskar till följd av beslutet. Det kan gälla ett bolag som önskar lösa in aktier och samtidigt höja kvotvärdet på kvarvarande aktier genom en fondemission som innebär att fritt eget kapital överförs till aktiekapitalet. Om den samlade effekten av inlösenförfarandet och fondemissionen är att varken aktiekapitalet eller det bundna egna kapitalet minskar, förutsätts förfarandet inte innebära några risker för bolagets borgenärer. Med tanke på situationer av detta slag beskrivs att det ska framgå av förslaget till minskningsbeslut, om beslutet är tänkt att förenas med åtgärder som syftar till att undgå tillståndsprövning. I sådana fall ska också effekterna av de föreslagna åtgärderna förklaras närmare.

10.11 Undantaget omfattar alla typer av åtgärder som medför att bolagets bundna egna kapital och dess aktiekapital är i varje fall lika stora efter minskningsbeslutet som de var dessförinnan. Det kan, utöver nyemission, också vara fråga om fondemission. 20 kap. 23 § ABL anger att åtgärderna ska vidtas "samtidigt". I det uttrycket ligger inget krav på att åtgärden ska ha beslutats vid den bolagsstämma där beslutet om minskning fattades. Det får normalt anses tillfyllest att åtgärden har vidtagits innan beslutet om minskning av aktiekapitalet anmäls för registrering.

10.12 Revisorn tar del av redogörelsen, gör förfrågningar och vidtar ytterligare nödvändiga granskningsåtgärder för att utifrån vad som sägs i författningskommentarerna i punkt 10.10 kunna bedöma ändamålsenligheten i de åtgärder som vidtas och riktigheten i de bedömningar som har gjorts om effekterna av dessa åtgärder, dvs. huruvida de medför att varken bolagets bundna egna kapital eller dess aktiekapital minskar.

Revisorsyttrande

Exempel 11

Exempel 11 RevR 9

Revisorsyttrande enligt 20 kap. 14 § aktiebolagslagen (2005:551) över styrelsens redogörelse med uppgifter om särskilda inlösenvillkor m.m.

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat styrelsens redogörelse med uppgifter om särskilda inlösenvillkor daterad ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för redogörelsen

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram redogörelsen med särskilda inlösen villkor enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redogörelsen utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om särskilda lösen villkor på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att styrelsens redogörelse inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i styrelsens redogörelse. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen upprättar redogörelsen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

RevR
RevU**Uttalande**

Jag (Vi) anser att

- styrelsens redogörelse avseende den egendom som fränhånds bolaget är rättvisande, och
- [de åtgärder som vidtas och som medför att varken bolagets bundna egna kapital eller dess aktiekapital minskar är ändamålsenliga och att de bedömningar som har gjorts om effekterna av dessa åtgärder är riktiga].

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 20 kap. 14 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

11 Revisorsyttrande över att minskningen av aktiekapitalet inte befunnits medföra någon fara för borgenärerna

Bakgrund

11.1 20 kap. 24 § första stycket ABL innehåller bestämmelser om att ett bolag som har beslutat om minskning av aktiekapital för återbetalning till aktieägare eller för avsättning till fri fond ska underrätta sina kända borgenärer om beslutet. I andra stycket görs undantag från denna skyldighet bl.a. för de fall då en revisor intygar att minskningen inte medför någon fara för borgenärerna. Samma situation kan uppstå vid minskning av reservfonden (se 20 kap. 35 § ABL). Yttrandet från revisorn upprättas efter att stämmobeslut om minskning är fattat.

Revisorns granskning

11.2 Föremålet för revisorns granskning är stämmobeslutet om minskning av aktiekapitalet jämte underlag för beslutet. Det finns inget lagstadgat krav på att styrelsen ska avge något yttrande där den anger varför det inte är någon fara för borgenärer. Det är dock viktigt att revisorn inhämtar yttrande då man annars kan anse att revisorn blir för involverad i förvaltningen.

11.3 Revisorns granskning av informationen ska syfta till att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis som gör det möjligt för revisorn att i sitt yttrande bestyrka att han eller hon inte har funnit att minskningen av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna medför någon fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda.

Bedömningen av om minskningen av aktiekapitalet medför någon fara för borgenärerna

11.4 I kapitlet 14.2.3 i prop. 2004/05:85 sägs följande.

”Minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna innebär från borgenärernas synpunkt risker av samma slag som de som uppkommer i samband med vinstutdelning från bolaget. Detta är särskilt tydligt i de fall då minskningen sker genom inlösen av aktier till överkurs. En sådan transaktion är från borgenärssynpunkt helt jämförbar med vinstutdelning. Det är mot denna bakgrund, som vi redan tidigare har konstaterat, naturligt att de borgenärsskyddsregler som vi har föreslagit i kapitel 11.4 ska tillämpas även på en transaktion av detta slag. Således bör minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna få ske endast under förutsättning att det efter minskningen finns full täckning för det bundna egna kapitalet och att den värdeöverföring som sker genom transaktionen är förenlig med försiktighetsregeln. Det innebär bl.a. att om minskningen sker genom inlösen av aktier till överkurs, så måste överkursen rymmas inom bolagets fria egna kapital.”

Återbetalningens täckning och försvarlighet

11.5 I kapitel 7 framgår vägledning för den granskning som revisorn behöver genomföra för att bedöma om styrelsen beaktat försiktighetsregeln och beloppsregeln.

11.6 Revisorn ska göra en samlad bedömning av huruvida minskningen medför någon fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda baserad på genomförd granskning.

Revisorsyttrande

11.7 Enligt 20 kap. 24 § andra stycket ABL ska revisorn i yttrandet uttala att han eller hon inte har funnit att minskningen medför någon fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda.

Exempel 12 a

I yttrandet anges styrelsen som mottagare då revisorsyttrandet ska utgöra underlag för registrering hos Bolagsverket.

Exempel 12a RevR 9

Revisorsyttrande enligt 20 kap. 24 § aktiebolagslagen (2005:551) över huruvida minskningen av aktiekapitalet medför någon fara för borgenärerna m.m.

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat stämmobeslutet daterat ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för underlag till stämmobeslutet

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram underlaget till stämmobeslutet i enlighet med aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram underlaget utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om beslutet om minskning av aktiekapital på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå begränsad säkerhet för att kunna uttala mig (oss) om beslutet om minskningen medför fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i underlaget för stämmobeslut. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i underlaget för beslutet, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen tagit fram underlag för beslutet i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen har begränsats till översiktlig analys av beslutet och underlag till detta samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

RevR
RevU**Uttalande**

Grundat på min (vår) granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att minskningen medför någon fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 20 kap. 24 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

Exempel 12 b

Nedan följer exempel på yttrande vid minskning av reservfond.

Exempel 12b RevR 9

Revisorsyttrande enligt 20 kap. 35 § aktiebolagslagen (2005:551) över huruvida minskningen av reservfonden medför någon fara för borgenärerna m.m.

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat stämmobeslutet daterat ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för underlag till stämmobeslutet

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram underlaget till stämmobeslutet i enlighet med aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram underlaget utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om beslutet om minskning av reservfond på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå begränsad säkerhet för att kunna uttala mig (oss) om beslutet om minskningen medför fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i underlaget för stämmobeslut. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i underlaget för beslutet, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen tagit fram underlag för beslutet i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen har begränsats till översiktlig analys av beslutet och underlag till detta samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Grundat på min (vår) granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att minskningen medför någon fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 20 kap. 35 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

Exempel 12 c

Nedan följer exempel på yttrande huruvida det föreligger fara för borgenärer vid vinstutdelning inom tre år från registrering av minskning av aktiekapital för förlusttäckning.

Exempel 12c RevR 9

Revisorsyttrande enligt 20 kap. 30 § aktiebolagslagen (2005:551) över huruvida vinstutdelning medför någon fara för borgenärerna m.m.

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat stämmobeslutet daterat ÅÅÅÅ-MM-DD.

Styrelsens ansvar för underlag till stämmobeslutet

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram underlaget till stämmobeslutet i enlighet med aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram underlaget utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om beslutet om vinstutdelning på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå begränsad säkerhet för att kunna uttala mig (oss) om beslutet om vinstutdelningen medför fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i underlaget för stämmobeslut. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i underlaget för beslutet, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen tagit fram underlag för beslutet i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen har begränsats till översiktlig analys av beslutet och underlag till detta samt förfrågningar hos bolagets personal. Mitt (Vårt) bestyrkande grundar sig därmed på en begränsad säkerhet jämfört med en revision. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Grundat på min (vår) granskning har det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att vinstutdelningen medför någon fara för att borgenärerna inte ska få sina fordringar betalda.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 20 kap. 30 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

RevR
RevU

12 Revisorsyttrande vid byte från privat till publikt aktiebolag**Bakgrund**

12.1 I 26 kap. 3 § ABL anges kraven för att ett privat aktiebolag ska bli publikt. Det första kravet är att bolagets registrerade aktiekapital uppgår till minst det belopp som ett publikt aktiebolag ska ha (jfr 1 kap. 14 § ABL). Ett ytterligare krav är att ett yttrande visas upp, undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag, av vilket det framgår att det finns täckning för det registrerade aktiekapitalet. Dessutom krävs det att bolagets firma inte strider mot föreskrifterna om ett publikt aktiebolags firma (se 28 kap. 1 och 7 §§ ABL).

Revisorns granskning

12.2 Kraven ska vara uppfyllda vid tidpunkten för registreringen av bytet av bolagskategori. Innan revisorn lämnar sitt yttrande måste han eller hon ta ställning till om bolagets eget kapital faktiskt uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet. Med det "registrerade aktiekapitalet" avses det aktiekapital som är registrerat vid tiden för registreringen av beslutet om kategoribyte.

12.3 Granskningsobjekt är bolagets egna kapital vid tidpunkten för registrering av kategoribytet. Revisorns granskning påverkas av framförallt två faktorer:

- *Tidpunkten för registrering av kategoribytet:* Granskningsinsatsen ökar desto mer tid som förlutit sedan det senast reviderade bokslutet.
- *Egna kapitalets storlek i förhållande till aktiekapitalets storlek:* Granskningsinsatsen ökar desto mindre marginal som det finns mellan det egna kapitalets storlek och aktiekapitalets storlek.

(FAR N 2018:8)

12.4 Revisorn kan inhämta viss vägledning från ISA 805 *Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport*.

Revisorsyttrande

12.5 Av yttrandet ska det framgå att bolagets eget kapital uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet. Revisorns uttalande sker med rimlig säkerhet.

Exempel 13

Exempel 13 RevR 9

Revisorsyttrande enligt 26 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) vid byte av bolagskategori

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har granskat utdrag ur redovisningen för att kunna uttala mig (oss) om huruvida bolagets eget kapital uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet.

Styrelsens ansvar för redovisningsuppgifterna

Det är styrelsen som har ansvaret för att ta fram utdrag ur redovisningen enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna ta fram redovisningsuppgifterna utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om bolagets egna kapital på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att redovisningsuppgifterna inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i redovisningsuppgifterna. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i redogörelsen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen tar fram redovisningsuppgifterna i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att bolagets egna kapital, per den [datum], minst uppgick till det registrerade aktiekapitalet om [xx.xxx] kronor som avses vara registrerat efter registrering av [emission] beslutad vid bolagsstämman den [datum].

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 26 kap. 3 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

13 Revisorsyttrande vid nyemission med lägre teckningskurs än de tidigare aktiernas kvotvärde

Bakgrund

13.1 Vid nyemission får teckningskursen inte sättas lägre än de tidigare aktiernas kvotvärde (13 kap. 4 § tredje stycket ABL). I bolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES får dock teckningskursen vara lägre, om ett belopp som motsvarar skillnaden mellan teckningskursen och aktiernas kvotvärde tillförs aktiekapitalet genom överföring från bolagets eget kapital i övrigt eller genom uppskrivning av värdet av anläggningstillgångar (13 kap. 4 § tredje stycket ABL). En sådan överföring eller uppskrivning ska ske innan beslutet om nyemission registreras.

13.2 Enligt 1 kap. 15 § sista stycket ABF ska ett intyg från en auktoriserad revisor eller godkänd revisor om att överföring eller uppskrivning har gjorts fogas till en anmälan för registrering av ett beslut om en sådan nyemission.

Revisorns granskning

13.3 Revisorns granskningsinsats påverkas av överföringens art och vid vilken tidpunkt som överföringen sker. Om överföringen avser överföring av övrigt eget kapital i en balansräkning som revisorn nyligen granskat, kan granskningsinsatsen begränsas till en uppföljande granskning av resultatutveckling och eventuella värdeöverföringar efter balansdagen. Om överföringen sker vid en senare tidpunkt behöver granskningen utökas.

13.4 Vid en uppskrivning av en anläggningstillgång måste revisorn bedöma de underlag för uppskrivning som bolaget upprättat. Kriterier för uppskrivning framgår av 4 kap. 6 § ÅRL. Där anges att uppskrivning av ett aktiebolags materiella och finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde får skrivas upp högst till detta värde. Revisorn inhämtar bevis som kan utgöras av värderingar som upprättats av utomstående. I så fall kan revisorn begränsa sin granskning till att bedöma bevisets tillförlitlighet (se ISA 500 *Revisionsbevis* punkt A 31). När värderingen endast grundar sig på internt upprättade dokument bör revisorns granskning utökas.

(FAR N 2019:15)

Revisorsyttrande**Exempel 14**

Exempel 14 RevR 9

Revisorsyttrande enligt 1 kap. 15 § sista stycket aktiebolagsförordningen (2005:559) vid nyemission med lägre teckningskurs än de tidigare aktiernas kvotvärde

Till styrelsen i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

RevR
RevU

Jag (Vi) har granskat den överföring ... (uppskrivning av värdet) av anläggningstillgångar som utgör grund för ökning av aktiekapitalet i ... AB.

Styrelsens ansvar för överföringen (uppskrivningen)

Det är styrelsen som har ansvaret för att överföringen (uppskrivningen) uppfyller kraven enligt aktiebolagsförordningen och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen bedömer nödvändig för att kunna genomföra överföringen (uppskrivningen) utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om överföring (uppskrivning) av på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå rimlig säkerhet att underlag avseende överföringen (uppskrivningen) inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om finansiell och annan information i underlaget för överföringen (uppskrivningen). Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i underlaget för överföring (uppskrivning), vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen tar fram underlaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens antaganden. Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Jag (Vi) anser att aktiekapitalet ökats genom överföring från disponibla vinstmedel/reservfonden/uppskrivningsfonden/genom uppskrivning av värdet av anläggningstillgångar med skillnaden mellan de nya aktiernas teckningskurs och aktiernas tidigare kvotvärde.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 1 kap. 15 § sista stycket aktiebolagsförordningen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

14 Revisorsyttrande över särskild granskning

Bakgrund

14.1 En aktieägare kan enligt 10 kap. 21 § ABL väcka förslag om en särskild granskning av bolagets förvaltning och räkenskaper under en viss förfluten tid eller av vissa åtgärder eller förhållanden i bolaget. Förslaget ska framställas på ordinarie bolagsstämma eller på en stämma där ärendet ska behandlas enligt kallelsen till stämman. Om förslaget biträds av ägare som tillsammans äger en tiondel av samtliga aktier eller en tredjedel av

de aktier som är företrädda vid stämman, ska Bolagsverket förordna en eller flera särskilda granskare efter att ha hört bolagets styrelse, om någon aktieägare begär detta. Till särskild granskare kan utses en auktoriserad eller godkänd revisor.

(RevP 2017:14)

14.2 I fråga om en särskild granskare ska man tillämpa det som sägs om en revisor i 10 kap. 7, 9, 10, 11, 15, 16, 17 och 18 §§ samt 9 kap. 19 § ABL.

Revisorsyttrande

14.3 Revisorn ska lämna ett yttrande över granskningen. Yttrandet ska hållas tillgängligt för och sändas till aktieägare enligt 7 kap. 25 § ABL samt läggas fram på en bolagsstämma. Innehållet i yttrandet kan skilja sig åt beroende på vilket uppdrag som den särskilda granskaren har.

Exempel 15

Exempel 15 RevR 9

Revisorsyttrande över särskild granskning enligt 10 kap. 21 § aktiebolagslagen (2005:551)

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Undertecknad som enligt 10 kap. 21 § aktiebolagslagen förordnats av Bolagsverket att särskilt granska ... ABs förvaltning och räkenskaper för tiden ... får lämna följande yttrande efter fullgjort uppdrag.

... ansvar för förvaltning och räkenskaper

Det är ... som har ansvaret för förvaltning och räkenskaper enligt aktiebolagslagen och för att det finns en sådan intern kontroll som ... bedömer nödvändig för ... utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) om bolagets förvaltning och räkenskaper på grundval av min (vår) granskning. Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) planerar och utför granskningen för att uppnå ... säkerhet att ... inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ... AB enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen innefattar att ... Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Uttalandet måste anpassas till den specifika situationen.

Övriga upplysningar

Detta yttrande har endast till syfte att fullgöra det krav som uppställs i 10 kap. 21 § aktiebolagslagen och får inte användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:25)

RevR
RevU

15 Anmälningsskyldighet vid förtida avgång för avgående revisor samt upplysning av tillträdande revisor

Avgående revisors uppgifter

15.1 Enligt 9 kap. 22–24 §§ ABL ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och överlämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse. Motsvarande regler finns i andra lagar avseende andra företagsformer (8 kap. 25–28 §§ lagen [2018:672] om ekonomiska föreningar, 22–24 §§ revisionslagen [1999:1079] och 4 kap. 7–7 a §§ stiftelselagen [1994:1220]). Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelser vid den granskning som han eller hon hunnit utföra under den tid som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som i 9 kap. 33 § andra stycket, 34 och 35 §§ ABL föreskrivs om revisionsberättelse.

(FAR N 2018:8)

Anmälans innehåll

15.2 Av anmälan ska framgå om uppdraget upphör i förtid genom beslut av bolagsstämma eller om det sker på revisorns egen begäran, samt uppgift lämnas om skälet till att uppdraget upphör i förtid. Den senare uppgiften ska lämnas i enlighet med 9 kap. 23 a § ABL och även mot bakgrund av syftet bakom bestämmelserna i 9 kap. 22–24 §§ ABL, nämligen att förhindra att ett bolag gör sig av med en obekvämlig revisor, innan han hinner fullgöra sin lagstadgade rapportering. En förtida avgång beror mycket ofta på icke kontroversiella förhållanden såsom att bolaget bytt ägare eller att revisorn på grund av sjukdom eller andra personliga skäl inte kan stå kvar vid uppdraget. För revisorns åtgärder vid misstanke om brott se RevR 14 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*.

(FAR N 2020:36)

15.3 Redogörelsen i anmälan enligt 9 kap. 22–24 §§ ABL ska bygga på de iakttagelser revisorn hunnit göra innan uppdraget upphörde. Han ska därvid anmärka bl.a. om han funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att dessa eljest har handlat i strid med ABL eller bolagsordningen. Revisorn är dessutom enligt 9 kap. 34 § ABL skyldig att anmärka om bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter enligt vissa skatte- och avgiftsförfattningar.

15.4 Även om anmälan ska utformas analogt med bestämmelserna i 9 kap. 33 § andra stycket, 34 och 35 §§ ABL, kan självfallet inte något uttalande göras som förutsätter tillgång till bolagets årsredovisning. Utformningen av anmälan kommer därför att avvika från den standardiserade formen för revisionsberättelsen. Nedan ges exempel på utformning av anmälan för olika typfall, exempel 17 och 18 visar endast varianter av redogörelsen enligt 9 kap. 23 § och för övriga delar av anmälan kan hämtas vägledning från exempel 16. Givetvis måste de lämnade exemplen användas med urskillning, eftersom varje uttalande från revisorn måste ges det innehåll och den utformning som motiveras av omständigheterna i det enskilda fallet.

Exempel 16

Exempel 16 RevR 9

Till Bolagsverket

Avseende ... AB, org.nr 556xxx-xxxx

Anmälan och redogörelse enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551)

Mitt uppdrag som revisor i bolaget har upphört i förtid genom beslut av ordinarie bolagsstämma/extra bolagsstämma ÅÅÅÅ-MM-DD (genom min begäran ÅÅÅÅ-MM-DD).

Några förhållanden som föranleder anmärkning i denna redogörelse har inte kommit till min kännedom.

Underrättelse enligt 9 kap. 23 a § aktiebolagslagen (2005:551)

Skälet till att mitt uppdrag upphör i förtid är att ...

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.
Auktoriserad/Godkänd revisor

(RevP 2017:14)

Exempel 17

Vid granskningen har framkommit att bolaget ej avlämnat delårsrapport. I övrigt har inte några anmärkningsvärda förhållanden kommit till min kännedom.

Exempel 18

Jag har i strid med aktiebolagslagens regler ej beretts tillfälle att utföra någon granskning.

Tillträdande revisors uppgifter

15.5 Enligt 9 kap. 36 § ABL ska en kopia av den tidigare revisorns anmälan enligt 9 kap. 23 § ABL fogas till revisionsberättelsen. Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 9 kap. 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen. Motsvarande regler finns i andra lagar avseende andra företagsformer (8 kap. 39 § lagen om ekonomiska föreningar och 32 § revisionslagen).
(FAR N 2018:8)

RevR
RevU

15.6 Uppllysning, i den tillträdande revisorns revisionsberättelse, om bifogandet bör lämnas med en hänvisning till de bifogade handlingarna enligt nedanstående exempel. Upplysningen om de bifogade handlingarna placeras efter revisorns undertecknande i revisionsberättelsen. Se exempel 19 a).

(RevP 2017:14)

15.7 Om den tidigare revisorn inte har upprättat handlingar enligt punkt 15.5, ska den tillträdande revisorn upplysa om detta i kapitlet Övriga upplysningar i del 1 i revisionsberättelsen (jfr RI Dnr 2015-1235). Se exempel 19 b).

(RevP 2017:14)

Exempel 19 a)

Exempel 19a RevR 9

REVISIONSBERÄTTELSE

Övriga upplysningar

Revisionen av årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har utförts av en annan revisor vars uppdrag upphörde i förtid och som lämnat en revisionsberättelse daterad DD månad ÅÅÅÅ med omodifierade uttalanden i Rapport om årsredovisningen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Följande handlingar fogas till revisionsberättelsen:

- Kopia av tidigare revisors anmälan enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen.
- Kopior av underrättelser enligt 9 kap. 23 a § aktiebolagslagen.

(RevP 2016:14)

Exempel 19 b)

Om det funnits anledning till att tidigare revisor inte upprättat anmälan enligt 9 kap. 23 § ABL eller underrättelse enligt 9 kap. 23 a §, t.ex. att tidigare revisor inte längre är kvalificerad revisor, bör anpassning av texten i övriga upplysningar i exempel 19 b) göras.

REVISIONSBERÄTTELSE

Övriga upplysningar

Revisionen av årsredovisningen för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) har utförts av en annan revisor vars uppdrag upphörde i förtid och som lämnat en revisionsberättelse daterad DD månad ÅÅÅÅ med omodifierade uttalanden i Rapport om årsredovisningen.

Tidigare revisor har inte upprättat anmälan om sitt förtida utträde enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen eller underrättelse enligt 9 kap. 23 a § aktiebolagslagen.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(RevP 2017:14)

16 Erinringar enligt 9 kap. 39 § ABL

Avgående revisors uppgifter

16.1 Enligt 9 kap. 39 § ABL ska erinringar som revisorn framställt till styrelsen eller verkställande direktör antecknas i protokoll eller i en annan handling. Handlingen ska lämnas till styrelsen och bolaget ska förvara den på ett betryggande sätt.

(RevP 2016:14)

16.2 Bestämmelsen avser sådana erinringar som revisor gör till styrelsen eller den verkställande direktören men som han eller hon inte anser vara av den beskaffenhet att de bör bringas till aktieägarnas och allmänhetens kännedom genom anmärkning i revisionsberättelsen på grund av att de är mindre betydelsefulla eller berör affärshemligheter eller dylikt. Bestämmelsen utgår från att erinringarna är skriftliga, så att de är tillgängliga för nuvarande och framtida styrelser, verkställande direktörer och revisorer. Att de är tillgängliga för kommande revisorer bidrar till kontinuitet i revisionen.

(RevP 2016:14)

16.3 Mer rutinmässiga uttalanden om fel eller brister eller om behov av förbättringar som revisorn rapporterar till den verkställande direktören eller styrelsen anses enligt praxis inte vara erinringar även om de har avfattats skriftligen. I praxis kallas sådana normalt påpekanden (9 kap. 6 § ABL). Detta gäller främst rutinmässiga rapporter från den löpande granskningen och bokslutsgranskningen. Erinringar enligt 9 kap. 39 § ABL avser alltså enligt praxis i de flesta fall förhållandevis allvarliga påpekanden om företagets interna kontroll, redovisning eller förvaltningen i övrigt. Det kan gälla förhållanden som gör att revisorn måste överväga anmärkning i revisionsberättelsen om företagsledningen inte vidtar erforderliga åtgärder. Det kan också avse förhållanden som revisorn anser att styrelsen bör få kännedom om, t.ex. att verkställande direktören inte åtgärdat av revisorn påpekade brister i den interna kontrollen, redovisningen och liknande.

(RevP 2016:14)

16.4 När revisorn avger en skrivelse som är en erinran enligt 9 kap. 39 § ABL ska han eller hon hänvisa direkt till paragrafen. Detta bör helst ske i inledningen till skrivelsen. Hänvisningen kan ha följande lydelse: "Denna skrivelse är en erinran som ska behandlas av styrelsen enligt 9 kap. 39 § aktiebolagslagen". En erinran är en särskild form av rapporteringsmöjlighet som revisor har enligt aktiebolagslagen och inte ett lagstadgat tilläggsuppdrag. Med anledning av detta gäller inte de formkrav vid rapportering som gäller vid revisorsyttranden enligt denna rekommendation.

(RevP 2016:14)

16.5 Skrivelsen bör vara ställd till styrelsen, men kan av praktiska skäl överlämnas eller skickas till styrelseordföranden eller verkställande direktören. Det framgår inte direkt av bestämmelserna i ABL att skrivelsens innehåll ska delges samtliga styrelseledamöter. Detta får dock anses ligga i sakens natur. Ansvaret för att så sker åvilar dock inte revisorn utan den som mottagit skrivelsen.

(RevP 2016:14)

16.6 Revisorn bör framställa erinringar så snart som möjligt efter det att han eller hon iakttagit bristerna så att erforderliga åtgärder kan vidtas inom företaget. Om iakttagelserna gjorts på ett sent stadium bör erinringarna i vart fall framställas senast när revisionsberättelsen avges, för att styrelsen och verkställande direktören ska få närmare kännedom om resultatet av revisorns granskning och hans eller hennes kritiska synpunkter i god tid före bolagsstämman (ordinarie bolagsstämman).

(RevP 2017:14)

16.7 Revisorn bör som ett led i förvaltningsrevisionen följa upp hur styrelsen och verkställande direktören hanterat erinringarna, t.ex. genom att förvissa sig om att de protokollförts. Han eller hon bör även förvissa sig om att förvaring sker i enlighet med 9 kap. 39 § ABL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:14

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

RevR
RevU

2017:14

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2018 eller senare.

2018:8

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:15

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:36

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:25

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:14	RevP 2017:14	FAR N 2018:8	FAR N 2019:15
FAR N 2020:36	FAR N 2021:25		

Bilaga Sammanställning av revisorsyttranden från en revisor enligt ABL (utöver revisionsberättelse m.m. enligt 9 kap.) och ABF

Lagrum	Beskrivning av yttrande	Rekommendation	Krav
<i>Aktiebolagslagen</i>			
2 kap. 19 §	Yttrande över apportegendom	RevR 9, Ex 1	Alla AB
2 kap. 30 §	Yttrande över uppskjuten apport i publika bolag	RevR 9, Ex 2 b	Endast publika AB

Lagrum	Beskrivning av yttrande	Rekommendation	Krav
7 kap. 35 §	Yttrande över upplysningar som begärts på stämma	RevR 9, Ex 9	I bolag med revisor
8 kap. 54 §	Yttrande över riktlinjer för ledande befattningshavare	RevR 8	Endast aktie- marknadsbolag
9 kap. 6 §	Erinringar till styrelse och verkställande direktör	RevR 9, 16 kap	I bolag med revisor
9 kap. 6 a och 6 b §§ (se även 8 kap. 49 a §)	Rapportering till revisionsutskottet	EtikU 9	I bolag med revisionsutskott
9 kap. 23 och 23 a §§	Förtida avgång	RevR 9, Ex 16–18	I bolag med revisor
9 kap. 36 §	Tillträdande revisor	RevR 9, Ex 19	I bolag med revisor
9 kap. 39 §	Erinringar	RevR 9, 16 kap.	I bolag med revisor
9 kap. 43 §	Underrättelse till styrelsen om brottsmisstänke	RevR 14	I bolag med revisor
10 kap. 21 §	Yttrande över särskild granskning (revisor förordnad av Bolagsverket)	RevR 9, Ex 15	I bolag med förordnad revisor
12 kap. 7 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser	RevR 9, Ex 4	I bolag med revisor
13 kap. 6 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser	RevR 9, Ex 4	I bolag med revisor
13 kap. 8 §	Yttrande över information om betalning med apportegendom vid nyemission	RevR 9, Ex 2 a	I alla AB
13 kap. 8 §	Yttrande över information om betalning genom kvittning vid nyemission	RevR 9, Ex 3	I alla AB
13 kap. 23 §	Yttrande över apportegendom (tillförd)	RevR 9, Ex 2 b	I alla AB
13 kap. 42 §	Yttrande över betalning med kontanter av tecknade och tilldelade aktier i publika bolag	RevR 9, Ex 5	I publika AB som alternativ till intyg från kreditinstitut
13 kap. 42 §	Yttrande över betalning med apportegendom av tecknade och tilldelade aktier i publika bolag	RevR 9, Ex 2 b	I publika AB
14 kap. 8 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser	RevR 9, Ex 4	I bolag med revisor
14 kap. 10 §	Yttrande över information om betalning med apportegendom vid emission av teckningsoptioner	RevR 9, Ex 2 b	I alla AB
14 kap. 10 §	Yttrande över information om betalning genom kvittning vid emission av teckningsoptioner	RevR 9, Ex 3	I alla AB
14 kap. 32 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser vid aktieteckning genom utnyttjande av optionsrätt	RevR 9, Ex 4	I bolag med revisor
14 kap. 49 §	Yttrande över slutbetalning med kontanter av tecknade och tilldelade aktier i publika bolag (aktietecknande med utnyttjande av optionsrätt)	RevR 9, Ex 5	I publika AB
15 kap. 8 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser	RevR 9, Ex 4	I bolag med revisor
15 kap. 10 §	Yttrande över information om betalning med apportegendom vid emission av konvertibler	RevR 9, Ex 2 a	I alla AB

Lagrum	Beskrivning av yttrande	Rekommendation	Krav
15 kap. 10 §	Yttrande över information om betalning genom kvittning vid emission av konvertibler	RevR 9, Ex 3	I alla AB
15 kap. 24 §	Yttrande över information om betalning med apportegendom vid emission av konvertibler	RevR 9, Ex 2 b	I alla AB
15 kap. 39 §	Yttrande över konvertering till aktier	RevR 9, Ex 6	I alla AB
15 kap. 44 §	Yttrande över betalning med kontanter av tecknade och tilldelade konvertibler i publika bolag	RevR 9, Ex 5	I publika AB
15 kap. 44 §	Yttrande över betalning med apportegendom av tecknade och tilldelade konvertibler i publika bolag	RevR 9, Ex 2 b	I publika AB
18 kap. 6 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser och utdelningsförslag	RevR 9, Ex 7	I bolag med revisor
19 kap. 24 §	Yttrande över styrelsens redogörelse med uttalande om huruvida stämman bör besluta i enlighet med förslag	RevR 9, Ex 8	I bolag med revisor
19 kap. 34 eller 35 §	Yttrande över information om betalning med apportegendom vid förvärv av egna aktier	RevR 9, Ex 2 a	I publika AB
19 kap. 34 eller 35 §	Yttrande över information om betalning genom kvittning vid förvärv av egna aktier	RevR 9, Ex 3	I publika AB
19 kap. 34 eller 35 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser vid förvärv av egna aktier	RevR 9, Ex 4	I publika AB
20 kap. 8 §	Yttrande över styrelsens minskningsförslag	RevR 9, Ex 10	I bolag med revisor
20 kap. 12 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser	RevR 9, Ex 4	I bolag med revisor
20 kap. 14 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för minskning av aktiekapital genom betalning med sakvärden	RevR 9, Ex 11	I alla AB
20 kap. 24 §	Yttrande att minskning av aktiekapital inte medför någon fara för borgenärer	RevR 9, Ex 12 a	I alla AB
20 kap. 30 §	Yttrande att vinstutdelning inte medför någon fara för borgenärer	RevR 9, Ex 12 c	I alla AB
20 kap. 35 §	Yttrande att minskning av reservfond inte medför någon fara för borgenärer	RevR 9, Ex 12 b	I alla AB
23 kap. 4 §	Revisionsberättelse avseende slutredovisning	RevR 13, Ex 4	I bolag med revisor
23 kap. 11 §	Yttrande över fusionsplan	RevR 4, Ex 1	I alla AB
23 kap. 11 §	Yttrande över fusionsplan, begränsat yttrande	RevR 4, Ex 2	I alla AB
23 kap. 25 §	Yttrande över överlämnande av överlättande bolags tillgångar	RevR 4, Ex 3	I alla AB
23 kap. 29 §	Yttrande om absorption av helägt dotterbolag	RevR 4, Ex 4	I alla AB
23 kap. 29 §	Yttrande om absorption av helägt dotterbolag vid fara för borgenärerna	RevR 4, Ex 5	I alla AB
24 kap. 13–15 §§	Yttrande över delningsplan	–	I alla AB
24 kap. 27 §	Yttrande över överlämnande av överlättande bolags tillgångar	–	I alla AB

RevR
RevU

RevR 9 Revisorns övriga yttranden enligt ABL och ABF Bilaga

Lagrum	Beskrivning av yttrande	Rekommendation	Krav
25 kap. 4 §	Yttrande över styrelsens redogörelse för väsentliga händelser	RevR 9, Ex 4	I bolag med revisor
25 kap. 13 och 16 §§	Yttrande över granskning av kontrollbalansräkning, omodifierat	RevR 1, Ex 1	I bolag med revisor
25 kap. 13 och 16 §§	Yttrande över granskning av kontrollbalansräkning, reservation	RevR 1, Ex 2	I bolag med revisor
25 kap. 13 och 16 §§	Yttrande över granskning av kontrollbalansräkning, avvikande mening	RevR 1, Ex 3	I bolag med revisor
25 kap. 33 §	Revisionsberättelse avseende styrelsens avgångsredovisning	RevR 13, Ex 1	I bolag med revisor
25 kap. 37 §	Revisionsberättelse avseende årsredovisning likvidationsåret	RevR 13, Ex 2	I bolag med revisor
25 kap. 37 §	Revisionsberättelse avseende årsredovisning året/-n efter likvidationsåret	RevR 13, Ex 3	I bolag med revisor
25 kap. 40 §	Revisionsberättelse avseende slutredovisning	RevR 13, Ex 4	I bolag med revisor
25 kap. 45 §	Yttrande vid likvidationens upphörande	RevR 13, Ex 5	I bolag med revisor
26 kap. 3 §	Yttrande vid byte från privat till publikt aktiebolag	RevR 9, Ex 13	I alla AB
<i>Aktiebolagsförordningen</i>			
1 kap. 15 §	Yttrande vid nyemission med lägre teckningskurs än tidigare kvotvärde	RevR 9, Ex 14	I alla AB

(FAR N 2021:25)

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 10 Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen

(senast ändrad genom FAR N 2021:28)

1 Inledning	1309
2 Allmänt om granskning av information i en förvaltningsberättelse	1310
Olika typer av information	1310
Förutsättningar för bestyrkandeuppdrag	1310
Granskningsfaser	1311
Väsentlighet	1311
Revisorns lagstadgade granskningsuppgifter av förvaltningsberättelsen	1311
3 Granskningsområden i förvaltningsberättelsen som behandlas i denna rekommendation	1312
Rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat	1312
Väsentliga händelser under räkenskapsåret	1313
Fortsatt drift	1313
Väsentliga händelser efter räkenskapsåret	1314
Framtida utveckling inklusive en beskrivning av riskfaktorer	1314
Kompletterande riskinformation om finansiella instrument	1314
Forskning och utveckling	1315
Filialer	1315
Innehav av egna aktier	1315
Resultatdispositionen och förändringar i eget kapital	1315
Hållbarhetsupplysningar i årsredovisningen	1317
Information som enligt 6 kap. 2 a § ÅRL ska lämnas av aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet	1319
4 Revisorns rapportering	1320
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1320
Ändringsförteckning	1320
Bilaga 1 Sammanställning över vägledningar avseende granskning av förvaltningsberättelsen	1320

RevR
RevU**1 Inledning**

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge en samlad beskrivning av god revisionssed vid granskning av informationen i förvaltningsberättelsen för aktiebolag. Rekommendationen kan även ge vägledning för granskning av informationen i förvaltningsberättelser för andra företagsformer. I bilaga till denna rekommendation presenteras en sammanställning av var vägledning om god revisionssed till de olika kategorierna av lagstadgad information finns. I den mån god revisionssed inte behandlas i andra rekommendationer och uttalanden så behandlas den i kapitel 3 i denna rekommendation.

(FAR N 2018:9)

1.2 Enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, ska ett företag upprätta en förvaltningsberättelse som en del av årsredovisningen. Det lagstadgade innehållet i förvaltningsberättelsen framgår av 6 kap. 1–4 §§ ÅRL. I förekommande fall gäller även 6 kap. 6–9 §§ ÅRL när en bolagsstyrningsrapport upprättas som en del av förvaltningsberättelsen (se RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*). På samma sätt gäller i förekommande fall även 6 kap. 10–14 §§ ÅRL när en hållbarhetsrapport upprättas som en del av förvaltningsberättelsen (se RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*). Förvaltningsberättelse ska även upprättas för koncernen i enlighet med 7 kap. 31 § ÅRL. Kraven på koncernens förvaltningsberättelse överensstämmer i tillämpliga delar med kraven på moderbolagets förvaltningsberättelse.

(FAR N 2021:28)

1.3 ÅRL anger att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Syftet med balansräkningen, resultaträkningen och noterna är att de ska ge en *rättvisande bild* av företagets ställning och resultat. Förvaltningsberättelsens övergripande syfte är att komplettera årsredovisningens övriga delar för att öka förståelsen för årsredovisningen som en helhet. Den ska innehålla en *rättvisande översikt* över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Därutöver ska ett antal i lagen preciserade uppgifter lämnas i förvaltningsberättelsen. Innehållet och omfattningen av förvaltningsberättelsen styrs även av det av företaget tillämpade redovisningsreglementet, såsom K2 eller K3.

(RevP 2017:15)

2 Allmänt om granskning av information i en förvaltningsberättelse

Olika typer av information

2.1 Innehållet i en förvaltningsberättelse består av både finansiell och icke-finansiell information. Den finansiella informationen kan vara antingen historisk finansiell information från företagets redovisningssystem eller annan finansiell information, såsom prognoser och annan framtäckt information. Den icke-finansiella informationen utgörs av redogörelser som inte har någon direkt koppling till resultat- och balansräkningarna, såsom beskrivning av verksamheten och information om ägarförhållanden. Den icke-finansiella informationen kan vara antingen kvantitativ (t.ex. antal kunder) eller kvalitativ.

2.2 Internationella standarder som behandlar granskning av förvaltningsberättelsens information är följande:

- ISA, IAASBs *International standards on auditing* behandlar revision av historisk finansiell information.
- ISAE 3000 *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information* behandlar revision av annat än historisk finansiell information, både finansiell och icke-finansiell.

(RevP 2017:15)

2.3 Rekommendationens huvudsakliga inriktning är granskning av annan information än historisk finansiell information i förvaltningsberättelsen. För granskning av historisk finansiell information hänvisas framför allt till ISA.

2.4 Med hänsyn till ÅRLs allmänt hållna krav om att förvaltningsberättelsen, förutom viss specifik information, ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat är gränsen mellan lagstadgad och frivillig information ibland oklar. Revisionen avser dock alltid hela förvaltningsberättelsen och omfattar således både lagstadgad information samt ytterligare information som bolaget på eget initiativ har valt att lämna. Detta gäller all information, undantaget bolagsstyrningsrapporten samt hållbarhetsrapporten, där lagstiftaren begränsat revisorns lagstadgade granskningsinsats (se vidare RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten* jämte RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*).

(FAR N 2021:28)

Förutsättningar för bestyrkandeuppdrag

2.5 Grundläggande förutsättningar för ett bestyrkandeuppdrag är bl.a. att det finns lämpliga kriterier som granskningsobjektet kan mätas mot och att revisorn kan skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sitt uttalande. Om inte dessa förutsättningar är uppfyllda ska revisorn i enlighet med Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag (p. 22) inte acceptera uppdraget.

(FAR N 2018:9)

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

men inte om prognoserna kommer att uppnås. Denna typ av information har i normalfallet inte någon väsentlig påverkan på årsredovisningen i sin helhet, och hindrar normalt sett inte revisorn från att utföra revisionsuppdraget. Om det skulle lämnas väsentlig framåtriktad information i förvaltningsberättelsen som inte är möjlig att verifiera, ska revisorn överväga att ge uttryck för en begränsning i granskningens omfattning och inriktning i revisionsberättelsen.

(FAR N 2018:9)

Granskningsfaser

2.7 Revisionen av förvaltningsberättelsen innehåller samma faser som revisionen av historisk finansiell information, dvs. planering, granskning och rapportering. I planeringsfasen ska revisorn skaffa sig kunskap om rutiner och kontroller som bolaget tillämpar för att säkerställa att förvaltningsberättelsen innehåller den lagstadgade informationen. Revisorn ska vidare, om en kontrollbaserad ansats används, efterfråga bolagets dokumentation över att dess rutiner och system har följts vid upprättandet av förvaltningsberättelsen, samt genomföra de kompletterande granskningsåtgärder som är nödvändiga.

(FAR N 2018:9)

Väsentlighet

2.8 Revisorns 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.

(FAR N 2018:9)

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

(RevP 2016:15)

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

(FAR N 2018:9)

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

Revisorns lagstadgade granskningsuppgifter av förvaltningsberättelsen

2.12 Förvaltningsberättelsen är en obligatorisk del av årsredovisningen och ingår därför i revisorns granskningsuppgifter i enlighet med 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL. Granskningen av förvaltningsberättelsen rapporteras i revisionsberättelsen genom revisorns uttalande om huruvida hela årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med ÅRL och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige (9 kap. 31 § ABL). Vad som utgör god redovisningssed för förvaltningsberättelsen utvecklas huvudsakligen i Bokföringsnämndens (BFN) uttalanden och allmänna råd.

(FAR N 2018:9)

2.13 Dessutom ska revisorn 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 ÅRL, förutsätter att granskningen av att delarna sinsemellan är förenliga redan är

RevR
RevU

utförd. Detta till synes onödiga uttalande i revisionsberättelsen har sin bakgrund i EU-direktivet för årsbokslut och koncernredovisning 2013/34/EU. I direktivet ställs krav på att medelstora och stora företag/koncerner upprättar förvaltningsberättelse medan medlemsstaterna själva får välja om samma krav ska ställas på de små företagen/koncernerna. I de fall förvaltningsberättelse upprättas ställer direktiven dock inget krav på att den ska revideras, utan enbart granskas vad gäller att den är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Sverige har som ett av få länder valt att kräva förvaltningsberättelse, som tillika ska revideras, i samtliga företag som omfattas av ÅRL. Revisorn kan i normalfallet uttala att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar såväl när han eller hon uttalar sig enligt standardutformningen som vid avstyrkande eller reservation. Om revisorn avstår från att uttala sig om årsredovisningen bör han eller hon även avstå från att uttala sig i denna del. Om revisorn inte anser att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar, ska detta framgå av revisionsberättelsen.

(FAR N 2020:30)

2.14 Direktivet är utformat så att kraven på särskilt uttalande om förenligheten måste införas i de nationella lagarna oaktat om förvaltningsberättelsen, som i Sverige, omfattas av uttalandet i revisionsberättelsen eller inte.

(RevP 2017:15)

2.15 har upphävts genom FAR N 2018:9.

3 Granskningsområden i förvaltningsberättelsen som behandlas i denna rekommendation

3.1 I denna rekommendation behandlas hur granskning ska utföras av information i förvaltningsberättelsen där vägledning om god revisionssed inte framgår av andra rekommendationer eller uttalanden. En sammanställning över förvaltningsberättelsens lagstadgade information för olika kategorier av bolag (mindre bolag, större bolag och börsbolag) med hänvisningar till vägledning om god revisionssed framgår av bilaga 1. Det kan finnas ytterligare krav, som inte är lagstadgade, i enlighet med god redovisningssed.

(FAR N 2021:28)

3.2 Generellt ska revisorn granska att förvaltningsberättelsen innehåller information i enlighet med god redovisningssed. Bedömningen av om informationen är tillräcklig gör revisorn baserat på sin professionella uppfattning om vad som är relevant för informationens målgrupp. För vägledning om god redovisningssed ska särskilt BFNs uttalanden BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2) och BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) beaktas. Kompletterande vägledning framgår av FARs rekommendation RedR 1 *Årsredovisning i aktiebolag*.

(FAR N 2018:9)

Rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat

3.3 Till den del informationen utgörs av flerårsöversikter över nettoomsättning, resultatmått, balansomslutning etc. grundar sig revisorns bedömning i stor utsträckning på den granskning som utförts av resultat- och balansräkning samt i förekommande fall av kassaflödesanalysen. De granskningsåtgärder som därutöver kommer ifråga omfattar exempelvis kontroll av att de redovisade uppgifterna är korrekt härledda ur bolagets räkenskaper eller årsredovisningar samt i förekommande fall omräknade för att tillgodose krav på jämförbarhet. Enligt god redovisningssed ska väsentliga förändringar mellan åren i den finansiella översikten kommenteras. Revisorn ska granska om sådana kommentarer har lämnats och bedöma huruvida kommentarerna är förenliga med den bild av bolagets resultat och ställning som ges i resultat- och balansräkningar samt att de överensstämmer med revisorns kännedom om bolaget.

Väsentliga händelser under räkenskapsåret

3.4 Enligt 6 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska upplysningar lämnas om händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret. Väsentliga händelser efter räkenskapsårets utgång men före årsredovisningens upprättande ska enligt 5 kap. 22 § ÅRL lämnas i not. Vad som avses med väsentliga händelser framgår bl.a. av BFNAR 2016:10 p. 5.4 och 5.7 och BFNAR 2012:1 p. 3.7 samt kommentar till dessa punkter. Motsvarande regler återfinns i IAS 10 för årsredovisning som upprättas enligt IFRS.
(FAR N 2018:9)

3.5 Revisorn identifierar under förvaltnings- och räkenskapsrevisionen väsentliga händelser som inträffat under räkenskapsåret och tar ställning till om tillräckliga upplysningar har lämnats om dessa händelser i förvaltningsberättelsen. Att upplysning lämnats i not påverkar inte skyldigheten att lämna en lagstadgad upplysning i förvaltningsberättelsen.

3.6 Av förvaltningsberättelsen ska framgå om företaget upprättat kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § ABL eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger. Upplysning om sådan kontrollbalansräkning ska dessutom lämnas i not om denna upprättats efter räkenskapsårets utgång men före avlämnandet av årsredovisningen. Om kontrollbalansräkning upprättats har revisorn normalt genomfört granskning av kontrollbalansräkningen, varför någon ytterligare granskning i detta avseende inte är nödvändig utöver att tillräcklig information lämnats i förvaltningsberättelsen. Om kontrollbalansräkningen granskats av en tidigare revisor i bolaget så ska revisorn skaffa sig en översiktlig förståelse av innehållet i kontrollbalansräkningen, men behöver normalt sett inte verifiera uppgifterna i den utan kan förlita sig på den tidigare revisorns yttrande. Om ett litet bolag, i enlighet med undantagsreglerna i ABL, inte hade någon utsedd revisor när kontrollbalansräkningen lades fram för bolagsstämman så måste en senare utsedd revisor vidta lämpliga granskningsuppgifter för att verifiera förvaltningsberättelsens upplysningar om kontrollbalansräkningen.
(FAR N 2018:9)

RevR
RevU

3.7 Styrelsen i ett bolag med ett redovisat eget kapital som understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, kan i ett fall välja att inte upprätta en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § ABL. Detta fall inträffar när styrelsen bedömer att det är så uppenbart att bolagets tillgångar innehåller tillräckliga och uppenbara dolda övervärden att en kontrollbalansräkning, beräknad enligt 25 kap. 14 § ABL, inte skulle uppvisa kapitalbrist. Revisorn ska granska och bedöma om styrelsens överväganden är rimliga. Styrelsens överväganden ska vara skriftliga. Revisorns granskning av styrelsens överväganden ska normalt inte kräva någon stor arbetsinsats, då övervärdenas förekomst och tillräcklighet ska vara uppenbara. Om revisorn efter sin granskning har tvivel om övervärdenas förekomst och tillräcklighet, så ska revisorn påtala för styrelsen att kontrollbalansräkning ska upprättas. Om styrelsen, trots revisorns påtalande, inte upprättar kontrollbalansräkning, ska revisorn anmärka på detta i revisionsberättelsen.

3.8 Om revisorn finner att styrelsens bedömning om övervärdenas förekomst och tillräcklighet är korrekt, ska revisorn bedöma om årsredovisningen ger tillräcklig information om varför kontrollbalansräkning inte upprättats trots att redovisat eget kapital understigit hälften av det registrerade aktiekapitalet under året eller på balansdagen.
(FAR N 2018:9)

Fortsatt drift

3.9 Om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet är FARs uppfattning att dessa faktorer ska beskrivas i förvaltningsberättelsen. Denna uppfattning grundas på att 9 kap. 31 a § ABL anger att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Av lagens förarbeten framgår att kravet innebär en kodifiering av god revisionssed såsom den kommer till uttryck i ISA 570 *Fortsatt drift*. Om det föreligger sådana osä-

kerhetsfaktorer ska revisorn enligt ISA 570, givet att årsredovisningens upplysningar är tillräckligt tydliga, i revisionsberättelsen lämna en upplysning under rubriken "Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift". Eftersom upplysningen i revisionsberättelsen ska spegla årsredovisningens upplysningar kan FAR inte dra någon annan rimlig slutsats än att lagen kräver ovanstående upplysningar i årsredovisningen oavsett vilken kompletterande normgivning som tillämpats. Revisorsinspektionen har i sitt uttalande Dnr 2016-631 *Revisors agerande i samband med antagandet om fortsatt drift i bolag som tillämpar K2* kommit till i princip samma slutsats som FAR.
(FAR N 2018:9)

Väsentliga händelser efter räkenskapsåret

3.10 Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för bolaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska bolaget lämna upplysning om detta. Upplysningarna ska i enlighet med 5 kap. 22 § ÅRL lämnas i not. Vissa händelser efter räkenskapsårets slut kan vara av sådan karaktär att de även ska upplysas om i förvaltningsberättelsen (jfr K3 kap. 3 punkt 7). Revisorn ska i sådana fall pröva om upplysningar lämnats på lämpligt sätt i både förvaltningsberättelsen och i not.

(RevP 2017:15)

3.11 har upphävts genom RevP 2017:15.

3.12 har upphävts genom RevP 2016:15.

Framtida utveckling inklusive en beskrivning av riskfaktorer

3.13 Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 3 ÅRL ska större företag lämna upplysningar om bolagets framtida förväntade utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som bolaget står inför. Styrelsen som helhet har ansvar för att övervaka effektiviteten i bolagets interna kontroll och riskhantering utifrån det företagsövergripande perspektivet. Riskarbetet i bolagen utövas genom ett nära samarbete mellan styrelse, ledning och ansvariga i verksamheten och ger ofta viktig information om bolagens strategi- och affärsplanearbete. Bolagens beskrivning av förväntad framtida utveckling, risker och osäkerhetsfaktorer tar ofta sin utgångspunkt i bl.a. följande processer:

- Processer för långsiktig planering – fastställda verksamhetsmål och strategier.
- Processer för kortperiodisk planering i form av budgetar och prognoser etc.
- Processer för riskarbete – identifiering, bedömning, hantering, rapportering och övervakning.

(FAR N 2021:28)

3.14 För att verifiera riktigheten och fullständigheten i informationen ska revisorn utgå från den kunskap om bolaget och koncernen som han eller hon skaffat sig i den ordinarie revisionen av års- och koncernredovisningen. Revisorn ska vidare bedöma bolagets processer samt efterfråga bolagets dokumentation över strategi-, planerings- och riskarbetet för att ta ställning till att bolagets processer har följts och ligger till grund för upprättandet av avsnittet i förvaltningsberättelsen som omfattar framtida utveckling, risk- och osäkerhetsfaktorer.

Kompletterande riskinformation om finansiella instrument

3.15 Enligt 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL ska större företag lämna upplysningar avseende användningen av finansiella instrument om det är väsentligt för bedömningen av företags ställning och resultat. Detta gäller

- a. dels information om mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och
- b. dels exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker samt kassaflödesrisker.

(RevP 2016:15)

3.16 Granskningen enligt punkten a görs bl.a. genom att ta del av finanspolicyn, som bör finnas upprättad om användningen av finansiella instrument, och stämma av att beskrivningen i förvaltningsberättelsen stämmer överens med dess innehåll. Denna granskning liksom tillämpningen av finanspolicyn bör redan ingå som en del av förvaltnings- och räkenskapsrevisionen.

3.17 Granskningen enligt punkten b görs genom att bedöma företagets process för att samla in riskinformationen samt att stämma av sifferuppgifter mot underlag. Revisorn bör också genom räkenskapsrevisionen ha erhållit kunskap om användningen av finansiella instrument för att övergripande kunna bedöma rimligheten i lämnade uppgifter.

Forskning och utveckling

3.18 Upplysningar om företagets verksamhet inom forskning och utveckling ska lämnas i förvaltningsberättelsen, förutsatt att sådan verksamhet bedrivs. Upplysningarna omfattar framför allt en koncentrerad verbal beskrivning av företagets policy avseende denna verksamhet.

(RevP 2016:15)

3.19 Granskningen utförs genom att revisorn tar del av företags forsknings- och utvecklingspolicy och stämmer av denna mot beskrivningen i förvaltningsberättelsen. I den mån uppgifter inte inhämtats i förvaltnings- och räkenskapsrevisionen görs kompletterande intervjuer för att få bekräftelse på hur företaget arbetar med dessa frågor. Beloppsuppgifter om nedlagda kostnader på forskning och utveckling och liknande stäms av mot företagets redovisning.

RevR
RevU

Filialer

3.20 De upplysningar som krävs av god redovisningssed begränsas till förekomsten av filialer. Filialernas förekomst granskas mot registreringsbevis eller motsvarande. I de fall filialerna har stor betydelse för bolaget lämnas ytterligare upplysningar, vilka revisorn granskar genom att bedöma om de överensstämmer med revisorns kännedom om bolaget, samt att upplysningarna är förenliga med hur filialernas verksamhet redovisas i resultat- och balansräkningarna.

(RevP 2016:15)

Innehav av egna aktier

3.21 I förvaltningsberättelsen ska uppgifter lämnas om innehav av egna aktier samt de förvärv och överlåtelser av egna aktier som skett under räkenskapsåret. Även skälen till förvärv respektive överlåtelse ska anges. Uppgifter om innehav, förvärv och överlåtelser torde framkomma i den förvaltnings- och räkenskapsrevision som genomförs. I denna bör även ingå att säkerställa att bolaget följt de regler som finns i 19 kap. ABL avseende förvärv av egna aktier. Beskrivningen i förvaltningsberättelsen stäms av mot de uppgifter som framkommit i revisionen i övrigt.

Resultatdispositionen och förändringar i eget kapital

3.22 Styrelsen och den verkställande direktören ska enligt 6 kap. 2 § ÅRL lämna förslag till årsstämman beträffande hur bolagets vinst eller förlust ska disponeras. Förslaget ska lämnas i förvaltningsberättelsen, och avser enbart dispositionen av det/den på balansdagen redovisade fria egna kapitalet/ansamlade förlusten. Större företag ska även lämna den upplysningen i not i enlighet med 5 kap. 35 § ÅRL.

I förvaltningsberättelsen ska, för årsredovisningar som upprättas enligt K2, anges förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Detta innebär att alla former av värdeöverföringar, inte bara utdelningar, som påverkat eget kapital ska redovisas. För årsredovisningar som inte upprättas enligt K2 kan förändring i eget kapital alternativt redovisas i en egen räkning. Av BFNAR 2012:1 punkt 6.3 framgår att också transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare, dvs. tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar ska anges separat.

(FAR N 2018:9)

3.23 Revisorns uppgift i samband med dels styrelsens och den verkställande direktörens förslag om resultatdisposition dels värdeöverföringar under räkenskapsåret redogörs för i punkterna 3.24–3.26¹.

Granskning av förslaget till resultatdisposition

3.24 De dispositioner som vanligen förekommer i förslag till resultatdisposition är

- a. överföring till bundna reserver,
- b. vinstutdelning enligt 18 kap. ABL, samt
- c. balansering av fritt kapital respektive ansamlad förlust i ny räkning.

Revisorn ska utföra tillräcklig granskning för att kunna avgöra om dispositionen i sin helhet är förenlig med ABL och bolagsordningen. Dispositionsförslag enligt alternativen a och c torde sällan medföra några svåra överväganden för revisorn, varför dessa inte behandlas vidare här.

Revisorn ska granska att styrelsens förslag till vinstutdelning är förenlig med bolagsordningen och inte överstiger beloppet för tillåten värdeöverföring enligt 17 kap. 3 § ABL, dvs. beloppsspärren enligt första stycket samt försiktighetsregeln enligt andra och tredje styckena.

Revisorns granskning avseende beloppsspärren utgörs av att revisorn kontrollerar att utdelningen inte inkräktar på det bundna egna kapitalet. Revisorns granskning avseende försiktighetsregeln innefattar att revisorn tar del av styrelsens motiverade yttrande om huruvida förslaget är försvarligt med hänsyn till försiktighetsregeln och, tillsammans med sin samlade kunskap om bolaget och i förekommande fall koncernen, bedömer om styrelsens förslag är väl underbyggt.

Det bör påpekas att det i huvudsak saknas klagörande rättspraxis om vad försiktighetsregeln innebär. Någon vägledning om i vilka konkreta fall regeln blir aktuell lämnas därför inte i denna rekommendation, men viss vägledning kan hämtas i RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt ABL och ABF kapitel 7 "Revisorns yttrande vid beslut om utdelning eller förvärv av egna aktier på annan bolagsstämma än årsstämma"*. Om revisorn, pga. bolagets och i förekommande fall koncernens verksamhet och ekonomiska situation, bedömer att försiktighetsregeln kan vara tillämplig bör revisorn rådfråga kollegor eller annan bolagsrättslig expertis.

(RevP 2017:15)

Granskning av förslag till efterutdelning

3.25 För vägledning om granskning och rapportering i samband med s.k. efterutdelning enligt 18 kap. ABL, dvs. när vinstutdelning föreslås på annan bolagsstämma än årsstämma, hänvisas till RevR 9. I samband med granskningen av förvaltningsberättelsen i den årsredovisning som närmast följer på ett beslut om efterutdelning, ska revisorn bedöma om tillräckliga upplysningar lämnats om den genomförda efterutdelningen. Eventuella brister i hanteringen av efterutdelningen ingår i revisorns förvaltningsrevision och rapporteras av revisorn i enlighet med RevR 209.

(RevP 2017:15)

Granskning av övriga värdeöverföringar under räkenskapsåret

3.26 Målet för revisorns granskning av övriga värdeöverföringar är att avgöra

- om tillräckliga upplysningar lämnats i årsredovisningen, i den mån lag och god redovisningssed så kräver,
- om samtliga aktieägare samtyckt till dessa värdeöverföringar,

¹ Utöver det som anges i punkterna 3.24–3.26 behöver revisorn i tillämpliga fall även (särskilt) beakta det regelverk som finns kopplat till aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning (32 kap. ABL).

- om värdeöverföringarna är förenliga med bolagsordningen och inte överstiger beloppet för tillåten värdeöverföring enligt 17 kap. 3 § ABL, samt
- om koncernbidrag lämnats, om också värdeöverföring skett i enlighet med tillämplig praxis.²

Revisorn bedömer fullständigheten i de värdeöverföringar som kommit revisorn till kännä genom sin granskning av närstående förhållanden enligt ISA 550 *Närstående förhållanden*, samt överväger om det finns behov av att inhämta skriftligt uttalande från företagsledningen om förekomsten av värdeöverföringar. För att bedöma om en identifierad transaktion utgör en värdeöverföring eller inte avgör revisorn vilket underlag han eller hon behöver för att verifiera transaktionens marknadsvärde. Detta underlag kan t.ex. i vissa fall vara ett externt värderingsutlåtande. Revisorns granskning av värdeöverföringarnas förenlighet med beloppsspärren och försiktighetsregeln överensstämmer med motsvarande granskning för formbunda vinstutdelningar ovan. ABLs formaliakrav för genomförandet av övriga värdeöverföringar är betydligt lägre än vid formbunden vinstutdelning enligt 18 kap. ABL. För styrelsens motiverade yttrande vid vinstutdelning enligt 18 kap. ABL finns formkrav. Vid andra värdeöverföringar krävs dokumentation för att kunna bedöma efterlevnaden av 17 kap. 3 § ABL, i synnerhet försiktighetsregelns tillämpning. Formen för detta kan variera från bolag till bolag och 17 kap. ABL uppställer inga särskilda formkrav. Av 8 kap. 25 § ABL framgår att om ett bolag endast har en aktieägare, ska avtal mellan aktieägaren och bolaget, som inte avser affärstransaktioner på sedvanliga villkor, antecknas i eller läggas till styrelseprotokoll. Revisorn måste kunna verifiera att styrelsen bedömt efterlevnaden av 17 kap. 3 § ABL. Det kan ske på olika sätt och revisorns professionella omdöme avgör formen för revisionsbevisen. Revisorn kan t.ex. överväga att begära ett underlag från bolaget, undertecknat av bolagets styrelse, som motsvarar informationen i styrelsens yttrande enligt 18 kap. 4 § ABL.

(RevP 2017:15)

RevR
RevU

Hållbarhetsupplysningar i årsredovisningen

3.26A Enligt 6 kap. 1 § andra stycket ÅRL gäller generellt att upplysningar ska lämnas i årsredovisningens förvaltningsberättelse om sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företags verksamhet, ställning och resultat.

(RevP 2017:15)

3.26B För större företag fastställs i 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL specifika krav på att förvaltningsberättelsen ska innehålla sådana hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företags utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalförhållanden. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysning om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. Dessa upplysningskrav omfattar även de koncernmässiga uppgifterna om svenska och utländska dotterbolag i förvaltningsberättelsen. De upplysningar som lämnas i en hållbarhetsrapport som är skild från årsredovisningen enligt 6 kap. 11 § ÅRL behöver dock inte lämnas i förvaltningsberättelsen. Detta innebär att om hållbarhetsrapport lämnas, så behöver inte uppgifterna enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL lämnas, då dessa förutsätts omfattas av hållbarhetsrapporten.

(RevP 2017:15)

3.26C Tredje kapitlet i FARs redovisningsrekommendation RedR 1 *Årsredovisning i aktiebolag* ger exempel på vad hållbarhetsupplysningarna kan innehålla. För årsredovisningen i övrigt gäller därutöver god redovisningssed i fråga om redovisning av och upplysning om dessa frågor.

(RevP 2017:15)

² Med värdeöverföring avses, förutom vinstutdelning, även annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget (17 kap. 1 § fjärde punkten ABL), t.ex. överlåtelse till underpris eller koncernbidrag.

3.26D Det är företagsledningen som ansvarar för att företagets verksamhet följer lagar och förordningar, bl.a. miljöbalken och årsredovisningslagen. Företagsledningen har också ansvar för att skapa och tillämpa intern kontroll i företaget, så att en ordnad och effektiv drift av verksamheten uppnås. Ansvaret för intern kontroll omfattar bl.a. miljöfrågor. Det innebär bl.a. att företagsledningen måste förvissa sig om huruvida företaget bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet, om företaget har fått tillstånd för verksamheten samt om företaget lämnat miljörapport till tillsynsmyndigheten.

(RevP 2017:15)

3.26E Revisorn ska i den omfattning god revisionssed bjuder granska bolagets årsredovisning jämte styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Hållbarhetsupplysningarna har därför ingen särställning utan omfattas av samma regler på fullständighet, riktighet och verifierbarhet. Saknar ett bolag, som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken, upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön i förvaltningsberättelsen ska revisorn således följa de rekommendationer som finns i ISA och god revisionssed i övrigt.

(RevP 2017:15)

3.26F Planeringen av granskningsarbetet påverkar väsentligt kvaliteten på hela revisionen, varför revisorn bör skaffa sig god kunskap om företagets verksamhet, konkurrenssituation, lagar och förordningar m.m. Principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande då revisorn bestämmer arbetets inriktning och omfattning.

(RevP 2017:15)

3.26G Som en del av den planerade granskningen bör revisorn därför skaffa sig allmän kunskap om t.ex. de miljölagar och miljöförordningar som har betydelse i fråga om bolagets miljöfrågor. Sådan kunskap bör ligga till grund för revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen. Revisorn bör också informera sig om de principer och rutiner som företaget tillämpar för att efterleva dessa lagar och förordningar. Revisorns granskning syftar till att bedöma om hållbarhetsupplysningarna i förvaltningsberättelsen uppfyller ÅRLs krav.

(FAR N 2018:9)

3.26H För att få fram underlag för bedömning av företagets kontroll över hållbarhetsupplysningarna för företaget kan revisorn:

- utnyttja sin kunskap om företagets bransch och verksamhet,
- ta del av företagets dokumentation avseende hållbarhetsupplysningarna t.ex. om företagets miljötilstånd och anmälningsplikt eller väsentliga förhållanden med avseende på personalrelaterade frågeställningar,
- inhämta information från tillsynsmyndigheten avseende tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken,
- ta del av företagets miljörapporter till tillsynsmyndigheten och företagets hållbarhetsredovisning, om en sådan har upprättats, samt
- ta del av information om företagets egenkontrollsystem, miljöledningssystem eller andra relevanta ledningssystem, om sådana har införts.

(RevP 2017:15)

3.26I Revisorn bör också fråga företagsledningen om hänsyn tagits till:

- vilken information som kan antas tillmätas betydelse av årsredovisningens olika intressenter,
- företagets påverkan på den yttre miljön och vilka eventuella åtgärder som vidtagits för att hantera denna,
- miljölagar och miljöförordningar som kan förväntas få en fundamental effekt på företagets verksamhet (brott mot dessa krav kan som en yttersta konsekvens leda till nedläggning av verksamheten eller ifrågasättande av företagets fortlevnad som "going concern"),
- företagets mest väsentliga personalfrågor,
- företagets policy avseende anställnings- och arbetsvillkor,
- företagets insatser på jämställdhetsområdet,

- företagets insatser på det sociala området såsom införande av uppförandekoder samt uppföljning och resultat av dessa,
- företagets principer och rutiner för efterlevnad av lagar och förordningar, samt
- principer och rutiner för att identifiera, utvärdera och redovisa rättstvister, skadestånd eller liknande krav.

(RevP 2017:15)

3.26J Väsentliga hållbarhetsupplysningar ur revisorns synvinkel är den lagstadgade informationen i företagets förvaltningsberättelse och frågor som har en väsentlig påverkan på företagets årsredovisnings läsvärdhet för företagets intressenter.

(RevP 2017:15)

3.26K Revisorn ska kritiskt granska och bedöma värdet av lämnade hållbarhetsupplysningar och i sin sammanvägning av granskningsresultatet bilda sig en uppfattning om huruvida företaget fullgjort sin rapporteringsskyldighet enligt ÅRL och god redovisnings-sed.

(FAR N 2020:30)

3.26L Om revisorn tänker använda resultatet av det arbete som utförts av en specialist som en del av granskningen, bedömer han eller hon dess tillämplighet samt specialister-nas kompetens och objektivitet. Revisorn kan behöva anlita en egen specialist, som har de kunskaper i sakfrågan som krävs, för att denna ska kunna assistera i granskningen och bedömningen av informationen i förvaltningsberättelsen. Revisorns ansvar omfattar även det arbete som utförs av den anlitade specialisten, och revisorn måste därför lämna direktiv för detta. Därefter måste revisorn förvissa sig om att det utförda arbetet är till-räckligt som grund för hans eller hennes ställningstagande. ISA 620 *Användning av en specialist i revisionsarbetet* behandlar revisorns ansvar i samband med anlitande av spe-cialister.

(RevP 2017:15)

RevR
RevU

Information som enligt 6 kap. 2 a § ÅRL ska lämnas av aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

3.27 Enligt 6 kap. 2 a § ÅRL ska aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samar-betsområdet lämna vissa ytterligare uppgifter som kan få betydelse i samband med of-fentliga uppköpserbjudanden. Uppgifterna avser bl.a. antal aktier, eventuella begräns-ningar i aktiernas överlåtbarhet, större aktieägare, begränsningar av rösträtt, av bolaget kända aktieägaravtal som kan medföra begränsningar i överlåtbarhet, vissa bestämmel-ser i bolagsordningen, bemyndiganden till styrelse att ge ut eller förvärva aktier, avtal som påverkas av offentliga uppköpserbjudanden och avtal med styrelse och anställda om ersättning vid uppsägning.

(FAR N 2021:28)

3.28 Uppgifterna som ska lämnas enligt kraven i 6 kap. 2 a § ÅRL granskas genom att revisorn tar del av aktuell bolagsordning, aktuellt registreringsbevis samt läser styrelse-och bolagsstämmoprotokoll. Detta sker normalt som en del av förvaltnings- och räkenskapsrevisionen, men kan behöva göras specifikt med tanke på de krav som ställs på upplysningar enligt denna paragraf. Granskning av avtal med styrelse och anställda görs också som en del i revisionen i övrigt.

3.29 När det gäller granskning av eventuella aktieägaravtal är revisorn hänvisad till den information som framkommer i revisionen i övrigt och att ställa frågor till styrelse och fö-retagsledning om de känner till förekomsten av sådana avtal. Revisorn ska också över-väga om denna information ska omfattas av uttalande från företagsledningen som ska begäras in i enlighet med ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

4 Revisorns rapportering

4.1 Revisorns rapportering av granskning av förvaltningsberättelsen görs i revisionsberättelsen i enlighet med RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning*, RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse* samt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*.

(RevP 2016:15)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:15

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:15

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:9

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:30

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:28

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:15	RevP 2017:15	FAR N 2018:9	FAR N 2020:30
FAR N 2021:28			

Bilaga 1 Sammanställning över vägledningar avseende granskning av förvaltningsberättelsen

		Upplysningskraven gäller:			
		Alla bolag	Större bolag	Börsbolag	Nationell standard för granskning
6 kap. ÅRL	Lagstadgade krav på innehållet i en förvaltningsberättelse (6 kap. ÅRL), och FARs olika vägledningar till granskning av olika typ av information.				
1 § 1 st.	Rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.	X			RevR 10, punkt 3.3
1 § 2 st. p. 1	Andra viktiga förhållanden utöver BR, RR och noter.	X			RevR 10, punkt 3.3
1 § 2 st. p. 2	Väsentliga händelser under räkenskapsåret.	X			RevR 10, punkterna 3.4–3.9
1 § 2 st. p. 3	Framtida utveckling inkl. en beskrivning av riskfaktorer.		X		RevR 10, punkterna 3.13–3.14

		Upplysningskraven gäller:			
		Alla bo-lag	Större bolag	Börsbo-lag	Nationell standard för granskning
1 § 2 st. p. 4	Forskning och utveckling.		X		RevR 10, punkterna 3.18–3.19
1 § 2 st. p. 5	Filialer.		X		RevR 10, punkt 3.20
1 § 2 st. p. 6–9	Innehav av egna aktier.	X			RevR 10, punkt 3.21
1 § 3 st.	Kompletterande riskinfo om finansiella instrument.		X		RevR 10, punkterna 3.15–3.17
1 § 4 st.	Kompletterande hållbarhetsupplysningar (miljö, personal m.m.).		X		RevR 10, punkterna 3.26A–3.26L
1 a §	Riktlinjer om ersättning.			X	RevR 8
2 § 1 st.	Resultatdispositionen.	X			RevR 10, punkterna 3.22–3.23
2 § 2 st.	Specifikation av förändringar i eget kapital.	X			RevR 10, punkt 3.22
2 a § p. 1–5	Information om bolagets aktier, ägande, rösträtt.			X	RevR 10, punkterna 3.27–3.29
2 a § p. 6	Aktieägaravtal som begränsar hur aktierna kan överlätas.			X	RevR 10, punkterna 3.27–3.29
2 a § p. 7	Bolagsordningens regler om förändringar i styrelsen.			X	RevR 10, punkterna 3.27–3.29
2 a § p. 8	Styrelsens rätt att förvärva/ge ut aktier.			X	RevR 16, punkt 3.3A p. 6 och bilaga 1 samt RevR 10, punkterna 3.27–3.29
2 a § p. 9–10	Avtal som påverkas av offentliga uppköpserbjudanden, samt effekter av detta.			X	RevR 10, punkterna 3.27–3.29
2 a § p. 11	Avtal med styrelse och anställda om ersättningar vid uppsägning.			X	RevR 10, punkterna 3.27–3.29
6–9 §§	Bolagsstyrningsrapport.			X	RevR 16

RevR
RevU

		Upplysningskraven gäller:			
		Alla bo-lag	Större bolag	Börsbolag	Nationell standard för granskning
10–14 §§	Hållbarhetsrapport.		X ³		RevR 12

Försäkringsföretag

		Nationell standard för granskning
FFFS 2015:12	Upplysningar om minimikapital m.m.	RevR 100, punkt 3.42

(FAR N 2021:28)

³ Hållbarhetsrapport ska upprättas om företaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. företagets redovisade balansomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor.

Första stycket gäller inte ett företag som är dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen.

Den som enligt andra stycket inte upprättar någon hållbarhetsrapport ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 11 Nyttillträdd revisors tillgång till avgående revisors revisionsdokumentation

(senast ändrad genom FAR N 2019:14)

1 Inledning

1.1 Skyldigheten för en avgående revisor att lämna tillträdande revisor de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter har historiskt tillämpats på olika sätt. Det finns i relevant lagstiftning och annan befintlig normgivning inget krav på att avgående revisor ska ge tillträdande revisor tillgång till den förras revisionsdokumentation.

1.2 Tillämpningen av nämnda skyldighet har aktualiserats genom EUs revisionspaket (med dels ändringar i revisorsdirektivet (2006/43/EG)), dels en ny revisorsförordning (537/2014/EU) för de företag som sedan den 17 juni 2016 är s.k. PIE (Public Interest Entities) eller företag av allmänt intresse som är det svenska begreppet. För dessa företag tillkommer genom artikel 11.2 g i revisorsförordningen en utökad upplysningsplikt som bl.a. innebär att även en nyttillträdd revisor ska kommunicera förändringar av vald revisionsstrategi till revisionsutskottet jämfört med tidigare år. Detta ställer krav på en god förståelse av den tidigare revisorns ansats och ökar behovet av informationsutbyte mellan avgående och nyttillträdd revisor. Dessutom innebär tillgång till avgående revisors dokumentation att tillträdande revisors granskning av ingående balanser i de flesta fall underlättas, och med obligatorisk byrårotation för företag av allmänt intresse kommer frekvensen av revisorsbyten sannolikt att öka.

1.3 FAR har bedömt att det är lämpligt att lämna en rekommendation i fråga om tillämpning av regelverket. Denna rekommendation är tillämplig i revision av samtliga juridiska personer i Sverige.

RevR
RevU

2 FARs uppfattning

2.1 FAR anser att avgående revisor normalt ska bereda tillträdande revisor möjlighet att få tillgång till revisionsdokumentation i enlighet med denna rekommendation. Det ska påpekas att genomgång av väsentliga arbetspapper är en av flera tänkbara åtgärder för att skaffa tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Vilken/vilka åtgärd(er) som väljs är en fråga för revisorns professionella bedömning. Genomgång av arbetspapper är således inte ett generellt krav.

3 Regelverk

3.1 har upphävts genom RevP 2017:16.

3.2 Kommunikation mellan tillträdande och avgående revisor berörs bl.a. i följande lagar och standarder:

- 9 kap. 46 § aktiebolagslagen (2005:551)
- 8 kap. 50 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar
- 36 § revisionslagen (1999:1079)
- Artikel 18 förordning (EU) nr 537/2014
- ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*, p. 13 och p. A 22
- ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*, p. 6 och p. A 4
- EtikU 2 *Tystradspikt och upplysningsskyldighet*, p. 3.6

(FAR N 2019:14)

3.3 Av lagarna framgår att avgående revisor är skyldig att lämna en ny revisor de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter. Motsvarande upplysningsskyldighet gäller även gentemot en medrevisor, en lekmannarevisor, en särskild granskare och, om företaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren. Av Revisorsinspektionens praxis synes också framgå att i begreppet upplysningar om företagets angelägenheter ligger också upplysningar om genomförandet av revisionen.

(RevP 2017:16)

3.4 Av standarderna kan särskilt framhållas ISA 510 p. 6 c i där det framgår att om föregående års finansiella rapporter har varit föremål för revision kan tillgång till den tidigare revisorns arbetspapper vara av stor betydelse för att inhämta bevis avseende de ingående balanserna.

4 Tillgång till revisionsdokumentation

4.1 En avgående revisor ska normalt ge en nyvald revisor tillgång till relevanta delar av sin revisionsdokumentation. Tillgången till och genomgången av den avgående revisorns arbetspapper ska avse de områden som bedöms som de mest väsentliga delarna/pos-terna i revisionen för att den nyvalda revisorn ska kunna genomföra revisionen av ingående balanser i enlighet med ISA 510 och, i förekommande fall, kunna uppfylla kraven enligt artikel 11 i revisorsförordningen. Relevanta områden för sådan genomgång kan – beroende på revisorns professionella bedömning – bland annat innefatta revisionsplane-ring och riskbedömning, områden som bedöms ha betydande risk och kommunikation med ledning och styrelse.

4.2 Normalt bör avgående och tillträdande revisor komma överens om, innan tillgång till arbetspapper sker, vilka områden som ska/behöver tillhandahållas samt att avgående revisor och/eller den som han eller hon utsett är närvarande vid den nyvalda revisorns genomgång av överenskommen revisionsdokumentation.

4.3 Det finns ingen skyldighet för avgående revisor att tillåta att den nytillträdde revisorn kopierar och tar med arbetspapper från genomgången.

4.4 Tillträdande revisor ska beakta och respektera om den avgående revisorn i undantagsfall, med hänvisning till för den avgående revisorn affärskritisk information, inte ger tillgång till viss information.

Särskilda EU-regler vid revision av företag av allmänt intresse

4.5 Av artikel 18 i revisorsförordningen framgår vidare att avgående revisor ska ge tillträdande revisor tillgång till tidigare års kompletterande rapporter som tillställts revisionsutskottet i enlighet med artikel 11 i den förordningen. Avgående revisor ska också kunna visa att sådana upplysningar har lämnats till den nytillträdde revisorn.

(FAR N 2019:14)

5 Särskilda omständigheter

5.1 Särskilda omständigheter i samband med ett revisorsbyte kan vara t.ex. myndighets pågående granskningsärende, framförda eller befarade skadeståndsanspråk eller i andra situationer där informationstillgången skulle kunna ha en negativ påverkan på den avgående revisorn. Normalt sett är detta ovanligt och bör inte utgöra något hinder för att tillträdande revisor ska få tillgång till revisionsdokumentation som inte berör de områden som diskuteras ovan.

6 Formalia

6.1 Eftersom kommunikationen mellan avgående och nytillträdde revisor till stora delar har en grund i ovan angivna lagrum och revisionsstandarder, behövs enligt FARs uppfattning normalt ingen tillkommande formalia i form av godkännande från kund, sekretessförbindelser eller skadebegränsningsavtal.

6.2 Det kan dock finnas mycket speciella situationer där avgående revisor ändå vill begära att överenskommelsen sker i skriftlig form, till exempel i de fall som beskrivs i punkt 5.1.

(RevP 2017:16)

6.3 Det ska noteras att avgående revisor inte kan lämna information eller ge tillgång till revisionsdokumentation förrän ny revisor blivit utsedd av bolagstämma eller annat behörigt organ. Det kan emellertid förekomma att tillträdande revisor, innan denna blivit vald av bolagsstämma eller annat behörigt organ, finner anledning att begära tillgång till av-

gående revisors revisionsdokumentation. I dessa fall måste avgående revisor först lösas från tystnadsplikten genom att erhålla skriftligt godkännande av behörigt organ, vilket vad gäller aktiebolag utgörs av samtliga ägare. Utöver detta godkännande kan avgående revisorn i dessa situationer även bedöma att sekretessförbindelser och/eller skadebegränsningsavtal med tillträdande revisor ska ingås.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:4

Ändringarna ska tillämpas vid val av ny revisor som sker den 1 januari 2017 eller senare.

2017:16

Ändringarna ska tillämpas från och med den 1 januari 2018.

2018:12

Ändringarna ska tillämpas från och med den 1 januari 2019.

2019:14

Ändringarna ska tillämpas från och med den 1 januari 2020.

Ändringsförteckning

RevP 2016:4

RevP 2017:16

FAR N 2018:12

FAR N 2019:14

RevR
RevU

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten

(senast ändrad genom FAR N 2021:33)

1 Inledning	1326
2 Definitioner	1326
3 Krav på upprättande av hållbarhetsrapport, dess innehåll, placering m.m.	1327
Hållbarhetsrapport	1327
Rapportering av EUs gröna taxonomiförordning	1327
4 Lagstiftningens krav på revisorns yttrande	1329
5 FARs överväganden om det lagstadgade yttrandet om hållbarhetsrapporten	1330
6 Samspelet mellan revisorns lagstadgade ansvar av hållbarhetsrapporten enligt denna rekommendation respektive revisorns ansvar enligt ISA 720	1331
7 Period	1332
8 Undertecknande	1332
9 Revisorns rapportering	1333
Revisionsberättelse eller revisorsyttrande	1333
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1334
Ändringsförteckning	1334
Bilaga 1 Exempel på revisorns rapportering	1334
Bilaga 3 Offentliggörande av hållbarhetsrapporten	1345
Bilaga 4 Hänvisning till hållbarhetsrapport för koncernen	1345
Bilaga 5 Exempel på uttalande från styrelsen	1346

1 Inledning

1.1 har upphävts genom FAR N 2021:33.

1.2 Denna rekommendation innehåller vägledning för det arbete och de överväganden en revisor har att göra för att lämna ett yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

(FAR N 2021:33)

1.3 Bestyrkandeuppdrag avseende hållbarhetsinformation behandlas inte inom ramen för denna rekommendation. Sådan vägledning återfinns i RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsinformation*.

(FAR N 2018:20)

2 Definitioner

2.1 Med *hållbarhetsrapport* (i denna rekommendation för tydlighets skull ibland benämnd *lagstadgad hållbarhetsrapport*) avses sådan hållbarhetsrapport som upprättas i enlighet med 6 kap. 10 § eller 7 kap. 31 a § ÅRL eller i enlighet med motsvarande regler i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

2.1A Med *rapportering av EUs gröna taxonomiförordning* avses sådan information som omfattas av ytterligare krav på innehåll i enlighet med artikel 8 i EUs gröna taxonomiförordning (Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 av den 18 juni 2020 om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar och om ändring av förordning (EU) 2019/2088).

(FAR N 2021:33)

2.2 Vad som utgör en *årsredovisning* (i denna rekommendation för tydlighets skull ibland benämnd *lagstadgad årsredovisning*) framgår av ÅRL, ÅRKL respektive ÅRFL. I tillämpliga fall innefattar begreppet även en koncernredovisning upprättad i enlighet med ÅRL.

2.3 Med ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen avses ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen men även annan information om företaget, dess verksamhet m.m.

2.4 Annan information definieras i RevR 700 Revisionsberättelsens utformning punkt 144.

3 Krav på upprättande av hållbarhetsrapport, dess innehåll, placering m.m.

Hållbarhetsrapport

3.1 Enligt 6 kap. 10 § ÅRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en hållbarhetsrapport om företaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. företagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. företagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor.

3.2 Enligt 7 kap. 31 a § ÅRL ska moderföretaget i en koncern som är ett företag som avses i 6 kap. 10 § upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen. Detsamma gäller om moderföretaget är ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor.

RevR
RevU

Rapportering av EUs gröna taxonomiförordning

3.2A Av 6 kap. 12 a § ÅRL framgår att det i artikel 8 i EUs gröna taxonomiförordning finns ytterligare bestämmelser som gäller för innehållet i en hållbarhetsrapport för ett företag som enligt 6 kap. 10 § ÅRL ska upprätta en sådan rapport och som dessutom

1. är ett företag av allmänt intresse enligt EUs redovisningsdirektiv (artikel 2.1 a–c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/66/EEG och 83/340/EEG), och
2. under det senaste räkenskapsåret i genomsnitt har haft fler än 500 anställda.

(FAR N 2021:33)

3.2B Av 7 kap. 31 c § ÅRL framgår att det i artikel 8 i EUs gröna taxonomiförordning finns ytterligare bestämmelser som gäller för innehållet i en hållbarhetsrapport för ett moderföretag som enligt 7 kap. 31 a § ÅRL ska upprätta en sådan rapport och som dessutom

1. är ett företag av allmänt intresse enligt EUs redovisningsdirektiv (artikel 2.1 a–c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/66/EEG och 83/340/EEG), och
2. ingår i en koncern som under det senaste räkenskapsåret i genomsnitt har haft fler än 500 anställda.

(FAR N 2021:33)

3.3 ÅRL tillåter att ett företag som omfattas av kraven ovan inte upprättar någon hållbarhetsrapport om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen. I sådana fall ska företaget upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen.

3.4 Det är företaget och dess ledning som omfattas av kraven på att upprätta hållbarhetsrapport och dess ledningsorgan (styrelse) som ansvarar för att eventuell hänvisning till hållbarhetsrapport som upprättas i koncernen är korrekt och/eller att de företag som omfattas av hållbarhetsrapport för koncernen tydligt framgår. Se punkt 5.3 vad som i ett sådant fall gäller revisorns uppgifter.

3.5 Enligt 6 kap. 12 § ska hållbarhetsrapporten innehålla de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten, däribland upplysningar som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Rapporten ska ange:

1. företagets affärsmodell,
2. den policy som företaget tillämpar i frågorna, inklusive de granskningsförfaranden som har genomförts,
3. resultatet av policyn,
4. de väsentliga risker som rör frågorna och är kopplade till företagets verksamhet inklusive, när det är relevant, företagets affärsförbindelser, produkter eller tjänster som sannolikt får negativa konsekvenser,
5. hur företaget hanterar riskerna, och
6. centrala resultatindikatorer som är relevanta för verksamheten.

Hållbarhetsrapporten ska även, när det är lämpligt, innehålla hänvisningar till och ytterligare förklaringar av de belopp som tas upp i årsredovisningen. Om särskilda riktlinjer har tillämpats vid upprättandet av rapporten, ska det anges vilka dessa riktlinjer är. Om företaget inte tillämpar någon policy i en eller flera av punkterna ovan ska skälen för detta tydligt anges.

Lagens utgångspunkt är att en hållbarhetsrapport upprättas för moderföretaget och för koncernen. Det synes inte orimligt, och är enligt FARs uppfattning acceptabelt, att i förekommande fall företagets och koncernens hållbarhetsrapporter upprättas i en gemensam hållbarhetsrapport.

3.5A I artikel 8 i EUs gröna taxonomiförordning finns ytterligare bestämmelser som gäller för innehållet i en hållbarhetsrapport avseende de företag och koncerner som uppfyller villkoren i 6 kap. 12 a § respektive 7 kap. 31 c § ÅRL. EUs gröna taxonomiförordning innehåller verktyg för att klassificera miljömässigt hållbara ekonomiska verksamheter avseende investeringar och finansiella produkter. För att anses som miljömässigt hållbar ska verksamheten bidra väsentligt till ett eller flera av förordningens miljömål (artikel 3 a). Den ska samtidigt inte orsaka betydande skada för något av miljömålen (artikel 3 b). Verksamheten ska uppfylla en viss miniminivå för skydd av mänskliga rättigheter och rättigheter för arbetstagare (artiklarna 3 c och 18). Tekniska granskningskriterier som också ska vara uppfyllda för att verksamheten ska anses vara miljömässigt hållbar (artikel 3 d) tas fram av kommissionen i delegerade akter.

EU-förordningens kriterier om att investeringen ska ge ett väsentligt bidrag och inte orsaka betydande skada ska tillämpas med avseende på följande miljömål (artikel 9).

1. Begränsning av klimatförändringar.
2. Anpassning till klimatförändringar.
3. Hållbar användning och skydd av vatten och marina resurser.
4. Omställning till en cirkulär ekonomi.
5. Förebyggande och begränsning av miljöföroreningar.
6. Skydd och återställande av biologisk mångfald och ekosystem.

Dessa miljömål sätter en ram för vad som ska beaktas avseende bedömningen av vad som är miljömässigt hållbart.

Vårt att notera är att EUs gröna taxonomiförordning införs successivt genom ett antal delegerade akter.

(FAR N 2021:33)

3.6 Vissa företag har redan före ÅRLs krav på hållbarhetsrapport publicerat hållbarhetsinformation i form av hållbarhetsredovisningar eller liknande. Sådana hållbarhetsredovisningar har ofta baserats på särskilda riktlinjer, t.ex. den vanligt förekommande Global Reporting Initiatives (GRI) *Sustainability Reporting Guidelines* eller tidigare *G4-riktlinjer*. Sådan publicerad hållbarhetsinformation kan uppfylla kraven på hållbarhetsrapport, men tillämpning av t.ex. GRI innebär inte att hållbarhetsredovisningen med nödvändighet uppfyller kraven för en lagstadgad hållbarhetsrapport. Företaget kan därför behöva lämna kompletterande information för att uppfylla kraven på hållbarhetsrapportens innehåll enligt 6 kap. 12 § ÅRL.

Exempelvis innehåller GRI kriterier för upprättande av hållbarhetsredovisning som innebär att företaget ska följa en process för upprättandet av hållbarhetsredovisning som bland annat inkluderar intressentdialog och väsentlighetsanalys. Dessa aktiviteter kan vara vägledande i att identifiera de upplysningar som behövs i en hållbarhetsrapport för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten. Det kan dock noteras att GRI till exempel inte har något explicit fokus på risker och riskhantering vilket kan föranleda skillnader jämfört med kraven på en hållbarhetsrapport enligt ÅRL. För det fall ett företag upprättar en hållbarhetsrapport med avsikten att uppfylla kraven enligt både lag och enligt de särskilda riktlinjerna är det därför viktigt att företaget säkerställer att hållbarhetsrapporten uppfyller kraven i 6 kap. 12 § ÅRL såväl som de krav som härrör från tillämpningen av de särskilda riktlinjerna.

RevR
RevU

3.7 Företaget har enligt ÅRL två alternativa möjligheter att publicera hållbarhetsrapporten:

- som en del av förvaltningsberättelsen, eller
- som en rapport skild från förvaltningsberättelsen och därmed från årsredovisningen¹ (avskild rapport).

En avskild rapport kan utgöras antingen av en rapport som är placerad i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen (till exempel i den så kallade framvägen) eller i ett separat dokument. Som framgår av kapitel 6 har placeringen betydelse för revisorns ansvar enligt ISA 720 *Revisorns ansvar* avseende så kallad annan information.

Vid upprättandet av en avskild hållbarhetsrapport kan ett företag välja att integrera hållbarhetsrapportens innehåll med annan, icke-hållbarhetsrelaterad information om företaget och dess verksamhet. Om det inte tydligt framgår av dokumentets namn, rubriker eller motsvarande vilka delar, avsnitt eller sidor i ett dokument som utgör den lagstadgade hållbarhetsrapporten är det viktigt att företaget tydligt beskriver och avgränsar vad som utgör den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Detta är nödvändigt bland annat för att definiera den information som företagets styrelse enligt lag är ansvarig för, men även för att definiera det objekt som omfattas av revisorns arbete och för att revisorn ska kunna göra korrekta hänvisningar i sin rapportering.

4 Lagstiftningens krav på revisorns yttrande

4.1 Revisorn ska enligt lag uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte.²

¹ En hållbarhetsrapport kan inte placeras i någon annan del av årsredovisningen än i förvaltningsberättelsen.

² 9 kap. 31 § aktiebolagslagen (när rapporten ingår i förvaltningsberättelsen) respektive 6 kap. 14 § ÅRL (för en avskild rapport).

5 FARs överväganden om det lagstadgade yttrandet om hållbarhetsrapporten

5.1 Av lagstiftningens förarbeten framgår att revisorn i sin granskning kan begränsa sin kontroll till ett konstaterande av att rapporten finns eller inte finns. Det anges även att den närmare innebörden av revisorns kontroll får avgöras inom ramen för självregleringen och utvecklandet av god revisionssed. Avsikten är att den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporten ska utföras i samma utsträckning oavsett var rapporten placeras.³

5.2 För hållbarhetsrapportens upplysningar enligt 6 kap. 12 § ÅRL föreskriver lagen ingen annan granskning än en kontroll av huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats. Av lagens förarbeten framgår även dels att revisorns kontroll av hållbarhetsrapporten inte bör gå längre än vad direktivet kräver⁴, dels att hållbarhetsrapporten ska gås igenom i sådan omfattning att revisorn kan konstatera att den i verklig mening utgör en sådan rapport som regleras i lagen.⁵

FAR bedömer att det sistnämnda innebär att granskningen är mer långtgående än enbart en kontroll av att förvaltningsberättelsen innehåller ett avsnitt benämnt hållbarhetsrapport eller, för en avskild hållbarhetsrapport, att det existerar ett dokument benämnt hållbarhetsrapport. FAR anser att revisorns granskning av om hållbarhetsrapporten har upprättats ska omfatta en översiktlig kontroll av att hållbarhetsrapporten innehåller samtliga de upplysningar som krävs enligt 6 kap. 12 § ÅRL respektive 7 kap. 31 c § samma lag. Det följer enligt FARs tolkning av lagtext och förarbeten, att revisorns uppgift inte är att granska att informationen som sådan är korrekt, utan enbart att granska om informationen ingår i hållbarhetsrapporten.

5.3 När ett dotterföretag inte självt upprättar en hållbarhetsrapport utan i stället hänvisar till en hållbarhetsrapport för koncernen upprättad av ett överordnat moderföretag ska revisorn förvissa sig om att företaget omfattas av den hållbarhetsrapport som hänvisas till och att den rapporten är offentliggjord senast i samband med offentliggörandet av dotterföretagets årsredovisning.⁶ Se bilagorna 3 och 4 för ytterligare information om offentliggörande respektive hänvisning. Om företaget gör en sådan hänvisning och lämnar upplysning om detta i årsredovisningen krävs i övrigt ingen granskning av revisorn och inte heller någon rapportering i enlighet med denna rekommendation.

(FAR N 2018:20)

5.4 I de fall ett företag inte har upprättat en hållbarhetsrapport ska revisorn rapportera detta. Det finns inga särskilda krav på att förklara varför en rapport inte har upprättats. FARs uppfattning är dock att det i vissa fall kan finnas anledning att peka på de omständigheter som leder fram till en bedömning att en hållbarhetsrapport inte har upprättats.

5.5 Det kan uppkomma situationer där viss information har inkluderats under rubriken hållbarhetsrapport men där informationen är så bristfällig att den inte i verklig mening kan anses utgöra en hållbarhetsrapport enligt lagens krav. En läsare av årsredovisningen kan då få det felaktiga intrycket att en hållbarhetsrapport har upprättats och det är därför viktigt att revisorn är tydlig med detta i sitt yttrande.

5.6 Det kan även uppkomma situationer där revisorn bedömer att hållbarhetsrapporten i allt väsentligt har upprättats, men där någon del av de i lag föreskrivna områdena saknas eller är ofullständig. FARs bedömning är då att revisorn utifrån en professionell bedömning ska ta ställning till om lagens krav ska anses vara uppfyllda och om en hållbarhetsrapport därmed kan anses vara upprättad. I sådana situationer kan det vara lämpligt

³ Prop. 2015/16:193 s. 52.

⁴ Prop. 2015/16:193 s. 52.

⁵ Prop. 2015/16:193 s. 87.

⁶ 8 kap. 15 a § ÅRL.

att komplettera revisorns yttrande med en förklaring. Om revisorn bedömer att detta är lämpligt kan uttalandet som ett exempel kompletteras enligt nedan (kompletteringen kursiverad):

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

En hållbarhetsrapport har upprättats. *Som framgår av denna saknas delar av de upplysningar som krävs enligt 6 kap. 12 § årsredovisningslagen, men det har inte påverkat mitt (vårt) uttalande.*

5.7 Granskningen av hållbarhetsrapporten enligt punkt 5.2 innebär alltså ingen granskning av hållbarhetsrapportens sakinhåll utan enbart av att hållbarhetsrapporten har upprättats. Det kan dock detta till trots uppkomma situationer där revisorn identifierar väsentliga felaktigheter i hållbarhetsrapporten, antingen i samband med granskningen enligt punkt 5.2 eller, i förekommande fall, vid fullgörandet av sitt ansvar enligt ISA 720 (se kapitel 6).

Även om revisorn enligt lag enbart ska uttala sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte är FARs uppfattning att god revisorssed innebär att revisorn ska agera, och i förekommande fall rapportera, i de fall revisorn identifierar väsentliga felaktigheter i hållbarhetsrapporten.

5.8 Om revisorn identifierar väsentliga felaktigheter i hållbarhetsrapporten ska revisorn påtala detta för styrelsen och be styrelsen att rätta felaktigheterna. Om styrelsen vägrar att rätta felaktigheterna måste revisorn upplysa om dem i sitt yttrande.⁷ Exakt hur denna upplysning ska formuleras beror på fakta och omständigheter i det specifika fallet. Ett exempel på hur revisorns yttrande kan formuleras följer nedan (upplysningen kursiverad):

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

En hållbarhetsrapport har upprättats *men jag vill fästa uppmärksamheten på att den innehåller åtminstone följande väsentliga felaktigheter:*
[beskrivning av de väsentliga felaktigheterna].

6 Samspelet mellan revisorns lagstadgade ansvar av hållbarhetsrapporten enligt denna rekommendation respektive revisorns ansvar enligt ISA 720

6.1 Förutom att hållbarhetsrapporten blir föremål för revisorns granskning enligt denna rekommendation, kan, beroende på dess placering, hållbarhetsrapporten också falla in under revisorns ansvar enligt ISA 720. Detta är i sig inget nytt eftersom hållbarhetsinformation redan tidigare, beroende på dess placering, kunnat omfattas av revisorns ansvar enligt ISA 720. ISA 720 kräver bland annat att revisorn identifierar och läser s.k. "annan information" i syfte att identifiera väsentliga felaktigheter i sådan annan information. Som exempel på dokument som inte är att anse vara annan information om de publiceras i ett dokument skilt från det dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen an-

⁷ Om styrelsen vägrar att rätta felaktigheterna reser det även en rad andra frågor, t.ex. rörande styrelsens integritet, som revisorn har att bedöma konsekvenserna av. I sällsynta fall kan det vara riktigt att avstå från att uttala sig om årsredovisningen när en vägran att rätta de väsentliga felaktigheterna i hållbarhetsrapporten väcker sådana tvivel om företagsledningens och styrelsens hederlighet att tillförlitligheten hos revisionsbevis kan ifrågasättas generellt.

ges i ISA 720 bland annat hållbarhetsrapporter. FARs bedömning är således att hållbarhetsrapporten inte utgör annan information när den upprättas separat från det dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen.

6.2 När hållbarhetsrapporten är intagen som en del i det dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen (t.ex. i den s.k. framvagnen) blir den alltså föremål för de åtgärder och den rapportering revisorn har att vidta enligt ISA 720. Detta gäller således även för en hållbarhetsrapport som ingår som en del av förvaltningsberättelsen. Om däremot hållbarhetsrapporten publiceras i ett dokument som inte innehåller den lagstadgade årsredovisningen utgör den enligt ISA 720 inte annan information.

6.3 I de fall ett företag upprättar en hållbarhetsrapport som uppfyller kraven enligt både lag och enligt andra särskilda riktlinjer (t.ex. GRI) kan rapporten komma att innehålla information som inte krävs enligt lag. Om i ett sådant fall hållbarhetsrapporten placeras i förvaltningsberättelsen, så blir enligt FARs uppfattning ingen del av informationen i hållbarhetsrapporten föremål för revision och omfattas därmed inte av revisorns uttalande om årsredovisningen i revisionsberättelsen, detta eftersom hållbarhetsrapporten omfattas av ett särskilt lagstadgat yttrande. Däremot krävs åtgärder och rapportering i enlighet med denna rekommendation⁸ och enligt ISA 720.

6.4 Tabellen nedan illustrerar samspelet mellan hållbarhetsrapportens placering och krav på revisorns åtgärder och rapportering enligt ISA 720:

Placering av hållbarhetsrapport	Upprättad i enlighet med ÅRL 6 kap. 12 §	Information som rapporteras i enlighet med EUs gröna taxonomiförordning
	Krav på åtgärder och rapportering enligt ISA 720	Krav på åtgärder och rapportering enligt ISA 720
I förvaltningsberättelsen	Ja	Ja
Utanför förvaltningsberättelsen men i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen	Ja	Ja
I ett dokument som inte innehåller den lagstadgade årsredovisningen (FAR N 2021:33)	Nej	Nej

7 Period

7.1 FAR anser att en hållbarhetsrapport avser förhållanden under det senaste räkenskapsåret.

8 Undertecknande

8.1 När hållbarhetsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen avlämnas och undertecknas den av styrelsen och, i förekommande fall, verkställande direktören då den utgör en del av den lagstadgade årsredovisningen. Det framgår av lagens förarbeten att styrelsen är ansvarig även för en separat upprättad hållbarhetsrapport (avskild rapport). Däremot behövs enligt förarbetena styrelsen inte underteckna en avskild hållbarhetsrapport då det anses utgöra en administrativ börda för företaget.⁹

Om hållbarhetsrapporten inte undertecknas av styrelsen och revisorn inte på annat sätt inhämtat ändamålsenliga skriftliga bevis för att styrelsen tagit ansvar för hållbarhetsrapporten, ska revisorn inhämta ett uttalande från styrelsen som ska undertecknas av åtminstone styrelsens ordförande. Exempel på ett uttalande ges i bilaga 5. Andra ändamålsenliga skriftliga granskningsbevis för att styrelsen tagit ansvar för hållbarhetsrappor-

⁸ Det är viktigt att poängtera att revisorn i det aktuella fallet inte bestyrker eller på annat sätt intygar tillämpningen av de särskilda riktlinjer (t.ex. GRI) som företaget tillämpar.

⁹ Prop. 2015/16:193 s. 50 och 65.

ten kan till exempel vara att revisorn tar del av styrelseprotokoll eller annan motsvarande handling där det framgår att styrelsen tagit ansvar för eller godkänt innehållet i hållbarhetsrapporten.

(FAR N 2018:20)

9 Revisorns rapportering

Revisionsberättelse eller revisorsyttrande

9.1 Aktiebolagslagen anger att revisorn ska rapportera resultatet av sin granskning av hållbarhetsrapporten i revisionsberättelsen när hållbarhetsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen. Vid rapportering avseende en avskild rapport (hållbarhetsrapport som är skild från den lagstadgade årsredovisningen) ska bolagets revisor enligt ÅRL lämna ett särskilt yttrande. Bilaga 1 innehåller därför exempel på rapportering både i revisionsberättelsen (exempel 1) och i särskilt yttrande (exempel 2), kompletterade med exempel för situationer där en hållbarhetsrapport inte har upprättats (exempel 3).

9.2 Som framgår av punkt 3.7 ovan är det av stor vikt att företaget tydligt definierar vilka delar, avsnitt och sidor som utgör hållbarhetsrapporten. Detta är i praktiken främst en frågeställning för de bolag som integrerar hållbarhetsrapportens innehåll med annan information om företaget, dess verksamhet m.m. och där informationen kan vara spridd i flera delar av ett dokument. Hittills utvecklad praxis för av företag lämnad hållbarhetsinformation har varit att företaget då tydligt anger vilka delar som utgör hållbarhetsinformationen i t.ex. en innehållsförteckning eller i en tabell. Att i förekommande fall göra det samma för den information som utgör den lagstadgade hållbarhetsrapporten anser FAR vara en lämplig ordning och revisorn kan då lämna sitt särskilda yttrande i anslutning till en sådan innehållsförteckning eller tabell. Det kan förekomma att ett företag väljer att inkludera delar av hållbarhetsrapportens lagstadgade innehåll under en separat rubrik i förvaltningsberättelsen enligt 9 kap. 31 § ABL, där det också hänvisar till övriga delar av det lagstadgade innehållet som placerats utanför förvaltningsberättelsen men i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen. I en sådan situation är det revisorns professionella bedömning av föreliggande fakta och omständigheter som avgör om revisorns yttrande ska lämnas i revisionsberättelsen eller i en avskild rapport.

(FAR N 2018:20)

9.3 Om ett företag som inte omfattas av kraven på upprättande av hållbarhetsrapport frivilligt väljer att upprätta en sådan motsvarande lagens krav och den placeras i förvaltningsberättelsen ska, enligt FARs uppfattning, revisorn tillämpa RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsinformation*. Om den frivilliga hållbarhetsrapporten placeras utanför årsredovisningen kan företaget välja att låta revisorn granska denna, och då ska revisorn i så fall även för denna tillämpa RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsinformation*.

(FAR N 2021:33)

9.4 I de fall som ett företag lämnar i uppdrag att låta sin revisor granska hållbarhetsinformation i enlighet med RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsinformation* anser FAR att det är möjligt att i en rapport kombinera ett uttalande enligt RevR 6 med ett lagstadgat yttrande i enlighet med denna rekommendation. FAR anser också att ett sådant kombinerat yttrande kan undertecknas av en specialistmedlem inom FAR tillsammans med en kvalificerad revisor.

(FAR N 2018:20)

9.5 Det kan förekomma situationer där icke-kvalificerade revisorer medverkar i revisionen av ett företag som har att upprätta en hållbarhetsrapport, till exempel större ekonomiska föreningar. FAR anser att det inte föreligger något hinder för en kvalificerad revisor att avge ett gemensamt yttrande med en icke-kvalificerad revisor i enlighet med denna rekommendation.

(FAR N 2018:20)

RevR
RevU

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2017:20

Denna rekommendation ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2018 eller senare.

2018:20

Ändringarna ska tillämpas för granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:23

Ändringarna ska tillämpas för granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:35

Ändringarna ska tillämpas för granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:33

1. Dessa ändringar ska tillämpas för rapporter avlämnade den 1 januari 2022 eller senare.
2. Punkt 9.3 gäller för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2017:20

FAR N 2018:20

FAR N 2019:23

FAR N 2020:35

FAR N 2021:33

Bilaga 1 Exempel på revisorns rapportering

Exempel 1 Rapportering i revisionsberättelsen

Exempel 1.1 illustrerar revisionsberättelsen för ett företag av allmänt intresse och exempel 1.2 för ett aktiebolag som inte är ett företag av allmänt intresse och som inte upprättar koncernredovisning.

Exempel 1.1 Revisionsberättelse för ett moderbolag noterat på reglerad marknad och vars hållbarhetsrapport ingår i förvaltningsberättelsen

Exemplet är baserat på RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse*, exempel 1b, "Revisionsberättelse i publikt aktiebolag för moderbolag som upprättar koncernredovisning i enlighet med International Financial Reporting Standards, såsom de antagits av EU, och årsredovisningslagen" med följande tillägg:

- företaget publicerar en bolagsstyrningsrapport i förvaltningsberättelsen och revisorn rapporterar resultatet av sin lagstadgade granskning i revisionsberättelsen i enlighet med RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*, och
- företaget publicerar en för moderföretaget och koncernen gemensam hållbarhetsrapport i förvaltningsberättelsen.

De skrivningar som föranleds av revisorns rapportering om hållbarhetsrapporten har i nedanstående exempel markerats med kursiv stil. I avsnittet om "Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen" har kraven enligt ISA 720 vad gäller hållbarhetsrapporten illustrerats.

(FAR N 2020:35)

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) med undantag för bolagsstyrningsrapporten och hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1 respektive x2–y2. [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt årsredovisningslagen. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), såsom de antagits av EU och årsredovisningslagen. Mina (Våra) uttalanden omfattar inte bolagsstyrningsrapporten och hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1 respektive x2–y2.

Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget¹⁰ och koncernen¹¹.

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen¹² är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott¹³ i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ra-

RevR
RevU

¹⁰ Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

¹¹ Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat *Rapport över finansiell ställning per periodens slut* och *Rapport över totalresultat för perioden*. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, t.ex. balansräkning istället för *Rapport över finansiell ställning vid periodens slut* eller resultaträkning istället för *Rapport över totalresultat för perioden*. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäkt- och kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställande avse endast den rapport som behandlar resultatet.

¹² Exemplet baseras på att företaget upprättar koncernredovisning. Skulle så inte vara fallet ska orden "och koncernredovisningen" (vid denna nothänvisning och i efterföljande stycken) inte tas med i revisionsberättelsen.

¹³ Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullgörs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

men för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen¹⁴

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna x2–y2 och x3–y3. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att de ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS så som de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.¹⁵]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige

¹⁴ Som framgår av kapitel 6 i denna rekommendation ska granskningen av en hållbarhetsrapport placeras i förvaltningsberättelsen, som i detta exempel, innefattar de åtgärder som ISA 720 kräver för annan information. Hållbarhetsrapporten ska därför ingå i detta avsnitts definition av annan information. Den andra informationen består av [rapport X (men innefattar inte årsredovisningen [och koncernredovisningen] och min (vår) revisionsberättelse avseende denna [dessa])] som jag (vi) inhämtade före datumet för denna revisionsberättelse.

¹⁵ Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

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

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

RevR
RevU

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder,

områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]¹⁶ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för bolagsstyrningsrapporten på sidorna x1–y1 och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av bolagsstyrningsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mina (våra) uttalanden.

En bolagsstyrningsrapport har upprättats. Upplysningar i enlighet med 6 kap. 6 § andra stycket punkterna 2–6 årsredovisningslagen samt 7 kap. 31 § andra stycket samma lag är förenliga med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar samt är i överensstämmelse med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag]¹⁷.

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten på sidorna x2–y2 och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

En hållbarhetsrapport har upprättats.

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan den DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹⁸

A.A.

Auktoriserad revisor

(FAR N 2020:35)

Exempel 1.2 Revisionsberättelse för aktiebolag utan koncern och vars hållbarhetsrapport ingår i förvaltningsberättelsen

Exemplet är baserat på RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning*, exempel 1, "Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern" med följande tillägg:

- företaget publicerar en hållbarhetsrapport i förvaltningsberättelsen, och
- förutom hållbarhetsrapporten publicerar företaget ingen annan information enligt ISA 720.

¹⁶ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

¹⁷ Hänvisning till lag beror på vilken lag om årsredovisning som företaget tillämpar. Observera att lagrumsreferenserna till ÅRL inte ska ändras, då det är i ÅRL specifika lagrum till vilka i förekommande fall ÅRKL och ÅRFL hänvisar.

¹⁸ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

De skrivningar som föranleds av revisorns rapportering om hållbarhetsrapporten har i nedanstående exempel markerats med kursiv stil. I avsnittet om "Annan information än årsredovisningen" har kraven enligt ISA 720 vad gäller hållbarhetsrapporten illustrerats.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskaps-året...) *med undantag för hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1.*

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC ABs finansiella ställning per 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. *Mina (Våra) uttalanden omfattar inte hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1.*

Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisors-sed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

*Annan information än årsredovisningen*¹⁹

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [x1–y1]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den (de) bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen [och verkställande direktören] för bedömningen av bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Den (De) upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock

¹⁹ Som framgår av kapitel 6 i denna rekommendation ska granskningen av en hållbarhetsrapport placerad i förvaltningsberättelsen, som i detta exempel, innefatta de åtgärder som ISA 720 kräver för annan information. Hållbarhetsrapporten ska därför ingå i detta avsnitts förteckning över annan information.

inte om styrelsen [och verkställande direktören] avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen [och verkställande direktören] använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

RevR
RevU

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av bolagets egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och över-

trädelse skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]²⁰ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten på sidorna x1–y1 och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

En hållbarhetsrapport har upprättats.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]²¹

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor
(FAR N 2020:35)

RevR
RevU

Exempel 2 Rapportering i särskilt yttrande

Hållbarhetsrapporten är i detta exempel placerad i en rapport skild från förvaltningsberättelsen och revisorns uttalande rapporteras därför i ett särskilt yttrande.

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Uppdrag och ansvarsfördelning

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) [på sidorna x–y]²² och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Granskningens inriktning och omfattning

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

En hållbarhetsrapport har upprättats.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

²⁰ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

²¹ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

²² Detta tillägg görs i revisorsyttrandet om hållbarhetsrapporten är skild från årsredovisningen men placerad i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen.

Exempel 3 Rapportering i de fall en hållbarhetsrapport inte har upprättats eller är så ofullständig att den inte kan anses ha upprättats

Exempel 3.1 Yttrande som del av revisionsberättelsen när hållbarhetsrapporten är så ofullständig att den inte kan anses ha upprättats (se exempel 1.1 och 1.2 för placering)

Exemplet illustrerar hur revisorns yttrande kan formuleras när innehållet i hållbarhetsrapporten är så ofullständigt att den inte kan anses ha upprättats. Notera att beroende på hållbarhetsrapportens placering (se avsnitt 6) kan den bli föremål för rapportering enligt ISA 720 i revisionsberättelsen, även om den är ofullständig i förhållande till lagens krav.

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta hållbarhetsrapporten och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

Hållbarhetsrapporten är ofullständig och saknar enligt min (vår) uppfattning väsentliga upplysningar enligt 6 kap. 12 § årsredovisningslagen avseende XX och YY. En hållbarhetsrapport har därför inte upprättats.

Exempel 3.2 Separat yttrande när hållbarhetsrapporten är så ofullständig att den inte kan anses ha upprättats

Exemplet illustrerar hur revisorns yttrande kan formuleras när innehållet i hållbarhetsrapporten är så ofullständigt att den inte kan anses ha upprättats. Notera att beroende på hållbarhetsrapportens placering (se kapitel 6) kan den bli föremål för rapportering enligt ISA 720 i revisionsberättelsen, även om den är ofullständig i förhållande till lagens krav.

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Uppdrag och ansvarsfördelning

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) [på sidorna x–y]²³ och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Granskningens inriktning och omfattning

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Hållbarhetsrapporten är ofullständig och saknar enligt min (vår) uppfattning väsentliga upplysningar enligt 6 kap. 12 § årsredovisningslagen avseende XX och YY. En hållbarhetsrapport har därför inte upprättats.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

²³ Detta tillägg görs i revisorsyttrandet om hållbarhetsrapporten är skild från årsredovisningen men placerad i det dokument som innehåller den reviderade årsredovisningen.

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

Exempel 3.3 Yttrande som del av revisionsberättelsen när någon hållbarhetsrapport inte alls har upprättats (se exempel 1.1 och 1.2 för yttrandets placering)

Om företaget inte alls har upprättat någon hållbarhetsrapport lämnas revisorns yttrande alltid i revisionsberättelsen eftersom det inte finns någon från årsredovisningen avskild hållbarhetsrapport till vilken revisors yttrande kan fogas.

Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för att upprätta en hållbarhetsrapport och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Detta innebär att min (vår) granskning av en hållbarhetsrapport har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

En hållbarhetsrapport har inte upprättats.

Bilaga 2

har upphävts genom FAR N 2021:33.

RevR
RevU

Bilaga 3 Offentliggörande av hållbarhetsrapporten

Offentliggörandet av hållbarhetsrapporten regleras i 8 kap. ÅRL:

- a. En hållbarhetsrapport som är en del av förvaltningsberättelsen offentliggörs genom att årsredovisningen ges in till Bolagsverket (8 kap. 3 §).
- b. En avskild rapport kan offentliggöras antingen
 - tillsammans med att årsredovisningen ges in till Bolagsverket, eller
 - på företagets webbplats.

Om företaget väljer att upprätta en avskild rapport och offentliggöra denna på företagets webbplats ska förvaltningsberättelsen upplysa om den webbplats där rapporten finns tillgänglig.

Då hållbarhetsrapporten antingen är en del av förvaltningsberättelsen eller att förvaltningsberättelsen innehåller en upplysning om var den avskilda rapporten finns tillgänglig är det inte möjligt att offentliggöra en hållbarhetsrapport senare än den dag årsredovisningen offentliggörs. Offentliggörandet av hållbarhetsrapporten på företagets webbplats ska dessutom ske inom sex månader från balansdagen.²⁴

Bilaga 4 Hänvisning till hållbarhetsrapport för koncernen

För att ett företag ska kunna hänvisa till en hållbarhetsrapport för koncernen behöver följande vara uppfyllt:

1. i årsredovisningen för företaget som hänvisar till annan hållbarhetsrapport ska det framgå namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten, samt
2. i den hållbarhetsrapport som omfattar flera dotterföretag ska det framgå vilka dotterföretag som omfattas av hållbarhetsrapporten och vilka som eventuellt inte omfattas.

Det finns ingen begränsning vad gäller var moderföretaget i en koncern har sitt säte för att ett företag ska kunna hänvisa till en hållbarhetsrapport för koncernen så länge som hållbarhetsrapporten uppfyller de övriga krav som stipuleras i lagstiftningen.

²⁴ ÅRL 8 kap. 15 a § andra stycket.

Som framgår av rekommendationen är FARs bedömning att det inte synes orimligt, och är enligt FARs uppfattning acceptabelt, att i förekommande fall företags och koncernens hållbarhetsrapporter upprättas i en gemensam hållbarhetsrapport. På samma sätt är det FARs uppfattning att det inte bör krävas att upplysningar om samtliga dotterföretag som omfattas av koncernens hållbarhetsrapport lämnas separat för varje dotterföretag i de fall upplysningarna i allt väsentligt gäller för alla dotterföretag. Däremot bör de dotterföretag som omfattas av koncernens hållbarhetsrapport även omfattas av de beskrivningar av exempelvis policy, granskningsförfaranden samt risker och riskhantering som beskrivs i hållbarhetsrapporten för koncernen.

Vad gäller centrala resultatindikatorer bör de dotterföretag som omfattas av hållbarhetsrapporten även omfattas av de centrala resultatindikatorerna om inte verksamhetens art och omfattning medför att en resultatindikator inte är relevant för det omfattade företaget.

Bilaga 5 Exempel på uttalande från styrelsen²⁵

(Företagets brevhuvud)

(Till revisor) (Datum)

Detta uttalande lämnas i anslutning till er granskning i enlighet med RevR 12 *Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten* av ... ABs hållbarhetsrapport som upprättats i samband med upprättande av årsredovisningen för ... AB för det räkenskapsår som avslutades den 31 december 20XX och syftar till att ge uttryck för vår uppfattning om huruvida hållbarhetsrapporten har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen.

Hållbarhetsrapporten innehåller företags [och koncernens] information om de viktigare inslagen för förståelsen av företags utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten, däribland upplysningar i frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Styrelsen i sin helhet bekräftar, utifrån sin bästa kunskap och övertygelse, följande:

- Hållbarhetsrapporten har upprättats enligt årsredovisningslagen.
- Hållbarhetsrapporten innehåller inga väsentliga felaktiga uppgifter, inga väsentliga uppgifter har utelämnats och alla uppgifter är förenliga med innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen.

För ABC ABs styrelse

(Styrelsens ordförande)

²⁵ Alternativt kan uttalandet inkluderas i det sedvanliga uttalandet enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 13 Revisorns rapportering i samband med likvidation av aktiebolag (f.d. RevU 2)

(senast ändrad genom FAR N 2020:39)

1 Inledning	1347
2 Likvidation och upplösning (23 och 25 kap. ABL)	1348
Styrelsens och VD:s avgående redovisning för bolagsstämman	1348
Revisorns ställning under likvidationen	1351
Revisionsberättelse över likvidatorernas slutredovisning och förvaltningen under likvidationen	1356
Revisorns yttrande vid likvidationens upphörande genom återupptagande av verksamheten	1358
Likvidationens upphörande genom fusion	1360
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1362
Ändringsförteckning	1362

1 Inledning

1.1 Bolagets revisor har enligt aktiebolagslagen och årsredovisningslagen att avge vissa yttranden. Detta uttalande gäller endast i det fall bolaget enligt lag ska ha revisor eller om bolaget ändå har en revisor. Om bolaget inte har och inte heller ska ha någon revisor behöver bestämmelsen om revisorsgranskning alltså inte tillämpas. Likvidatorn behöver i sådant fall inte heller lägga fram någon revisionsberättelse på bolagsstämman. Följande avsnitt ger revisorn vägledning vid upprättandet av de yttranden som ska lämnas vid likvidation. Vad gäller revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen finns särskilda rekommendationer om dessa.

1.2 Exempelen gäller enbart sådana situationer där det inte finns någon anledning till anmärkning eller särskilda kommentarer. För vägledning vad gäller utformning av modifierade revisionsberättelser och revisorsyttranden hänvisas till RevR 705 samt ISA 705 och ISA 706.

(RevP 2016:16)

1.3 Revisionsberättelseexemplen ska i förekommande fall kompletteras med följande:

- avsnittet *Annan information än årsredovisningen* i Rapport om årsredovisningen, och/eller
- uttalandet *Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen* i Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar.

Dessa två företeelser har i de följande exemplen utelämnats av förenklingskäl, då de inte torde vara normalt förekommande för bolag i likvidation. För vägledning i förekommande fall hänvisas till RevR 700.

Utöver exemplens förutsättningar i övrigt, så är en gemensam förutsättning för samtliga exempel att någon lagstadgad hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÅRL inte har upprättats.

(RevP 2017:7)

1.4 Notera även att revisorns uttalande om att årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen inte innehåller någon upplysning om att antagandet om fortsatt drift enligt 2 kap. 4 § punkt 1 årsredovisningslagen är undantaget. FAR anser att detta inte är nödvändigt, dels då undantag från grundläggande principer i årsredovis-

RevR
RevU

ningslagen är godtagbart under vissa förutsättningar (2 kap. 4 § årsredovisningslagen) och dels då bolaget redan är i likvidation och detta explicit redan framgår av revisionsberättelsen.¹

(RevP 2016:16)

2 Likvidation och upplösning (23 och 25 kap. ABL)

Styrelsens och VDs avgående redovisning för bolagsstämman

Del av räkenskapsår

2.1 När ett aktiebolag trätt i likvidation och en likvidator har förordnats, ska styrelsen och verkställande direktören enligt 25 kap. 33 § första stycket genast lämna redovisning för sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid som inte förut redovisats på någon bolagsstämma. Redovisningen ska läggas fram på en bolagsstämma så snart det kan ske. Bestämmelserna om årsredovisning i tillämplig lag om årsredovisning samt om revisionsberättelse i aktiebolagslagen ska tillämpas vid upprättandet respektive granskningen. Bolagsstämman har att ta ställning till frågan om ansvarsfrihet enligt 7 kap. 11 § 3 ABL. Krav på offentliggörande, via ingivande av redovisningen till registreringsmyndigheten, saknas då resultat- och balansräkningen inte ska fastställas och vinstdispositionsfrågan inte heller är aktuell. Detta påverkar också revisionsberättelsens utformning och innebär att inget uttalande om fastställande av resultat- och balansräkning respektive vinstdisposition görs.

Exempel 1 (avseende redovisning enligt 25 kap. 33 § första stycket ABL)

Exempel 1 RevR 13

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB i likvidation, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om redovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av redovisningen enligt 25 kap. 33 § första stycket aktiebolagslagen för ABC AB i likvidation för perioden*....

Enligt min (vår) uppfattning har redovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC AB i likvidations finansiella ställning per den** och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för perioden enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med redovisningens övriga delar.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Det är styrelsen [och verkställande direktören] som har ansvaret för att redovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Styrelsen [och verkställande direktören] ansvarar även för den interna kontroll som den [de] bedömer är nödvändig för att upprätta en redovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

¹ Det bör dock även framgå, i årsredovisningens not om redovisningsprinciper, av årsredovisningen för ett bolag i likvidation att 2 kap. 4 § punkt 1 inte tillämpas vid upprättandet av årsredovisningen.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida redovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 redovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i redovisningen, 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 mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens [och verkställande direktörens] uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i redovisningen, däribland upplysningarna, och om redovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av redovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens [och verkställande direktörens] förvaltning för ABC AB i likvidation för perioden*....

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter (ledamot) [och verkställande direktören] ansvarsfrihet för perioden.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens [och verkställande direktörens] ansvar

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. [Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrel-

RevR
RevU

sens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.]

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot [eller verkställande direktören] i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]²

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

* Avser redovisning från räkenskapsårets början till dess likvidator förordnats.

** Avser den dag som likvidatorn förordnats och styrelsens ansvarsperiod upphört.

(FAR N 2019:22)

2.2 I den mån inte annat följer av 25 kap. eller av ändamålet med likvidationen gäller, enligt 25 kap. 32 §, ABLs bestämmelser om bolagsstämma i tillämpliga delar för en bolagsstämma under likvidation. Av detta följer att skriftliga yttranden eller upplysningar från revisorerna till bolagsstämman kan bli aktuella i situationer som behandlas i FARs rekommendation RevR 9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*.

Helt räkenskapsår

2.3 Om den tid som inte förut redovisats på någon bolagsstämma omfattar även föregående räkenskapsår, ska särskild redovisning lämnas för det året och i moderbolag även omfatta koncernredovisning. Detta framgår av 25 kap. 33 § andra stycket. Dessutom ska också en särskild redovisning enligt 25 kap. 33 § första stycket upprättas, omfattande tiden från det pågående räkenskapsårets början till dess att likvidator förordnats, enligt exempel 1 ovan.

² Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Revisorns ställning under likvidationen

2.4 Enligt 25 kap. 31 § upphör inte revisionsuppdraget genom att bolaget träder i likvidation. Bestämmelserna i 9 kap. ABL ska tillämpas också under likvidation. Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida likvidationen enligt revisorernas mening fördröjs onödigt.

Avsnittet om revisionsberättelse i aktiebolag i RevR 700 är principiellt tillämpligt också för bolag i likvidation.

(RevP 2016:16)

2.5 Revisorn ska inte göra något uttalande om disposition av bolagets vinst eller förlust, eftersom denna fråga inte är aktuell vid bolagsstämman (årsstämman) enligt 25 kap. 37 §. Av denna paragraf följer också att det inte är aktuellt med något uttalande om koncernredovisningen, eftersom likvidatorerna inte behöver upprätta någon sådan redovisning under likvidationen. Det följer vidare av 25 kap. 37 § att det inte heller blir aktuellt med något uttalande om årets kassaflöde eftersom årsredovisningen inte ska innehålla någon finansieringsanalys.

2.6 I analogi med reglerna i 9 kap. 31 respektive 33 § ska revisionsberättelsen under likvidationen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats enligt tillämplig lag och ett uttalande om ansvarsfrihet för likvidatorerna. Likvidatorns ansvarsperiod för räkenskaphandlingar och förvaltning påbörjas när denne har förordnats. Som framgått ovan ska berättelsen också innehålla ett uttalande om huruvida likvidationen enligt revisorns mening fördröjs onödigt. Detta framgår av 25 kap. 31 § andra stycket.

2.7 Den första årsredovisningen som upprättas under likvidationen kommer normalt att omfatta också en period för vilken bolagets styrelse och verkställande direktör ansvarar för räkenskaphandlingarna och förvaltningen. Styrelsens och verkställande direktörens ansvarsperiod redovisas särskilt enligt 25 kap. 33 § och blir föremål för en särskild revisionsberättelse, se exempel 1 ovan. Det är därför viktigt att det av revisionsberättelsen avseende denna första årsredovisning tydligt framgår att likvidatorn ansvarar enbart för del av räkenskapsåret, med angivande av tidpunkten för när ansvaret för räkenskaphandlingarna och förvaltningen övergick från styrelse och verkställande direktör till likvidatorn.

Exempel 2 (avseende årsredovisning enligt 25 kap. 37 § ABL, som avser det räkenskapsår under vilket bolaget trätt i likvidation)

Exempel 2 RevR 13

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB i likvidation, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB i likvidation för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med aktiebolagslagen och årsredovisningslagen* och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC AB i likvidations finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat för året enligt aktiebolagslagen och årsredovisningslagen*. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

RevR
RevU

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Likvidatorns ansvar

Det är likvidatorn(-erna) som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas enligt aktiebolagslagen och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Likvidatorn(-erna) ansvarar även för den interna kontroll som likvidatorn(-erna) bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i likvidatorns(-ernas) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av likvidatorns(-ernas) förvaltning för ABC AB i likvidation för perioden ÅÅÅÅ-MM-DD**–ÅÅÅÅ-MM-DD***.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman beviljar likvidatorn(-erna) ansvarsfrihet för perioden ÅÅÅÅ-MM-DD**–ÅÅÅÅ-MM-DD***.

Likvidationen fortgår utan att den fördröjs onödigt.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Likvidatorns ansvar

Likvidatorn(-erna) ansvarar från och med ÅÅÅÅ-MM-DD** för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om likvidatorn (någon likvidator) i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaper. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]³

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

* Uttalandet att årsredovisningen upprättats enligt både ABL och ÅRL är relevant, eftersom 25 kap. 37 § ABL innehåller bestämmelser om årsredovisning (inkl. värderingsregler).

RevR
RevU

³ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

** Avser tidpunkten när likvidator förordnats.

*** Räkenskapsårets slutdatum.

(FAR N 2018:10)

Exempel 3 (avseende årsredovisning enligt 25 kap. 37 § ABL, som avser räkenskapsåret efter det räkenskapsår under vilket bolaget trätt i likvidation)

Exempel 3 RevR 13

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB i likvidation, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen för ABC AB i likvidation för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med aktiebolagslagen och årsredovisningslagen* och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ABC AB i likvidations finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat för året enligt aktiebolagslagen och årsredovisningslagen*. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Likvidatorns ansvar

Det är likvidatorn(-erna) som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas enligt aktiebolagslagen och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Likvidatorn(-erna) ansvarar även för den interna kontroll som likvidatorn(-erna) bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (våra) uttalanden. Risker för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentlig-

- heter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
 - utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i likvidatorns(-ernas) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
 - utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av likvidatorns(-ernas) förvaltning för ABC AB i likvidation för år ÅÅÅÅ.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman beviljar likvidatorn(-erna) ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Likvidationen fortgår utan att den fördröjs onödigt.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Likvidatorns ansvar

Likvidatorn(-erna) ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om likvidatorn (någon likvidator) i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka

RevR
RevU

tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelse skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁴

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

* Uttalandet att årsredovisningen upprättats enligt både ABL och ÅRL är relevant, eftersom 25 kap. 37 § ABL innehåller bestämmelser om årsredovisning (inkl. värderingsregler).

(FAR N 2018:10)

2.8 Exempel 3 är endast tillämpligt i de fall likvidatorn varit likvidator under hela räkenskapsåret. I de fall där likvidatorn tillträtt under räkenskapsåret och styrelsen (samt eventuellt verkställande direktör) således är ansvarig för förvaltningen av bolagets angelägenheter under del av det aktuella räkenskapsåret bör revisionsberättelsen utformas i enlighet med exempel 2.

Revisionsberättelse över likvidatorernas slutredovisning och förvaltningen under likvidationen

2.9 Sedan likvidatorerna fullgjort sitt uppdrag, ska de enligt 25 kap. 40 § så snart det kan ske lämna slutredovisning för sin förvaltning genom en förvaltningsberättelse om likvidationen i dess helhet. Berättelsen ska även innehålla en redogörelse för skiftet. Till berättelsen ska fogas redovisningshandlingar för hela likvidationstiden. Berättelsen och redovisningshandlingarna ska lämnas till bolagets revisor. Revisorn ska inom en månad därefter lämna en revisionsberättelse över slutredovisningen och förvaltningen under likvidationen.

2.10 Om likvidationsperioden omfattat mer än ett räkenskapsår, har revisorn redan tagit ställning till ansvarsfrihetsfrågan till och med det senaste hela räkenskapsåret. Uttalandet om ansvarsfrihet i revisionsberättelsen över slutredovisningen ska därför endast omfatta den sista perioden av likvidationen.

Exempel 4 (avseende slutredovisning enligt 25 kap. 40 § ABL)

Exempel 4 RevR 13

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB i likvidation, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om slutredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av slutredovisningen för ABC AB i likvidation för likvidationen i dess helhet, som innefattar skiftet per ÅÅÅÅ-MM-DD.

Enligt min (vår) uppfattning har slutredovisningen upprättats i enlighet med aktiebodelagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med slutredovisningens övriga delar.

⁴ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Likvidatorns ansvar

Det är likvidatorn(-erna) som har ansvaret för att slutredovisningen upprättas enligt aktiebolagslagen. Likvidatorn(-erna) ansvarar även för den interna kontroll som likvidatorn(-erna) bedömer är nödvändig för att upprätta en slutredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida slutredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 slutredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i slutredovisningen, 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 mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i likvidatorns(-ernas) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av slutredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av likvidatorns(-ernas) förvaltning för ABC AB i likvidation för perioden*....

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman beviljar likvidatorn(-erna) ansvarsfrihet för den sista perioden av likvidationen.

RevR
RevU

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamåls-enliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Likvidatorns ansvar

Likvidatorn(-erna) ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets an-gelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomis-ka situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, me-delsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om likvidatorn (någon likvidator) i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föran-leda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen el-ler bolagsordningen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller för-summelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) profes-sionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella be-dömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bola-gets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfri-het.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁵

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

* För den period för vilken likvidatorn inte tidigare lämnat redovisning fram till skiftes-dagen.

(FAR N 2018:10)

Revisorns yttrande vid likvidationens upphörande genom återupptagande av verksamheten

2.11 Om bolaget har trätt i likvidation på grund av bolagsstämman beslut eller, i fall som avses i 25 kap. 17 § och 51 § första stycket, på grund av rättens beslut, kan stäm-man enligt 25 kap. 45 § besluta att likvidationen ska upphöra och att bolagets verksam-het återupptas. Beslutet kan fattas först efter det att revisorn har lämnat sitt yttrande. Detta yttrande gäller frågan om det finns något hinder för ett sådant beslut på grund av likvidationsanledning, bristande täckning för aktiekapitalet eller genomförd utskiftning. Bolagsstämman får inte fatta ett sådant beslut, om

1. det finns grund för tvångslikvidation enligt 25 kap. 11 eller 12 § eller

⁵ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

2. bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap. 14 §, enligt revisorns yttrande inte uppgår till det registrerade aktiekapitalet eller
3. utskiftning har ägt rum.

Exempel 5 (avseende yttrande enligt 25 kap. 45 § ABL)

Exempel 5 RevR 13

Revisorns yttrande vid upphörande av likvidation enligt 25 kap. 45 § aktiebolagslagen
Till bolagsstämman i ABC AB i likvidation, org.nr 556xxx-xxxx

Jag (Vi) har utfört en revision av likvidatorns(-ernas) redovisning för ABC AB per ÅÅÅÅ-MM-DD⁶.

Likvidatorns ansvar för redovisningen

Det är likvidatorn(-erna) som har ansvaret för att upprätta en redovisning som uppfyller kraven i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen och för den interna kontroll som likvidatorn(-erna) bedömer är nödvändig för att upprätta en redovisning som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att uttala mig (oss) om det föreligger något hinder enligt 25 kap. 45 § första stycket 1–3 aktiebolagslagen för bolagsstämman att besluta om att likvidationen ska upphöra och verksamheten återupptas.

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige. Dessa standarder kräver att jag (vi) följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet att redovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter.

En revision innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om belopp och annan information i redovisningen. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma risken för väsentliga felaktigheter i redovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur likvidatorn(-erna) upprättar redovisningen i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i bolagets interna kontroll. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i likvidatorns(-ernas) uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen i redovisningen.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Enligt min (vår) uppfattning föreligger det inte något hinder, enligt 25 kap. 45 § första stycket 1–3 aktiebolagslagen, för bolagsstämman att besluta om att likvidationen ska upphöra och verksamheten återupptas.

Övriga upplysningar

Detta yttrande är endast avsett som underlag till bolagsstämmans beslut om att likvidationen ska upphöra och verksamheten återupptas och är inte avsett att användas för något annat ändamål.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁷

RevR
RevU

⁶ Datum avser redovisningens värdatedatum.

⁷ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

A.A.
Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2018:10)

Likvidationens upphörande genom fusion

2.12 I 23 kap. 4 § ABL anges att en fusion får ske även om det överlåtande bolaget har trätt i likvidation, under förutsättning att skiftet av bolagets tillgångar inte har påbörjats. Likvidatorerna ska då, när en fusionsplan upprättats enligt 23 kap. 6 eller 28 §, lämna en slutredovisning över sin förvaltning. Slutredovisningen ska granskas enligt 25 kap. 40 §, dvs. revisorn ska granska redovisningen och lämna en revisionsberättelse. Sedan fusionsplanen börjat gälla i bolaget, ska slutredovisningen och revisionsberättelsen läggas fram på en bolagsstämma.

Exempel 6 (avseende slutredovisning enligt 23 kap. 4 § ABL)

Exempel 6 RevR 13

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB i likvidation, org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om slutredovisningen

Uttalande

Jag (Vi) har utfört en revision av slutredovisningen för ABC AB i likvidation för likvidationen i dess helhet.

Enligt min (vår) uppfattning har slutredovisningen upprättats i enlighet med aktiebolagslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med slutredovisningens övriga delar.

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisionssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Likvidatorns ansvar

Det är likvidatorn(-erna) som har ansvaret för att slutredovisningen upprättas enligt aktiebolagslagen. Likvidatorn(-erna) ansvarar även för den interna kontroll som likvidatorn(-erna) bedömer är nödvändig för att upprätta en slutredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida slutredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige 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 slutredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i slutredovisningen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.

- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i likvidatorns(-ernas) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.

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

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalande

Utöver min (vår) revision av slutredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av likvidatorns(-ernas) förvaltning för ABC AB i likvidation för perioden*....

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman beviljar likvidatorn(-erna) ansvarsfrihet för den sista perioden av likvidationen.

RevR
RevU

Grund för uttalande

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB i likvidation enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Likvidatorns ansvar

Likvidatorn(-erna) ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om likvidatorn (någon likvidator) i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för

verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]⁸

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

* För den period för vilken likvidatorn inte tidigare lämnat redovisning fram till dagen då fusionsplan upprättas.

(FAR N 2018:10)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:16

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:7

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:10

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:22

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:39

Dokumentet har bytt namn per den 1 januari 2021.

Ändringsförteckning

RevP 2016:16

RevP 2017:7

FAR N 2018:10

FAR N 2019:22

FAR N 2020:39

⁸ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 14 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt (f.d. RevU 4)

(senast ändrad genom FAR N 2020:40)

1 Inledning	1363
2 Bakgrund	1363
3 Brottskatalog	1364
4 Personkrets	1364
5 Begreppet misstanke	1364
6 Genomförande av revisionen	1365
7 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott	1365
8 Ansvar och skadestånd	1366
9 Rapportering utöver anmälan	1366
10 Revisorns åtgärder vid misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism	1367
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1368
Ändringsförteckning	1368
Bilaga Schema för revisorns åtgärder vid misstanke om brott (9 kap. 42–44 §§ ABL)	1369

1 Inledning

1.1 Enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551), ABL, ska en revisor vidta vissa åtgärder om det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören gjort sig skyldig till brott inom ramen för bolagets verksamhet (se brottskatalogen, punkten 3.1). För korruptionsbrotten gäller åtgärdsplikten även om andra än styrelseledamöter och verkställande direktören kan misstänkas för korruptionsbrott inom ramen för bolagets verksamhet. Enligt 4 kap. 3 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) ska revisorn utan dröjsmål rapportera alla omständigheter som tyder på att det finns skälig grund att misstänka penningtvätt eller finansiering av terrorism eller att egendom annars härrör från brottslig handling. Skyldigheten att rapportera misstänkt penningtvätt eller finansiering av terrorism är överordnad den åtgärdsplikt som revisorn i övrigt har enligt aktiebolagslagen.

FAR har givit ut ett särskilt uttalande rörande tillämpning av penningtvättslagen, EtikU 11 *Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism*. Där redogörs för de krav som enligt penningtvättslagen ställs dels på det företag där revisorn är verksam, dels på den individuella revisorn i fråga om riskbedömning, rutiner, åtgärder för att uppnå kundkännedom, övervakning m.m.

På Ekobrottsmyndighetens hemsida finns även ett avsnitt med bland annat anmälningsblanketter, informationsbroschyrer m.m.: <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/for-dig-som-ar/revisor/>

Denna rekommendation ska tjäna som vägledning för revisorn vid genomförande av revision av aktiebolag.

(FAR N 2020:40)

2 Bakgrund

2.1 Revisorn är enligt 9 kap. 42–44 §§ ABL skyldig att vidta åtgärder vid misstanke att brott som anges i brottskatalogen i punkten 3.1 nedan har begåtts av en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet. Revisorn är också enligt 4 kap. 1–3 §§ penningtvättslagen skyldig att bedöma transaktioner hos kunden som avviker från vad som kan förväntas och därför skulle kunna utgöra penningtvätt. Skyldigheten att anmäla misstanke om brott berörs inte av revisorns tystnadsplikt eller revisorns upplysningsplikt i övrigt.

(FAR N 2018:11)

RevR
RevU

3 Brottskatalog

3.1 Misstanke om följande brott omfattas av revisorns åtgärdsplikt:

- bedrägeri (9 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken (1962:700)),
- svindleri (9 kap. 9 § brottsbalken),
- förskingring (10 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken),
- olovligt föfogande (10 kap. 4 § brottsbalken),
- trolöshet mot huvudman (10 kap. 5 § brottsbalken),
- oredlighet mot borgenärer (11 kap. 1 § brottsbalken),
- försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning (11 kap. 2 § brottsbalken),
- otillbörligt gynnande av borgenär (11 kap. 4 § brottsbalken),
- bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken), även sen årsredovisning, se FARs uttalande EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag*,
- tagande respektive givande av muta, handel med inflytande och vårdslös finansiering av mutbrott (10 kap. 5 a–5 e §§ brottsbalken) (korruptionsbrotten),
- skattebrott (2 och 4 §§ skattebrottslagen (1971:69)),
- vårdslös skatteuppgift (5 § skattebrottslagen),
- försvårande av skattekontroll (10 § skattebrottslagen), t.ex. vid ej bevarat räkenskapsmaterial eller frånvaro av systemdokumentation eller behandlingshistorik,
- penningtvättsbrott (3–5 §§ lagen om straff för penningtvättsbrott (2014:307)), t.ex. att i näringsverksamhet dölja att pengar eller annan egendom härrör från brott eller brottslig verksamhet eller främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendom eller dess värde, och
- näringspenningtvätt (7 § lagen om straff för penningtvättsbrott) t.ex. den som i näringsverksamhet medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara i syfte att begå penningtvättsbrott.

3.2 Det bör noteras att dessa brott avser brottslighet av ekonomisk art och att försöks- och förberedelsebrott inte har tagits in i brottskatalogen.

4 Personkrets

4.1 Åtgärdsplikten vid misstanke om brott avser endast brott begångna av en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet, förutom för korruptionsbrotten (10 kap. 5 a–5 e §§ brottsbalken) då anmälningssplikten utvidgas till alla som verkat inom ramen för bolagets verksamhet. Brott begångna utanför bolagets verksamhet (t.ex. i något annat uppdrag som styrelseledamoten har eller i ett fritidsuppdrag) omfattas inte av revisorns anmälningsskyldighet. En vice VD och en styrelse-suppleant omfattas av anmälningsskyldigheten endast om de trätt in som VD eller styrelseledamot. En särskild firmatecknare utanför kretsen av styrelseledamöter och VD omfattas inte av anmälningsskyldigheten.

(FAR N 2018:11)

4.2 Andra brott än de som framgår av 4.1 ovan som upptäcks under granskningen och som är begångna av andra, ska rapporteras till verkställande direktören och styrelsen inom ramen för revisorns löpande rapportering.

(FAR N 2018:11)

5 Begreppet misstanke

5.1 Revisorn ska vidta åtgärder om han eller hon finner att det "kan misstänkas" att ett brott som anges i brottskatalogen har begåtts. Uttrycket "kan misstänkas" är inte definierat i ABL eller i dess förarbeten och det finns ingen rättspraxis avseende innebörden. I förarbetena görs bara en hänvisning till konkursförvaltarens anmälningsskyldighet enligt konkurslagen. Graden av misstanke är enligt denna lag "kan misstänkas" för brott. För mer information om detta se de ovan nämnda skrifterna från Ekobrottsmyndigheten.

5.2 Misstanken om brott ska grunda sig på iakttagelser som revisorn eller någon av revisionsmedarbetarna gjort vid granskning av revisionskunden men också vid utförande av konsultuppdrag åt kunden. En misstanke som kommer fram vid granskning hos en annan av revisorns kunder kan inte orsaka någon åtgärdsplikt, om revisorns tystnadsplikt hos den andra kunden hindrar att informationen används vid revisionen.

6 Genomförande av revisionen

6.1 Skyldigheten att anmäla misstanke om brott ändrar inte principerna för hur revisionen ska bedrivas. Därför hänvisas till ISA som grundläggande beskrivning av krav enligt god revisionssed. Det bör noteras att revisionen inte har ett självständigt syfte att förhindra eller upptäcka brott eller andra oegentligheter. Skyldigheten att anmäla misstanke om brott medför inte några krav på att granskningen ska utvidgas utan bara på att mer verk samma åtgärder ska vidtas när misstanke om brott noterats.

(FAR N 2018:11)

6.2 Revisorn ska i oklara fall överväga att anlita juridisk expertis vid bedömning av om ett visst förhållande ska uppfattas som misstanke om brott.

Revisorn bör dokumentera iakttagelser, bedömningar och åtgärder vid misstanke om brott enligt sedvanliga krav på dokumentation enligt ISA.

(FAR N 2018:11)

7 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott

7.1 Om revisorn misstänker att en styrelseledamot eller VD begått brott, ska revisorn anmäla misstanke om brott till åklagare. Innan denna anmälan görs, ska dock revisorn vidta vissa åtgärder och göra vissa överväganden. För misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism se kapitel 10 nedan.

Ett schema för revisorns åtgärder vid misstanke om brott framgår av bilagan.

7.2 Om revisorn under sin granskning eller vid utförandet av konsultuppdrag för kunden misstänker att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har gjort sig skyldig till något av de brott som anges under p. 3.1 ovan, ska revisorn underrätta styrelsen om brottsmisstanken och detta ska ske "utan oskäligt dröjsmål". I propositionen anges att det är angeläget att det inte förflyter någon längre tid från det att misstanken om brottet uppkommit till dess att revisorn vidtar åtgärder. Revisorn måste dock ha möjlighet att skaffa sig bästa möjliga underlag för sin bedömning, innan några åtgärder vidtas. Med hänsyn till de risker för bolaget och dess intressenter som varje fördröjning för med sig bör revisorn agera utan oskäligt dröjsmål.

(FAR N 2018:11)

7.3 Revisorn kan avstå från att underrätta styrelsen och lämna anmälan direkt till Ekobrottsmyndigheten om

- det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder,
- det framstår som meningslöst av andra skäl, eller
- det skulle strida mot syftet med underrättelseskyldigheten.

I annat fall ska revisorn underrätta styrelsen. Syftet med detta är att uppmärksamma styrelsen på förhållandet, att undanröja eventuella oklarheter och att initiera att skadliga effekter av det misstänkta brottet blir avhjälpda.

Senast fyra veckor efter det att revisorn underrättat styrelsen ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken om brott samt ange omständigheterna som misstanken grundar sig på. Det ställs inga särskilda formkrav på anmälan till åklagaren, men det finns en blankett för detta ändamål på Ekobrottsmyndighetens webbplats som kan användas.

7.4 Revisorn behöver dock inte göra anmälan till åklagare, om

- den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats,
- det misstänkta brottet redan anmälts till Polismyndigheten eller åklagare, eller
- det misstänkta brottet är obetydligt.

RevR
RevU

7.5 Möjligheten att avstå från att anmäla ett misstänkt brott på grund av att det bedöms som obetydligt ska ses som ett undantagsfall och avser framför allt de situationer där en polisutredning, med de effekter en sådan kan få på omvärldens förtroende för bolaget, får skadeverkningar som inte står i proportion till nyttan av utredningen. Undantagsregeln gäller dock endast brott av mindre omfattning och brott som ur en aktieägar- eller borgenärsperspektiv framstår som betydelselösa. Detta torde medföra att kundföretagets storleksförhållanden inte ska inverka på bedömningen av huruvida brottet ska uppfattas som obetydligt eller inte utan att det är brottets art och omfattning som är grunden för en sådan bedömning.

7.6 När den särskilda handlingen har avlämnats till åklagare ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå. I fokus för denna prövning bör vara om det i den aktuella situationen alltför finns förutsättningar för ett gott samarbete mellan företagsledningen och revisorn och därmed för en effektiv revision. Så torde oftast inte vara fallet i s.k. enmansbolag, dvs. bolag i vilka en styrelseledamot direkt eller indirekt genom en juridisk person äger samtliga aktier i bolaget. Om det är denna person som är föremål för brottsmisstanken, är alltså utrymmet för revisorn att kvarstå som bolagets revisor begränsat. Annorlunda ställer sig saken om det t.ex. är bolagets verkställande direktör som misstänks ha begått brott i bolaget utan styrelsens vetskap. Vid sin bedömning bör revisorn i vissa fall kunna erhålla ledning av analysmodellen för prövning av revisorns opartiskhet och självständighet.

7.7 Om revisorn väljer att avgå är detta att betrakta som en förtida avgång. Revisorn ska därför anmäla avgången till Bolagsverket enligt reglerna om förtida avgång, vilket bl.a. innebär att revisorn ska lämna en redogörelse för iakttagelser som gjorts vid granskningen under den del av räkenskapsåret som uppdraget omfattat.

8 Ansvar och skadestånd

8.1 Vid anmälan av misstanke om brott är det framför allt i två situationer där frågor om revisorns ansvar kan uppstå. Dels kan revisorn anmäla ett misstänkt brott som senare visar sig inte vara ett brott, dels kan revisorn avstå från att anmäla en omständighet som senare visar sig vara ett brott som var anmälningspliktigt.

8.2 Om en anmälan av en revisor om brottsmisstanke leder till skada för bolaget eller någon annan, ska revisorn vara skyldig att ersätta denna skada endast i den mån revisorn lämnat felaktiga sakuppgifter till åklagaren trots att revisorn haft skälig anledning att anta att uppgifterna var oriktiga. Revisorn ska inte kunna bli skadeståndsskyldig av den anledningen att han eller hon avstått från att anmäla misstanke om brott till åklagare. Det innebär att revisorn inte är skadeståndsskyldig, om han eller hon gjort en annan straffrättslig bedömning. Däremot kan en revisor som gör sig skyldig till försummelse som avser anmälan om misstanke om brott bli föremål för disciplinära åtgärder enligt revisorslagen (2001:883).

9 Rapportering utöver anmälan

9.1 I de fall revisorn har gjort anmälan till åklagare om misstanke om brott kan revisorn efter sin egen prövning också ha avgått. I samband med avgången, som är en förtida avgång, lämnas en redogörelse till registreringsmyndigheten. Det blir inte aktuellt med någon ytterligare rapportering från revisorn. Den revisor som tillträder som revisor efter avgången måste dock bifoga redogörelsen till sin revisionsberättelse.

9.2 I de fall revisorn har underrättat styrelsen om misstanke om brott men inte avgått på grund av att något av kriterierna enligt punkt 7.6 ovan är uppfyllt, ska revisorn bedöma om brottet ger anledning till anmärkning i revisionsberättelsen eller till annan rapportering.

10 Revisorns åtgärder vid misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism

10.1 Enligt 4 kap. 1 § penningtvättslagen ska revisorn övervaka pågående affärsförbindelser och bedöma enskilda transaktioner i syfte att upptäcka aktiviteter och transaktioner som:

- avviker från vad revisorn har anledning att räkna med utifrån den kännedom om kunden som revisorn har,
- avviker från vad revisorn har anledning att räkna med utifrån den kännedom som revisorn har om sina kunder, de produkter och tjänster som tillhandahålls, de uppgifter som kunden lämnar och övriga omständigheter, eller
- utan att vara avvikande ändå kan antas ingå som ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Inriktningen och omfattningen av övervakningen ska enligt samma paragraf bestämmas med beaktande av de risker som identifierats i den allmänna riskbedömningen, den risk för penningtvätt och finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen och annan information om tillvägagångssätt för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

10.2 FARs uppfattning är att den övervakning som föreskrivs i penningtvättslagen inte är mer omfattande än de granskningsåtgärder som en revisor normalt vidtar inom ramen för sin revision. Det föreligger således ingen utökad granskningsskyldighet rörande dessa transaktioner om inte riskbedömningen vid revisionens början visat på annat, och det ändrar inte principerna för hur revisionen ska bedrivas. Därför hänvisas till ISA som grundläggande beskrivning av krav enligt god revisionssed. Dock ska riskbedömningen avseende risken för penningtvätt och finansiering av terrorism dokumenteras.

RevR
RevU

10.3 Uppmärksammar revisorn under revisionens gång däremot misstänka aktiviteter eller transaktioner ska revisorn genom skärpta åtgärder för kundkännedom och andra nödvändiga åtgärder bedöma om det finns skälig grund att misstänka penningtvätt eller finansiering av terrorism eller att egendom annars härrör från brottslig handling.

När revisorn anser att det finns skälig grund att misstänka penningtvätt eller finansiering av terrorism eller att egendom annars härrör från brottslig handling så ska revisorn rapportera alla omständigheter som kan tyda på detta till Polismyndigheten. En sådan rapport ska göras även om inte transaktionen har genomförts eller om det före ingåendet av en affärsförbindelse eller transaktion uppkommer misstanke.

10.4 Rapporten till Polismyndigheten ska även innehålla följande uppgifter:

- om det finns egendom som finns hos revisorn,
- om kunden avstått från att genomföra den misstänkta transaktionen, och
- mottagaren av den misstänkta transaktionen.

10.5 Revisorn får inte för kunden eller för någon utomstående obehörigen röja att en bedömning enligt punkten 10.3 ovan utförs, har utförts eller kommer att utföras. Till skillnad från bestämmelserna i ABL får revisorn enligt penningtvättslagen inte röja för kunden eller för någon utomstående att en granskning har genomförts eller att uppgifter har lämnats eller att polisen genomför en undersökning (meddelandeförbud). Åsidosätter revisorn, uppsåtligt eller av grov oaktsamhet, bestämmelserna om granskning, uppgiftsskyldighet eller bryter mot meddelandeförbudet kan revisorn sanktioneras i enlighet med revisorslagen. Revisorn kan dock inte göras ansvarig för att ha åsidosatt tystnadsplikten, om denna hade anledning att räkna med att uppgiften borde lämnas.

Det innebär även att revisorn inte bör avgå eller nämna något om bedömningen i sin revisionsberättelse, för att inte i onödan röja bedömningen i enlighet med första stycket.

10.6 Revisorns dokumentation om de åtgärder som utförts i enlighet med penningtvättslagen ska bevaras i fem år i enlighet med 5 kap. 3–4 §§ penningtvättslagen. Tiden ska räknas från det att åtgärderna eller transaktionerna utfördes eller, i de fall då en affärsförbindelse har etablerats, affärsförbindelsen upphörde. Regler om bevarande beskrivs även i EtikU 11 *Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt*

och finansiering av terrorism. Om affärsförbindelsen avsett ett uppdrag inom ramen för revisionsverksamhet enligt revisorslagen, ska revisorn i bevarandet av ovan nämnda dokumentation dessutom beakta den arkiveringstid som krävs enligt RIFS 2018:2 *Villkor för revisors och registrerade revisionsbolags verksamhet* (f.n. minst 10 år efter utgången av det kalenderår då granskningen avslutades).

(FAR N 2018:11)

10.7 Om en rapport av en revisor om penningtvätt eller finansiering av terrorism leder till skada för bolaget eller någon annan, är revisorn skyldig att ersätta denna skada endast i den mån revisorn lämnat felaktiga sakuppgifter till åklagaren trots att revisorn haft skälig anledning att anta att uppgifterna var oriktiga. Revisorn ska heller inte kunna bli skadeståndsskyldig av den anledningen att han eller hon avstått från att rapportera till åklagare. Det innebär att revisorn inte är skadeståndsskyldig, om han eller hon gjort en annan straffrättslig bedömning. Däremot kan en revisor som gör sig skyldig till försumelse som avser denna rapportering bli föremål för disciplinära åtgärder enligt revisorslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2017:23

Ändringarna ska tillämpas från och med den 1 januari 2018.

2018:11

Ändringarna ska tillämpas från och med den 1 januari 2019.

2020:40

Ändringarna ska tillämpas från och med den 1 januari 2021.

Ändringsförteckning

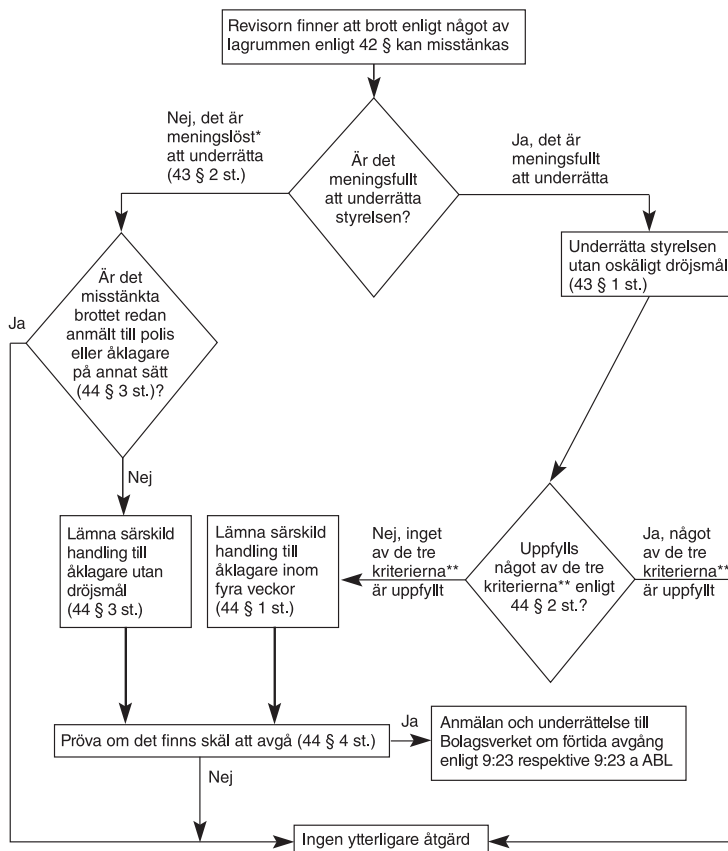
RevP 2017:23

FAR N 2018:11

FAR N 2020:40

Bilaga Schema för revisorns åtgärder vid misstanke om brott (9 kap. 42–44 §§ ABL)

Detta schema behandlar ej de fall där rapport ska göras enligt 4 kap. 3 § penningtvättslagen.



RevR
RevU

- * 1. Om det antas att skadeförebyggande åtgärd ej skulle vidtas av styrelsen, eller
2. om det av annat skäl framstår som meningslöst att underrätta, eller
3. om det skulle strida mot syftet med underrättelseskyldigheten.

- ** 1. Den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, eller
2. det misstänkta brottet har redan anmälts till polis eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 15 Revisorns rapporteringsskyldighet enligt 6 kap. 23 § FFFS 2017:2 Värdepappersrörelse (f.d. RevU 15)

(senast ändrad genom FAR N 2020:31)

1 Inledning

1.1 Syftet med denna rekommendation är att ge vägledning dels om revisorns granskning av om ett värdepappersbolags, ett kreditinstituts¹ eller ett fondbolags² åtgärder och rutiner kring skyddet av kunders *finansiella instrument* och *medel* är lämpligt utformade, dels om rapporteringen av genomförd granskning.

(FAR N 2020:31)

2 Bakgrund

2.1 Värdepappersbolag, kreditinstitut och fondbolag ska säkerställa att deras externa revisorer, åtminstone en gång per år, granskar att bolagets eller kreditinstitutets åtgärder och rutiner kring skyddet av kunders tillgångar är lämpliga, detta enligt bestämmelserna i 6 kap. 23 § Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 2017:2) om värdepappersrörelse.

(RevP 2018:2)

2.2 När värdepappersbolag, kreditinstitut och fondbolag bedriver värdepappersrörelse, ska de tillvarata sina kunders intressen. I 9 kap. 40–41 och 43 §§ lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden finns det särskilda regler om skyddet av kunders *finansiella instrument* och *medel*. 6 kap. 1–22 §§ FFFS 2017:2 innehåller mer detaljerade regler om skyddet av en kunds *finansiella instrument* och *medel*.

(RevP 2018:2)

3 Revisorns granskning

3.1 Revisorn bör kontrollera att värdepappersbolaget, kreditinstitutet eller fondbolaget har utformat lämpliga åtgärder och rutiner för att säkerställa att bolaget eller kreditinstitutet

- a. har upprättat sådana register och redovisning som är nödvändiga för att omgående kunna skilja tillgångar som värdepappersbolaget, kreditinstitutet eller fondbolaget innehar för en kunds räkning från dels de tillgångar som det innehar för andra kunders räkning, dels sina egna tillgångar,
- b. har rutiner för att inhämta godkännande från en kund i de fall kundens *finansiella instrument* inte ska hållas avskilda från bolaget eller institutet enligt 9 kap. 40 § lagen om värdepappersmarknaden,
- c. har rutiner för att löpande föra register och redovisning över de *finansiella instrument* och *medel* som bolaget eller institutet innehar för en kunds räkning,
- d. har rutiner för att regelbundet stämma av sin interna redovisning och registerhållning med motsvarande registrering hos en tredje part som förvarar tillgångarna,
- e. har rutiner för att säkerställa att kunders *finansiella instrument* som placeras hos en tredje part, i enlighet med 6 kap. 6–9 §§ FFFS 2017:2, kan identifieras separat från dels värdepappersbolagets, kreditinstitutets eller fondbolagets egna *finansiella instrument*, dels från den tredje partens *finansiella instrument* genom konton med olika benämningar i den tredje partens redovisning eller genom andra likvärdiga åtgärder som ger samma skyddsnivå,

¹ Ett kreditinstitut får efter tillstånd av FI bedriva värdepappersrörelse. Lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden är tillämplig på kreditinstitutets värdepappersrörelse. Ett kreditinstitut definieras i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse som en bank eller ett kreditmarknadsföretag.

² Rapporteringsskyldigheten i 6 kap. 23 § FFFS 2017:2, samt reglerna om skydd av kunders *finansiella instrument* i 9 kap. 40, 41 och 43 §§ lagen om värdepappersmarknaden och i 6 kap. 1–22 §§ FFFS 2017:2, är endast tillämplig på ett fondbolag som utför *diskretionär portföljförvaltning avseende finansiella instrument* och endast avseende den verksamheten.

- f. har rutiner för att säkerställa att *kundmedel* som i enlighet med 6 kap. 10–13 §§ FFFS 2017:2 placeras i en centralbank, ett kreditinstitut eller en bank som auktoriserats i ett land utanför EES eller en godkänd penningmarknadsfond omgående sätts på ett konto eller konton som kan identifieras separat från de konton som används för medel som tillhör värdepappersbolaget eller fondbolaget,
- g. har lämpliga organisatoriska rutiner för att minimera riskerna för förlust eller värdeminskning av kundtillgångar, eller av rättigheter som är förenade med dessa tillgångar, till följd av missbruk av tillgångarna, bedrägerier, dålig administration, bristande dokumentation eller försumlighet,
- h. har genomfört utvärderingen av tredje part och rutinerna enligt 6 kap. 6 § andra stycket FFFS 2017:2,
- i. har genomfört omprövningen av instituten och arrangemangen enligt 6 kap. 11 § FFFS 2017:2,
- j. har inrättat system och kontroller enligt 6 kap. 15 § FFFS 2017:2, och
- k. har rutiner för att säkerställa att värdepappersinstitutet inte ingår avtal om säkerhetsöverlåtelse (återköpsavtal) av finansiella instrument, valuta eller sådana fordringar som avses i 8 kap. 10 § andra stycket konkurslagen (1987:672) med icke-professionella kunder i syfte att säkra eller täcka kundens aktuella eller framtida, faktiska eller villkorade eller presumtiva förpliktelser (9 kap. 43 § lagen om värdepappersmarknaden).

(FAR N 2020:31)

3.2 För en revisor som granskar ett kreditinstitut eller värdepappersbolag med tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket 8³ lagen om värdepappersmarknaden behöver granskningen i samband med punkterna ovan inte omfatta kontroll av att en kunds *medel* hålls avskilda från institutets eller bolagets tillgångar. Det innebär framför allt att punkten sex inte behöver granskas. Beträffande *finansiella instrument* gäller dock granskningsområdena enligt ovan.

RevR
RevU

4 Rapportering

4.1 Revisorn ska rapportera resultatet av sin granskning till bolaget eller institutet, lämpligen i samband med att revisionsberättelsen lämnas eller senast sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4.2 Om revisorn finner att värdepappersbolaget, kreditinstitutet eller fondbolaget saknar lämpliga åtgärder och rutiner, ska han eller hon rapportera detta till Finansinspektionen genom att skicka en kopia av ett avvikande uttalande till Finansinspektionen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:19

Ändringarna ska tillämpas från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2018:2

Ändringarna ska tillämpas från och med den 3 januari 2018.

2020:31

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:19

RevP 2018:2

FAR N 2020:31

³ Tillståndet enligt 2 kap. 2 § första stycket 8 avser tillstånd att ta emot kunders medel på konto för att underlätta värdepappersrörelsen.

Bilaga Exempel på revisorns rapport

Revisors rapport avseende 6 kap. 23 § Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 2017:2) om värdepappersrörelse

Till [bolagets namn]/styrelsen i [bolagets namn]

Jag (Vi) har granskat om bolagets åtgärder och rutiner i enlighet med 9 kap. 40, 41 och 43 §§ lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden och 6 kap. 1–22 §§ Finansinspektionens föreskrifter (FFFS 2017:2) om värdepappersrörelse är lämpligt utformade.

Styrelsens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för att lämpliga åtgärder och rutiner i enlighet med 9 kap. 40, 41 och 43 §§ lagen om värdepappersmarknaden och 6 kap. 1–22 §§ FFFS 2017:2 finns.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) ansvar är att granska åtgärderna och rutinerna hos bolaget så att jag (vi) kan lämna en skriftlig rapport enligt 6 kap. 23 § FFFS 2017:2. Denna revisorsrapport har endast till syfte att fullgöra det krav som ställs i 6 kap. 23 § FFFS 2017:2 och får inte användas för något annat ändamål.

Jag (Vi) har utfört granskningen i enlighet med FARs rekommendation RevR 15 *Revisorns rapportskyldighet enligt 6 kap. 23 § FFFS 2017:2 Värdepappersrörelse*. Denna rekommendation kräver att jag (vi) följer yrkesetiska krav samt planerar och utför granskningen för att med begränsad säkerhet kunna uttala mig (oss) om huruvida bolagets åtgärder och rutiner är lämpligt utformade. Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 (International Standard on Quality Control) och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Jag (Vi) är oberoende i förhållande till Bolaget enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Granskningen har begränsats till en översiktlig analys av bolagets åtgärder och rutiner samt förfrågningar hos bolagets personal. Granskningen har omfattat att bolaget [exempel på granskningsområden]

- har upprättat register och redovisning som är nödvändiga för att omgående kunna skilja tillgångar som värdepappersinstitutet⁴ innehar för en kunds räkning från dels de tillgångar som det innehar för andra kunders räkning, dels sina egna tillgångar,
- har rutiner för att inhämta godkännande från en kund i de fall kundens finansiella instrument inte ska hållas avskilda från bolaget eller institutet enligt 9 kap. 40 § lagen om värdepappersmarknaden,
- har rutiner för att löpande föra register och redovisning över de *finansiella instrument* och *medel* som bolaget eller institutet innehar för en kunds räkning,
- har rutiner för att regelbundet stämma av sin interna redovisning och registerhållning med motsvarande registrering som en tredje part som förvarar tillgångarna för,
- har rutiner för att säkerställa att kunders *finansiella instrument* som placerats hos en tredje part, i enlighet med 6 kap. 6–9 §§ FFFS 2017:2, kan identifieras separat från dels värdepappersinstitutets egna *finansiella instrument*, dels från den tredje partens *finansiella instrument* genom konton med olika benämningar i den tredje partens redovisning eller genom andra likvärdiga åtgärder som ger samma skyddsnivå,

⁴ Värdepappersbolag, kreditinstitut eller fondbolag med tillstånd enligt lagen om värdepappersmarknaden.

- har rutiner för att säkerställa att *kundmedel* som i enlighet med 6 kap. 10–13 §§ FFFS 2017:2 placeras i en centralbank, ett kreditinstitut eller en bank som auktoriserats i ett land utanför EES eller en godkänd penningmarknadsfond omgående sätts på ett konto eller konton som kan identifieras separat från de konton som används för medel som tillhör värdepappersbolaget eller fondbolaget,
- har lämpliga organisatoriska rutiner för att minimera riskerna för förlust eller värdeminskning av kundtillgångar, eller av rättigheter som är förenade med dessa tillgångar, till följd av missbruk av tillgångarna, bedrägerier, dålig administration, bristande dokumentation eller försumlighet,
- har genomfört utvärderingen av tredje part och rutinerna enligt 6 kap. 6 § andra stycket FFFS 2017:2,
- har genomfört omprövningen av instituten och arrangemangen enligt 6 kap. 11 § FFFS 2017:2,
- har inrättat system och kontroller enligt 6 kap. 15 § FFFS 2017:2, och
- har rutiner för att säkerställa att värdepappersinstitutet inte ingår avtal om säkerhetsöverlåtelse (återköpsavtal) av finansiella instrument, valuta eller sådana fordringar som avses i 8 kap. 10 § andra stycket konkurslagen (1987:672) med icke-professionella kunder i syfte att säkra eller täcka kundens aktuella eller framtida, faktiska eller villkorade eller presumtiva förpliktelser (9 kap. 43 § lagen om värdepappersmarknaden).

De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för mig (oss) att skaffa mig (oss) en sådan säkerhet att jag (vi) blir medveten(-na) om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts. Uttalandet baserat på en översiktlig granskning har därför inte den säkerhet som ett uttalande baserat på en revision har.

Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Uttalande

Grundat på min (vår) översiktliga granskning anser jag (vi) att det inte kommit fram några omständigheter som ger mig (oss) anledning att anse att bolaget inte har utformat lämpliga åtgärder och rutiner enligt 9 kap. 40, 41 och 43 §§ lagen om värdepappersmarknaden samt 6 kap. 1–22 §§ FFFS 2017:2.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2020:31)

RevR
RevU

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 16 Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten (f.d. RevU 16)

(senast ändrad genom FAR N 2021:17)

1 Inledning	1374
2 Revisorns rapportering	1374
Lagstiftningens beskrivning av revisorns rapportering	1374
3 FARs överväganden om den lagstadgade granskningen av bolagsstyrningsrapporten	1375
Granskning av huruvida en bolagsstyrningsrapport har upprättats	1375
Förenlighet med årsredovisningen och koncernredovisningen	1376
Överensstämmelse med ÅRL	1376
4 FARs överväganden vid granskning avsedd för revisionsuttalande vid utökad omfattning av granskningsuppdraget	1377
5 Period	1378
6 Undertecknande och datering	1378
7 Revisorns rapportering	1378
Revisionsberättelse eller revisorsyttrande	1378
Exempel 1A Rapportering i revisionsberättelsen efter lagstadgad granskning	1378
Exempel 1B Rapportering i revisionsberättelsen efter utökad omfattning av granskningen	1384
Exempel 2A Rapportering i särskilt yttrande efter lagstadgad granskning	1389
Exempel 2B Rapportering i särskilt yttrande efter utökad omfattning av granskningen	1390
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1390
Ändringsförteckning	1391
Bilaga 1	1391
Bilaga 2	1393

1 Inledning

1.1 Enligt 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (ÅRL) ska alla aktiebolag, bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag, värdepappersbolag och försäkringsaktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad upprätta en bolagsstyrningsrapport. Enligt 7 kap. 31 § ÅRL ska till viss del motsvarande information lämnas för koncernen.

(FAR N 2021:17)

1.2 har upphävts genom RevP 2016:20.

1.3 Kraven på information i bolagsstyrningsrapporten enligt *Svensk kod för bolagsstyrning* (Koden) går utöver de lagstadgade kraven. Under de år Koden tillämpats har en praxis för bolagsstyrningsrapportering utvecklats bland bolagen utöver Kodens krav för att tillgodose intressenters behov av information.

(FAR N 2019:20)

1.4 I lagstiftningen om bolagsstyrningsrapporten ställs också krav på att bolagets revisor granskar rapporten.

2 Revisorns rapportering

Lagstiftningens beskrivning av revisorns rapportering

Rapportering om moderbolagets bolagsstyrningsrapport¹

2.1 Revisorn ska göra tre lagstadgade uttalanden om bolagsstyrningsrapporten:

- huruvida en bolagsstyrningsrapport har upprättats,

¹ 9 kap. 31 § aktiebolagslagen (när rapporten ingår i förvaltningsberättelsen) respektive 6 kap. 9 § ÅRL (för en avskild rapport). ÅRKL och ÅRFL hänvisar i detta avseende till ÅRL.

- huruvida bolagsstyrningsrapportens upplysningspunkter enligt 6 kap. 6 § andra stycket punkterna 2–6 ÅRL är förenliga med årsredovisningen, samt
- huruvida samma upplysningspunkter är i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

Om de lagstadgade upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om.

(RevP 2016:20)

Rapportering om koncernens information²

2.2 När koncernens upplysningar, lämnade i enlighet med 7 kap. 31 § ÅRL, placeras i en avskild rapport, ska revisorn i enlighet med 6 kap. 9 § samma lag rapportera

- huruvida informationen avseende de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen är förenlig med koncernredovisningen, och
- huruvida de är i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om.

2.3 När upplysningar om koncernen placeras i förvaltningsberättelsen ställs det inget krav på att revisorn ska lämna sådana uttalanden som nämns i punkt 2.2 ovan. FAR anser trots det att revisorn, mot bakgrund av förarbetena och för att uppnå konsekvens mellan rapporteringen i ett särskilt yttrande och en revisionsberättelse, ska lämna samma uttalanden i revisionsberättelsen.

RevR
RevU

3 FARs överväganden om den lagstadgade granskningen av bolagsstyrningsrapporten

3.1 Av förarbetena till lagstiftningen framgår att revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Lagstiftaren har dock lämnat åt självreglerande organ att närmare utveckla vilka krav som ska ställas på granskningen av bolagsstyrningsrapporten. Intentionen är att bolagsstyrningsrapporten ska granskas i samma utsträckning oavsett var den placeras.³

(RevP 2016:20)

3.1A FAR har i punkterna 3.2, 3.3 och 3.3A gjort följande överväganden om vilken granskning som bör föregå de uttalanden som beskrivs i kapitel 2.

(RevP 2016:20)

Granskning av huruvida en bolagsstyrningsrapport har upprättats

3.2 För bolagsstyrningsrapportens upplysningar enligt 6 kap. 6 § ÅRL föreskriver lagen, med undantag för andra stycket punkterna 2–6, ingen annan granskning än en kontroll av huruvida en bolagsstyrningsrapport har upprättats. FAR bedömer att lagstiftarens intentioner med denna del av granskningen är mer långtgående än enbart en kontroll av att förvaltningsberättelsen innehåller ett avsnitt benämnt bolagsstyrningsrapport eller, för en avskild bolagsstyrningsrapport, att det existerar ett dokument benämnt bolagsstyrningsrapport.⁴ FAR anser att revisorns granskning av bolagsstyrningsrapportens upprättande ska omfatta en översiktlig kontroll av att bolagsstyrningsrapporten innehåller samtliga de upplysningar som krävs enligt 6 kap. 6 § ÅRL samt 7 kap. 31 § samma lag. Revisorns uppgift i detta led av granskningen är dock inte att granska att informationen som sådan är korrekt, utan att granska att informationen ingår i bolagsstyrningsrapporten (se vidare 3.3 och 3.3A nedan).

(RevP 2016:20)

² 6 kap. 9 § ÅRL när koncernens information lämnas i en avskild rapport.

³ Prop. 2008/09:71 s. 68, prop. 2015/16:3 s. 238.

⁴ Prop. 2008/09:71 s. 107.

Förenlighet med årsredovisningen och koncernredovisningen

3.3 Revisorn ska enligt lagstiftningen kontrollera att upplysningar i enlighet med 6 kap. 6 § andra stycket punkterna 2–6 ÅRL och koncernens information enligt 7 kap. 31 § ÅRL är förenliga med årsredovisningen respektive koncernredovisningen.

Lagen kräver således granskning av förenligheten enbart mellan vissa delar av bolagsstyrningsrapporten och årsredovisningen respektive koncernredovisningen. En sådan begränsning är dock inte tillåten i förhållande till bestämmelserna i ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information*.⁵ ISA 720 anger att revisorn ska läsa hela bolagsstyrningsrapporten för att identifiera väsentliga oförenligheter och därmed eventuella väsentliga felaktigheter i faktaåtergivningen. Granskningen av bolagsstyrningsrapporten omfattar enligt ISA 720 även att bolagsstyrningsrapporten är förenlig med revisorns kunskap om moderbolaget och koncernen.

(RevP 2016:20)

Överensstämmelse med ÅRL

3.3A Enligt lag ska revisorn utöver uttalandet i punkt 3.3, om förenligheten mellan bolagsstyrningsrapporten och årsredovisningen/koncernredovisningen, även uttala sig om huruvida informationen i enlighet med 6 kap. 6 § andra stycket punkterna 2–6 ÅRL och 7 kap. 31 § andra stycket samma lag är i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Om revisorn finner att bolagsstyrningsrapportens upplysningar innehåller väsentliga fel i förhållande till ÅRL, ska revisorn i revisionsberättelsen ange vilka fel det rör sig om. I förarbetena till lagen lämnas ingen närmare vägledning till omfattningen av denna granskning eller dess rapportering, utan det anges att omfattningen får avgöras inom ramen för självregleringen och utvecklandet av god revisionssed.⁶ För att kunna lämna ett uttalande om överensstämmelsen med ÅRL bör revisorn beakta följande i sin granskning:

- *De viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen*; revisorn bör redan ha inhämtat tillräcklig information om detta under revisionen, varför ytterligare informationsinsamling normalt inte behövs. Samma förutsättningar gäller normalt för motsvarande upplysningar om koncernen i enlighet med 7 kap. 31 § ÅRL. Om revisorn i undantagsfall behöver göra ytterligare granskning, så avgörs inriktning och omfattning av denna av revisorns professionella bedömning.
- *Direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondedel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget*; revisorns granskning bör baseras på en kontroll mot aktieboken vad gäller direkta innehav kompletterat med en bedömning av tillförlitligheten i bolagets arbete med att identifiera indirekta aktieinnehav.
- *Begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma*; uppgiften kontrolleras mot bolagsordning.
- *Bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen*; uppgiften kontrolleras mot bolagsordning.
- *Bolagsstämmans bemyndigande till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier*; uppgiften kontrolleras mot protokoll från de bolagsstämmor som hållits inom den tid som bemyndigandet gäller med den begränsning innan nästa årsstämma som anges i 13 kap. 36 § ABL.

(RevP 2016:20)

⁵ Enligt ISA 720 är en bolagsstyrningsrapport så kallad annan information, vare sig den publiceras som ett fristående dokument eller inte.

⁶ Prop. 2015/16:3 s. 238.

4 FARs överväganden vid granskning avsedd för revisionsuttalande vid utökad omfattning av granskningsuppdraget

4.1 FARs uppfattning är att en fullständig revision av bolagsstyrningsrapporten i normala fall inte kräver särskilt mycket mer arbetsinsats av revisorn än den lagstadgade granskning som beskrivs i kapitel 3. Ett skäl för denna uppfattning är att lagen ställer krav på att det i förvaltningsberättelsen lämnas information som också ska lämnas i bolagsstyrningsrapporten och att viss information i bolagsstyrningsrapporten därför redan omfattas av revisionskrav.⁷ Ett annat skäl är att revisorn även genom sitt lagstadgade uttalande om att viss information i bolagsstyrningsrapporten är i överensstämmelse med ÅRL (jfr 3.3A ovan) har inhämtat information.

Mot denna bakgrund anser FAR att en revisor kan överenskomma med ett bolag om en utökad omfattning av granskningen av bolagsstyrningsrapporten. Nedan redogörs därför för en granskning vid en utökning av uppdragets omfattning. Revisorn och bolaget ska i samband med att villkoren för revisionsuppdraget bestäms, även bestämma om eventuell utökning av omfattningen på granskningen av bolagsstyrningsrapporten.

(RevP 2016:20)

4.2 Revision av bolagsstyrningsrapporten följer samma grundläggande krav som revision av årsredovisningen, dvs. att den ska förse revisorn med tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bolagsstyrningsrapportens information uppfyller krav på fullständighet, riktighet och verifierbarhet. I planeringsfasen ska revisorn skaffa sig kunskap om rutiner och kontroller som bolaget tillämpar för att säkerställa att bolagsstyrningsrapporten uppfyller ÅRLs och Kodens regler. Baserat på denna kunskap väljer revisorn effektiva granskningsåtgärder utifrån principerna om risk och väsentlighet.

RevR
RevU

4.3 Fullständigheten bedöms dels utifrån ÅRLs krav på information dels utifrån de ytterligare krav på information som ställs i Koden. I planeringen av arbetet ska alltid ingå kontroll av att all lagstadgad information är fullständigt och korrekt redovisad i bolagsstyrningsrapporten och att Kodens regler tillämpas enligt principen "följa eller förklara". I granskningen av fullständigheten ingår således att kontrollera att bolaget i bolagsstyrningsrapporten angett de eventuella delar av Koden som bolaget avviker från och skälen för detta. Revisorns rapportering av eventuella avvikelser eller fel bedöms enligt de sedvanliga överväganden som följer av god revisionssed, dvs. genom en promemoria till företagsledningen, erinran eller genom anmärkning i revisionsberättelsen/revisorsyttrandet.

(RevP 2016:20)

4.4 För att verifiera riktigheten och fullständigheten i informationen ska revisorn i första hand utgå från den kunskap om bolaget och koncernen som han eller hon skaffat sig i den ordinarie revisionen av års- och koncernredovisningen. Bland annat ska revisorn förvissa sig om att bolagsstyrningsrapporten inte innehåller information som är oförenlig med revisorns kunskap om bolaget och koncernen eller med information som bolaget lämnat i års- och koncernredovisningen. Information som inte redan har verifierats genom den ordinarie revisionen verifieras i samband med granskningen av bolagsstyrningsrapporten. Revisorn ska härvidlag efterfråga bolagets dokumentation över att dess rutiner och system har följts i upprättandet av bolagsstyrningsrapporten, samt genomföra de kompletterande granskningsåtgärder som är nödvändiga. Detta kan t.ex. innebära att information verifieras mot styrelseprotokoll, mot bolagets dokumentation av intern kontroll och riskhantering samt mot bolagets dokumentation av avvikelser från Koden.

⁷ Information som ska lämnas i bolagsstyrningsrapporten i enlighet med 6 kap. 6 § punkterna 3–6 ÅRL är identisk med information som ska lämnas i förvaltningsberättelsen i enlighet med 6 kap. 2 a § punkterna 3, 5, 7 och 8 ÅRL. Enligt 6 kap. 8 § ÅRL kan bolaget välja att utelämna denna information i en avskild bolagsstyrningsrapport och istället bara lämna den i förvaltningsberättelsen.

4.5 Om bolagsstyrningsrapporten innehåller värdeomdömen av något slag, är utgångspunkten att det är möjligt att verifiera sådana omdömen och därigenom skaffa tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.⁸ Om det mot förmodan skulle visa sig omöjligt att verifiera ett värdeomdöme ska revisorn överväga att i revisionsberättelsen/revisorsyttrandet lämna ett modifierat uttalande. Om värdeomdömena kan verifieras av revisorn, men endast efter en omfattande arbetsinsats, kan revisorn överväga att kontakta bolaget för en begränsning av revisionsuppdragets omfattning vad gäller granskningen av bolagsstyrningsrapporten, vilken i sådana fall också ska beskrivas i revisionsberättelsen/revisorsyttrandet. Styrelsens och den verkställande direktörens eventuella avsikt att lämna värdeomdömen eller annan svårbedömd information i bolagsstyrningsrapporten, bör diskuteras i samband med att omfattningen av revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten bestäms.

5 Period

5.1 FAR anser att en bolagsstyrningsrapport avser förhållanden under det senaste räkenskapsåret.⁹

6 Undertecknande och datering

6.1 När bolagsstyrningsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen avlämnas och undertecknas den av styrelsen och, i förekommande fall, verkställande direktören då den utgör en del av den lagstadgade årsredovisningen. Det framgår av lagens förarbeten att styrelsen är ansvarig även för en separat upprättad bolagsstyrningsrapport (avskild rapport)¹⁰. Om en separat upprättad bolagsstyrningsrapport inte undertecknas av styrelsen, och revisorn inte på annat sätt inhämtat ändamålsenliga skriftliga bevis för att styrelsen tagit ansvar för bolagsstyrningsrapporten, ska revisorn inhämta ett uttalande från styrelsen som ska undertecknas av åtminstone styrelsens ordförande. Exempel på uttalande ges i bilaga 2. Andra ändamålsenliga skriftliga granskningsbevis för att styrelsen tagit ansvar för bolagsstyrningsrapporten kan till exempel vara att revisorn tar del av styrelseprotokoll eller annan motsvarande handling där det framgår att styrelsen tagit ansvar för eller godkänt innehållet i bolagsstyrningsrapporten.

(FAR N 2019:20)

7 Revisorns rapportering

Revisionsberättelse eller revisorsyttrande

7.1 Aktiebolagslagen anger att revisorn ska rapportera sin granskning av bolagsstyrningsrapporten i revisionsberättelsen när bolagsstyrningsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen. Vid rapportering avseende en avskild rapport (bolagsstyrningsrapport som är skild från den formella årsredovisningen) ska bolagets revisor enligt ÅRL lämna sina uttalanden i ett särskilt yttrande. Detta avsnitt innehåller därför exempel på både revisionsberättelse och särskilt yttrande, dels för det lagstadgade granskningsuppdraget (Exempel 1A och 2A) dels för ett eventuellt utökat granskningsuppdrag (Exempel 1B och 2B).

7.2 Alla exemplen baseras på förutsättningen att informationen för koncernen lämnas i bolagsstyrningsrapporten.

Exempel 1A Rapportering i revisionsberättelsen efter lagstadgad granskning

7.3 Bolagsstyrningsrapporten är i detta exempel placerad i förvaltningsberättelsen och revisorns uttalande rapporteras därför i revisionsberättelsen. Bolaget i detta exempel upprättar ingen lagstadgad hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÅRL (se RevR 12 *Revi-*

⁸ RevR 7 Översiktlig granskning av styrelsens rapport om intern kontroll kan ge viss vägledning vad gäller granskning av värdeomdömen om system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen.

⁹ Svensk kod för bolagsstyrning punkt 10.2.

¹⁰ Prop. 2008/09:71 s. 106 anger dels att styrelsen har det yttersta ansvaret för bolagsstyrningsrapporten, dels att den ska lämnas till revisorn inom samma tid som årsredovisningen.

sorns yttrande om hållbarhetsrapporten för information om hållbarhetsrapporten). Exemplet är baserat på RevR 701 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelsens utformning och andra rapporteringskrav för företag av allmänt intresse*, exempel 1b, *Aktiebolag som tillämpar ÅRL med koncernredovisning*. För det fall det granskade företaget tillämpar lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKIL) eller lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) (exempel 2 och 3 i RevR 701) krävs viss anpassning, vilken illustreras i exemplet nedan. De tillägg till texten i exempel 1b i RevR 701 som föranleds av revisorns rapportering om bolagsstyrningsrapporten har i nedanstående exempel markerats med *kursiv stil*.

RevR 16 Exempel 1A

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) *med undantag för bolagsstyrningsrapporten på sidorna x1–y1*. [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt årsredovisningslagen. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), såsom de antagits av EU och årsredovisningslagen. *Mina (Våra) uttalanden omfattar inte bolagsstyrningsrapporten på sidorna x1–y1*. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget¹¹ och koncernen.¹²

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen¹³ är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott¹⁴ i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

RevR
RevU

¹¹ Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

¹² Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat *Rapport över finansiell ställning per periodens slut* och *Rapport över totalresultat för perioden*. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, till exempel balansräkning istället för *Rapport över finansiell ställning vid periodens slut* eller resultaträkning istället för *Rapport över totalresultat för perioden*. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäkt- och kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställande avse endast den rapport som behandlar resultatet.

¹³ Exemplet baseras på att företaget upprättar koncernredovisning. Skulle så inte vara fallet ska orden "och koncernredovisningen" (vid denna nothänvisning och i efterföljande stycken) inte tas med i revisionsberättelsen.

¹⁴ Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullgörs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna x2–y2. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS såsom de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt

drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.¹⁵]

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfälskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.

RevR
RevU

¹⁵ Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

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

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande

förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelse skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]¹⁶ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten

Det är styrelsen som har ansvaret för bolagsstyrningsrapporten på sidorna x1–y1 och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 16 Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten. Detta innebär att min (vår) granskning av bolagsstyrningsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mina (våra) uttalanden.

En bolagsstyrningsrapport har upprättats. Upplýsingar i enlighet med 6 kap. 6 § andra stycket punkterna 2–6 årsredovisningslagen samt 7 kap. 31 § andra stycket samma lag är förenliga med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar samt är i överensstämmelse med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag].¹⁷

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan den DD månad ÅÅÅÅ.

RevR
RevU

¹⁶ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

¹⁷ Hänvisning till lag beror på vilken lag om årsredovisning som företaget tillämpar. Observera att lagrumsreferenserna till ÅRL inte ska ändras, då det är i ÅRL specifika lagrum till vilka i förekommande fall ÅRKL och ÅRFL hänvisar.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ
[Namn på revisionsföretaget]¹⁸

A.A.
Auktoriserad revisor

(FAR N 2020:33)

Exempel 1B Rapportering i revisionsberättelsen efter utökad omfattning av granskningen

7.4 Bolagsstyrningsrapporten är i detta exempel placerad i förvaltningsberättelsen och revisorns uttalande rapporteras därför i revisionsberättelsen. Bolaget i detta exempel upprättar ingen lagstadgad hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÅRL (se RevR 12 *Revisorns yttrande om hållbarhetsrapporten* för information om hållbarhetsrapporten). Exemplet är baserat på RevR 701 exempel 1b, *Aktiebolag som tillämpar ÅRL med koncernredovisning*. För det fall det granskade företaget tillämpar ÅRKL eller ÅRFL (exempel 2 och 3 i RevR 701) krävs viss anpassning, vilken illustreras i exemplet nedan. De tillägg till texten i exempel 1b i RevR 701 som föranleds av revisorns rapportering om bolagsstyrningsrapporten har i nedanstående exempel markerats med *kursiv stil*.

Revisionsberättelse

Till bolagsstämman i ABC AB (publ), org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen

Uttalanden

Jag (Vi) har utfört en revision av årsredovisningen och koncernredovisningen för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Bolagets årsredovisning och koncernredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]

Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av moderbolagets finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt årsredovisningslagen. Koncernredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat och kassaflöde för året enligt International Financial Reporting Standards (IFRS), såsom de antagits av EU och årsredovisningslagen.

En bolagsstyrningsrapport har upprättats. Förvaltningsberättelsen och bolagsstyrningsrapporten är förenliga med årsredovisningens och koncernredovisningens övriga delar, och bolagsstyrningsrapporten är i överensstämmelse med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag].¹⁹

¹⁸ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

¹⁹ Hänvisning till lag beror på vilken lag om årsredovisning som företaget tillämpar.

Jag (Vi) tillstyrker därför att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för moderbolaget²⁰ och koncernen²¹.

Mina (Våra) uttalanden i denna rapport om årsredovisningen och koncernredovisningen²² är förenliga med innehållet i den kompletterande rapport som har överlämnats till moderbolagets revisionsutskott²³ i enlighet med revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 11.

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt dessa standarder beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Detta innefattar att, baserat på min (vår) bästa kunskap och övertygelse, inga förbjudna tjänster som avses i revisorsförordningens (537/2014/EU) artikel 5.1 har tillhandahållits det granskade bolaget eller, i förekommande fall, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom EU.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Särskilt betydelsefulla områden

Särskilt betydelsefulla områden för revisionen är de områden som enligt min (vår) professionella bedömning var de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen för den aktuella perioden. Dessa områden behandlades inom ramen för revisionen av, och i mitt (vårt) ställningstagande till, årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet, men jag (vi) gör inga separata uttalanden om dessa områden.

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 1]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 1]

[Rubrik särskilt betydelsefullt område 2]

[Beskrivning av särskilt betydelsefullt område 2]

Annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och koncernredovisningen och återfinns på sidorna [x2–y2]. Det är [styrelsen och verkställande direktören] som har ansvaret för denna andra information.

Mitt (Vårt) uttalande avseende årsredovisningen och koncernredovisningen omfattar inte denna information och jag (vi) gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

RevR
RevU

²⁰ Rådet för finansiell rapportering (Rådet) har fastställt att *Rapport över finansiell ställning vid årets slut* ska benämnas balansräkning i moderbolagets årsredovisning. Rådet har vidare avgjort att företaget ska upprätta dels en separat resultaträkning, dels en rapport över totalresultatet. Revisorns uttalande om fastställande ska enbart avse den separata resultaträkningen.

²¹ Enligt IAS 1 punkt 10 utgörs en fullständig finansiell rapport av bland annat *Rapport över finansiell ställning per periodens slut* och *Rapport över totalresultat för perioden*. Av IAS 1 punkt 10 framgår också att ett företag kan använda andra benämningar än de som används i IAS 1, till exempel balansräkning istället för *Rapport över finansiell ställning vid periodens slut* eller resultaträkning istället för *Rapport över totalresultat för perioden*. I revisionsberättelsen ska revisorn använda den benämning som företaget har valt i koncernredovisningen för dessa rapporter. Om ett företag väljer att i enlighet med IAS 1 punkt 81 B redovisa sina intäkts- och kostnadsposter i två rapporter, dels en separat rapport över resultatet, dels en rapport över totalresultatet, så ska uttalandet om fastställande avse endast den rapport som behandlar resultatet.

²² Exemplet baseras på att företaget upprättar koncernredovisning. Skulle så inte vara fallet ska orden "och koncernredovisningen" (vid denna nothänvisning och i efterföljande stycken) inte tas med i revisionsberättelsen.

²³ Om styrelsen beslutat att inte inrätta något revisionsutskott, och revisionsutskottets uppgifter därför fullföljs av styrelsen i sin helhet, byts ordet "revisionsutskott" ut mot "styrelsen".

I samband med min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen är det mitt (vårt) ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen. Vid denna genomgång beaktar jag (vi) även den kunskap jag (vi) i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om jag (vi), baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är jag (vi) skyldig(a) att rapportera detta. Jag (Vi) har inget att rapportera i det avseendet.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att årsredovisningen och koncernredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen och, vad gäller koncernredovisningen, enligt IFRS såsom de antagits av EU. Styrelsen och verkställande direktören ansvarar även för den interna kontroll som de bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning och koncernredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen ansvarar styrelsen och verkställande direktören för bedömningen av bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. De upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen och verkställande direktören avser att likvidera bolaget, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.

[Styrelsens revisionsutskott ska, utan att det påverkar styrelsens ansvar och uppgifter i övrigt, bland annat övervaka bolagets finansiella rapportering.]²⁴

Revisorns ansvar

Mina (Våra) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen och koncernredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen och koncernredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen och koncernredovisningen, 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 mina (våra) uttalanden. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en väsentlig felaktighet som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfälskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag mig (vi oss) en förståelse av den del av bolagets interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.

²⁴ Om revisionsutskottets uppgifter fullgörs av styrelsen i sin helhet, ska detta stycke inte ingå i revisionsberättelsen.

- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen och verkställande direktören använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen och koncernredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om bolagets och koncernens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen och koncernredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen och koncernredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att ett bolag och en koncern inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen och koncernredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.
- inhämtar jag (vi) tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för enheterna eller affärsaktiviteterna inom koncernen för att göra ett uttalande avseende koncernredovisningen. Jag (Vi) ansvarar för styrning, övervakning och utförande av koncernrevisionen. Jag (Vi) är ensam(t) ansvarig(a) för mina (våra) uttalanden.

RevR
RevU

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

Jag (Vi) måste också förse styrelsen med ett uttalande om att jag (vi) har följt relevanta yrkesetiska krav avseende oberoende, och ta upp alla relationer och andra förhållanden som rimligen kan påverka mitt (vårt) oberoende, samt i tillämpliga fall åtgärder som har vidtagits för att eliminera hoten eller motåtgärder som har vidtagits.

Av de områden som kommuniceras med styrelsen fastställer jag (vi) vilka av dessa områden som varit de mest betydelsefulla för revisionen av årsredovisningen och koncernredovisningen, inklusive de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, och som därför utgör de för revisionen särskilt betydelsefulla områdena. Jag (Vi) beskriver dessa områden i revisionsberättelsen såvida inte lagar eller andra författningar förhindrar upplysning om frågan.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Uttalanden

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen och koncernredovisningen har jag (vi) även utfört en revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) samt av förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

[Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.]

Grund för uttalanden

Jag (Vi) har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till moderbolaget och koncernen enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de revisionsbevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamåls-enliga som grund för mina (våra) uttalanden.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förslaget till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Vid förslag till utdelning innefattar detta bland annat en bedömning av om utdelningen är försvarlig med hänsyn till de krav som bolagets och koncernens verksamhetsart, omfattning och risker ställer på storleken av moderbolagets och koncernens egna kapital, konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Styrelsen ansvarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Detta innefattar bland annat att förlöpande bedöma bolagets och koncernens ekonomiska situation, och att tillse att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Verkställande direktören ska sköta den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar och bland annat vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring ska fullgöras i överensstämmelse med lag och för att medelsförvaltningen ska skötas på ett betryggande sätt.

Revisorns ansvar

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören i något väsentligt avseende:

- företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller
- på något annat sätt handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Mitt (Vårt) mål beträffande revisionen av förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust, och därmed mitt (vårt) uttalande om detta, är att med rimlig grad av säkerhet bedöma om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget, eller att ett förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust inte är förenligt med aktiebolagslagen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen och förslaget till dispositioner av bolagets vinst eller förlust grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningssåtgärder som utförs baseras på min (vår) professionella bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att jag (vi) fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för bolagets situation. Jag (Vi) går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om styrelsens förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust har jag (vi) granskat [styrelsens motiverade yttrande samt ett urval av underlagen för detta för att kunna bedöma]²⁵ om förslaget är förenligt med aktiebolagslagen.

²⁵ Texten inom hakparentes ska ingå i de fall styrelsen föreslår vinstutdelning.

[Namn på revisionsföretaget alternativt personvald revisor], [adress], utsågs till ABC ABs revisor av bolagsstämman den DD månad ÅÅÅÅ och har varit bolagets revisor sedan den DD månad ÅÅÅÅ.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]²⁶

A.A.

Auktoriserad revisor

(FAR N 2020:33)

Exempel 2A Rapportering i särskilt yttrande efter lagstadgad granskning

7.5 Bolagsstyrningsrapporten är i detta exempel placerad i en rapport skild från årsredovisningen och revisorns uttalande rapporteras därför i ett särskilt yttrande.

RevR 16 Exempel 2A

Revisors yttrande om bolagsstyrningsrapporten

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Uppdrag och ansvarsfördelning

Det är styrelsen som har ansvaret för bolagsstyrningsrapporten för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) [på sidorna x-y]²⁷ och för att den är upprättad i enlighet med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag].

Granskningens inriktning och omfattning

Min (Vår) granskning har skett enligt FARs rekommendation RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*. Detta innebär att min (vår) granskning av bolagsstyrningsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisionssed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mina (våra) uttalanden.

Uttalande

En bolagsstyrningsrapport har upprättats. Upplysningar i enlighet med 6 kap. 6 § andra stycket punkterna 2–6 årsredovisningslagen samt 7 kap. 31 § andra stycket samma lag är förenliga med årsredovisningen och koncernredovisningen samt är i överensstämmelse med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag]²⁸.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:17)

RevR
RevU

²⁶ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

²⁷ Detta tillägg görs i revisorsyttrandet om bolagsstyrningsrapporten är skild från årsredovisningen men placerad i det dokument som innehåller den reviderade årsredovisningen.

²⁸ Hänvisning till lag beror på vilken lag om årsredovisning som företaget tillämpar. Observera att lagrumsreferenserna till ÅRL inte ska ändras, då det är i ÅRL specifika lagrum till vilka i förekommande fall ÅRKL och ÅRFL hänvisar.

Exempel 2B Rapportering i särskilt yttrande efter utökad omfattning av granskningen

7.6 Bolagsstyrningsrapporten är i detta exempel placerad i en rapport skild från årsredovisningen och revisorns uttalande rapporteras därför i ett särskilt yttrande.

RevR 16 Exempel 2B

Revisors yttrande om bolagsstyrningsrapporten

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr xxxxxx-xxxx

Uppdrag och ansvarsfördelning

Jag (Vi) har granskat bolagsstyrningsrapporten för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...) [på sidorna x–y].²⁹ Det är styrelsen som har ansvaret för bolagsstyrningsrapporten och för att den är upprättad i enlighet med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag]. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala mig (oss) om bolagsstyrningsrapporten på grundval av min (vår) revision.

Granskningens inriktning och omfattning

Granskningen har utförts i enlighet med FARs rekommendation RevR 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*. Det innebär att jag (vi) har planerat och genomfört revisionen för att med rimlig säkerhet uttala mig (oss) om att bolagsstyrningsrapporten inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för informationen i bolagsstyrningsrapporten. Jag (Vi) anser att min (vår) revision ger mig (oss) rimlig grund för mina (våra) uttalanden.

Uttalande

En bolagsstyrningsrapport har upprättats. Den är förenlig med årsredovisningen och koncernredovisningen samt är i överensstämmelse med [årsredovisningslagen/lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag/lagen om årsredovisning i försäkringsföretag³⁰].

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:17)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:20

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2017:8

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:19

Ändringarna ska tillämpas för granskning av bolagsstyrningsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:20

Ändringarna ska tillämpas för granskning av bolagsstyrningsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

²⁹ Detta tillägg görs i revisorsyttrandet om bolagsstyrningsrapporten är skild från årsredovisningen men placerad i det dokument som innehåller den reviderade årsredovisningen.

³⁰ Hänvisning till lag beror på vilken lag om årsredovisning som företaget tillämpar.

2020:33

Ändringarna ska tillämpas för granskning av bolagsstyrningsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:17

Ändringarna ska tillämpas för granskning av bolagsstyrningsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:20

RevP 2017:8

FAR N 2018:19

FAR N 2019:20

FAR N 2020:33

FAR N 2021:17

Bilaga 1

A Innehållet i en bolagsstyrningsrapport

Under B redogörs för årsredovisningslagens (ÅRL) regler om hur en bolagsstyrningsrapport ska upprättas. Redogörelsen utgår från lagens utgångspunkt att en bolagsstyrningsrapport upprättas för moderbolaget samt att separat information om koncernen lämnas i koncernredovisningen.

I praktiken har dock praxis för bolagsstyrningsrapportering utvecklats så att företagen lämnar information om moderbolag och koncern i ett gemensamt avsnitt vilket förväntas bli fortsatt praxis i den lagstadgade bolagsstyrningsrapporten.³¹

På motsvarande sätt har praxis utvecklats så, att företagen lämnar en gemensam förvaltningsberättelse för moderbolaget och koncernen respektive att revisorerna lämnar en gemensam revisionsberättelse för årsredovisningen och koncernredovisningen.

RevR
RevU

Moderbolaget

Bolagsstyrningsrapporten ska enligt 6 kap. 6 § ÅRL innehålla upplysningar om:

1. *vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver de principer som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa finns tillgängliga,*
2. *de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,*
3. *direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,*
4. *begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,*
5. *bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,*
6. *bolagsstämman bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,*
7. *hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämman huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,*
8. *hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning, och*
9. *den mångfaldspolicy som, såvida bolaget uppfyller mer än ett av villkoren i 10 § första stycket 1–3, tillämpas i fråga om styrelsen samt målet med policyn, hur policyn har tillämpats under räkenskapsåret och resultatet av den.*³²

³¹ Som framgår av den detaljerade lagredogörelsen i denna bilaga så begränsas möjligheten att upprätta en gemensam rapport när offentliggörande av bolagsstyrningsrapporten sker på bolagets webbplats.

³² De villkor som ställs upp för mångfaldspolicyn motsvarar de gränsvärden som gäller vid upprättande av hållbarhetsrapport.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta. Om ett bolag som avses i andra stycket 9 inte tillämpar någon mångfaldspolicy, ska skälen för detta anges.

I vissa fall gäller följande undantag från fullständigt innehåll i bolagsstyrningsrapporten:

- Ett aktiebolag som endast har andra överlåtbara värdepapper än aktier upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i punkterna 1 och 7–9 samt i tredje stycket ovan. Detta undantag gäller dock inte bolag vars aktier handlas på en s.k. handelsplattform.³³
- Ett bolag som har valt att offentliggöra bolagsstyrningsrapporten skild från årsredovisningen behöver inte i bolagsstyrningsrapporten ta med upplysningar som anges i punkterna 3–6 ovan om dessa ingår i förvaltningsberättelsen (6 kap. 8 § andra stycket ÅRL). Bolagsstyrningsrapporten ska i så fall istället hänvisa till förvaltningsberättelsen.

Koncernen

Koncernredovisningen ska enligt 7 kap. 31 § ÅRL innehålla upplysningar om de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen (jämför med punkt 2 för moderbolaget).

(FAR N 2021:17)

B Upprättandet av bolagsstyrningsrapporten respektive lämnandet av information för koncernen

Moderbolaget

Moderbolaget har enligt 6 kap. 6 § respektive 8 § ÅRL två alternativa möjligheter att placera bolagsstyrningsrapporten:

- som en del av förvaltningsberättelsen, eller
- som en rapport skild från årsredovisningen (avskild rapport).

När bolagsstyrningsrapporten placeras i förvaltningsberättelsen är det naturligt att den får utgöra ett särskilt avsnitt (prop. 2008/09:71 s. 103).

När bolagsstyrningsrapporten ingår i förvaltningsberättelsen så lämnas den och dateras av styrelsen och verkställande direktören i enlighet med ÅRL. För en konsekvent tillämpning ska enligt FARs uppfattning en avskild rapport undertecknas och dateras på samma sätt som årsredovisningen.³⁴

Koncernen

Informationen för koncernen ska lämnas i förvaltningsberättelsen alternativt, om moderbolagets bolagsstyrningsrapport har lämnats som en avskild rapport, i bolagsstyrningsrapporten. En sådan gemensam rapport förutsätter dock att den offentliggörs tillsammans med årsredovisningen genom registrering hos Bolagsverket. Koncernens information anses inte offentliggjord enbart genom att den finns tillgänglig på bolagets webbplats.

Om alternativet att lämna koncernens information i den avskilda rapporten väljs, ska det framgå av koncernens förvaltning

C Offentliggörandet av bolagsstyrningsrapporten

Offentliggörandet av bolagsstyrningsrapporten regleras i 8 kap. ÅRL:

- a. En bolagsstyrningsrapport som är en del av förvaltningsberättelsen offentliggörs genom att årsredovisningen ges in till Bolagsverket (3 §).
- b. En avskild rapport kan offentliggöras antingen
 - tillsammans med att årsredovisningen ges in till Bolagsverket, eller
 - på bolagets webbplats.

³³ Definieras i 1 kap. 5 § 12 lagen om värdepappersmarknaden.

³⁴ Se även FARs överväganden i kapitel 3.

Om bolaget väljer att upprätta en avskild rapport och offentliggöra denna på bolagets webbplats ska förvaltningsberättelsen upplysa om den webbplats där rapporten finns tillgänglig.

Informationen för koncernen anses inte offentliggjord enbart genom att den finns tillgänglig på bolagets webbplats³⁵, utan den måste offentliggöras genom att den ges in till Bolagsverket.

Bilaga 2

*Exempel på uttalande från styrelsen*³⁶

(Företagets brevhuvud)

(Till revisor) (Datum)

Detta uttalande lämnas i anslutning till er granskning av bolagsstyrningsrapporten som innehåller bolagets och koncernens information om de viktigare inslagen i bolagets och koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättande av koncernredovisningen för ... AB för det räkenskapsår som avslutas den 31 december 20XX och syftar till att ge uttryck för vår uppfattning om huruvida bolagsstyrningsrapporten har upprättats enligt årsredovisningslagen och Svensk kod för bolagsstyrning.

Vi bekräftar, utifrån vår bästa kunskap och övertygelse, följande:

- Bolagsstyrningsrapporten har upprättats enligt årsredovisningslagen och Svensk kod för bolagsstyrning.
- Bolagsstyrningsrapporten innehåller inga väsentliga felaktiga uppgifter, inga väsentliga uppgifter har utelämnats samt alla uppgifter är förenliga med innehållet i årsredovisningen och koncernredovisningen.

(Styrelsens ordförande)

RevR
RevU

³⁵ 8 kap. 15 a § tredje stycket ÅRL.

³⁶ Alternativt kan uttalandet inkluderas i det sedvanliga uttalandet enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 17 Gemensam revision (f.d. RevU 17)

(senast ändrad genom FAR N 2021:26)

1 Gemensam revision utförd av kvalificerade revisorer	1394
2 Gemensam revision utförd av kvalificerad och icke-kvalificerad revisor	1395
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1396
Ändringsförteckning	1397
Bilaga 1 Exempel	1397

I denna rekommendation behandlas de överväganden som behöver göras vid gemensam revision utförd av två eller flera revisorer. I kapitel 1 behandlas överväganden vid gemensam revision utförd av kvalificerade revisorer och i kapitel 2 överväganden vid gemensam revision utförd av kvalificerad och icke-kvalificerad revisor.¹

Minoritetsrevisor är en revisor utsedd på initiativ av minoriteten men i övrigt omgärdad av samma regelverk som den ordinarie revisorn. När minoritetsrevisor har utsetts så blir denna rekommendation tillämplig på revisorernas gemensamma arbete.

FARs långsiktiga ambition är att verka för att revisionsberättelser upprättade enligt FARs rekommendationer om revisionsberättelsen lämnas av kvalificerade revisorer medan icke-kvalificerade revisorer lämnar en annan form av revisionsberättelse/revisors rapport. FAR anser att detta förtydligar de två revisorskategoriernas olika förutsättningar.

1 Gemensam revision utförd av kvalificerade revisorer

1.1 Ibland utses mer än en revisor i ett företag. Detta kapitel av RevR 17 är skrivet för revision av ett aktiebolag. Vägledning kan även hämtas för gemensam revision av andra kategorier av företag. Revisorerna ska vid gemensam revision snarast träffa en överenskommelse om arbetsfördelningen. Det är en fördel om överenskommelsen är skriftlig.

Oavsett hur arbetet fördelas används fortsättningsvis benämningen medrevisor för den revisor/de revisorer som uppdraget delas med.

(FAR N 2020:34)

1.2 Aktiebolagslagen (2005:551) innehåller inga bestämmelser om arbetsfördelningen mellan flera revisorer och den därav följande fördelningen av ansvaret mellan dem. Uttryckliga direktiv om uppdelningen av granskningsarbetet lämnas i regel inte heller av bolagsstämman.

Varje revisor ska under eget ansvar göra en självständig bedömning av hela den granskning som behövs.

1.3 Revisorerna ska även komma överens om löpande information sinsemellan. Det är nödvändigt att den löpande informationen sker på ett sådant sätt att medrevisor snabbt får vetskap om väsentliga iakttagelser, särskilt sådana som kan bli av betydelse för årsredovisningen och bedömningen av denna samt för bedömningen av förvaltningen. Gemensamt uppträdande i principfrågor ska alltid eftersträvas. Givetvis kan skilda uppfattningar förekomma, och dessa ska naturligtvis redovisas, om de kvarstår efter överläggningar mellan revisorerna.

1.4 Vid gemensam revision måste revisorn från fall till fall bedöma förutsättningarna för att tillsammans med medrevisor utföra en revision i överensstämmelse med god revisionssed. Vid fördelningen av arbetsuppgifterna bör revisorernas olika inriktning och tidigare erfarenheter beaktas.

1.5 Den enskilda revisorns granskning bör normalt innefatta att han eller hon

- går igenom och godkänner bedömningar kring accept av uppdrag/fortsatt uppdrag inklusive bedömning av oberoendet,

¹ Med kvalificerad revisor avses person som är auktoriserad eller godkänd revisor i enlighet med revisorslagen (2001:883) eller ett revisionsföretag som är registrerat enligt samma lag. Annan revisor benämns här icke-kvalificerad revisor.

- uppnår tillräcklig förståelse av företaget och dess miljö, däribland dess interna kontroll för att kunna genomföra en revision i enlighet med god revisionssed,
- går igenom och godkänner planer för granskningens inriktning och omfattning,
- går igenom medrevisorns rapporter, viktigare överväganden i revisionen och arbetspapper hänförliga till väsentliga områden i den mån det bedöms erforderligt,
- går igenom den avslutande analytiska granskningen, sammanställningen över rätta- de och ej rättade fel jämte betydelsen av dessa,
- bedömer om hot föreligger mot den fortsatta driften och om så är fallet att det fram- går av räkenskaperna samt revisorns rapportering,
- går igenom innehållet i uttalande från ledningen och granskningen av efterföljande händelser,
- går igenom de frågor som ska kommuniceras till ledningen och styrelsen,
- går igenom och godkänner utformningen av revisionsberättelsen,
- bedömer resultatet av utförd granskning i samband med genomgången av årsredo- visningen och koncernredovisningen, samt
- tar del av information om bolagets verksamhet, exempelvis genom att ta del av sty- relseprotokoll, budgetar, kortperiodiska bokslut och delårsrapporter.

I det fall den gemensamma revisionen avser en koncern så tillkommer att i nödvändig ut- sträckning utvärdera vilken typ av granskning som planeras utföras för de olika enheter- na inklusive vilka väsentlighetstal som används i dessa. Vidare bör man ta del av styr- ningen av enhetsrevisorerna samt hur man följer upp deras utförda arbete samt bedöma att detta totalt sett ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Revisorns arbete ska dokumenteras på så sätt att utfört arbete framgår i efterhand. Detta innebär inte att medrevisorn behöver ha en kopia av alla upprättade arbetspapper. (FAR N 2019:13)

RevR
RevU

1.6 Om enighet om granskningens inriktning, omfattning eller utförande inte kan upp- nås måste revisorn utföra den kompletterande granskning som han eller hon anser krävs.

Om revisorerna i någon väsentlig fråga har olika mening ska det anges i den gemensam- ma revisionsberättelsen genom att respektive revisor avger ett separat uttalande och an- ger skälen till oenigheten.² (FAR N 2019:13)

1.7 För revisorer från samma revisionsbyrå finns det som regel förutsättningar för mind- re formell uppdelning av arbetet, men de under punkt 1.5 angivna uppgifterna ska även i detta fall utföras av respektive revisor. Det är också nödvändigt att revisionen dokumen- teras avseende genomfört arbete och att det där går att utläsa de enskilda revisorernas respektive arbetsinsats och slutsats. (FAR N 2019:13)

2 Gemensam revision utförd av kvalificerad och icke-kvalificerad revisor

2.1 I vissa ekonomiska föreningar, ideella föreningar, stiftelser, trossamfund m.m. utses i enlighet med stadgar, andra styrande dokument eller pga. förväntningar och tradition såväl kvalificerad som icke-kvalificerad revisor att gemensamt utföra revision av finansi- ella rapporter och förvaltning. I det likalydande och gemensamma uppdraget kan ingå att lämna en gemensam revisionsberättelse.

2.2 I detta kapitel av RevR 17 behandlas de särskilda överväganden som behöver gö- ras vid en sådan gemensam revision utöver de som beskrivs i rekommendationens kapi- tel 1. Rekommendationen är avsedd för kvalificerade revisorer och behandlar därför bara de överväganden som krävs av den kvalificerade revisorn. (FAR N 2020:34)

² Prop. 2015/16:162 s. 122. Propositionstexten anger att separata uttalanden ska lämnas i revisionsberättel- sen om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning. FARs normgivningsgrupp Revision anser att samma förfarande ska tillämpas vid oenighet om övriga uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen.

2.3 Utgångspunkten för en kvalificerad revisor i Sverige är att revision ska utföras enligt god revisionssed. Detta begrepp utvecklas i inledningsdokumentet *Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag* till FARs *Samlingsvolym – revision*.

2.4 De särskilda överväganden en kvalificerad revisor ska göra vid en gemensam revision med en icke-kvalificerad revisor är följande:

- a. Om en kvalificerad revisor avser att förlita sig på den icke-kvalificerade revisorns arbete, så måste den kvalificerade revisorn³
 - i. gå igenom den icke-kvalificerade revisorns arbetspapper i en omfattning som avgörs bl.a. av den kvalificerade revisorns bedömning av den icke-kvalificerade revisorns kännedom om god revisionssed samt väsentlighet och risk i den icke-kvalificerade revisorns granskningsområde(n),
 - ii. utvärdera den icke-kvalificerade revisorns opartiskhet och självständighet i enlighet med förutsättningarna i god revisorssed. Vid denna prövning ska beaktas de skillnader i opartiskhet och självständighet som gäller för en kvalificerad respektive icke-kvalificerad revisor. Särskilt kan nämnas jävsregeln i 8 kap. 19 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar som inte ställer upp något hinder för en revisor att vara medlem i en sådan förening (t.ex. en bostadsrättsförening), ett medlemskap som ofta innebär ett väsentligt vinstintresse i föreningen. För kvalificerade revisorer är dock prövningen av opartiskhet och självständighet strängare pga. att kvalificerade revisorer även ska tillämpa revisorslagen (2001:883). I enlighet med revisorslagen, 21–21 a §§, ska en kvalificerad revisor alltid beakta direkt eller indirekt vinstintresse samt ägande av finansiella instrument i revisionskunden. Motsvarande krav ställs inte på den icke-kvalificerade revisorn.
- b. Om den kvalificerade revisorn efter utvärdering enligt a ovan, eller på något annat sätt i samband med revisionsarbetet, finner att den icke-kvalificerade revisorn är jävig i enlighet med jävsreglerna i tillämplig lagstiftning, ska någon gemensam revisionsberättelse inte lämnas. I stället ska den kvalificerade revisorn själv lämna en egen revisionsberättelse samt omedelbart informera företagsledningen om att den icke-kvalificerade revisorn är förhindrad att utföra sitt uppdrag pga. jäv. Revisorn ska även informera företagsledningen om att den bör vidta de åtgärder som krävs för att en ojävig revisor tillsätts.
- c. En förutsättning för att en gemensamt utförd revision i sin helhet ska anses utförd enligt ISA är bl.a. att samtliga påskrivande revisorer tillhör en organisation som tillämpar International Standard on Quality Control ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*. Om den icke-kvalificerade revisorn inte uppfyller detta krav, så ska texten i den gemensamma revisionsberättelsen anpassas. Den kvalificerade revisorn utför dock alltid sin revision enligt ISA i sin helhet.
- d. Bilaga 1 innehåller ett generellt exempel på en anpassad gemensam revisionsberättelse i en ideell förening där båda revisorernas uppdrag baseras på god revisionssed enligt revisionslagen (1999:1079), exempel 1.
- e. Bilaga 1 innehåller även ett exempel på revisionsberättelse för trossamfundet Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar, exempel 2. Övrig vägledning om revision av trossamfund finns i punkterna 100–103 i RevR 700.

(FAR N 2018:13)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:21

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

³ Kraven i punkt a i och ii gäller oavsett om revisorerna lämnar en gemensam revisionsberättelse eller separata rapporter.

2017:9

Ändringarna ska tillämpas för räkenskapsår som avslutas den 31 december 2017 eller senare.

2018:1

Ändringarna ska tillämpas på revisionsberättelser som avges den 1 april 2018 eller senare.

2018:13

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2019:13

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2020 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2020:34

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2021 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

2021:26

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2016:21	RevP 2017:9	RevP 2018:1	FAR N 2018:13
FAR N 2019:13	FAR N 2020:34	FAR N 2021:26	

RevR
RevU

Bilaga 1 Exempel

Utöver exemplens förutsättningar i övrigt, så är en gemensam förutsättning för båda exemplen att någon lagstadgad hållbarhetsrapport enligt 6 kap. 10 § ÄRL inte har upprättats.

Exempel 1

Revisionsberättelse i ideell förening som utsett en kvalificerad revisor och en icke-kvalificerad revisor att gemensamt lämna en revisionsberättelse baserad på revisionslagen. Föreningen avslutar sin bokföring med en årsredovisning⁴, och dess stadgar föreskriver att föreningsstämman ska ta ställning till ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter⁵. Den kvalificerade revisorn har bedömt att den icke-kvalificerade revisorn⁶ inte är jävig (eller har ingen information om motsatsen).

Revisionsberättelse

Till föreningsstämman⁷ i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

⁴ Om föreningen inte är skyldig att upprätta årsredovisning och väljer att upprätta årsbokslut istället, ska exemplet anpassas.

⁵ Exemplet baseras på exempel 11 i RevR 700. Anpassning av exemplet vid gemensam revision med icke-kvalificerad revisor görs i revisionsberättelsens båda delar i avsnitten om grund för uttalanden och revisorernas ansvar.

⁶ Notera att titeln på den revisor som inte är kvalificerad revisor ska bestämmas i varje enskilt fall (t.ex. förtroendevald revisor).

⁷ I exemplet ställs revisionsberättelsen till föreningsstämman. Om något annat framgår av stadgarna så ska anpassning ske, vilket även ska framgå av uppdragsbrevet.

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Föreningens årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]⁸

Enligt vår uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av föreningens finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.⁹

Grund för uttalanden

Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Revisorernas ansvar enligt denna sed beskrivs närmare i avsnitten *Det registrerade revisionsbolagets/Den auktoriserade/godkände revisorns ansvar* samt *Den [icke-kvalificerade] revisorns ansvar*.

Vi är oberoende¹⁰ i förhållande till föreningen enligt god revisorssed i Sverige. Jag (Vi) som auktoriserad/godkänd revisor (registrerat revisionsbolag) har fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

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

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är [styrelsen] som har ansvaret för denna andra information.

Vårt uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och vi gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med vår revision av årsredovisningen är det vårt ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar vi även den kunskap vi i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

Om vi, baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är vi skyldiga att rapportera detta. Vi har inget att rapportera i det avseendet.]

Styrelsens ansvar¹¹

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

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar styrelsen för bedömningen av föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Den upplyser, när så är tillämpligt, om förhållanden som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om styrelsen avser att likvidera föreningen, upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta. [För K2-företag ska skrivningen lyda: "Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om beslut har fattats om att avveckla verksamheten."]

⁸ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

⁹ Om revisorn enligt stadgar eller uppdragsbrev ska uttala sig om andra förhållanden ska anpassning göras.

¹⁰ I rekommendationens punkt 2.4 a ii behandlas den skillnad som föreligger avseende oberoendet mellan kvalificerade revisorer och icke-kvalificerade revisorer.

¹¹ I exemplet ansvarar styrelsen för årsredovisningens upprättande. Om något annat framgår av stadgarna så ska anpassning ske, vilket även ska framgå av uppdragsbrevet.

Det registrerade revisionsbolagets/Den auktoriserade/godkände revisorns ansvar

Jag (Vi) har att utföra revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag (vi) mig (oss) en förståelse av den del av föreningens interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i styrelsens uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att styrelsen använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om föreningens förmåga att fortsätta verksamheten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en förening inte längre kan fortsätta verksamheten.
- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Den [icke-kvalificerade] revisorns ansvar¹²

Jag har att utföra en revision enligt revisionslagen och därmed enligt god revisionssed i Sverige. Mitt mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och om årsredovisningen ger en rättvisande bild av [föreningens] resultat och ställning.

RevR
RevU

¹² Titeln på den revisor som inte är kvalificerad revisor ska bestämmas i varje enskilt fall (t.ex. förtroendevald revisor).

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar¹³

Uttalande¹⁴

Utöver vår revision av årsredovisningen har vi även utfört en revision av styrelsens¹⁵ förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Vi tillstyrker att föreningsstämman beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Vårt ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Vi är oberoende¹⁶ i förhållande till föreningen enligt god revisorssed i Sverige. Jag (Vi) som auktoriserad/godkänd revisor (registrerat revisionsbolag) har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

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

Styrelsens ansvar

Det är styrelsen som har ansvaret för förvaltningen.¹⁷

Revisorns ansvar

Vårt mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed vårt uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon styrelseledamot i något väsentligt avseende företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelser som kan föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen.

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder den auktoriserade/godkände revisorn (det registrerade revisionsbolaget) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på den auktoriserade/godkände revisorns (det registrerade revisionsbolagets) professionella bedömning och övriga valda revisorers bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att vi fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelser skulle ha särskild betydelse för föreningens situation. Vi går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för vårt uttalande om ansvarsfrihet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]¹⁸

A.A.

Auktoriserad/Godkänd revisor

¹³ I de fall andra rapporteringskrav framgår av föreningens stadgar, kan tillägget "samt stadgar" göras i rubriken.

¹⁴ När revisionsuppdraget, som i detta fall, innehåller ett uttalande om ansvarsfrihet ska ingen anmärkning enligt det generiska exemplet 9 i RevR 700 lämnas.

¹⁵ I exemplet ansvarar styrelsen för föreningen förvaltning. Om något annat framgår av stadgarna så ska anpassning ske, vilket även ska framgå av uppdragsbrevet.

¹⁶ I rekommendationens punkt 2.4 a ii behandlas den skillnad som föreligger avseende oberoendet mellan kvalificerade revisorer och icke-kvalificerade revisorer.

¹⁷ I de fall ansvaret för förvaltningen beskrivs i föreningens stadgar, kan tillägget "enligt stadgarna" göras till denna mening.

¹⁸ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

B.B.

C.C.

(FAR N 2021:26)

Exempel 2

Revisionsberättelse i trossamfundet Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar som utsett en auktoriserad revisor och en icke-kvalificerad revisor att gemensamt lämna en revisionsberättelse baserad på revisionslagen och kyrkoordningen. Den auktoriserade revisorn har bedömt att den icke-kvalificerade revisorn inte är jävig (eller har ingen information om motsatsen).

Revisionsberättelse

Till kyrkofullmäktige/stiftsfullmäktige/kyrkomötet i ..., org.nr xxxxxx-xxxx

Rapport om årsredovisningen

Uttalanden

Vi har utfört en revision av årsredovisningen för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). [Församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) årsredovisning ingår på sidorna x–y i detta dokument.]¹⁹

Enligt vår uppfattning har årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av ...s finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Vi tillstyrker därför att kyrkofullmäktige (stiftsfullmäktige, kyrkomötet) fastställer resultaträkningen och balansräkningen.

Grund för uttalanden

Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Revisorernas ansvar enligt denna sed beskrivs närmare i avsnitten *Det registrerade revisionsbolagets/Den auktoriserade revisorns ansvar* samt *Den [icke-kvalificerade] revisorns ansvar*.

Vi är oberoende²⁰ i förhållande till församlingen (pastoratet, stiftet, Svenska kyrkans nationella nivå) enligt god revisorssed i Sverige. Jag (Vi) som auktoriserad revisor (registrerat revisionsbolag) har fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

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

[Annan information än årsredovisningen]

Detta dokument innehåller även annan information än årsredovisningen och återfinns på sidorna [A–B]. Det är kyrkorådet (stiftsstyrelsen, kyrkostyrelsen) som har ansvaret för denna andra information.

Vårt uttalande avseende årsredovisningen omfattar inte denna information och vi gör inget uttalande med bestyrkande avseende denna andra information.

I samband med vår revision av årsredovisningen är det vårt ansvar att läsa den information som identifieras ovan och överväga om informationen i väsentlig utsträckning är oförenlig med årsredovisningen. Vid denna genomgång beaktar vi även den kunskap vi i övrigt inhämtat under revisionen samt bedömer om informationen i övrigt verkar innehålla väsentliga felaktigheter.

RevR
RevU

¹⁹ Om årsredovisningen ingår i ett dokument som innehåller annan information än årsredovisningen.

²⁰ I rekommendationens punkt 2.4 a ii behandlas den skillnad som föreligger avseende oberoendet mellan kvalificerade revisorer och icke-kvalificerade revisorer.

Om vi, baserat på det arbete som har utförts avseende denna information, drar slutsatsen att den andra informationen innehåller en väsentlig felaktighet, är vi skyldiga att rapportera detta. Vi har inget att rapportera i det avseendet.]

Kyrkorådets (stiftsstyrelsens, kyrkostyrelsens) ansvar

Det är kyrkorådet (stiftsstyrelsen, kyrkostyrelsen) som har ansvaret för att årsredovisningen upprättas och att den ger en rättvisande bild enligt årsredovisningslagen. Kyrkorådet (stiftsstyrelsen, kyrkostyrelsen) ansvarar även för den interna kontroll som det bedömer är nödvändig för att upprätta en årsredovisning som inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av årsredovisningen ansvarar kyrkorådet (stiftsstyrelsen, kyrkostyrelsen) för bedömningen av församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) förmåga att fortsätta verksamheten. Det upplyser, när så är tillämpligt, om förhållandet som kan påverka förmågan att fortsätta verksamheten och att använda antagandet om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift tillämpas dock inte om [tillämpligt organ] avser att upplösa församlingen (pastoratet, stiftet, Svenska kyrkans nationella nivå), upphöra med verksamheten eller inte har något realistiskt alternativ till att göra något av detta.²¹

Det registrerade revisionsbolagets/Den auktoriserade revisorns ansvar

Jag (Vi) har att utföra revisionen enligt International Standards on Auditing (ISA) och god revisionssed i Sverige. Mitt (Vårt) mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag och att lämna en revisionsberättelse som innehåller mina (våra) uttalanden. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA och god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet om en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i årsredovisningen.

Som del av en revision enligt ISA använder jag (vi) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- identifierar och bedömer jag (vi) riskerna för väsentliga felaktigheter i årsredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder bland annat utifrån dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för mina (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, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- skaffar jag (vi) mig (oss) en förståelse av den del av församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) interna kontroll som har betydelse för min (vår) revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala mig (oss) om effektiviteten i den interna kontrollen.
- utvärderar jag (vi) lämpligheten i de redovisningsprinciper som används och rimligheten i kyrkorådets (stiftsstyrelsens, kyrkostyrelsens) uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar.
- drar jag (vi) en slutsats om lämpligheten i att kyrkorådet (stiftsstyrelsen, kyrkostyrelsen) använder antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Jag (Vi) drar också en slutsats, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) förmåga att fortsätta verksamhe-

²¹ Utformningen av kyrkorådets (stiftsstyrelsens, kyrkostyrelsens) ansvar vad gäller stycket om fortsatt drift avviker från det generiska exemplet, beroende på särskilda förhållanden för kyrkans organisatoriska delar.

ten. Om jag (vi) drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste jag (vi) i revisionsberättelsen fästa uppmärksamheten på upplysningarna i årsredovisningen om den väsentliga osäkerhetsfaktorn eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet om årsredovisningen. Mina (Våra) slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtas fram till datumet för revisionsberättelsen. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att en församling (pastorat, stift, Svenska kyrkans nationella nivå) inte längre kan fortsätta verksamheten.

- utvärderar jag (vi) den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i årsredovisningen, däribland upplysningarna, och om årsredovisningen återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

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

Den [icke-kvalificerade] revisorns ansvar²²

Jag har att utföra en revision enligt kyrkoordningen och revisionslagen och därmed enligt god revisionssed i Sverige. Mitt mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och om årsredovisningen ger en rättvisande bild av [föreningens] resultat och ställning.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar samt kyrkoordningen

Uttalande

Utöver vår revision av årsredovisningen har vi även utfört en revision av kyrkorådets (stiftsstyrelsens, kyrkostyrelsens) förvaltning för ... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Vi tillstyrker att kyrkofullmäktige (stiftsfullmäktige, kyrkomötet) beviljar kyrkorådets (stiftsstyrelsens, kyrkostyrelsens) ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Grund för uttalande

Vi har utfört revisionen enligt god revisionssed i Sverige. Vårt ansvar enligt denna beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar*. Vi är oberoende²³ i förhållande till församlingen (pastoratet, stiftet, Svenska kyrkans nationella nivå) enligt god revisorssed i Sverige. Jag (Vi) som auktoriserad revisor (registrerat revisionsbolag) har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

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

Kyrkorådets (Stiftsstyrelsens, Kyrkostyrelsens) ansvar²⁴

Kyrkorådet (stiftsstyrelsen, kyrkostyrelsen) ansvarar för församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) organisation och förvaltningen av församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) angelägenheter enligt kyrkoordningen. Detta innefattar bland annat att fortlöpande bedöma församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) ekonomiska situation och att tillse att församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) ekonomiska angelägenheter i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

²² Titeln på den revisor som inte är kvalificerad revisor ska bestämmas i varje enskilt fall (t.ex. förtroendevald revisor).

²³ I rekommendationens punkt 2.4 a ii behandlas den skillnad som föreligger avseende oberoendet mellan kvalificerade revisorer och icke-kvalificerade revisorer.

²⁴ Exemplet behandlar inte nämnder inom Svenska kyrkan.

RevR
RevU

Revisorns ansvar

Vårt mål beträffande revisionen av förvaltningen, och därmed vårt uttalande om ansvarsfrihet, är att inhämta revisionsbevis för att med en rimlig grad av säkerhet kunna bedöma om någon ledamot av kyrkorådet (stiftsstyrelsen, kyrkostyrelsen) i något väsentligt avseende företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot församlingen (pastoratet, stiftet, Svenska kyrkans nationella nivå).

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en revision som utförs enligt god revisionssed i Sverige alltid kommer att upptäcka åtgärder eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot församlingen (pastoratet, stiftet, Svenska kyrkans nationella nivå).

Som en del av en revision enligt god revisionssed i Sverige använder den auktoriserade revisorn (det registrerade revisionsbolaget) professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Granskningen av förvaltningen grundar sig främst på revisionen av räkenskaperna. Vilka tillkommande granskningsåtgärder som utförs baseras på den auktoriserade revisorns (det registrerade revisionsbolagets) professionella bedömning och övriga valda revisorers bedömning med utgångspunkt i risk och väsentlighet. Det innebär att vi fokuserar granskningen på sådana åtgärder, områden och förhållanden som är väsentliga för verksamheten och där avsteg och överträdelse skulle ha särskild betydelse för församlingens (pastoratets, stiftets, Svenska kyrkans nationella nivå) situation. Vi går igenom och prövar fattade beslut, beslutsunderlag, vidtagna åtgärder och andra förhållanden som är relevanta för vårt uttalande om ansvarsfrihet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]²⁵

A.A.

Auktoriserad revisor

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

B.B.

C.C.

(FAR N 2021:26)

²⁵ Texten inom hakparentes ska ingå vid byråval.

FARS REKOMMENDATIONER I REVISIONSFRÅGOR

RevR 18 Revisorns granskning av Esef-rapporten

(senast ändrad genom FAR N 2021:29)

1 Inledning	1405
Krav på märkning av finansiella rapporter	1406
2 Krav på granskning av revisor	1406
Styrelsens och verkställande direktörens ansvar	1406
Revisorns ansvar	1407
Mål med granskningen	1407
Frivilligt upprättad Esef-rapport	1407
Frivillig utökning av iXBRL-märkning av Esef-rapporten	1408
3 Definitioner	1408
4 Planering av granskningsuppdraget	1409
Väsentlighet	1409
5 Granskning av Esef-rapporten	1410
Inhämta en förståelse för hur Esef-rapporten upprättas	1410
Identifiering och bedömning av risker för väsentligt felaktigheter	1411
Granskning av intern kontroll	1411
Substansgranskning	1412
Företagsledningens uttalande	1412
6 Revisorns rapportering	1413
Revisionsberättelsen	1413
Revisorns uttalande	1413
Grund för uttalanden	1414
Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för Esef-rapporten	1415
Revisorns ansvar	1415
Övrig upplysning	1416
7 Kompletterande rapport till revisionskommittén	1417
8 Efterföljande händelser	1417
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1417
Ändringsförteckning	1417
Bilaga 1 Exempel på revisorns rapportering i revisionsberättelsen	1418
Bilaga 2 Example of the auditor's reporting in the auditor's report	1419

RevR
RevU**1 Inledning**

1.1 European Single Electronic Format (Esef) införs i enlighet med artikel 4.7 i öppenhetsdirektivet 2004/109/EG. Esef är det nya gemensamma elektroniska rapporteringsformatet för utfärdande av årliga finansiella rapporter som ska publiceras av företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Europeiska unionen under räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare.

1.2 I svensk lag har kravet i öppenhetsdirektivet införts i 16 kap. 4 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden av vilken det framgår att ett företag, som omfattas av 16 kap. 1 § den lagen, ska upprätta års- och koncernredovisningen i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering (Esef). Detta elektroniska rapporteringsformat har specificerats i kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 av den 17 december 2018 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG vad gäller tekniska tillsynsstandarder för specificering av ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat (nedan Esef-förordningen).

1.3 Esef-förordningen innehåller följande huvudkrav:

- Företag ska upprätta och offentliggöra årliga redovisningar i formatet eXtensible HyperText Markup Language (XHTML).
- Företag som upprättar koncernredovisning i enlighet med IFRS ska

- i. märka de primära finansiella rapporterna med användning av inline eXtensible Business Reporting Language (iXBRL),
- ii. noterna till de finansiella rapporterna ska märkas upp i avsnitt utifrån samma klassificering (s.k. blocktaggning).

iXBRL-märkningen ska överensstämma med Esef-taxonomin, som återfinns i bilagorna till Esef-förordningen och är framtagen på grundval av IFRS-taxonomin som offentliggjorts av IFRS Foundation.

1.4 XHTML-formatet kombinerat med iXBRL-märkningen gör att de årliga redovisningarna blir både maskinläsbara och läsbara för människor, vilket gör dem mer lättillgängliga och underlättar analys och jämförelse av de uppgifter som ingår i redovisningarna.

Krav på märkning av finansiella rapporter

1.5 Under de två första åren är kravet att märka upp resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys och förändringar i eget kapital för koncernen med användning av iXBRL utifrån förordningens klassificering. Uppmärkningen av noter kommer att bli obligatorisk för koncernredovisningar för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2022 eller senare. För noterna kommer så kallad blocktaggning att tillåtas. Detta innebär att avsnitt ska märkas upp med enhetliga klassificeringar.

1.6 Även företag som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen om värdepappersmarknaden, men inte utgör en koncern, måste upprätta sin årsredovisning i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering. Dock så kommer dessa företag inte märka sin årsredovisning med hjälp av iXBRL utan de kommer endast att upprätta och offentliggöra årsredovisningen i XHTML-formatet. Enligt förordningen är det frivilligt att märka redovisningen för en enskild juridisk person med hjälp av iXBRL om medlemslandet tillhandahåller en taxonomi för klassificering. Detsamma gäller även för moderbolaget i en koncern.

2 Krav på granskning av revisor

2.1 Bestämmelser om granskning finns i 9 kap. 35 b § aktiebolagslagen (2005:551), 8 kap. 57 a § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, 4 a kap. 12 d § sparbankslagen (1987:619) och 31 b § revisionslagen (1999:1079). I dessa lagar framgår att revisionsberättelsen för ett företag (aktiebolag, ekonomisk förening eller sparbanksbank) som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen om värdepappersmarknaden ska innehålla ett uttalande om huruvida redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 a § i den lagen.

2.2 I EU-Kommissionens tolkningsmeddelande om utarbetande, revision och offentliggörande av finansiella rapporter som ingår i årliga redovisningar som upprättats i enlighet med Esef-förordningen (2020/C 379/01) framgår att revisorns uttalande om huruvida de finansiella rapporterna uppfyller de lagstadgade kraven i Esef-förordningen ska ingå i revisionsberättelsen. Det är således inte möjligt att utfärda en separat granskningsrapport avseende efterlevnaden av Esef-förordningen utan uttalandet måste göras i samma revisionsberättelse som den som utformats vid revision av års- och koncernredovisningar för företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

2.3 Enligt ovan nämnda tolkningsmeddelande från EU-kommissionen (2020/C 379/01) är det styrelsen och verkställande direktören som ansvarar för att upprätta och offentliggöra års- och koncernredovisningen som uppfyller kraven i Esef-förordningen.

2.4 Det finns inget som hindrar att styrelsen och verkställande direktören på frivillig basis i sin försäkran som lämnas enligt 16 kap 9 § lagen om värdepappersmarknaden gör ett uttalande om huruvida årsredovisningen, och i förekommande fall koncernredovisningen, har upprättats i överensstämmelse med Esef-förordningen.

Revisorns ansvar

2.5 Enligt unionsrätten ska lagstadgade revisorer avge ett uttalande om huruvida de finansiella rapporterna i års- och koncernredovisningen uppfyller de relevanta lagstadgade kraven i Esef-förordningen, dvs. de bestämmelser i Esef-förordningen som är tillämpliga på de finansiella rapporterna.

Mål med granskningen

2.6 För att kunna avge ett revisionsuttalande om huruvida de finansiella rapporterna uppfyller de relevanta lagstadgade krav som fastställs i Esef-förordningen ska revisorn kontrollera att företagets finansiella rapporter överensstämmer med bestämmelserna i Esef-förordningen som är tillämpliga på de finansiella rapporterna. De relevanta lagstadgade kraven är följande:

- a. Års- och koncernredovisningen ska upprättas i ett giltigt XHTML-format (artikel 3).
- b. För alla koncernredovisningar som upprättas i enlighet med IFRS så som de antagits av EU, eller i enlighet med IFRS som antagits av IASB, gäller följande (artikel 4):
 - De upplysningar som anges i bilaga II till Esef-förordningen ska märkas upp, om dessa upplysningar ingår i koncernredovisningarna.
 - Alla märkningar, inklusive frivilliga märkningar av andra upplysningar än de som anges i bilaga II, ska uppfylla följande krav:
 - i. Märka dessa med användning av iXBRL.
 - ii. Elementen i den grundläggande klassificering som anges i bilaga VI till Esef-förordningen med den närmaste redovisningsbetydelsen ska användas, såvida inte ett tilläggsklassificeringselement skapas i enlighet med bilaga IV till Esef-förordningen.
 - iii. Märkningarna ska följa de gemensamma reglerna för märkning (artikel 5).
- c. För andra finansiella rapporter än IFRS-koncernredovisningar gäller följande:
 - Alla märkningar som företaget använder frivilligt eller i enlighet med nationell rätt ska uppfylla följande krav:
 - i. Märka dessa med användning av iXBRL.
 - ii. En särskild klassificering som tillhandahålls av den medlemsstat där företaget är registrerat ska användas.
 - iii. Märkningarna ska följa de gemensamma reglerna för märkning (artikel 5).

RevR
RevU

2.7 Revisorn ska utföra granskningen av Esef-rapporten som en del av den lagstadgade revisionen av års- och koncernredovisningen. Granskningen ska utföras i enlighet med ISAE 3000 (omarbetad) *Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information* och denna rekommendation.

2.8 Vid granskningen av Esef-rapporten ska revisorn följa samma yrkesetiska krav som vid en revision av en års- och koncernredovisning.

2.9 Granskningen av Esef-rapporten anses vara en del av den lagstadgade revisionen av års- och koncernredovisningen för företaget och något separat uppdrag krävs därför inte.

Frivilligt upprättad Esef-rapport

2.10 Det kan förekomma att ett företag frivilligt vill upprätta en Esef-rapport utan att det är ålagt att följa kraven i 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden. Denna frivilligt upprättade Esef-rapport kan granskas efter separat överenskommelse mellan revisorn och företaget.

2.11 Om företaget vill ha ett uttalande med rimlig säkerhet kan granskning ske enligt ISAE 3000 och denna rekommendation med undantag för rapporteringen i revisionsberättelsen. Sker granskning av frivilligt upprättad Esef-rapport ska revisorns rapportering istället ske i separat yttrande.

2.12 En granskning enligt särskild överenskommelse i enlighet med ISRS 4400 *Uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse (omarbetad)* kan också bli aktuellt beroende på överenskommelse med företaget.

(FAR N 2021:29)

Frivillig utökning av iXBRL-märkning av Esef-rapporten

2.13 Det kan förekomma att ett företag som är ålagt att följa kraven i 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden frivilligt vill utöka iXBRL-märkningar till andra uppgifter än de som det finns krav på. Förutsatt att det finns en överenskommelse mellan revisorn och företaget om att granska alla frivilliga iXBRL-märkningar av andra uppgifter som ingår i års- och koncernredovisningen som gjorts av företaget ska revisorn granska dessa.

2.14 Tilläggsavtal måste upprättas avseende denna överenskommelse där de tillkommande frivilliga iXBRL-märkningarna som ska granskas specificeras. Revisorn behöver ta hänsyn till denna utökning när granskningen av Esef-rapporten planeras.

2.15 Om revisorn beslutar att inte granska de frivilliga iXBRL-märkningarna, ska revisorn verka för att de frivilliga märkningarna tas bort från Esef-rapporten. Om detta inte görs av företaget ska de tillägg av frivilliga iXBRL-märkningar som inte varit föremål för granskning anges i revisionsberättelsen.

3 Definitioner

3.1 Följande definitioner används i denna standard. I vissa fall har den engelska termen angivits i kursiv stil för att underlätta förståelsen för vilket begrepp som avses i exempelvis ESMA:s vägledning:

- Checksumma
En beräkning, via en algoritm, en checksumma eller kontrollsumma ("hash" värde) är en vanligt förekommande funktion för validering av dataintegritet. Algoritmen tillämpas mot källdata (vanligtvis en fil och dess innehåll) för att generera ett unikt hash-värde (kallas ofta checksumma eller kontrollsumma).
- Grundläggande klassificering/taxonomi (*Core taxonomy, Esef taxonomy*)
En kombinerad uppsättning klassificeringselement som anges i bilaga VI till Esef-förordningen samt länksamlingar (länkbaser).
- Tilläggsklassificering (*Extension taxonomy or extension*)
En kombinerad uppsättning klassificeringselement samt länksamlingar som har skapats som ett tillägg till den grundläggande taxonomin.
- Element
XBRL-komponenter (element, member, axel). Komponent för uppmärkning av ett finansiellt rapporteringskoncept, inklusive: poster i de primära finansiella rapporterna, fotnoter samt upplysningar och rader och kolumner i tabeller.
- Esef – European Single Electronic Format
Europeiskt enhetligt elektroniskt rapporteringsformat.
- Esef-rapporten
Den zip-fil som innehåller de olika filer som tillsammans utgör års- och koncernredovisningen i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering (granskningsobjektet) såsom exempelvis XHTML-filen och ett antal olika länkbasfiler.
- ESMA – European Securities and Markets Authority
Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten arbetar bland annat med att utforma tillsynen över värdepappersföretag och marknader med verksamhet i flera länder, främja lika tillämpning av EU-regler hos tillsynsmyndigheter i olika länder och fördjupa samarbetet mellan tillsynsmyndigheter i olika länder.
- Förankra (*Anchoring*)
Förankra tilläggsklassificeringselement till grundläggande klassificeringselement.
- Inline XBRL (iXBRL)
Teknik för att integrera XBRL-märkning i XHTML-dokument. Detta gör att XBRL-märkt data kan kombineras med en läsbar presentation av en rapport.

- Inline XBRL-dokument (*XBRL document*)
Ett enda dokument som kombinerar strukturerad, datorläsbar data med företagets läsbara presentation av en rapport med hjälp av Inline XBRL-standarden.
- Instansdokument
XBRL-instansdokument är en rapport upprättad med hjälp av XBRL-standarden.
- Länkbas (*Linkbase*)
XBRL-teknisk term för en relationsfil. En mekanism i XBRL för att koppla samman ytterligare information mellan olika element i taxonomin genom länkning.
- RTS – Regulatory Technical Standard
Den regulatoriska tekniska standard framtagna av ESMA som specificerar det elektroniska rapporteringsformat som företag ska utarbeta sina årsredovisningar enligt.
- Tagga eller märka
Att använda klassificeringselement för att identifiera information som rapporteras i en årsredovisning.
- Validering
Process för att kontrollera att instansdokument och klassificering uppfyller reglerna i XBRL-specifikationen.
- eXtensible Business Reporting Language (XBRL)
XBRL är maskinläsbart och möjliggör automatiserad läsning av stora informationsmängder.
- XBRL-rapporten
En finansiell rapport upprättad med hjälp av XBRL-standarden. Den hänvisar till en specifik version av taxonomin. Det är kombinationen av XBRL-instansdokumentet och taxonomin som gör det möjligt att förstå innehållet i ett XBRL-instansdokument.
- Extensible Hypertext Markup Language (XHTML)
XHTML är ett icke-skyddat elektroniskt rapporteringsformat och kan användas fritt. XHTML kräver inga specifika mekanismer för att konverteras till ett läsbart format.

RevR
RevU

4 Planering av granskningsuppdraget

4.1 Vid planeringen av granskningen av Esef-rapporten ska revisorn samordna planeringen så långt som det är möjligt med revisionen av års- och koncernredovisningen för företaget. Revisorn måste ta hänsyn till att en del av de granskningsåtgärder som ska utföras inom ramen för granskningen av Esef-rapporten endast kan utföras efter det att revisionen av års- och koncernredovisningen i stort sett har slutförts.

4.2 Som en del av planeringen ska revisorn upprätta en övergripande revisionsstrategi och revisionsplan som fastställer omfattning och inriktning, tidpunkt samt vilka och hur omfattande resurser som krävs för att utföra uppdraget.

4.3 När den övergripande revisionsstrategin upprättas ska revisorn besluta i vilken utsträckning tillräckliga och ändamålsenliga bevis ska erhållas genom:

- a. en kombination av granskning av effektiviteten i de interna kontrollerna kopplade till framtagandet av Esef-rapporten och substansgranskning för att möta de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, eller
- b. enbart substansgranskning för att möta de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

4.4 Revisorn ska också överväga om det är nödvändigt att använda arbete som utförs av en specialist för granskningen av Esef-rapporten.

Väsentlighet

4.5 Felaktigheter, även utelämnanden, betraktas som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i Esef-rapporten.

4.6 Granskningen av Esef-rapporten ska baseras på samma väsentlighetbedömning som ligger till grund för revisionen av års- och koncernredovisningen. Revisorn ska därför tillämpa de väsentlighetstal som fastställs i revisionen av års- och koncernredovisningen:

- a. vid planeringen av granskningen av Esef-rapporten,
- b. vid utvärdering av effekten av de felaktigheter som identifierats vid granskningen av Esef-rapporten,
- c. i förekommande fall vid bedömningen av effekten av orättade felaktigheter i Esef-rapporten, och
- d. vid utformningen av det uttalande som ska lämnas i revisionsberättelsen avseende efterlevnaden av kraven i 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden.

4.7 Revisorn ska använda sitt yrkesmässiga omdöme för att beakta kvalitativa faktorer vid bedömningen av väsentlighet vid planeringen och genomförandet av granskningen. De poster i års- och koncernredovisningen som är väsentliga inom ramen för räkenskapsrevisionen ska också anses vara väsentliga inom ramen för granskningen av Esef-rapporten. Detta innebär att det ska vara högre fokus avseende fullständighet och riktighet i iXBRL-märkningen för de poster som överstiger fastställd arbetsväsentlighet i jämförelse med poster som understiger arbetsväsentlighet.

4.8 De grundläggande orsakerna till eventuella fel kan bidra till bedömningen om de ska omnämnas i revisionsberättelsen eller inte. Detta kan också hjälpa revisorn att bedöma risken för oupptäckta felaktigheter till följd av brister i företagets process att upprätta Esef-rapporten. Brister i processen som påverkar en stor mängd poster, såsom felaktigt angiven valuta eller storhet i angivna belopp (exempelvis ental eller tusental) i iXBRL-märkningen, kan vara väsentliga eftersom de ofta är återkommande.

4.9 Att fastställa om ett klassificeringsfel är väsentligt innefattar en utvärdering av kvalitativa överväganden, t.ex. effekten av klassificeringsfel på enskilda poster eller delsummor eller effekten på nyckeltal. Under vissa omständigheter kan revisorn dra slutsatsen att ett klassificeringsfel inte är väsentligt för Esef-rapporten som helhet, även om det överstiger den väsentlighetsnivå som tillämpas vid utvärderingen av andra felaktigheter. Exempel: En felklassificering mellan olika, men snarlika, iXBRL-märkningar betraktas kanske inte som väsentlig för Esef-rapporten som helhet, om felklassificeringens belopp är lågt i förhållande till den berörda postens storlek.

5 Granskning av Esef-rapporten

Inhämta en förståelse för hur Esef-rapporten upprättas

5.1 Revisorn behöver skapa sig en förståelse av hur Esef-rapporten upprättas. Detta innebär att revisorn, i enlighet med kraven i denna rekommendation, behöver inhämta en förståelse för

- a. de interna kontrollerna som företaget infört för att säkerställa att rapporten uppfyller kraven gällande teknisk validering av Esef-rapporterna,
- b. de interna kontrollerna som införts för att upprätta års- och koncernredovisningarna i XHTML-format, och
- c. i tillämpliga fall de interna kontrollerna som införts för att uppfylla kraven för iXBRL-märkningarna.

5.2 Revisorn ska inhämta förståelse för de generella IT-kontroller som är relevanta för granskningen av Esef-rapporterna och de relevanta applikationskontrollerna.

5.3 Revisorn ska även inhämta en förståelse för tidpunkten då Esef-rapporterna planeras att upprättas samt övriga omständigheter som kan ha en påverkan på planeringen och genomförandet av granskningen.

Upprättandet av Esef-rapporten är helt eller delvis utlagd till en servicebyrå

5.4 Om ett företag anlitar en servicebyrå helt eller delvis för upprättandet av Esef-rapporten ska revisorn inhämta en förståelse för hur företaget använder servicebyråns tjänster för att förbereda Esef-rapporterna, inklusive

- a. karaktären på de tjänster som servicebyrån tillhandahåller,
- b. tjänsternas betydelse för företaget inklusive effekten av dessa på företagets interna kontroll,
- c. graden av samverkan mellan servicebyråns verksamhet och företagets verksamhet, och
- d. karaktären på relationen mellan företaget och servicebyrån inklusive relevanta avtalsförhållanden.

5.5 När revisorn skaffar sig en förståelse av den interna kontroll som är relevant för revisionen, ska revisorn utvärdera utformningen och införandet av sådana relevanta kontroller hos användarföretaget som hänför sig till de tjänster som servicebyrån levererar.

5.6 Om revisorn inte har möjlighet att inhämta tillräcklig förståelse enbart från företaget ska revisorn erhålla den förståelse som krävs genom en eller flera av följande granskningsåtgärder:

- a. Inhämta en typ 1- eller typ 2-rapport, enligt ISAE 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå*, om sådan finns att tillgå.
- b. Kontakta servicebyrån via företaget för att inhämta information.
- c. Besöka servicebyrån och utföra revisionsåtgärder som ger den nödvändiga informationen om de relevanta kontrollerna hos servicebyrån.
- d. Anlita en annan revisor för att utföra revisionsåtgärder som ger den nödvändiga informationen om de relevanta kontrollerna hos servicebyrån.

RevR
RevU

Identifiering och bedömning av risker för väsentligt felaktigheter

5.7 På grundval av sin förståelse ska revisorn identifiera och utvärdera riskerna för väsentliga felaktigheter avseende

- a. Esef-rapportens tekniska riktighet,
- b. årsredovisningen, och i förekommande fall koncernredovisningen, i XHTML-format, och
- c. om tillämpligt, iXBRL-märkningar.

Utifrån denna utvärdering fastställer revisorn granskningsåtgärdernas omfattning och karaktär.

Granskning av intern kontroll

5.8 Som en del av den lagstadgade revisionen av Esef-rapporten kan revisorn välja att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för effektiviteten i företagets interna kontroll inklusive kontroller hänförliga till IT-applikationer som är relevanta för utarbetandet av Esef-rapporten om revisorn

- a. mot bakgrund av sin bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter, anser att sådana kontroller är effektiva, eller
- b. inte kan erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis enbart genom andra revisionsåtgärder.

Upprättandet av Esef-rapporten är helt eller delvis utlagd på en servicebyrå

5.9 Om revisorn avser att inhämta revisionsbevis för effektiviteten i företagets interna kontroll inklusive IT-kontroller, som är relevanta för upprättandet av Esef-rapporten, och företaget har lagt ut upprättandet av rapporten, helt eller delvis, på en servicebyrå ska revisorn

- a. bedöma huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan tillhandahållas av företaget enbart, eller om så inte är fallet,
- b. inhämta en typ 2-rapport enligt ISAE 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå* om en sådan finns att tillgå, eller

- c. utföra lämplig kontrollgranskning hos servicebyrån, eller
- d. anlita en annan revisor för att utföra kontrollgranskning hos servicebyrån för användarföretagets revisors räkning.

Substansgranskning

Utvärdering av Esef-rapportens tekniska riktighet

5.10 Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att avgöra om Esef-rapporten uppfyller de tekniska kraven som fastställs i Esef-förordningen.

5.11 Revisorn ska alltid grunda bedömningen av den tekniska riktigheten på Esef-rapporten i dess helhet, det vill säga på den fil som innehåller Esef-rapporten eller, om den tekniska specifikationen kräver det på en kombination av filer. En begränsning av validering till delar av en fil är inte lämpligt. Riktigheten av rapporten måste bedömas som en helhet. Till exempel om ett företag upprättar koncernredovisning enligt IFRS bör revisorn granska den tekniska validiteten i zip-filen som helhet, och inte enbart granska XHTML-filen.

Avstämning av års- och koncernredovisning i XHTML-format

5.12 I det fall granskningen av årsredovisningen utförs baserat på underlag i ett annat format än Esef-formatet bör revisorn beakta följande. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att Esef-rapporterna ska möjliggöra att den läsbara presentationen av års- och koncernredovisningen i XHTML-format överensstämmer med den granskade års- och koncernredovisningen i det format som granskningen utfördes på.

Bedömning av iXBRL märkningen

5.13 För företag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma om Esef-rapporterna är utformade enligt Inline XBRL-standarden som möjliggör en lämplig och komplett maskinläsbar XBRL-kopia av den XHTML-formaterade informationen i enlighet med artiklarna 4 och 6 i Esef-förordningen. Detta inbegriper både bedömningen gällande val av element i den grundläggande taxonomin samt skapandet av tilläggsklassificeringselement för att märka upp upplysningar. Bedömning bör även ske utav attribut till element såsom elementtyp. Revisorn ska även avgöra om eventuella iXBRL-märkningar av information som frivilligt inkluderas av företaget, i den mån de omfattas av granskningsuppdraget, överensstämmer med kraven.

5.14 För att kunna uttala sig om iXBRL-märkningen behöver revisorn granska om

- a. den dolda metadatan inklusive märkningen som infogats i den XHTML-formaterade Esef-rapporten är upprättad i enlighet med taxonomin, och
- b. innehållet i länkbaser och egenskaper för utökad taxonomi är förenliga med kraven i Esef-förordningen.

5.15 För att kunna uttala sig om iXBRL-märkningens fullständighet ska revisorn granska att

- a. företaget har märkt all information som förordningen kräver ska märkas, och
- b. alla obligatoriska iXBRL-komponenter i taxonomin medtagits i Esef-rapporten.

Företagsledningens uttalande

5.16 I samband med granskningen av Esef-rapporten ska revisorn även begära in ett skriftligt uttalande från företagsledningen där det framgår att:

- a. styrelse och företagsledning är ansvariga för att årsredovisningen [och koncernredovisningen] har utformats på ett sätt som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering enligt 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden och att den är riktig och fullständig,
- b. styrelse och företagsledning är ansvariga för att Esef-rapporten:
 - i. uppfyller den tekniska specifikation som anges i Esef-förordningen,

- ii. överensstämmer med årsredovisningen [och koncernredovisningen], och
- iii. [har märkts med iXBRL som möjliggör en rättvisande och fullständig maskin-läsbar version av koncernens resultat-, balans- och egetkapitalräkningar samt kassaflödesanalysen],
- c. de även ansvarar för införandet av sådan intern kontroll som de bedömer är nödvändig för att kunna upprätta en Esef-rapport som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- d. de har tillhandahållit all information och revisionsbevis som krävs för att utföra en revision av Esef-rapporterna.

6 Revisorns rapportering

Revisionsberättelsen

6.1 Detta avsnitt ger vägledning om utformningen av det uttalande som lämnas i revisionsberättelsen som ett resultat av revisorns granskning. Uttalandet ska ha rubriken "Revisorns uttalande om Esef-rapporten".

6.2 Strukturen på en bestyrkanderapport skiljer sig från strukturen i en revisionsberättelse. Då revisorns uttalande i detta fall ska ingå som en del i revisionsberättelsen har strukturen anpassats för att harmonisera med revisionsberättelsens övriga delar.

6.3 Enligt 9 kap. 35 b § aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen för ett bolag som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen om värdepappersmarknaden innehålla ett uttalande om huruvida redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 a § i den lagen.

6.4 I 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden framgår att ett företag ska upprätta års- och koncernredovisningen i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering.

6.5 Motsvarande krav för föreningar finns i 8 kap. 57 a § lagen om ekonomiska föreningar respektive för sparbanker i 4 a kap. 12 d § sparbankslagen samt i 31 b § revisionslagen.

6.6 För att uppfylla lagens krav ska revisionsberättelsen i avsnittet "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" innehålla ett avsnitt om redovisningens överensstämmelse med Esef-förordningen. Avsnittet ska innehålla följande delar:

- a. Revisorns uttalande
- b. Grund för uttalande
- c. Styrelsens och verkställande direktörens ansvar
- d. Revisorns ansvar

Revisorns uttalande

6.7 Under rubriken "Uttalanden" ska revisorn identifiera granskningsobjektet samt ange att rapporteringen av års- och, i förkommande fall, koncernredovisningen i ett enhetligt elektroniskt format har granskats och för vilken period.

6.8 Den tekniska lösningen för ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat innebär att flera filer med information sammanfogas och rapporteras in till Finansinspektionen. Dessa filer blir tillsammans ett paket av filer som utgör de finansiella rapporterna i Esef-format och benämns i revisionsberättelsen Esef-rapporten. Esef-rapporten får vanligtvis i de tekniska lösningarna en unik checksumma som uppdateras vid ändring i filen. Denna checksumma används för att identifiera vilken Esef-rapport som varit föremål för granskning och anges därmed i revisionsberättelsen.

6.9 Revisorns uttalande avser endast formatet och huruvida innehållet överensstämmer med den granskade års- och koncernredovisningen. Om revisorn i sin revision upptäcker fel i års- och koncernredovisningen ska dessa rapporteras enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*.

RevR
RevU

6.10 Ett uppdrag utfört i syfte att uppnå rimlig säkerhet leder till ett uttalande med positiv form. Om revisorn lämnar ett omodifierat uttalande kan uttalandet i den revisionsberättelse som ingår i Esef-rapporteringen lyda som följer: *"Enligt min (vår) uppfattning har Esef-rapporten upprättats i ett format som i allt väsentligt möjliggör enhetlig elektronisk rapportering."* I den revisionsberättelse revisorn undertecknar så ska denna mening kompletteras med en checksumma för att ange den version av Esef-rapporten som revisionsberättelsen avser: *"Enligt min (vår) uppfattning har Esef-rapporten #[checksumma] upprättats i ett format som i allt väsentligt möjliggör enhetlig elektronisk rapportering."*

6.11 Av revisionsberättelsen ska framgå att granskningen och uttalandet avser det lagstadgade kravet på Esef-rapportering. I det fall ett bolag frivilligt upprättar års- och koncernredovisning i Esef-format ska detta inte leda till uttalande i revisionsberättelsen utan i en separat granskningsrapport.

6.12 Avsnittet "Uttalande" kan därför ha följande form:

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen [och koncernredovisningen] har vi även utfört en granskning av att styrelsen och verkställande direktören har upprättat årsredovisningen [och koncernredovisningen] i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering (Esef-rapporten) enligt 16 kap. 4 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Min (Vår) granskning och mitt (vårt) uttalande avser endast det lagstadgade kravet.

Enligt min (vår) uppfattning har Esef-rapporten #[checksumma] upprättats i ett format som i allt väsentligt möjliggör enhetlig elektronisk rapportering.

6.13 Om revisorn anser att Esef-rapporten inte i allt väsentligt har upprättats i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering kan sista meningen ha följande form:

Enligt min (vår) uppfattning har Esef-rapporten #[checksumma] inte upprättats i ett format som i allt väsentligt möjliggör enhetlig elektronisk rapportering.

Grund för uttalanden

6.14 Vanligtvis har ett revisorsyttrande enligt ISAE 3000 inget separat avsnitt benämnt "Grund för uttalande" utan detta ingår i avsnittet "Revisorns ansvar". För att uppnå likhet med revisionsberättelsens övriga delar ska ett separat avsnitt upprättas som har rubriken "Grund för uttalanden" och det ska följa direkt efter avsnittet "Uttalanden". Det ska framgå att granskningen utförts i enlighet med denna rekommendation, finnas en hänvisning till avsnittet "Revisorns ansvar" och att revisorn är oberoende enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för granskningsuppdrag i Sverige.

6.15 Detta avsnitt ska också ange om revisorn anser att de bevis han eller hon har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för sitt uttalande.

6.16 Avsnittet kan ha följande form:

Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 18 *Revisorns granskning av Esef-rapporten*. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna rekommendation beskrivs närmare i avsnittet Revisorns ansvar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB (publ) enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

6.17 Om revisorn inte har kunnat erhålla tillräckliga och/eller ändamålsenliga bevis för sin granskning av Esef-rapporten kan sista meningen ha följande form:

Jag (Vi) har inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar för Esef-rapporten

6.18 ISAE 3000 (omarbetad) kräver att rapporten innehåller ett uttalande för att identifiera den ansvariga parten och den som gör mätningar eller värderingar, om det är någon annan, och för att beskriva deras ansvarsområden och revisorns ansvarsområden.

6.19 Detta avsnitt i revisionsberättelsen ska ha rubriken "Styrelsens och verkställande direktörens ansvar" och ska beskriva dessas ansvar för upprättandet av Esef-rapporten i enlighet med 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden och för sådan intern kontroll som de bedömer som nödvändig för att kunna upprätta en Esef-rapport som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

6.20 Avsnittet kan ha följande form:

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att Esef-rapporten har upprättats i enlighet med 16 kap. 4 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer är nödvändig för att upprätta Esef-rapporten utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

6.21 Revisionsberättelsen ska innehålla ett avsnitt med rubriken "Revisorns ansvar" och där beskriva att revisorns uppgift är att uttala sig med rimlig säkerhet om Esef-rapporten i allt väsentligt är upprättad i ett format som uppfyller kraven i 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden, på grundval av den granskning som revisorn utfört.

6.22 Det ska framgå att revisorn har planerat och genomfört sin granskning för att uppnå rimlig säkerhet.

6.23 Det ska framgå vad ett uppdrag med rimlig säkerhet innebär, dvs. att det är en hög grad av säkerhet, men ingen garanti för att en granskning som utförs enligt RevR 18 och god revisionssed i Sverige 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 Esef-rapporten.

6.24 Det ska finnas ett uttalande om att revisionsföretaget där revisorn arbetar tillämpar ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster*, eller andra yrkesmässiga krav, eller krav i lag eller annan författning, som är minst lika höga som ISQC 1.

6.25 Avsnittet ska också innehålla en kort beskrivning av att granskningen innefattat olika åtgärder. Avsnittet ska även beskriva revisorns:

- identifikation och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter i Esef-rapporten, och
- förståelse av den del av företagets interna kontroll som har betydelse för utförandet av granskningsåtgärder.

6.26 Avsnittet ska innehålla en sammanfattning av det utförda arbetet som hjälper de avsedda användarna att förstå revisorns slutsats.

6.27 Det är viktigt att sammanfattningen skrivs på ett objektivt sätt som ger avsedda användare möjlighet att förstå det arbete som utförts som grund för revisorns uttalande. I många fall kommer det inte att innebära att beskriva hela arbetsplanen i detalj, men å andra sidan är det viktigt att den inte sammanfattas så kortfattat att den blir tvetydig, eller skrivs på ett sätt som är överdrivet eller förskönat.

6.28 Avsnittet kan ha följande form:

RevR
RevU

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) med rimlig säkerhet om Esef-rapporten i allt väsentligt är upprättad i ett format som uppfyller kraven i 16 kap. 4 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, på grundval av min (vår) granskning.

RevR 18 kräver att jag (vi) planerar och genomför mina (våra) granskningsåtgärder för att uppnå rimlig säkerhet att Esef-rapporten är upprättad i ett format som uppfyller dessa krav.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en granskning som utförs enligt RevR 18 och god revisionssed i Sverige 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 Esef-rapporten.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeupdrag och närliggande tjänster* och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om Esef-rapporten har upprättats i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering av årsredovisningen [och koncernredovisning]. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i rapporteringen vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen och verkställande direktören tar fram underlaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens antaganden.

Granskningsåtgärderna omfattar huvudsakligen en teknisk validering av Esef-rapporten, dvs. om filen som innehåller Esef-rapporten uppfyller den tekniska specifikation som anges i kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 (Esef-förordningen) och en avstämning av att Esef-rapporten överensstämmer med den granskade årsredovisningen [och koncernredovisningen].

[Vidare omfattar granskningen även en bedömning av huruvida Esef-rapporten har märkts med iXBRL som möjliggör en rättvisande och fullständig maskinläsbar version av koncernens resultat-, balans- och egetkapitalräkningar samt kassaflödesanalysen¹.]

Övrig upplysning

6.29 Om företaget, vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande, inte har upprättat årsredovisningen [och koncernredovisningen] i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering ska revisorn lämna en övrig upplysning enligt ISA 706 (omarbete) *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* punkt 10. En sådan övrig upplysning kan ha följande form:

Övrig upplysning

Företaget har värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad och ska offentliggöra sin årsredovisning [och koncernredovisning] enligt 16 kap. 4 § lagen om värdepappersmarknaden. Ett sådant företag ska, enligt 16 kap. 4 a § den lagen, upprätta sin årsredovisning [och koncernredovisning] i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering. Vid tidpunkten för denna revisionsberättelses avgivande, har någon årsre-

¹ Avsnittet tas med när det föreligger en koncernredovisning.

dovisning [och koncernredovisning] inte upprättats i ett sådant format som föreskrivs i 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden. Jag (Vi) har därför inte kunnat lämna ett sådant uttalande som krävs enligt [9 kap. 35 b § aktiebolagslagen].

7 Kompletterande rapport till revisionskommittén

7.1 Enligt kapitel 11 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG ska lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, senast när revisionsberättelsen avlämnas, överlämna en kompletterande rapport till det granskade företagets revisionskommitté. Rapporten ska bl.a. innehålla en beskrivning av revisionen och av eventuella betydande brister i interna finansiella kontrollsystem och/eller i redovisningssystemet. För varje sådan betydande brist ska den kompletterande rapporten innehålla uppgifter om huruvida ledningen åtgärdat bristen i fråga.

7.2 Det är lämpligt att revisorn i denna rapport rapporterar om omfattningen och resultatet av granskningen av Esef-rapporten.

7.3 Om det finns väsentliga avvikelser mellan års- och koncernredovisningen och Esef-rapporten, eller om revisorn får kännedom om väsentlig bristande efterlevnad av märkningen, ska revisorn beskriva avvikelserna respektive bristerna i rapporten till revisionskommittén. Om företaget har skapat en Esef-rapport som inte uppfyller de tekniska kraven eller inte har upprättat en Esef-rapport alls ska även detta rapporteras.

RevR
RevU

8 Efterföljande händelser

8.1 ISAE 3000 (omarbetad) kräver att revisorn på lämpligt sätt ska agera på information som kommer till revisorns kännedom efter datumet för revisorns revisionsberättelse och som, om revisorn hade känt till det per detta datum, kunde ha orsakat att han eller hon har ändrat i sitt uttalande om Esef-rapporten. I vilken omfattning efterföljande händelser övervägs beror på risken för att dessa händelser påverkar Esef-rapporten och riktigheten i revisorns slutsats. Men revisorn har inte något ansvar för att utföra åtgärder avseende informationen om Esef-rapporten efter datumet för revisionsberättelsen.

8.2 I det fall revisorn får kännedom om fakta efter att revisionsberättelsen har utfärdats, som skulle ha föranlett revisorn att ändra revisorns uttalande om Esef-rapporten om han eller hon hade känt till dem per datumet för revisorns rapport, ska revisorn agera i enlighet med ISA 560 *Efterföljande händelser* punkterna 14–17.

8.3 Om revisorn får kännedom om att den Esef-rapport som företaget rapporterar till Finansinspektionen skiljer sig från den granskade Esef-rapporten, exempelvis om den är ofullständig eller har avvikande information ska revisorn kontakta företaget och begära att de gör en rättelse. Revisorn har dock ingen skyldighet att verifiera att den Esef-rapport som företaget rapporterar till Finansinspektionen överensstämmer med den version som revisorn har granskat och uttalat sig om. Revisorn har heller ingen skyldighet att vidta ytterligare åtgärder om företaget väljer att inte göra en rättelse av rapporteringen till Finansinspektionen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2021:10

Denna rekommendation ska tillämpas för revisionsberättelser som dateras den 1 juli 2021 eller senare.

2021:29

Ändringarna ska tillämpas för revision av räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

FAR N 2021:10

FAR N 2021:29

Bilaga 1 Exempel på revisorns rapportering i revisionsberättelsen

Placeras i del 2 "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" direkt efter revisorns ansvar avseende förvaltningsrevisionen/granskning av förslag till behandling av vinst eller förlust men före uttalandet om bolagsstyrningsrapport och hållbarhetsrapport. För att underlätta läsbarheten rekommenderar FAR att ytterligare en underrubrik införs i inledningen till del 2.

Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar

Revisorns granskning av förvaltning och förslag till dispositioner av bolagets vinst eller förlust

Revisorns granskning av Esef-rapporten

Uttalande

Utöver min (vår) revision av årsredovisningen [och koncernredovisningen] har vi även utfört en granskning av att styrelsen och verkställande direktören har upprättat årsredovisningen [och koncernredovisningen] i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering (Esef-rapporten) enligt 16 kap. 4 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden för ABC AB (publ) för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...).

Min (Vår) granskning och mitt (vårt) uttalande avser endast det lagstadgade kravet.

Enligt min (vår) uppfattning har Esef-rapporten #[*checksumma*] upprättats i ett format som i allt väsentligt möjliggör enhetlig elektronisk rapportering.

Grund för uttalandet

Jag (Vi) har utfört granskningen enligt FARs rekommendation RevR 18 *Revisorns granskning av Esef-rapporten*. Mitt (Vårt) ansvar enligt denna rekommendation beskrivs närmare i avsnittet Revisorns ansvar. Jag (Vi) är oberoende i förhållande till ABC AB (publ) enligt god revisorssed i Sverige och har i övrigt fullgjort mitt (vårt) yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

Jag (Vi) anser att de bevis jag (vi) har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för mitt (vårt) uttalande.

Styrelsens och verkställande direktörens ansvar

Det är styrelsen och verkställande direktören som har ansvaret för att Esef-rapporten har upprättats i enlighet med 16 kap. 4 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, och för att det finns en sådan intern kontroll som styrelsen och verkställande direktören bedömer nödvändig för att upprätta Esef-rapporten utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Revisorns ansvar

Min (Vår) uppgift är att uttala mig (oss) med rimlig säkerhet om Esef-rapporten i allt väsentligt är upprättad i ett format som uppfyller kraven i 16 kap. 4 a § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, på grundval av min (vår) granskning.

RevR 18 kräver att jag (vi) planerar och genomför mina (våra) granskningsåtgärder för att uppnå rimlig säkerhet att Esef-rapporten är upprättad i ett format som uppfyller dessa krav.

Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en granskning som utförs enligt RevR 18 och god revisionssed i Sverige 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 Esef-rapporten.

Revisionsföretaget tillämpar ISQC 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgiggande tjänster* och har därmed ett allsidigt system för kvalitetskontroll vilket innefattar dokumenterade riktlinjer och rutiner avseende efterlevnad av yrkesetiska krav, standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

Granskningen innefattar att genom olika åtgärder inhämta bevis om att Esef-rapporten har upprättats i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering av årsredovisningen [och koncernredovisning]. Revisorn väljer vilka åtgärder som ska utföras, bland annat genom att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i rapporteringen vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Vid denna riskbedömning beaktar revisorn de delar av den interna kontrollen som är relevanta för hur styrelsen och verkställande direktören tar fram underlaget i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Granskningen omfattar också en utvärdering av ändamålsenligheten och rimligheten i styrelsens och verkställande direktörens antaganden.

Granskningsåtgärderna omfattar huvudsakligen en teknisk validering av Esef-rapporten, dvs. om filen som innehåller Esef-rapporten uppfyller den tekniska specifikation som anges i kommissionens delegerade förordning (EU) 2019/815 och en avstämning av att Esef-rapporten överensstämmer med den granskade årsredovisningen [och koncernredovisningen].

[Vidare omfattar granskningen även en bedömning av huruvida Esef-rapporten har märkts med iXBRL som möjliggör en rättvisande och fullständig maskinläsbar version av koncernens resultat-, balans- och egetkapitalräkningar samt kassaflödesanalysen²].

(FAR N 2021:29)

RevR
RevU

Bilaga 2 Example of the auditor's reporting in the auditor's report

Placed in part 2 "Report on other legal and regulatory requirements" directly after the auditor's responsibility regarding the audit of the administration of the Board of Directors and the Managing Director of ABC AB for the year YYYY (the financial year ...) and the proposed appropriations of the company's profit or loss. but before the statement on corporate governance report and sustainability report. To facilitate the readability, does FAR recommend that an additional subheading be introduced in the beginning of part 2, see below.

Report on other legal and regulatory requirements

The auditor's audit of the administration of the Board of Directors and the Managing Director and the proposed appropriations of the company's profit or loss

The auditor's examination of the Esef report

Opinion

In addition to my (our) audit of the annual accounts [and consolidated accounts], I (we) have also examined that the Board of Directors and the [Managing Director] have prepared the annual accounts [and consolidated accounts] in a format that enables uniform electronic reporting (the Esef report) pursuant to Chapter 16, Section 4 a of the Swedish Securities Market Act (2007:528) for ABC AB for the financial year YYYY.

My (Our) examination and my (our) opinion relate only to the statutory requirements.

In my (our) opinion, the Esef report #[checksum] has been prepared in a format that, in all material respects, enables uniform electronic reporting.

² Avsnittet tas med när det föreligger en koncernredovisning.

Basis for opinion

I (We) have performed the examination in accordance with FAR's recommendation RevR 18 Examination of the Esef report. My (Our) responsibility under this recommendation is described in more detail in the *Auditors' responsibility* section. I (We) am (are) independent of ABC AB in accordance with professional ethics for accountants in Sweden and have otherwise fulfilled my (our) ethical responsibilities in accordance with these requirements.

I (We) believe that the evidence I (we) have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for my (our) opinion.

Responsibilities of the Board of Directors and the Managing Director

The Board of Directors and the Managing Director is (are) responsible for the preparation of the Esef report in accordance with the Chapter 16, Section 4 a of the Swedish Securities Market Act (2007:528), and for such internal control that the Board of Directors and the Managing Director determine is necessary to prepare the Esef report without material misstatements, whether due to fraud or error.

Auditor's responsibility

My (Our) responsibility is to obtain reasonable assurance whether the Esef report is in all material respects prepared in a format that meets the requirements of Chapter 16, Section 4(a) of the Swedish Securities Market Act (2007:528), based on the procedures performed.

RevR 18 requires me (us) to plan and execute procedures to achieve reasonable assurance that the Esef report is prepared in a format that meets these requirements.

Reasonable assurance is a high level of assurance, but it is not a guarantee that an engagement carried out according to RevR 18 and generally accepted auditing standards in Sweden will always detect a material misstatement when it exists. Misstatements can arise from fraud or error and are considered material if, individually or in aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of the Esef report.

The audit firm applies ISQC 1 *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and other Assurance and Related Services Engagements* and accordingly maintains a comprehensive system of quality control, including documented policies and procedures regarding compliance with professional ethical requirements, professional standards and legal and regulatory requirements.

The examination involves obtaining evidence, through various procedures, that the Esef report has been prepared in a format that enables uniform electronic reporting of the annual accounts [and consolidated accounts]. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement in the report, whether due to fraud or error. In carrying out this risk assessment, and in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, the auditor considers those elements of internal control that are relevant to the preparation of the Esef report by the Board of Directors and the Managing Director, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of those internal controls. The examination also includes an evaluation of the appropriateness and reasonableness of assumptions made by the Board of Directors and the Managing Director.

The procedures mainly include a technical validation of the Esef report, i.e., if the file containing the Esef report meets the technical specification set out in the Commission's Delegated Regulation (EU) 2019/815 and a reconciliation of the Esef report with the audited annual accounts [and consolidated accounts].

[Furthermore, the procedures also includes an assessment of whether the Esef report has been marked with iXBRL which enables a fair and complete machine-readable version of the consolidated statement of financial performance, financial position, changes in equity and cash flow.³]

(FAR N 2021:29)

³ The section is included when there are consolidated accounts.

FARS UTTALANDEN I REVISIONSFRÅGOR

RevU 7 Revisorns intyg avseende uppgifterna i ett företags ansökan om att få förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands

(senast ändrat genom FAR N 2021:19)

1 Inledning

1.1 Syftet med detta uttalande är att ge vägledning om hur revisorn ska uttala sig vid ett företags ansökan om att få förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands.

2 Bakgrund

2.1 Enligt 7 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), BFL, ska räkenskapsinformation bevaras i

- a. vanlig läsbar form (dokument),
- b. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
- c. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i a eller b.

2.2 Vidare framgår av 7 kap. 2 § BFL att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformationen ska förvaras i Sverige, i ordnat skick och på ett betryggande och överskådligt sätt, fram till och med det sjunde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

(FAR N 2020:32)

2.3 I 7 kap. 3, 3 a och 4 §§ BFL finns bestämmelser om tillfällig förvaring av en verifikation utomlands och utomlands placerad utrustning m.m. Det framgår där att om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får ett dokument som innefattar en verifikation tillfälligt förvaras utomlands, trots bestämmelserna i 2 §. Maskinläsbara medier och maskinutrustning och system får enligt 3 a § förvaras i ett annat land inom EU under vissa förutsättningar, bland annat att företaget till Skatteverket (eller i förekommande fall Finansinspektionen) anmäler platsen för förvaring och att räkenskapsinformationen genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 2.1 a eller b. Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket (eller i förekommande fall Finansinspektionen) tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i 2 § och att förutsättningarna i 3 a § inte är uppfyllda, förvarar maskinläsbara medier utomlands. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land.

(FAR N 2020:32)

3 Skatteverkets allmänna råd

3.1 Skatteverket har i ett allmänt råd (SKV A 2004:16) behandlat dispensregeln enligt 7 kap. 4 § BFL. I författningskommentaren till 7 kap. 4 § BFL (prop. 1998/99:130 s. 408), sågs följande:

"Möjligheten att förvara maskinläsbara medier jämte maskinutrustning och system utomlands är avsedd för sådana fall då företaget har en organisatorisk anknytning till utlandet, antingen därför att det ingår i en gränsoverskridande koncern eller därför att det utgör filial till ett utländskt företag. Omständigheterna måste också i övrigt vara sådana att detta slag av arkivering m.m. utomlands framstår som naturlig. Så kan vara fallet när en internationell koncern har organiserat sin verksamhet så att redovisningen för företag från olika länder sköts från en gemensam plats. Det är självklart att tillstånd att ha utrustningen placerad utomlands inte ska ges annat än då det står klart att något missbruk inte kan befars. Normalt bör det inte komma i fråga att ge tillstånd att förvara maskinläsbara medier, maskinutrustning m.m. i ett land med vilket Sverige inte har avtal om internationell rätts-hjälp i brottmål. En annan naturlig förutsättning för tillstånd är att det står klart att företaget i tillräcklig utsträckning beaktar de säkerhetsaspekter som kan finnas."

RevR
RevU

3.2 Det framgår vidare av det allmänna rådet att Skatteverket vid en ansökan om tillstånd bör göra en allmän lämplighetsbedömning av det ansökande företaget samt de personer eller ägargrupper som står bakom det. Skatteverket bör vid tillståndsprövningen också bedöma om de ansvars- och befogenhetsregler som gäller för bokföringen i företagets redovisningssystem är lämpligt utformade med hänsyn till företagets avsikt att placera maskinläsbara medier samt maskinutrustning utomlands. För tillstånd bör det krävas att företaget har en betryggande datasäkerhet med väl inarbetade rutiner för drift samt möjlighet till åtkomst av räkenskapsinformationen. *Uppgifterna i företagets ansökan bör intygas av företagets revisor.*

4 Revisorns ställningstagande

4.1 FAR anser att revisorns uppgift, om han eller hon blir tillfrågad att lämna ett yttrande, är att göra ett uttalande om uppgifterna som lämnats i ansökan. Yttrandet kan göras i form av en revisorsrapport.

(RevP 2017:18)

4.2 Revisorns yttrande till ansökan kan se ut som följer:

Exempel RevU 7

REVISORSRAPPORT

I egenskap av revisor i ... AB har jag (vi) läst bolagets ansökan till Skatteverket avseende dispens enligt bokföringslagens bestämmelser att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands.

Vid min (vår) läsning har det inte kommit fram något som inte överensstämmer med min (vår) kunskap om bolaget och dess verksamhet.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

[Namn på revisionsföretaget]

.....

Namnförtydligande

Auktoriserad/Godkänd revisor

(FAR N 2021:19)

4.3 Om ett företag inte lämnat in en anmälan om att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands eller i förekommande fall en ansökan om att få förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands, ska revisorn bedöma om en anmärkning bör göras i revisionsberättelsen.

(RevP 2017:18)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2017:18

Ändringarna ska tillämpas för revisors rapporter som dateras den 1 januari 2018 eller senare.

2020:32

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2021.

2021:19

Dessa ändringar träder i kraft den 1 januari 2022. Tidigare tillämpning är tillåten.

Ändringsförteckning

RevP 2017:18

FAR N 2020:32

FARN 2021:19

FARS UTTALANDEN I REVISIONSFRÅGOR

RevU 12 Övergång till finansiell rapportering enligt IFRS

(senast ändrat genom FAR N 2021:20)

1. Kapitalmarknadsbolag i Europa ska sedan den 1 januari 2005 rapportera den primära finansiella redovisningen för koncernen i enlighet med IFRS (International Financial Reporting Standards) istället för att tillämpa lokala redovisningsstandarder. Ett införande av IFRS kommer att innebära att bolagens styrelser ställs inför ett antal ställningstaganden. Det krävs dessutom en utökad granskningsinsats av bolagets revisor för att säkerställa att införandet av IFRS gjorts på ett korrekt sätt.

2. Detta uttalande avser inte att behandla alla frågeställningar som kan bli aktuella i samband med ett IFRS-införande utan enbart vissa aspekter av revisorns rapportering.

3. Att IFRS införs innebär även att jämförelseperioden(-erna) måste redovisas i enlighet med IFRS. I de flesta fall innebär detta således – för bolag med kalenderår som räkenskapsår – att den 1 januari 202X–1 (året innan övergångsåret) är den egentliga tidpunkten för övergången till IFRS. Bolagen måste alltså också räkna om jämförelsetalen för 202X–1 till IFRS.

(FAR N 2021:20)

4. I flera fall kommer delårsrapporter under 202X (övergångsåret) att bli föremål för översiktlig granskning av bolagets revisor. I andra fall kommer enbart årsredovisningen för 202X att revideras. Oavsett hur omfattande granskningen av delårsrapporterna blir, är det viktigt för bolagets ledning och styrelse att se till att de delårsrapporter och bokslutskommunikéer som lämnas har kvalitetssäkrats. I annat fall finns det en risk för att felaktigheter vid införandet av IFRS upptäcks först när årsredovisningen för 202X revideras.

(FAR N 2021:20)

5. Som ett led i kvalitetssäkringen av att information som lämnas externt är korrekt kan bolagets styrelse uppdra åt bolagets revisor att, som ett tillkommande uppdrag, granska den IFRS-anpassade informationen för 202X–1 innan den offentliggörs under 202X. Denna granskning kan resultera i antingen att revisorn lämnar en rapport till styrelsen eller att revisorn avrapporterar sin granskning tillsammans med den offentliggjorda informationen. Den finansiella informationen i enlighet med IFRS för 202X–1 (om räkenskapsåret är kalenderår) måste dock vara reviderad senast i samband med att årsredovisningen för 202X offentliggörs.

(FAR N 2021:20)

6. Viktiga faktorer att beakta vid granskning av en öppningsbalansräkning:

- Öppningsbalansräkningen måste revideras. I en översiktlig granskning får revisorn inte tillräckliga revisionsbevis för att kunna förvissa sig om att styrelsen valt och tillämpat IFRS korrekt.
- Delårsrapporter under 202X kan granskas översiktligt av bolagets revisor endast om öppningsbalansräkningen reviderats dessförinnan.

(FAR N 2021:20)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:18

Ändringarna ska tillämpas från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2016 eller senare.

2021:20

Dessa ändringar ska tillämpas för granskning av bolagsstyrningsrapporter för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2022 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

RevR
RevU

Ändringsförteckning

RevP 2016:18

FAR N 2021:20

FARS UTTALANDEN I REVISIONSFRÅGOR

RevU 18 Revisorns agerande vid felaktig klassificering av skulder i bostadsrättsföreningar

(infört genom FAR N 2020:41)

1 Inledning

1.1 Syftet med detta uttalande är att ge vägledning kring revisorns agerande om bostadsrättsförening redovisar en skuld som långfristig trots att den enligt det av föreningen tillämpade regelverket (K2 eller K3) ska klassificeras som kortfristig skuld.

2 Bakgrund

2.1 Bostadsrättsföreningar finansierar normalt förvärv av fastighet genom upplåning från finansiella institut. Dessa lån kan förfalla till betalning under nästkommande räkenskapsår eller senare. Ofta är avsikten inte att lånen som förfaller till betalning ska lösas i sin helhet utan att de ersätts med nytt lån. God redovisningssed ställer dock krav på att skulder som förfaller till betalning nästkommande räkenskapsår ska redovisas som kortfristiga, om inte bindande avtal finns vid balansdagen innebärande att föreningen har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansdagen. FAR har dock noterat att revisorer har hanterat situationen olika om en bostadsrättsförening redovisar en skuld som långfristig fastän den skulle redovisats som kortfristig. I syfte att få en enhetlig praxis har detta uttalande utfärdats.

3 Revisorns agerande när en skuld är felaktigt klassificerad

3.1 Klassificeringsfelet understiger övergripande väsentlighet för årsredovisningen som helhet men överstiger uppenbart betydelselöst belopp.

Revisorns agerande:

- a. Felet tas upp i listan över ej rättade felaktigheter som ska bifogas uttalandet från ledningen.

3.2 Klassificeringsfelet överstiger övergripande väsentlighet för årsredovisningen som helhet

Revisorns agerande:

- a. Felet tas upp i listan över ej rättade felaktigheter som ska bifogas uttalandet från ledningen.
- b. Revisorn uttalar sig med reservation om årsredovisningen i del ett med hänsyn till felaktigheten i årsredovisningen då klassificeringsfelet är väsentligt men inte av avgörande betydelse och avstyrker fastställande av balansräkningen men tillstyrker fastställande av resultaträkningen. Motiveringen lämnas i stycket grund för uttalanden.

Exempel

Texten kan lyda enligt följande:

...Enligt min (vår) uppfattning har årsredovisningen, **förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i avsnittet Grund för uttalanden**, upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av BRF ABCs finansiella ställning per den 31 december ÅÅÅÅ och av dess finansiella resultat [och kassaflöde] för året enligt årsredovisningslagen. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Som en följd av det förhållande som beskrivs i avsnittet Grund för uttalanden avstyrker jag (vi) att föreningsstämman fastställer balansräkningen. Jag (Vi) tillstyrker att föreningsstämman fastställer resultaträkningen.

RevR
RevU

RevU 18 Felaktig klassificering av skulder i bostadsrättsföreningar

Grund för uttalande

Av not X¹ framgår det att föreningen har lån uppgående till ca xx MSEK vilka förfaller till betalning inom ett år från balansdagen, och som klassificerats som långfristiga skulder. Dessa lån skulle ha klassificerats som kortfristiga skulder i årsredovisningen varför det föreligger ett väsentligt klassificeringsfel avseende dessa skulder.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2020:41

Uttalandet ska tillämpas från och med räkenskapsår som avslutas den 31 december 2020 eller senare.

Ändringsförteckning

FAR N 2020:41

¹ Givet att bostadsrättsföreningen infogat en not om detta, hänvisas till noten.

Författningar

Revisors- och revisionsförfattningar

Generella regler

Lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning, direktiv 2006/43/EG	1429
Revisorslag (2001:883)	1465
Revisorer, förordning (1995:665)	1480
Revisionslag (1999:1079)	1487
Prövning av vissa ärenden enligt revisionslagen, förordning (1999:1166)	1496

Företag av allmänt intresse

Särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, förordning 537/2014/EU	1497

Reglering av Revisorsinspektionen

Instruktion för Revisorsinspektionen, förordning (2007:1077)	1530
Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) – utdrag	1532

Utdrag om revision ur andra författningar

Bolag och utländska filialer

Aktiebolagslag (2005:551) – utdrag	1533
Utländska filialer m.m., lag (1992:160) – utdrag	1557

Föreningar

Ekonomiska föreningar, lag (2018:672) – utdrag	1559
Införande av lagen om ekonomiska föreningar, lag (2018:673) – utdrag	1576
Bostadsrättslag (1991:614) – utdrag	1577
Kooperativ hyresrätt, lag (2002:93) – utdrag	1578
Arbetslöshetskassor, lag (1997:239) – utdrag	1579

Stiftelser

Stiftelselag (1994:1220) – utdrag	1581

El- och gasverksamhet

Ellag (1997:857) – utdrag	1587
Redovisning av nätverksamhet, förordning (1995:1145) – utdrag	1588
Fjärrvärmelag (2008:263) – utdrag	1589
Redovisning av fjärrvärmeverksamhet, förordning (2006:1203) – utdrag	1590
Naturgaslag (2005:403) – utdrag	1591
Redovisning och revision av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning, förordning (2006:1051) – utdrag	1592

Rådgivaransvar

Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, lag (1985:354)	1593
Registrering av och underrättelse om domar om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall, förordning (1985:357)	1595

Personuppgifter

Skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (allmän dataskyddsförordning) – GDPR, förordning (EU) 2016/679	1598

Författ-
ningar

Kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning (GDPR), lag (2018:218)	1688
Kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning (GDPR), förordning (2018:219)	1695
<i>Penningtvätt och finansiering av terrorism</i>	
Åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, lag (2017:630)	1697
Åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, förordning (2009:92)	1723
<i>Brott</i>	
Brottsbalk (1962:700) – utdrag	1730
Skattebrottslag (1971:69)	1735
Straff för penningtvättsbrott, lag (2014:307)	1740
Straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet i vissa fall, lag (2002:444)	1742

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2006/43/EG

Lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning

(senast ändrat genom direktiv 2014/56/EU)

Kapitel I Syfte och definitioner	1434
Kapitel II Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande	1436
Kapitel III Registrering	1440
Kapitel IV Yrkesetik, självständighet, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt	1441
Kapitel V Revisionsstandarder och revisionsrapportering	1447
Kapitel VI Kvalitetskontroll	1450
Kapitel VII Utredningar och sanktioner	1451
Kapitel VIII Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan	1454
Kapitel IX Val och entledigande	1457
Kapitel X Revisionskommitté	1458
Kapitel XI Internationella aspekter	1460
Kapitel XII Övergångs- och slutbestämmelser	1463
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser för ändringsrättsakter	1464

Europaparlamentet och Europeiska unionens råd har antagit detta direktiv

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 44.2 g,

med beaktande av kommissionens förslag,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande,

i enlighet med förordandet i artikel 251 i fördraget, och

av följande skäl:

1. Enligt rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag, rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning, rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag krävs att årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning ska revideras av en eller flera personer som är behöriga att utföra sådan revision.
2. Villkoren för godkännande av personer som har ansvar för att genomföra den lagstadgade revisionen har fastställts i rådets åttonde direktiv 84/253/EEG av den 10 april 1984 om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper.
3. Avsaknaden av en harmoniserad syn på lagstadgad revision i gemenskapen var skälet till att kommissionen i sitt meddelande från 1998 "Lagstadgad revision i Europeiska unionen: vägen framåt" föreslog inrättandet av en revisionskommitté som skulle kunna utarbeta ytterligare åtgärder i nära samarbete med revisorskåren och medlemsstaterna.
4. På grundval av arbetet i denna kommitté utfärdade kommissionen den 15 november 2000 en rekommendation om kvalitetskontroll av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav samt den 16 maj 2002 en rekommendation om revisorers oberoende i EU: grundläggande principer.
5. Detta direktiv syftar till en långtgående – om än inte fullständig – harmonisering av kraven på lagstadgad revision. En medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision får införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.
6. Revisionskvalifikationerna som lagstadgade revisorer skaffat sig på grundval av detta direktiv bör betraktas som likvärdiga. En medlemsstat bör därför inte längre ha möjlighet att kräva att en majoritet av röstetalet i ett revisionsföretag ska innehas av lokalt godkända revisorer eller att en majoritet av medlemmarna i ett revisionsföretags styrelse eller ledningsorgan ska vara godkända lokalt.

Författ-
ningar

7. Den lagstadgade revisionen kräver tillräckliga kunskaper inom sådana ämnesområden som bolagsrätt, skattelagstiftning samt sociallagstiftning. Sådana kunskaper bör prövas innan en lagstadgad revisor från en annan medlemsstat kan godkännas.
8. För att skydda tredje man bör alla godkända revisorer och revisionsföretag upptas i ett offentligt register som ska innehålla grundläggande uppgifter om lagstadgade revisorer och revisionsföretag.
9. Lagstadgade revisorer bör iaktta striktast möjliga etiska normer. De bör därför omfattas av yrkesetiska regler som minst omfattar deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederbörliga omsorg. Lagstadgade revisorers funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar årsredovisningarnas integritet och effektivitet. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för yrkesetiska regler. Den kan i detta avseende beakta de principer som fastställs i de etiska reglerna från Ifac (Internationella revisorsförbundet).
10. Det är viktigt att lagstadgade revisorer och revisionsföretag respekterar sina kunders integritet. De bör därför underställas strikta regler om konfidentialitet och tystnadsplikt, vilka dock inte får hindra ett korrekt genomförande av detta direktiv. Dessa bestämmelser om konfidentialitet bör även gälla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som inte längre deltar i ett särskilt revisionsuppdrag.
11. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vara självständiga och opartiska när de utför lagstadgade revisioner. De får informera det granskade företaget om frågor som har sitt ursprung i revisionen men bör avstå från att delta i det granskade företags interna beslutsprocess. Om de befinner sig i en situation som innebär alltför stort hot mot deras självständighet och opartiskhet, trots att säkerhetsåtgärder för att minska hotet har vidtagits, bör de avsäga sig eller avstå från revisionsuppdraget. Slutsatsen att det finns ett förhållande som äventyrar revisorns självständighet och opartiskhet kan vara olika för förhållandet mellan revisorn och det granskade företaget respektive mellan nätverket och det granskade företaget. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14, eller ett liknande företag i enlighet med artikel 45 i direktiv 86/635/EG, enligt nationella bestämmelser måste eller tillåts vara medlem av en icke vinstdrivande revisionsenhet skulle en objektiv, omdömesgill och insatt part inte dra slutsatsen att det medlemsskapsbaserade förhållandet äventyrar den lagstadgade revisorns självständighet och opartiskhet under förutsättning att, när en sådan revisionsenhet utför en lagstadgad revision av en av sina medlemmar, principerna om självständighet och opartiskhet tillämpas på de revisorer som utför granskningen och på de personer som har en ställning där de kan utöva inflytande på den lagstadgade revisionen. Exempel på hot mot en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags självständighet eller opartiskhet är ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i det granskade företaget och tillhandahållandet av andra tjänster än revisionstjänster. Även storleken på de arvoden som erhålls från det granskade företaget och/eller arvodenas struktur kan hota en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags självständighet och opartiskhet. Bland de typer av skydd som kan användas för att minska eller eliminera hoten återfinns förbud, restriktioner, andra strategier och förfaranden och offentlighet. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör vägra att utföra varje annan tjänst än revisionstjänster som kan äventyra deras självständighet och opartiskhet. Kommissionen kan som miniminormer anta genomförandebestämmelser för självständighet och opartiskhet. I detta avseende skulle kommissionen kunna beakta principerna i den ovannämnda rekommendationen av den 16 maj 2002. För att fastställa revisorernas självständighet och opartiskhet måste begreppet "nätverk", inom vilka revisorerna är verksamma, klargöras. I detta avseende måste olika omständigheter beaktas, till exempel fall då en struktur skulle kunna definieras som ett nätverk på grund av sitt vinst- eller kostnadsdelningssyfte. Kriterierna för att visa att det finns ett nätverk bör bedömas och värderas på grundval av alla kända omständigheter, till exempel om det finns gemensamma regelbundna kunder.

12. Vid självgranskning eller egenintresse, när det är lämpligt att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets självständighet och opartiskhet, bör det ankomma på medlemsstaten och inte på den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget att besluta om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör avsäga sig eller avstå från att utföra revisionsuppdraget från sina revisionskunder. Detta bör dock inte leda till att medlemsstaterna blir allmänt skyldiga att förhindra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag från att utföra andra tjänster än revisions-tjänster åt sina revisionskunder. För att avgöra om det är lämpligt att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte utför lagstadgade revisioner vid egenintresse eller självgranskning, i syfte att skydda den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets självständighet och opartiskhet, bör de faktorer som beaktas inbegripa frågan huruvida det granskade företaget av allmänt intresse har emitterat överlåtbara värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument.
13. Det är viktigt att säkerställa konsekvent hög kvalitet i alla lagstadgade revisioner som krävs enligt gemenskapslagstiftningen. Alla lagstadgade revisioner bör därför utföras på grundval av internationella revisionsstandards. Åtgärder för att genomföra dessa standards i gemenskapen bör antas i enlighet med rådets beslut 1999/468/EG av den 28 juni 1999 om de förfaranden som ska tillämpas vid utövan-det av kommissionens genomförandebefogenheter. En teknisk kommitté eller revisionsgrupp bör bistå kommissionen vid bedömningar av alla internationella revisionsstandards tekniska hållbarhet, där även systemet med offentliga tillsynsorgan i medlemsstaterna bör ingå. För att kunna uppnå bästa möjliga harmonisering bör medlemsstaterna tillåtas att införa ytterligare nationella revisionsförfaranden eller revisionskrav endast om dessa härrör från särskilda nationella rättsliga krav som hänför sig till omfattningen av den lagstadgade revisionen av årsredovisning, årsboks-lut och koncernredovisning, vilket betyder att dessa krav inte omfattas av de antagna internationella revisionsstandarderna. Medlemsstaterna skulle kunna be-hålla dessa extra revisionsförfaranden till dess att revisionsförfarandena eller revisionskraven har omfattats av senare antagna internationella revisionsstandarder. Om de antagna internationella revisionsstandarderna emellertid består av revisions-förfaranden som vid utförande ger upphov till en specifik rättslig konflikt med nationell lagstiftning som härrör från specifika nationella krav på den lagstadgade revisionens omfattning, kan medlemsstaterna dock bortse från den motstridiga delen av de internationella revisionsstandarderna så länge konflikten existerar, under för-sättning att de åtgärder som avses i artikel 26.3 tillämpas. Varje tillägg eller bort-seende som medlemsstaterna gör bör bidra till att företagens årsredovisning eller årsboks-lut får hög trovärdighet och främja det allmänna bästa. Ovanstående innebär att medlemsstaterna till exempel kan kräva ytterligare en revisionsberättelse till kontrollorganet eller föreskriva andra rapporterings- och revisionskrav grundade på nationella regler för företagsstyrning.
14. För att kommissionen ska kunna anta en internationell revisionsstandard som ska tillämpas i gemenskapen måste den vara allmänt accepterad internationellt och ha utvecklats med fullt deltagande av alla berörda parter enligt ett förfarande med ö-penhet och insyn, öka årsredovisningens, årsboks-lutets eller koncernredovisning-ens trovärdighet och kvalitet och bidra till det europeiska gemensamma bästa. Be-hovet av att anta ett uttalande om internationell revisionssed (International Auditing Practice Statement) som del av en standard bör bedömas från fall till fall i enlighet med beslut 1999/468/EG. Kommissionen bör se till att det görs en översyn innan antagandeprocessen inleds för att se om dessa krav har uppfyllts och rapportera resultatet av översynen till medlemmarna i den kommitté som inrättats i enlighet med detta direktiv.
15. I fråga om koncernredovisning är det viktigt att det finns en tydlig definition av an-svarsfördelningen mellan de lagstadgade revisorer som reviderar delar av koncer-nen. I detta syfte bör koncernrevisorn bära det fulla ansvaret för revisionsberättel-sen.

Författ-
ningar

16. För att öka jämförbarheten mellan bolag som tillämpar samma redovisningsstandarder och för att höja allmänhetens förtroende för revisionsfunktionen, får kommissionen anta en gemensam revisionsberättelse för revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning som upprättats på grundval av godkända internationella redovisningsstandarder såvida inte en tillämplig standard för en sådan revisionsberättelse har antagits på gemenskapsnivå.
17. Regelbundna kontroller är ett bra sätt att uppnå en konsekvent hög kvalitet på lagstadgade revisioner. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför omfattas av ett system för kvalitetskontroll som är organiserat på ett sådant sätt att det är oberoende i förhållande till de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen. För tillämpning av bestämmelserna i artikel 29 om system för kvalitetskontroll kan medlemsstaterna kräva att om enskilda revisorer har ett gemensamt system för kvalitetskontroll behöver endast kraven på revisionsföretagen beaktas. Medlemsstaterna kan anordna kvalitetskontrollsystemet på ett sådant sätt att varje enskild revisor blir föremål för en kvalitetskontroll vart sjätte år. Finansieringen av kvalitetskontrollsystemet får inte utsättas för otillbörlig påverkan i detta avseende. Kommissionen bör vara behörig att anta genomförandebestämmelser i ärenden som rör anordnandet av kvalitetskontrollsystemet och dess finansiering för det fall allmänhetens förtroende för kvalitetskontrollsystemet är allvarligt komprometterat. Medlemsstaternas offentliga tillsynssystem bör uppmuntras att ta fram en samordnad strategi när det gäller genomförandet av kvalitetskontroller i syfte att undvika onödiga bördor för de berörda parterna.
18. Utredningar och lämpliga sanktioner bidrar till att förhindra och korrigera ett bristfälligt utförande av lagstadgad revision.
19. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ansvarar för att utföra sitt arbete med vederbörlig omsorg och bör därför vara ansvariga för ekonomisk skada som uppstår till följd av brister i den tillbörliga omsorgen. Revisorernas och revisionsföretagens möjlighet att erhålla ett yrkesanknutet försäkringsskydd för skadeståndsansvar kan dock påverkas av huruvida de har obegränsat ekonomiskt ansvar. Kommissionen avser att undersöka dessa frågor och därvid ta hänsyn till att ansvarssystemen i de olika medlemsstaterna kan skilja sig väsentligt åt.
20. Medlemsstaterna bör lägga upp ett lämpligt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på hemlandskontroll. Regleringslösningarna för den offentliga tillsynen bör möjliggöra effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. Systemet för offentlig tillsyn bör ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. Dessa personer som inte är yrkesrevisorer kan vara specialister som aldrig befattat sig med revisionsyrket eller f.d. revisorer som lämnat yrket. Medlemsstaterna får dock tillåta att en minoritet yrkesrevisorer deltar i ledningen av det offentliga tillsynssystemet. Medlemsstaternas behöriga myndigheter bör samarbeta med varandra närhelst så krävs för att de ska kunna utföra sina skyldigheter att utöva tillsyn över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av dem. Ett sådant samarbete kan väsentligt bidra till att säkerställa konsekvent hög kvalitet på den lagstadgade revisionen i gemenskapen. Eftersom det är nödvändigt att säkerställa effektivt samarbete och effektiv samordning på europeisk nivå mellan de behöriga myndigheter som medlemsstaterna utsett, bör utseende av en enhet som ansvarar för att säkerställa samarbetet inte förhindra varje enskild myndighet att samarbeta direkt med övriga behöriga myndigheter i medlemsstaterna.
21. För att säkerställa att principerna för offentlig tillsyn i artikel 32.3 följs ska en person som inte är yrkesrevisor anses ha kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision antingen på grund av tidigare yrkeserfarenheter eller genom att ha kunskaper på åtminstone ett av de områden som anges i artikel 8.
22. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör utses av aktieägarna eller delägarna på den granskade enhetens bolagsstämma. För att skydda revisorns självständighet och opartiskhet är det viktigt att det endast bör vara möjligt att skilja en revisor från uppdraget när det föreligger sakliga skäl och om dessa skäl meddelas den eller de myndigheter som ansvarar för den offentliga tillsynen.

23. Företag av allmänt intresse har en mer framträdande plats och större ekonomisk vikt, varför striktare krav bör gälla för lagstadgad revision av deras årsredovisning, årsbokslut eller koncernredovisning.
24. Revisionskommittéer och ett effektivt internt kontrollsystem bidrar till att minimera finansiella och driftsmässiga risker samt risker till följd av bristande regelefterlevnad och till att höja den ekonomiska rapporteringens kvalitet. Medlemsstaterna kan beakta kommissionens rekommendation av den 15 februari 2005 om uppgifter för företagsexterna styrelseledamöter eller styrelseledamöter med tillsynsfunktion i börsnoterade bolag och om styrelsekommittéer i vilken det anges hur revisionskommittéerna bör inrättas och fungera. Medlemsstaterna får besluta att de uppgifter som tilldelas revisionskommittén eller ett organ med liknande uppgifter kan utföras av förvaltnings- eller tillsynsorganet som helhet. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag bör med avseende på revisionskommitténs skyldigheter enligt artikel 41 på intet sätt vara underordnade kommittén.
25. Medlemsstaterna får även besluta att från kravet på att ha en revisionskommitté undanta sådana företag av allmänt intresse som är företag för kollektiva investeringar och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. Genom detta alternativ tas det hänsyn till att i de fall där verksamheten i företaget för kollektiva investeringar endast går ut på att sammanföra tillgångar, är inte alltid inrättande av en revisionskommitté lämpligt. Den ekonomiska rapporteringen och tillhörande risker är inte jämförbara med dem för andra företag av allmänt intresse. Dessutom är företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) och deras förvaltningsföretag verksamma inom ramen för en klart avgränsad lagstiftning och de är underställda särskilda styrmekanismer, till exempel kontroller som utförs av deras förvaringsinstitut. Medlemsstaterna bör i detta särskilda fall kunna få föreskriva att företag för kollektiva investeringar som inte harmoniserats genom direktiv 85/611/EEG, men som har likvärdigt skydd som det som ges enligt det direktivet, behandlas på ett sätt som motsvarar behandlingen av de företag för kollektiva investeringar som harmoniserats inom gemenskapen.
26. För att förstärka självständigheten och opartiskheten för revisorerna för företag av allmänt intresse bör nyckelrevisor/nyckelrevisorerna för dessa företag bytas ut med jämna mellanrum. För att organisera detta byte bör medlemsstaterna kräva att nyckelrevisor/nyckelrevisorerna för ett granskat företag byts ut, samtidigt som de gör det möjligt för det revisionsföretag dit nyckelrevisor/nyckelrevisorerna är knutna att fortsätta vara den lagstadgade revisorn för detta företag. Om en medlemsstat anser det lämpligt för att uppnå de uppställda målen kan denna medlemsstat alternativt kräva att revisionsföretaget byts ut, utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 42.2 i detta direktiv.
27. Sammanlänkningsen av kapitalmarknaderna understryker behovet att också säkerställa hög kvalitet på det arbete som utförs av revisorer från ett tredjeland i förbindelse med gemenskapens kapitalmarknad. De berörda revisorerna bör därför registreras för att se till att de omfattas av kvalitetskontroller och utrednings- och sanktionssystemet. Det bör vara möjligt att bevilja undantag på grundval av ömsesidighet på villkor att en likvärdighetsbedömning utförs av kommissionen i samarbete med medlemsstaterna. I alla händelser bör ett företag som har emitterat överförbara värdepapper på en reglerad marknad i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG alltid granskas av en revisor som antingen är registrerad i en medlemsstat eller omfattas av tillsyn av behöriga myndigheter i det tredjeland varifrån revisorn kommer, om detta tredjeland av kommissionen eller en medlemsstat erkänns uppfylla krav som är likvärdiga med gemenskapens krav när det gäller tillsynsprinciper samt system för kvalitetskontroll och utredningar och sanktioner, och på grundval av ömsesidighet. Även om en medlemsstat betraktar ett tredjlands kvalitetskontrollsystem som likvärdigt bör andra medlemsstater inte vara bundna att godta den bedömningen och den bör inte heller föregripa kommissionens beslut.
28. Komplexiteten i internationella koncernrevisioner kräver ett väl fungerande samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och motsvarande myndigheter i ett tredjeland. Medlemsstaterna bör därför säkerställa att behöriga myndigheter

Författ-
ningar

i tredjelandet ges tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar genom de nationella behöriga myndigheternas försorg. För att skydda de berörda parternas rättigheter och samtidigt underlätta tillgången till dessa revisionshandlingar och andra handlingar, bör medlemsstaterna tillåtas att bevilja de behöriga myndigheterna i tredjelandet direkt tillgång, med förbehåll för den nationella behöriga myndighetens samtycke. Ett relevant kriterium för att ge tillgång är huruvida den behöriga myndigheten i ett tredjeland uppfyller de krav som kommissionen har förklarat vara tillräckliga. I avvaktan på ett sådant beslut från kommissionen, och utan att det påverkar detta beslut, får medlemsstaterna bedöma huruvida kraven är tillräckliga.

29. Det utlämnande av information som föreskrivs i artiklarna 36 och 47 bör ske i enlighet med de bestämmelser för överföring av personuppgifter till ett tredjeland som fastställs i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter.
30. De åtgärder som krävs för genomförandet av detta direktiv bör antas i enlighet med beslut 1999/468/EG och med vederbörlig hänsyn till kommissionens uttalande i Europaparlamentet den 5 februari 2002 om genomförandet av lagstiftningen om finansiella tjänster.
31. Europaparlamentet bör få en tidsfrist om tre månader från och med den dag då förslag till ändringar och genomförandeåtgärder första gången läggs fram för att göra det möjligt för parlamentet att behandla dessa och avge ett yttrande. Det bör emellertid vara möjligt att korta denna tidsfrist i brådskande och vederbörligen motiverade fall. Om Europaparlamentet inom denna tidsfrist antar en resolution bör kommissionen på nytt behandla förslagen till ändringar eller åtgärder.
32. Eftersom målen med detta direktiv, nämligen krav på tillämpningen av en enda uppsättning internationella revisionsstandarder, på uppdatering av utbildningskrav, på en definition av yrkesetik, samt på det tekniska genomförandet av samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och mellan dessa myndigheter och myndigheterna i ett tredjeland, i syfte att ytterligare stärka och harmonisera den lagstadgade revisionens kvalitet i gemenskapen och underlätta samarbetet mellan medlemsstaterna och tredjeländer för att stärka förtroendet för den lagstadgade revisionen, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför, på grund av detta direktivs omfattning och verkningar, bättre kan uppnås på gemenskapsnivå, kan gemenskapen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.
33. I syfte att skapa ökad öppenhet och insyn i förhållandet mellan den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och det granskade företaget bör direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG ändras så att det i noterna till årsredovisningen, årsbokslutet och koncernredovisningen krävs särredovisning av revisionsarvodet och det arvode som erlagts för andra tjänster än revisionstjänster.
34. Direktiv 84/253/EEG bör upphävas eftersom det däri saknas en heltäckande uppsättning regler för att säkerställa en lämplig revisionsinfrastruktur, såsom offentlig tillsyn, system för disciplinära åtgärder och system för kvalitetskontroll och eftersom det inte innehåller några specifika regler om samarbete på regleringsområdet mellan medlemsstaterna och tredjeländer. För att säkerställa rättslig säkerhet finns det ett klart behov av att ange att lagstadgade revisorer och revisionsföretag som godkänts i enlighet med direktiv 84/253/EEG ska anses godkända i enlighet med detta direktiv.

Kapitel I Syfte och definitioner

Artikel 1 Syfte

I detta direktiv fastställs regler för lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning.

Artikel 29 i detta direktiv ska inte tillämpas på lagstadgad revision av årsredovisningar eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse, om inte annat anges i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 2 Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

1. *lagstadgad revision*: revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning, i den mån den
 - a. föreskrivs i unionsrätten,
 - b. föreskrivs i nationell rätt för små företag,
 - c. utförs frivilligt på begäran av små företag, som uppfyller nationella rättsliga krav som är likvärdiga med kraven i fråga om revision enligt led b, när sådan revision i nationell lagstiftning definieras som lagstadgad revision.
2. *lagstadgad revisor*: en fysisk person som en medlemsstats behöriga myndigheter har godkänt enligt bestämmelserna i detta direktiv för att utföra lagstadgad revision.
3. *revisionsföretag*: en juridisk person eller annan enhet, oberoende av rättslig form, som enligt bestämmelserna i detta direktiv har godkänts av en medlemsstats behöriga myndigheter för att utföra lagstadgad revision.
4. *revisionsföretag från ett tredjeland*: ett företag, oavsett rättslig form, som utför revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för företag som har sitt säte i ett tredjeland, med undantag för det företag som är registrerat som ett revisionsföretag i en medlemsstat till följd av ett godkännande enligt artikel 3.
5. *revisor från ett tredjeland*: en fysisk person som utför revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för ett företag som har sitt säte i ett tredjeland, med undantag för personer som är registrerade som lagstadgade revisorer i en medlemsstat till följd av ett godkännande enligt artiklarna 3 och 44.
6. *koncernrevisor*: lagstadgad(e) revisor(er) eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av koncernredovisning.
7. *nätverk*: den större enhet
 - för samarbete som en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ingår i, och
 - som klart syftar till vinst- eller kostnadsdelning eller har gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning, gemensamma strategier och förfaranden för kvalitetskontroll, gemensam affärsstrategi, använder ett gemensamt namn eller har en betydande del av gemensamma personalresurser.
8. *anknutet företag till revisionsföretag*: varje företag som, oberoende av rättslig form, är knutet till ett revisionsföretag genom gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning.
9. *revisionsberättelse*: den revisionsberättelse som avses i artikel 51a i direktiv 78/660/EEG och artikel 37 i direktiv 83/349/EEG och som utfärdats av lagstadgad revisor eller revisionsföretag.
10. *behöriga myndigheter*: genom lag utsedda myndigheter som ansvarar för reglering och/eller tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller för särskilda aspekter därav. Hänvisningen till *behörig myndighet* i en viss artikel innebär en hänvisning till den myndighet som har ansvaret för de funktioner som avses i den artikeln.
11. har upphävts.
12. *internationella redovisningsstandarder*: International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) och tillhörande tolkningar (SIC/IFRIC-tolkningar), efterföljande ändringar av dessa standarder och tillhörande tolkningar samt framtida standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB).
13. *företag av allmänt intresse*:
 - a. företag som omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG,
 - b. kreditinstitut enligt definitionen i artikel 3.1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU, med undantag för kreditinstitut som avses i artikel 2 i det direktivet,

Författ-
ningar

- c. försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG, eller
 - d. företag som är utsedda av medlemsstaterna till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.
14. *kooperativ*: en europeisk kooperativ förening enligt definitionen i artikel 1 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar), eller något annat kooperativ för vilket det enligt gemenskapsrätten krävs lagstadgad revision, såsom kreditinstitut enligt definitionen i artikel 1.1 i direktiv 2000/12/EG och försäkringsföretag enligt artikel 2.1 i direktiv 91/674/EEG.
15. *person som inte är yrkesrevisor*: en fysisk person som under sin medverkan i ledningen av systemet för offentlig tillsyn och under en period av tre år omedelbart före denna medverkan varken utfört lagstadgade revisioner, innehaft rösträtt i ett revisionsföretag eller varit medlem av ett revisionsföretags förvaltnings-, lednings- eller kontrollorgan och inte heller varit anställd av eller på annat sätt knuten till ett revisionsföretag.
16. *nyckelrevisor*:
- a. den eller de lagstadgade revisorer som för ett särskilt revisionsuppdrag har utsetts av ett revisionsföretag till att ha huvudansvaret för att utföra den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning, eller
 - b. när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till att ha huvudansvaret för att utföra den lagstadgade revisionen inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till att ha huvudansvaret för väsentliga dotterbolag, eller
 - c. den eller de lagstadgade revisorer som undertecknar revisionsberättelsen.
17. *medelstora företag*: sådana företag som avses i artiklarna 1.1 och 3.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU.
18. *små företag*: sådana företag som avses i artiklarna 1.1 och 3.2 i direktiv 2013/34/EU.
19. *hemmedlemsstat*: en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag har godkänts i enlighet med artikel 3.1.
20. *värmedlemsstat*: en medlemsstat i vilken en lagstadgad revisor som har godkänts i sin hemmedlemsstat vill bli godkänd i enlighet med artikel 14, eller en medlemsstat i vilken ett revisionsföretag som har godkänts av sin hemmedlemsstat vill bli registrerat eller är registrerat i enlighet med artikel 3a.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel II Godkännande, fortbildning och ömsesidigt erkännande

Artikel 3 Godkännande av lagstadgade revisorer och revisionsföretag

1. Lagstadgad revision ska endast utföras av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen.
2. Varje medlemsstat ska utse den behöriga myndighet som ska ha ansvar för att godkänna lagstadgade revisorer och revisionsföretag.
3. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får medlemsstaternas behöriga myndigheter som lagstadgade revisorer endast godkänna fysiska personer som minst uppfyller villkoren i artikel 4 och artiklarna 6–10.
4. Medlemsstaternas behöriga myndigheter får som revisionsföretag endast godkänna företag som uppfyller följande villkor:
- a. Fysiska personer som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning ska minst uppfylla villkoren i artikel 4 och artiklarna 6–12 och ha godkänts som lagstadgade revisorer i den berörda medlemsstaten.
 - b. En majoritet av rösträtterna i ett företag måste innehas av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer

även ska ha godkänts i någon annan medlemsstat. När det gäller lagstadgad revision av kooperativ, sparbanks eller liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbanks eller ett liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, får medlemsstaterna fastställa andra, särskilda bestämmelser om rösträtterna.

- c. I företagets förvaltnings- eller ledningsorgan ska en majoritet på högst 75 % utgöras av revisionsföretag som godkänts i någon medlemsstat eller av fysiska personer som minst uppfyller kraven i artiklarna 4 och 6–12. Medlemsstaterna får föreskriva att sådana fysiska personer även ska ha godkänts i någon annan medlemsstat. Om ett sådant organ endast har två ledamöter ska en av dessa minst uppfylla villkoren i denna punkt.
- d. Företaget ska uppfylla villkoren i artikel 4.

Medlemsstaterna får ange ytterligare villkor endast i samband med led c. Sådana villkor ska stå i proportion till de mål som eftersträvas och får inte gå utöver vad som är absolut nödvändigt.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 3a Erkännande av revisionsföretag

1. Genom undantag från artikel 3.1 ska ett revisionsföretag som har godkänts i en medlemsstat ha rätt att utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat, förutsatt att den nyckelrevisor som utför lagstadgad revision på ett revisionsföretags uppdrag uppfyller kraven i artikel 3.4 a i värdmedlemsstaten.

2. Ett revisionsföretag som vill utföra lagstadgad revision i en annan medlemsstat än sin hemmedlemsstat ska ansöka om registrering hos den behöriga myndigheten i värdmedlemsstaten i enlighet med artiklarna 15 och 17.

3. Värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska registrera revisionsföretaget om den är säker på att revisionsföretaget har registrerats hos hemmedlemsstatens behöriga myndighet. Om värdmedlemsstaten avser att förlita sig på ett bevis som intygar att revisionsföretaget har registrerats i hemmedlemsstaten, får värdmedlemsstatens behöriga myndighet kräva att det bevis som har utfärdats av hemmedlemsstatens behöriga myndighet inte är mer än tre månader gammalt vid uppvisandet. Värdmedlemsstatens behöriga myndighet ska underrätta hemmedlemsstatens behöriga myndighet om att revisionsföretaget har registrerats.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 4 Gott anseende

En medlemsstats behöriga myndigheter får endast godkänna fysiska personer eller företag med gott anseende.

Artikel 5 Återkallande av godkännande

1. En lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags godkännande ska återkallas, om personens eller företagets goda anseende allvarligt har skadats. För uppfyllande av kravet på gott anseende får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.

2. Ett revisionsföretags godkännande ska återkallas om något av villkoren i artikel 3.4 b och c inte längre uppfylls. För uppfyllande av kraven i fråga får medlemsstaterna dock föreskriva en rimlig tidsfrist.

3. Om godkännandet av en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag av någon anledning återkallats, ska den behöriga myndigheten i den hemmedlemsstat där godkännandet återkallats meddela detta, med motivering, till de relevanta behöriga myndigheterna i de värdmedlemsstater där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget också har registrerats i enlighet med artiklarna 3a, 16.1 c och 17.1 i.

Direktiv (2014/56/EU)

Författ-
ningar

Artikel 6 Utbildningskrav

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får en fysisk person godkännas att utföra lagstadgad revision först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen som den berörda medlemsstaten organiserat eller erkänt och som är jämförbar med slutexamen eller motsvarande från ett universitet.

De behöriga myndigheter som avses i artikel 32 ska samarbeta med varandra för att skapa konvergens i de krav som anges i den här artikeln. När de behöriga myndigheterna deltar i sådant samarbete ska de ta hänsyn till utvecklingen inom revisionsarbetet och revisionsyrket, särskilt den konvergens som redan har uppnåtts inom yrket. De ska samarbeta med kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (Committee of European Auditing Oversight Bodies – CEAOB) och med de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 i den mån konvergensen berör lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 7 Yrkesexamen

Yrkesexamen enligt artikel 6 ska garantera tillräckliga teoretiska kunskaper i ämnen som är relevanta för lagstadgad revision samt en förmåga att tillämpa sådana kunskaper i praktiken. Examen ska åtminstone delvis vara skriftlig.

Artikel 8 Teoretiskt kunskapsprov

1. Examens teoretiska kunskapsprov ska särskilt omfatta följande ämnesområden:
 - a. Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper.
 - b. Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning.
 - c. Internationella redovisningsstandarder.
 - d. Räkenskapsanalys.
 - e. Kostnadsbokföring och internredovisning.
 - f. Riskhantering och intern kontroll.
 - g. Räkenskapsrevision och yrkeskunnande.
 - h. Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgade revisorer.
 - i. De internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26.
 - j. Yrkesetik, självständighet och opartiskhet.
2. Det ska även omfatta minst följande ämnesområden i den mån de är relevanta för revision:
 - a. Associationsrätt och företagsstyrning.
 - b. Lagstiftning om konkurs och liknande förfaranden.
 - c. Beskattningsrätt.
 - d. Civil- och handelsrätt.
 - e. Arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet.
 - f. Informationsteknik och datorsystem.
 - g. Företagsekonomi, allmän ekonomi och finansiering.
 - h. Matematik och statistik.
 - i. Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

3. har upphävts.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 9 Undantag

1. Den som har avlagt universitets- eller motsvarande examen, eller har en akademisk grad eller motsvarande kompetens, i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artiklarna 7 och 8 befria från teoretiska kunskapsprov i de ämnen som denna examen eller grad avser.

2. Den som har en akademisk grad eller motsvarande kompetens i ett eller flera av de i artikel 8 nämnda ämnena får en medlemsstat med avvikelse från artikel 7 befria från att avlägga prov som avser förmåga att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna i dessa ämnen, om personen i fråga har fått en praktisk utbildning i dessa som kan styrkas med en statligt erkänd examen eller utbildningsbevis.

Artikel 10 Praktisk utbildning

1. För att säkerställa förmågan att praktiskt tillämpa de teoretiska kunskaperna, vilken även prövas vid examen, ska en minst treårig praktisk utbildning genomgåas i bland annat revision av årsredovisning eller årsbokslut, koncernredovisning eller liknande finansiella rapporter. Minst två tredjedelar av denna praktiska utbildning ska fullgöras hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som godkänts i en medlemsstat.

2. Medlemsstaterna ska se till att all utbildning genomförs av personer som erbjuder tillräckliga garantier med avseende på deras förmåga att tillhandahålla den praktiska utbildningen.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 11 Kvalifikationer genom lång praktisk erfarenhet

En medlemsstat får som lagstadgade revisorer godkänna personer som inte uppfyller villkoren enligt artikel 6, under förutsättning att de kan styrka

- a. att de under 15 år har utövat yrkesmässig verksamhet som har gett dem möjligheter att förvärva tillräcklig erfarenhet på ekonomi-, juridik- och redovisningsområdena samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7, eller
- b. att de under sju år har utövat yrkesmässig verksamhet på de angivna områdena och dessutom har erhållit praktisk utbildning enligt artikel 10 samt har godkänts vid en sådan yrkesexamen som avses i artikel 7.

Artikel 12 Kombination av praktisk och teoretisk utbildning

1. Medlemsstaterna får från de i artikel 11 angivna åren av yrkesmässig verksamhet räkna av tid för teoretisk utbildning på de områden som anges i artikel 8, förutsatt att utbildningen har avslutats med en statligt erkänd examen. Utbildningen får inte understiga ett år och får inte heller med mer än fyra år räknas av från tiden för yrkesmässig verksamhet.

2. Tiden för den yrkesmässiga verksamheten och praktiska utbildningen får inte understiga tiden för den teoretiska utbildningen tillsammans med den praktiska utbildning som krävs enligt artikel 10.

Artikel 13 Fortbildning

Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer är skyldiga att delta i lämpliga fortbildningsprogram för bibehållande av tillräckliga teoretiska kunskaper, yrkeskunnande och yrkesetik samt att underlåtenhet beträffande fortbildningskraven blir föremål för lämpliga sanktioner enligt artikel 30.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 14 Godkännande av lagstadgade revisorer från andra medlemsstater

1. De behöriga myndigheterna ska införa förfaranden för godkännande av lagstadgade revisorer som godkänts i andra medlemsstater. Dessa förfaranden ska inte gå utöver kravet att genomgå en anpassningsperiod enligt definitionen i artikel 3.1 g i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/36/EG eller att klara ett lämplighetsprov enligt led h i den bestämmelsen.

2. Värmedlemsstaten ska besluta om den sökande som ansöker om godkännande ska genomgå en anpassningsperiod enligt definitionen i artikel 3.1 g i direktiv 2005/36/EG eller ett lämplighetsprov enligt definitionen i led h i den bestämmelsen.

Författ-
ningar

Anpassningsperioden ska vara högst tre år och den sökande ska bli föremål för en utvärdering.

Lämplighetsprovet ska genomföras på ett språk som är tillåtet enligt den berörda värdmedlemsstatens språkregler. Det ska endast omfatta den lagstadgade revisorns kunskaper om lagar och andra författningar i den värdmedlemsstaten i den mån de är relevanta för lagstadgad revision.

3. De behöriga myndigheterna ska samarbeta inom ramen för CEAOB för att skapa konvergens i fråga om kraven på anpassningsperioden och lämplighetsprovet. De ska förbättra kravens öppenhet och förutsägbarhet. De ska samarbeta med CEAOB och med de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 i den mån konvergensen avser lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel III Registrering

Artikel 15 Offentligt register

1. Alla medlemsstater ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag registreras i ett offentligt register i enlighet med artiklarna 16 och 17. Under särskilda omständigheter får medlemsstaterna göra undantag från kraven i denna artikel och artikel 16 med avseende på offentliggörande, dock endast i den utsträckning som är nödvändig för att minska ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.

2. Medlemsstaterna ska se till att varje lagstadgad revisor och revisionsföretag unikt kan identifieras med ett nummer i det offentliga registret. I registret ska registeruppgifter lagras i elektronisk form och vara tillgängliga för allmänheten på elektronisk väg.

3. Det offentliga registret ska också innehålla namn på och adress till de behöriga myndigheter som svarar för godkännande enligt artikel 3, för kvalitetskontroll enligt artikel 29, för utredningar och sanktioner rörande lagstadgade revisorer och revisionsföretag enligt artikel 30 samt för offentlig tillsyn enligt artikel 32.

4. Medlemsstaterna ska se till att det offentliga registret är i drift senast den 29 juni 2009.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 16 Registrering av lagstadgade revisorer

1. För lagstadgade revisorer ska det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:

- a. Namn, postadress och registernummer.
- b. I förekommande fall namn, postadress, webbadress samt registernummer för det eller de revisionsföretag där den lagstadgade revisorn är anställd eller delägare eller motsvarande.
- c. Alla andra registreringar som lagstadgad revisor vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter och som revisor i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.

2. Revisor från ett tredjeland som registrerats i enlighet med artikel 45 ska i registret tydligt anges som sådana och inte som lagstadgade revisorer.

Artikel 17 Registrering av revisionsföretag

1. För revisionsföretag ska det offentliga registret minst innehålla följande uppgifter:

- a. Namn, postadress och registernummer.
- b. Associationsform.
- c. Kontaktuppgifter, kontaktperson och i förekommande fall webbadress.
- d. Postadress till alla kontor i medlemsstaten.
- e. Namn och registernummer för alla lagstadgade revisorer som är anställda eller delägare eller motsvarande i revisionsföretaget.
- f. Namn och kontorsadress för alla ägare och aktieägare.

- g. Namn och kontorsadress för alla ledamöter i förvaltnings- eller ledningsorganet.
- h. I tillämpliga fall även medlemskap i ett nätverk och en förteckning över namn och adresser till medlemsföretag och anknutna företag eller uppgift om var sådan information finns allmänt tillgänglig.
- i. Alla andra registreringar som revisionsföretag vid andra medlemsstaters behöriga myndigheter samt som revisionsföretag i tredjeländer, med namn på de registrerande myndigheterna och i förekommande fall registernummer.
- j. I tillämpliga fall, huruvida revisionsföretaget är registrerat i enlighet med artikel 3a.3.

2. Revisionsföretag från ett tredjeländ som registrerats i enlighet med artikel 45 ska i registret tydligt anges som sådana och inte som revisionsföretag.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 18 Uppdatering av registeruppgifter

Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag till de registerförande behöriga myndigheterna utan onödigt dröjsmål anmäler varje förändring av uppgifterna i det offentliga registret. Efter anmälan ska registret uppdateras utan onödigt dröjsmål.

Artikel 19 Ansvar för registeruppgifter

Uppgifter som lämnas till de relevanta behöriga myndigheterna enligt artiklarna 16, 17 och 18 ska ha undertecknats av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget. Om den behöriga myndigheten medger att uppgifterna tillhandahålls elektroniskt kan detta till exempel ske genom elektronisk signatur enligt artikel 2.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG av den 13 december 1999 om ett gemenskapsramverk för elektroniska signaturer.

Artikel 20 Språk

1. Uppgifter som lagras i det offentliga registret ska vara utformade på ett språk som är tillåtet enligt den berörda medlemsstatens språkregler.

2. Medlemsstaterna får dessutom tillåta att det offentliga registrets uppgifter lagras på andra officiella EU-språk. Medlemsstaterna får kräva att översättningen av uppgifterna ska vara bestyrkt.

Den berörda medlemsstaten ska se till att det i registret anges om översättningen är bestyrkt eller ej.

Författningar

Kapitel IV Yrkesetik, självständighet, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt

Artikel 21 Yrkesetik och professionell skepticism

1. Medlemsstaterna ska se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av yrkesetiska principer. Dessa ska minst omfatta deras funktion när det gäller allmänintresset, deras integritet och objektivitet samt deras yrkeskompetens och vederböriga omsorg.

2. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag när han, hon eller det utför en lagstadgad revision agerar med professionell skepticism under revisionsuppdraget, och är medvetna om att det kan förekomma väsentliga felaktigheter beroende på fakta eller beteende som visar på oegentligheter, inklusive bedrägeri eller fel, trots den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets tidigare erfarenhet av ärligheten och integriteten hos det granskade företagets ledning och ledningsansvariga personer.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska särskilt upprätthålla professionell skepticism i granskningen av ledningens uppskattningar av verkliga värden, nedskrivningar av tillgångar, avsättningar samt framtida kassaflöden som är relevanta för företagets kapacitet till fortsatt drift.

I denna artikel avses med professionell skepticism en ifrågasättande inställning, att vara uppmärksam på förhållanden som eventuellt kan tyda på felaktigheter till följd av fel eller bedrägeri och att göra en kritisk bedömning av revisionsbevis.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 22 Självtändighet, opartiskhet och objektivitet

1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision, och varje fysisk person som direkt eller indirekt kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen, är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget och inte medverkar i det granskade företagets beslutsprocess.

Opartiskhet och självständighet ska åtminstone krävas under dels perioden för de finansiella rapporter som ska revideras, dels den period under vilken den lagstadgade revisionen utförs.

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, när de utför en lagstadgad revision, vidtar alla rimliga åtgärder för att se till att deras opartiskhet och självständighet inte påverkas av några befintliga eller potentiella intressekonflikter eller andra direkta eller indirekta förhållanden som berör den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen och, i tillämpliga fall, deras nätverk, ledning, revisorer, personal samt varje annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller under deras kontroll och alla personer som genom kontroll direkt eller indirekt är knutna till den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inte utföra någon lagstadgad revision om det finns någon som helst risk för självgranskning, egenintresse, partiskhet, förtrolighet eller skrämsel som orsakats av ekonomiska, personliga, affärsmässiga, anställningsrelaterade eller andra förhållanden mellan

- den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget, dess nätverk och varje fysisk person som kan påverka resultatet av den lagstadgade revisionen, och
- det granskade företaget,

som ett resultat av en objektiv, förnuftig och informerad tredje part, med beaktande av de tillämplade skyddsåtgärderna, skulle dra slutsatsen att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet är hotad.

2. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag, deras nyckelrevisorer samt anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställs till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll och som direkt medverkar i lagstadgad revision, och deras närstående i den mening som avses i artikel 1.2 i kommissionens direktiv 2004/72/EG, inte innehar eller har ett väsentligt och direkt vinstintresse i, eller inleder någon annan transaktion med något finansiellt instrument som emitterats, garanterats eller på annat sätt varit föremål för insatser från, något granskat företag som hör till deras område av lagstadgad revision, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram, inbegripet förvaltade medel såsom pensionsfonder eller livförsäkring.

3. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i revisionshandlingarna dokumenterar alla betydelsefulla hot mot revisorns eller revisionsföretagets självständighet och opartiskhet samt de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.

4. Medlemsstaterna ska se till att de personer och företag som avses i punkt 2 inte deltar i eller på annat sätt påverkar resultatet av lagstadgad revision för ett visst granskat företag om denna person eller detta företag

- a. äger finansiella instrument i det granskade företaget, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram,

- b. äger finansiella instrument i något företag som är anknutet till ett granskat företag, om detta ägande kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att det orsakar en intressekonflikt, med undantag av intressen som ägs indirekt genom diversifierade fondprogram,
- c. har varit anställd av eller haft någon relation, affärsmässig eller ej, med det granskade företaget under den tid som avses i punkt 1 som kan orsaka, eller allmänt kan uppfattas som att den orsakar, en intressekonflikt.

5. De personer eller företag som avses i punkt 2 får inte begära eller ta emot ekonomisk ersättning eller annan ersättning eller förmåner från det granskade företaget eller något företag med anknytning till ett granskat företag såvida inte en objektiv, omdömesgill och initierad tredje part anser att värdet av dessa är ringa eller obetydligt.

6. Om ett granskat företag under den period som omfattas av de finansiella rapporterna förvärfvas av, slås samman med eller förvärfvar ett annat företag, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget identifiera och utvärdera eventuella aktuella eller nyligen förekommande intressen i eller anknytningar, inklusive alla tjänster utöver revision som tillhandahållits, till detta företag vilka, med beaktande av tillgängliga skyddsåtgärder, skulle kunna äventyra revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet och förmåga att fortsätta med den lagstadgade revisionen efter sammanslagningens eller förvärvets ikraftträdande.

Så snart som möjligt, och under alla omständigheter inom tre månader, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget vidta alla åtgärder som krävs för att avsluta eventuella aktuella intressen eller anknytningar som skulle äventyra dess opartiskhet och självständighet, och ska om möjligt vidta skyddsåtgärder för att minimera eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet vilka är ett resultat av tidigare eller aktuella intressen eller anknytningar.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 22a Granskade företags anställning av före detta lagstadgade revisorer eller anställda hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller nyckelrevisor som utför lagstadgad revision för ett revisionsföretags räkning innan minst ett år eller, om det gäller lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, minst två år har förflutit sedan han eller hon upphörde att fungera som lagstadgad revisor eller nyckelrevisor inom ramen för revisionsuppdraget inte tillträder

- a. en ledande befattning i det granskade företaget,
- b. i tillämpliga fall, en befattning som ledamot av det granskade företagets revisionskommitté, eller om en sådan revisionskommitté inte finns, som ledamot av det organ som utför funktioner motsvarande dem som en revisionskommitté utför, eller
- c. en befattning som icke arbetande ledamot av det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.

2. Medlemsstaterna ska säkerställa att anställda och andra partner än nyckelrevisorer hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision och andra fysiska personer, vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, eller som står under dess kontroll får, när sådana anställda, partner eller fysiska personer personligen godkänts som lagstadgade revisorer, inte tillträda någon av de befattningar som avses i leden a, b och c i punkt 1 förrän minst ett år har förflutit sedan han eller hon direkt medverkade i det lagstadgade revisionsuppdraget.

Direktiv (2014/56/EU)

Författningar

Artikel 22b Förberedelse för lagstadgad revision och bedömning av hot mot opartiskhet och självständighet

Medlemsstaterna ska se till att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, innan de accepterar eller fortsätter ett uppdrag som rör lagstadgad revision, bedömer och dokumenterar följande:

- Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artikel 22 i detta direktiv.
- Om det finns hot mot den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet, samt mot de skyddsåtgärder som vidtagits för att minska dessa hot.
- Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har kompetenta anställda samt tid och resurser som krävs för att utföra den lagstadgade revisionen på ett lämpligt sätt.
- När det gäller revisionsföretag, om nyckelrevisorn är godkänd som lagstadgad revisor i den medlemsstat där den lagstadgade revisionen ska utföras.

Medlemsstaterna får tillhandahålla förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 23 Konfidentialitet och tystnadsplikt

1. Medlemsstaterna ska se till att alla uppgifter och handlingar som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har tillgång till när de utför lagstadgad revision skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt.

2. Regler om konfidentialitet och tystnadsplikt för lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får inte hindra genomförandet av bestämmelserna i detta direktiv eller i förordning (EU) nr 537/2014.

3. Om lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ersätts med andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska de förstnämnda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ge de senare lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen tillgång till all relevant information om det granskade företaget och den senaste revisionen av det företaget.

4. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som har upphört att medverka i ett särskilt revisionsuppdrag och tidigare lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska fortsätta att omfattas av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 när det gäller det revisionsuppdraget.

5. När en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag utför lagstadgad revision av ett företag som tillhör en koncern vars moderföretag är beläget i ett tredjeland, ska de bestämmelser om konfidentialitet och tystnadsplikt som avses i punkt 1 i denna artikel inte hindra den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget från att överlämna relevant dokumentation om det revisionsarbete som utförts till en koncernrevisor i ett tredjeland, om sådan dokumentation är nödvändig för utförandet av en revision av moderföretagets koncernredovisning.

En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför en lagstadgad revision av ett företag som har emitterat värdepapper i ett tredjeland, eller som ingår i en koncern som upprättar lagstadgad koncernredovisning i ett tredjeland, får endast överlämna de revisionshandlingar eller andra handlingar med anknytning till revisionen av det företaget som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget innehar till de behöriga myndigheterna i det tredjelandet enligt de villkor som anges i artikel 47.

Överlämnandet av information till en koncernrevisor i ett tredjeland ska vara förenligt med kapitel IV i direktiv 95/46/EG samt tillämpliga nationella bestämmelser om skydd av personuppgifter.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 24 Lagstadgade revisorers självständighet, opartiskhet och objektivitet vid lagstadgad revision för revisionsföretags räkning

Medlemsstaterna ska se till att ett revisionsföretags delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företagets eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns självständighet, opartiskhet och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretags räkning.

Artikel 24a Intern organisation av lagstadgade revisorer och revisionsföretag

1. Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag uppfyller följande organisatoriska krav:

- a. Varje revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att dess delägare eller aktieägare, eller ledamöter i företagets eller ett anknutet företags förvaltnings-, lednings- och kontrollorgan, inte ingriper i revisionsarbetet på ett sätt som äventyrar den lagstadgade revisorns opartiskhet och självständighet och objektivitet när denne utför lagstadgad revision för revisionsföretagets räkning.
- b. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska tillämpa sunda förfaranden för förvaltning och redovisning och ha mekanismer för intern kvalitetskontroll och effektiva riskbedömningsmetoder samt effektiva kontroll- och skyddssystem för sina informationsbehandlingssystem.

Dessa interna kvalitetskontrollmekanismer ska vara utformade för att säkerställa efterlevnad av beslut och förfaranden på samtliga nivåer i revisionsföretaget eller i den lagstadgade revisorns arbetsstruktur.

- c. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att säkerställa att dess anställda och andra fysiska personer vars tjänster ställts till förfogande för den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller som står under dess kontroll, och som direkt medverkar i lagstadgad revision, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas.
- d. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att se till att outsourcing av viktiga revisionsfunktioner inte sker på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontroll och de behöriga myndigheternas möjligheter att övervaka att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget fullgör sina skyldigheter enligt detta direktiv och, i tillämpliga fall, förordning (EU) nr 537/2014.
- e. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att förebygga, upptäcka, undanröja eller hantera och rapportera de eventuella hot mot dess opartiskhet och självständighet som avses i artiklarna 22, 22a och 22b.
- f. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta lämpliga riktlinjer och förfaranden för att utföra lagstadgad revision, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete och utforma den revisionsdokumentation som avses i artikel 24b.5.
- g. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska inrätta ett internt system för kvalitetskontroll för att säkerställa hög kvalitet i lagstadgade revisioner.

Systemet för kvalitetskontroll ska minst omfatta de riktlinjer och förfaranden som anges i led f. När det gäller revisionsföretag ska en person som är kvalificerad som lagstadgad revisor ha ansvaret för det interna systemet för kvalitetskontroll.

- h. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska använda lämpliga system, resurser och förfaranden för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgade revisioner.
- i. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska också inrätta lämpliga och effektiva organisatoriska och administrativa arrangemang för att hantera och registrera händelser som har, eller kan få, allvarliga konsekvenser för integriteten i den lagstadgade revisionen.
- j. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska ha lämpliga riktlinjer för ersättnings-, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa kvalitet i revisionen. Den inkomst som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget erhåller från tillhandahållande av icke-revisionstjänster till det

Författningar

granskade företaget ska inte utgöra en del av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen och inte heller en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.

- k. Varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina system, interna system för kvalitetskontroll och övriga rutiner som inrättats i enlighet med detta direktiv och, i tillämpliga fall, förordning (EU) nr 537/2014 och vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska särskilt göra en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i led g. De ska dokumentera resultaten av dessa utvärderingar samt eventuella föreslagna åtgärder för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll.

De riktlinjer och förfaranden som avses i första stycket ska dokumenteras och meddelas den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets anställda.

Medlemsstaterna får tillhandahålla förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.

Eventuell outsourcing av revisionsfunktioner enligt led d i den här punkten får inte påverka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets ansvar gentemot det granskade företaget.

2. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska beakta den egna verksamhetens omfattning och komplexitet när det gäller uppfyllandet av de krav som anges i punkt 1 i denna artikel.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretag ska för den behöriga myndigheten kunna visa att de riktlinjer och förfaranden som är utformade att uppfylla kraven är lämpliga i förhållande till omfattningen av och komplexiteten hos den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 24b Organisation av arbetet

1. Medlemsstaterna ska se till att ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision utser minst en nyckelrevisor. Revisionsföretaget ska förse den eller de revisorer som är nyckelrevisorer med tillräckliga resurser och med personal som har den kompetens och förmåga som krävs för att utföra sina uppgifter på lämpligt sätt.

Att säkerställa revisionens kvalitet, opartiskhet och självständighet och kompetens ska vara huvudkriterierna när revisionsföretaget väljer den eller de nyckelrevisorerna. Den eller de nyckelrevisorerna ska delta aktivt i den lagstadgade revisionen.

2. När den lagstadgade revisionen utförs ska den lagstadgade revisorn ägna tillräckligt med tid åt uppdraget och anslå tillräckliga resurser för att kunna utföra sina uppgifter på lämpligt sätt.

3. Medlemsstaterna ska se till att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget dokumenterar alla eventuella överträdelse av bestämmelserna i detta direktiv och, i tillämpliga fall, i förordning (EU) nr 537/2014. Medlemsstaterna får undanta lagstadgade revisorer och revisionsföretag från denna skyldighet i fråga om mindre överträdelse. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska även dokumentera eventuella följder av överträdelse, inklusive de åtgärder som vidtas för att hantera sådana överträdelse och för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll. De ska utarbeta en årlig rapport med en översikt av de åtgärder som vidtagits och vidarebefordra denna rapport internt.

Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag anlitar externa sakkunniga för rådgivning, ska han, hon eller det dokumentera förfrågan om rådgivning och de råd som mottagits.

4. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska föra ett klientregister. Registret ska innehålla följande uppgifter för varje revisionsklient:
 - a. Namn, adress och etableringsort.

- b. Om det är ett revisionsföretag, nyckelrevisorernas eller nyckelrevisorernas namn.
- c. Arvoden för lagstadgad revision och arvoden för andra tjänster än revision under ett räkenskapsår.

5. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska upprätta revisionsdokumentation för varje lagstadgad revision. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska åtminstone dokumentera de uppgifter som registrerats i enlighet med artikel 22b.1 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 6–8 i förordning (EU) nr 537/2014.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska behålla alla andra uppgifter och handlingar som är viktiga för att styrka den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i förordning (EU) nr 537/2014 samt för att övervaka efterlevnaden av detta direktiv och andra tillämpliga rättsliga krav.

Revisionsdokumentationen ska avslutas senast 60 dagar efter dagen för undertecknandet av den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014.

6. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska dokumentera alla klagomål som lämnats in skriftligen beträffande utförandet av lagstadgade revisioner som genomförts.

7. Medlemsstaterna får, när det gäller punkterna 3 och 6, föreskriva förenklade krav för de revisioner som avses i artikel 2.1 b och c.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 25 Revisionsarvoden

Medlemsstaterna ska se till att det finns lämpliga bestämmelser om att arvoden för lagstadgad revision

- a. inte får påverkas eller styras av att ytterligare tjänster erbjuds den granskade enheten, och
- b. inte får baseras på någon form av villkorlighet.

Artikel 25a Den lagstadgade revisionens omfattning

Utan att det påverkar de rapporteringskrav som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artiklarna 10 och 11 i förordning (EU) nr 537/2014, ska den lagstadgade revisionen inte omfatta försäkringar om det granskade företagets framtida lönsamhet eller hur effektivt och ändamålsenligt företagets lednings- eller förvaltningsorgan har bedrivit eller kommer att bedriva företagets verksamhet.

Direktiv (2014/56/EU)

Författningar

Kapitel V Revisionsstandarder och revisionsrapportering

Artikel 26 Revisionsstandarder

1. Medlemsstaterna ska kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag genomför lagstadgade revisioner i enlighet med internationella revisionsstandarder som antagits av kommissionen i enlighet med punkt 3.

Medlemsstaterna får tillämpa nationella revisionsstandarder, -förfaranden och -krav om inte kommissionen har antagit en internationell revisionsstandard som täcker samma område.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 avses med 'internationella revisionsstandarder' de internationella revisionsstandarderna (International Standards on Auditing (ISA)), internationell kvalitetskontrollstandard 1 (International Standard on Quality Control (ISQC 1)) och andra tillhörande standarder som utfärdats av International Federation of Accountants (IFAC) genom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), i den mån de är relevanta för lagstadgad revision.

3. Kommissionen ska ges befogenhet att genom delegerade akter i enlighet med artikel 48a anta de internationella revisionsstandarder som avses i punkt 1 inom området för lagstadgade revisorers och revisionsföretags revisionspraxis, opartiskhet och självständighet och intern kvalitetskontroll i syfte att dessa standarder ska tillämpas inom unionen.

Kommission får endast anta de internationella revisionsstandarderna om de

- a. har tagits fram i laga ordning och under vederbörlig offentlig tillsyn och öppenhet samt är allmänt accepterade internationellt,
- b. bidrar till att ge årsredovisningarna eller årsboksluten eller koncernredovisningen hög trovärdighet och kvalitet i enlighet med de principer som anges i artikel 4.3 i direktiv 2013/34/EG,
- c. bidrar till unionens gemensamma bästa, och
- d. inte innebär någon ändring av kraven i detta direktiv eller något tillägg till andra krav där i än de som anges i kapitel IV och artiklarna 27 och 28.

4. Trots vad som sägs i punkt 1 andra stycket, får medlemsstaterna endast föreskriva om ytterligare revisionsförfaranden eller revisionskrav utöver de internationella revisionsstandarder som kommissionen antagit

- a. om de revisionsförfarandena eller revisionskraven är nödvändiga för tillämpningen av nationella rättsliga krav som gäller omfattningen av lagstadgad revision, eller
- b. i den utsträckning som krävs för att öka finansiella rapporters trovärdighet och kvalitet.

Medlemsstaterna ska meddela kommissionen revisionsförfarandena eller revisionskraven minst tre månader innan de träder i kraft eller, vid krav som redan finns vid antagandet av en internationell revisionsstandard, senast tre månader efter antagandet av den aktuella internationella revisionsstandarden.

5. När en medlemsstat kräver lagstadgad revision av små företag, får den föreskriva att tillämpningen av de revisionsstandarder som avses i punkt 1 ska stå i proportion till storleken på och komplexiteten i verksamheten hos sådana företag. Medlemsstater får vidta åtgärder för att säkerställa en proportionell tillämpning av revisionsstandarderna på lagstadgad revision av små företag.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 27 Lagstadgad revision av koncernredovisning

1. Medlemsstaterna ska vid lagstadgad revision av en koncerns koncernredovisning se till att

- a. med avseende på koncernredovisningen, koncernrevisorn bär hela ansvaret för den revisionsberättelse som avses i artikel 28 i detta direktiv och, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014, och, i tillämpliga fall, för den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionskommittén enligt artikel 11 i den förordningen,
- b. koncernrevisorn utvärderar det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland eller lagstadgade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen och dokumenterar typen av, tidpunkten för och omfattningen av det arbete som utförts av dessa revisorer, i tillämpliga fall även koncernrevisorns granskning av relevanta delar av dessa revisorers revisionsdokumentation,
- c. koncernrevisorn granskar det revisionsarbete som utförts av revisorer från ett tredjeland eller lagstadgade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag för koncernrevisionens ändamål och dokumenterar det.

Den dokumentation som bevaras av koncernrevisorn ska vara sådan att den relevanta behöriga myndigheten kan genomföra en granskning av koncernrevisorns arbete.

Med avseende på led c i första stycket ska koncernrevisorn från de berörda revisorerna från ett tredjeland, lagstadgade revisorerna, revisionsföretagen från ett tredjeland eller revisionsföretagen begära samtycke till överlämnandet av relevant dokumentation under genomförandet av revisionen av koncernredovisningen, som ett villkor för att koncernrevisorn ska förlita sig det arbete som utförts av dessa revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag.

2. Om koncernrevisorn inte kan uppfylla kravet i punkt 1 första stycket c ska han, hon eller det vidta lämpliga åtgärder och underrätta den berörda behöriga myndigheten om detta.

Sådana åtgärder ska, beroende på vad som är lämpligt, omfatta kompletterande revisionsarbete hos det berörda dotterföretaget, antingen direkt eller genom att outsourca.

3. Om koncernrevisorn är föremål för en kvalitetskontroll eller en utredning beträffande den lagstadgade revisionen av en koncerns koncernredovisning, ska koncernrevisorn på begäran till den behöriga myndigheten överlämna den relevanta dokumentation som han, hon eller det har bevarat rörande det revisionsarbete som utförts av respektive revisorer från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag från ett tredjeland eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen, däribland alla eventuella arbetsdokument som är relevanta för koncernrevisionen.

Den behöriga myndigheten får begära kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag med avseende på koncernrevisionen från de relevanta behöriga myndigheterna i enlighet med artikel 36.

När ett moderföretag eller dotterföretag i en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland får den behöriga myndigheten begära kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland från de relevanta behöriga myndigheterna i tredjeländer enligt de samarbetsformer som avses i artikel 47.

Med avvikelse från tredje stycket ska koncernrevisorn, när ett moderföretag eller dotterföretag i en koncern revideras av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland där sådana samarbetsformer som avses i artikel 47 saknas, på begäran även ansvara för att de offentliga tillsynsmyndigheterna korrekt tillställs kompletterande dokumentation om det revisionsarbete som utförts av sådana revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland, inbegripet arbetsdokument som är relevanta för koncernrevisionen. För att säkerställa detta överlämnande ska koncernrevisorn behålla en kopia av sådan dokumentation eller, alternativt, avtala med revisorerna eller revisionsföretagen från ett tredjeland om att han, hon eller det på begäran ska ges obegränsad åtkomst till sådan dokumentation, eller vidta andra lämpliga åtgärder. Om revisionshandlingarna på grund av rättsliga eller andra orsaker inte kan överlämnas från ett tredjeland till koncernrevisorn, ska den dokumentation som bevaras av koncernrevisorn innehålla bevis på att han eller hon har vidtagit lämpliga åtgärder för att få åtkomst till revisionsdokumentationen samt, om det föreligger andra än rättsliga hinder som följer av tredjelandets lagstiftning, bevis för att sådana hinder föreligger.

Direktiv (2014/56/EU)

Författningar

Artikel 28 Revisionsberättelse

1. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska redovisa resultaten av den lagstadgade revisionen i en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med kraven i revisionsstandarder som unionen eller den berörda medlemsstaten antagit och som avses i artikel 26.

2. Revisionsberättelsen ska vara i skriftlig form och innehålla följande:

- a. Namnet på det företag vars årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning är föremål för den lagstadgade revisionen, angivande av årsredovisningen eller årsbokslutet eller koncernredovisningen, datum samt vilken period de omfattar, den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när den eller det eller utarbetades.
- b. En beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken det minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen.
- c. Ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens uppfattning om

- i. huruvida årsredovisningen eller årsbokslutet ger en sann och rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, och
- ii. när det är tillämpligt, huruvida årsredovisningen eller årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.

Om de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen inte kan lämna ett revisionsutlåtande ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att revisorerna eller revisionsföretagen avstår från att yttra sig.

- d. En hänvisning till varje annat förhållande som de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen fäster särskild uppmärksamhet på utan att det föranleder att revisionsberättelsen lämnas med reservation.
- e. Ett sådant uttalande och angivande som avses i artikel 34.1 andra stycket i direktiv 2013/34/EU, vilka båda ska grunda sig på det arbete som utförts under revisionen.
- f. Ett uttalande om alla eventuella väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets kapacitet till fortsatt drift.
- g. Uppgifter om de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens etableringsort.

Medlemsstaterna får föreskriva ytterligare krav med avseende på innehållet i revisionsberättelsen.

3. När fler än en revisor eller fler än ett revisionsföretag har utfört en lagstadgad revision, ska de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen enas om resultaten av den lagstadgade revisionen och överlämna en gemensam revisionsberättelse och ett gemensamt revisionsutlåtande. Om de är oeniga om resultatet ska varje lagstadgad revisor eller revisionsföretag lämna ett separat revisionsutlåtande i en separat punkt i revisionsberättelsen och ange skälen till oenigheten.

4. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av den lagstadgade revisorn. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, ska revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Om fler än en lagstadgad revisor eller fler än ett revisionsföretag har varit anlitade samtidigt, ska revisionsberättelsen undertecknas av samtliga lagstadgade revisorer eller åtminstone av de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för varje enskilt revisionsföretags räkning. Medlemsstaterna får under exceptionella omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om ett sådant offentliggörande skulle kunna leda till ett överhängande och betydande hot mot en persons säkerhet.

Den eller de medverkande personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

5. Den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets revisionsberättelse om koncernredovisningen ska uppfylla de krav som anges i punkterna 1–4. I utlåtandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna i enlighet med kraven i punkt 2 e, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget beakta koncernredovisningen och förvaltningsberättelsen för koncern. Om årsredovisningen eller årsbokslutet för moderföretaget bifogas koncernredovisningen, får den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets revisionsberättelser som krävs enligt denna artikel kombineras.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel VI Kvalitetskontroll

Artikel 29 System för kvalitetskontroll

1. Alla medlemsstater ska se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av ett system för kvalitetskontroll som minst uppfyller följande kriterier:

- a. Systemet för kvalitetskontroll ska organiseras så att det är oberoende av de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen och omfattas av offentlig tillsyn.
- b. Systemet för kvalitetskontroll ska finansieras så att det är säkert och fritt från eventuell otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

- c. Systemet för kvalitetskontroll ska ha tillräckliga resurser.
- d. De personer som utför kvalitetskontrollen ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetskontroll.
- e. De personer som utför särskild kvalitetskontroll ska väljas ut i enlighet med ett objektiskt förfarande som utformats så att det inte finns någon intressekonflikt mellan dem och den granskade lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.
- f. Kvalitetskontrollen, med stöd av lämplig kontroll av valda revisionshandlingar, ska omfatta bedömning av efterlevnaden av tillämpliga revisionsstandarder och krav på självständighet och opartiskhet, kvantiteten och kvaliteten av de resurser som lagts ned, revisionsarvoden och revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll.
- g. Kvalitetskontrollen ska presenteras i en rapport som ska innehålla de huvudsakliga slutsatserna från kvalitetskontrollen.
- h. Kvalitetskontroller ska utföras på grundval av en riskbedömning och, när det gäller lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgade revisioner enligt definitionen i artikel 2.1 a, minst vart sjätte år.
- i. De övergripande resultaten av systemet för kvalitetskontroll ska offentliggöras varje år.
- j. Rekommendationer från kvalitetskontroller ska inom rimlig tid följas upp av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.
- k. Kvalitetskontroller ska vara ändamålsenliga och proportionella mot omfattningen av och komplexiteten i den granskade lagstadgade revisorns eller det granskade revisionsföretagets verksamhet.

Om rekommendationerna enligt punkt 1 j inte följs upp, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i förekommande fall bli föremål för disciplinära åtgärder eller sanktioner enligt artikel 30.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 e ska minst följande kriterier gälla för val av personer som utför särskild kvalitetskontroll:

- a. Personer som utför särskild kvalitetskontroll ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och finansiell rapportering kombinerat med särskild utbildning i kvalitetskontroll.
- b. En person som varit partner till, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte få utföra särskild kvalitetskontroll av den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget innan minst tre år har förflutit sedan detta förhållande upphörde.
- c. Personer som utför särskild kvalitetskontroll ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ska granskas.

3. Vid tillämpning av punkt 1 k ska medlemsstaterna kräva att behöriga myndigheter vid kvalitetskontroller av de lagstadgade revisionerna av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisningar för små och medelstora företag beaktar att de revisionsstandarder som antagits i enlighet med artikel 26 är avsedda att tillämpas på ett sätt som står i proportion till storleken av och komplexiteten i verksamheten hos det granskade företaget.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel VII Utredningar och sanktioner

Artikel 30 System för utredningar och sanktioner

1. Medlemsstaterna ska se till att det finns effektiva system för utredningar och sanktioner så att bristfällig lagstadgad revision kan upptäckas, rättas till och förhindras.

Författningar

2. Utan att det påverkar medlemsstaternas system för civilrättsligt ansvar ska medlemsstaterna föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra detta direktiv och, i tillämpliga fall, med förordning (EU) nr 537/2014.

Medlemsstaterna får besluta att inte fastställa regler för administrativa sanktioner vid överträdelse som omfattas av nationell straffrätt. I sådana fall ska medlemsstaterna informera kommissionen om de relevanta straffrättsliga bestämmelserna.

3. Medlemsstaterna ska föreskriva att åtgärder som vidtas och sanktioner som åläggs lagstadgade revisorer och revisionsföretag på lämpligt sätt offentliggörs. Bland sanktionerna ska möjligheten finnas att återkalla ett godkännande. Medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i direktiv 95/46/EG.

4. Medlemsstaterna ska anmäla de regler som avses i punkt 2 till kommissionen senast den 17 juni 2016. De ska utan dröjsmål anmäla varje senare ändring av dessa till kommissionen.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 30a Befogenhet med avseende på sanktioner

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att behöriga myndigheter ges befogenhet att vidta och/eller ålägga minst följande administrativa åtgärder och sanktioner vid överträdelse av bestämmelserna i detta direktiv och, i tillämpliga fall, med förordning (EU) nr 537/2014:

- a. Ett åläggande för den fysiska eller juridiska person som är skyldig till överträdelsen att upphöra med sitt handlande och att inte upprepa det.
- b. Ett offentligt uttalande på de behöriga myndigheternas webbplats som anger vem som är skyldig till överträdelsen och överträdelsens art.
- c. Tillfälligt förbud under högst tre år för den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller nyckelrevisor att utföra lagstadgad revision och/eller underteckna revisionsberättelser.
- d. En förklaring om att revisionsberättelsen inte uppfyller kraven i artikel 28 i detta direktiv eller, i tillämpliga fall, artikel 10 i förordning (EU) nr 537/2014.
- e. Tillfälligt förbud under högst tre år för en person som är en av de yrkesverksamma revisorerna i revisionsföretaget eller är ledamot av ett förvaltnings- eller ledningsorgan i ett företag av allmänt intresse att utöva uppdrag i ett revisionsföretag eller ett företag av allmänt intresse.
- f. Åläggande av administrativa sanktionsavgifter för fysiska och juridiska personer.

2. Medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina sanktionsbefogenheter i enlighet med detta direktiv och nationell rätt på något av följande sätt:

- a. Direkt.
- b. I samarbete med andra myndigheter.
- c. Genom hänvändelse till de behöriga rättsliga myndigheterna.

3. Medlemsstaterna får ge de behöriga myndigheterna andra sanktionsbefogenheter förutom dem som avses i punkt 1.

4. Med avvikelse från punkt 1 får myndigheter som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse, när de inte har utsetts som behörig myndighet i enlighet med artikel 20.2 i förordning (EU) nr 537/2014, av medlemsstaterna ges befogenhet att ålägga sanktioner för bristande fullgörande av rapporteringsskyldigheter som föreskrivs i den förordningen.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 30b Effektiv tillämpning av sanktioner

När medlemsstaterna fastställer regler enligt artikel 30, ska de vid fastställandet av typ och nivå av administrativa sanktioner och åtgärder beakta alla relevanta omständigheter, inklusive om lämpligt följande:

- a. Överträdelsens allvar och varaktighet.
- b. Den ansvariga personens grad av ansvar.
- c. Den ansvariga personens finansiella ställning, exempelvis indikerad genom det ansvariga företags totala omsättning eller den ansvariga personens årsinkomst, om denne är en fysisk person.
- d. Beloppen för erhållen vinst eller undvikande av förluster för den ansvariga personen, i den mån de kan fastställas.
- e. Den ansvariga personens grad av samarbetsvillighet med den behöriga myndigheten.
- f. Tidigare överträdelser som den ansvariga juridiska eller fysiska personen har gjort sig skyldig till.

De behöriga myndigheterna får beakta ytterligare faktorer under förutsättning att de anges närmare i nationell rätt.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 30c Offentliggörande av sanktioner och åtgärder

1. De behöriga myndigheterna ska på sin officiella webbplats offentliggöra åtminstone alla administrativa sanktioner som ålagts vid överträdelse av detta direktiv eller av förordning (EU) nr 537/2014 för vilka all rätt att överklaga har uttömts eller löpt ut, så snart detta rimligen låter sig göras omedelbart efter det att den person som ålagts sanktioner har informerats om beslutet, inbegripet information om vilken typ och art av överträdelse det rör sig om och om identiteten för den fysiska eller juridiska person som har ålagts sanktionen.

Om medlemsstaterna tillåter offentliggörande av sanktioner som kan överklagas, ska de behöriga myndigheterna så snart detta rimligen låter sig göras på sin officiella webbplats även offentliggöra information om överklagandets status och om resultatet av detta.

2. De behöriga myndigheterna ska offentliggöra de sanktioner som ålagts med bevarad anonymitet, och på ett sätt som är förenligt med nationell rätt, under någon av följande omständigheter:

- a. Om sanktionen har ålagts en fysisk person, och ett offentliggörande av personuppgifter visar sig vara oproportionellt vid en obligatorisk förhandsbedömning av proportionaliteten i ett sådant offentliggörande.
- b. Om ett offentliggörande skulle äventyra de finansiella marknadernas stabilitet eller en pågående brottsutredning.
- c. Om offentliggörandet skulle orsaka oproportionell skada för de institutioner eller individer som berörs.

3. De behöriga myndigheterna ska säkerställa att varje offentliggörande i enlighet med punkt 1 har proportionell varaktighet och att det finns kvar på deras officiella webbplats under minst fem år efter det att all rätt att överklaga har uttömts eller löpt ut.

Offentliggörandet av sanktioner och åtgärder och varje offentligt utlåtande ska iaktta de grundläggande rättigheterna i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, i synnerhet rätten till respekt för privatlivet och familjelivet och rätten till skydd av personuppgifter. Medlemsstaterna får besluta att ett sådant offentliggörande eller varje offentligt utlåtande inte ska innehålla personuppgifter i den mening som avses i artikel 2 a i direktiv 95/46/EG.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 30d Överklagande

Medlemsstaterna ska säkerställa att beslut som fattas av en behörig myndighet i enlighet med detta direktiv och förordning (EU) nr 537/2014 kan överklagas.

Direktiv (2014/56/EU)

Författningar

Artikel 30e Rapportering av överträdelser

1. Medlemsstaterna ska se till att effektiva mekanismer inrättas för att uppmuntra rapportering av överträdelser av detta direktiv eller av förordning (EU) nr 537/2014 till behöriga myndigheter.

2. De mekanismer som avses i punkt 1 ska minst omfatta följande:

- a. Särskilda förfaranden för mottagande av rapporter om överträdelser och uppföljning av dessa.
- b. Skydd av personuppgifter både för den person som rapporterar den misstänkta eller faktiska överträdelserna och den person som misstänks ha begått eller påstås ha begått den överträdelserna, i överensstämmelse med de principer som anges i direktiv 95/46/EG.
- c. Lämpliga förfaranden för att säkerställa rätten till försvar och att bli hörd för den person mot vilken en överträdelse görs gällande innan beslut om denne fattas samt rätten att väcka talan inför domstol mot beslut eller åtgärder som rör honom eller henne.

3. Medlemsstaterna ska se till att revisionsföretag inför lämpliga förfaranden för sina anställda, så att de kan rapportera misstänkta eller faktiska överträdelser av detta direktiv eller förordning (EU) nr 537/2014 internt via en särskild kanal.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 30f Utbyte av information

1. De behöriga myndigheterna ska årligen ge CEAOB aggregerad information om alla administrativa åtgärder som vidtagits och alla sanktioner som har ålagts i enlighet med detta kapitel. CEAOB ska offentliggöra denna information i en årsrapport.

2. De behöriga myndigheterna ska omedelbart meddela CEAOB alla tillfälliga förbud som avses i artikel 30a.1 c och e.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 31

Artikel 31 har upphävts genom direktiv (2014/56/EU).

Kapitel VIII Offentlig tillsyn och reglering medlemsstaterna emellan

Artikel 32 Principer för offentlig tillsyn

1. Medlemsstaterna ska inrätta ett effektivt system för offentlig tillsyn av lagstadgade revisorer och revisionsföretag grundat på principerna i punkterna 2–7 och utse en behörig myndighet som ska ansvara för denna tillsyn.

2. Alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska underställas offentlig tillsyn.

3. Den behöriga myndigheten ska ledas av personer som inte är yrkesrevisorer men som har kunskaper på områden av relevans för lagstadgad revision. De ska tillsättas i enlighet med ett oberoende och öppet förfarande.

Den behöriga myndigheten får anlita yrkesrevisorer för att utföra särskilda uppgifter och får även bistås av sakkunniga, när detta är nödvändigt för ett korrekt utförande av dess uppgifter. I sådana fall ska varken yrkesrevisorn eller de sakkunniga delta i den behöriga myndighetens beslutsfattande.

4. Den behöriga myndigheten ska ha det yttersta ansvaret för tillsynen av

- a. godkännandet och registreringen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag,
- b. antagandet av standarder för yrkesetik, intern kvalitetskontroll av revisionsföretag och revisioner, utom när dessa standarder antas eller godkänns av andra av medlemsstaternas myndigheter,
- c. fortbildning,
- d. systemet för kvalitetskontroll, och
- e. utredande och administrativa sanktionssystem.

4a. Medlemsstaterna ska utse en eller flera behöriga myndigheter för att utföra de uppgifter som fastställs i detta direktiv. Medlemsstaterna ska utse endast en behörig myndighet, som ska ha det yttersta ansvaret för de uppgifter som avses i denna artikel, utom med avseende på lagstadgad revision av kooperativ, sparbanker eller liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG.

Medlemsstaterna ska informera kommissionen om vilka myndigheter som har utsetts.

De behöriga myndigheterna ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

4b. Medlemsstaterna får delegera eller tillåta att den behöriga myndigheten delegerar vilka som helst av sina uppgifter till andra myndigheter eller organ som har utsetts eller på annat sätt enligt lag bemyndigats att utföra sådana uppgifter.

I delegeringen ska det anges vilka uppgifter som delegeras och på vilka villkor som de ska utföras. Myndigheterna eller organen ska organiseras på ett sådant sätt att intressekonflikter undviks.

När den behöriga myndigheten delegerar uppgifter till andra myndigheter eller organ, ska den kunna återta de delegerade befogenheterna från fall till fall.

5. Den behöriga myndigheten ska ha rätt att vid behov inleda och genomföra utredningar beträffande lagstadgade revisorer och revisionsföretag och vidta lämpliga åtgärder.

Om en behörig myndighet anlitar sakkunniga för att utföra särskilda uppdrag, ska myndigheten se till att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dessa sakkunniga och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga. Sådana sakkunniga ska uppfylla samma krav som anges i artikel 29.2 a.

Den behöriga myndigheten ska ges tillräckliga befogenheter för att den ska kunna fullgöra sina uppgifter och skyldigheter enligt detta direktiv.

6. För den behöriga myndigheten ska öppenhet och insyn gälla. Detta ska även inbegripa offentliggörande av årliga arbetsprogram och verksamhetsrapporter.

7. Det offentliga tillsynssystemet ska få tillräcklig finansiering och ha tillräckliga resurser för att inleda och genomföra de utredningar som avses i punkt 5. Finansieringen av det offentliga tillsynssystemet ska vara säkert och fri från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 33 Samarbete mellan offentliga tillsynssystem på gemenskapsnivå

Medlemsstaterna ska se till att de offentliga tillsynssystemen regleras på ett sätt som möjliggör effektivt samarbete på gemenskapsnivå i fråga om medlemsstaternas tillsynsverksamheter. I detta syfte ska varje medlemsstat ge ett organ särskilt ansvar för samarbetet.

Artikel 34 Medlemsstaternas ömsesidiga erkännande av regleringar

1. Medlemsstaternas regleringar ska följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen ska utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkännts och den granskade enheten har sitt säte.

Utan att det påverkar tillämpningen av första stycket ska revisionsföretag som har godkännts i en medlemsstat och som utför revisionstjänster i en annan medlemsstat enligt artikel 3a vara föremål för en kvalitetskontroll i hemmedlemsstaten och tillsyn i värdmedlemsstaten av varje revision som utförs där.

Författningar

2. Vid lagstadgad revision av koncernredovisning får den medlemsstat som kräver den lagstadgade revisionen inte införa ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetskontroll, revisionsstandards, yrkesetik och opartiskhet och självständighet för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av ett dotterföretag som är etablerat i en annan medlemsstat.

3. För ett företag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i en annan medlemsstat än den medlemsstat där företaget har sitt säte, får den medlemsstat på vars marknad aktierna är upptagna till handel inte införa några ytterligare krav på den lagstadgade revisionen när det gäller registrering, kvalitetskontroll, revisionsstandards, yrkesetik och opartiskhet och självständighet för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av företagets årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning.

4. När en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag är registrerat i en medlemsstat till följd av ett godkännande i enlighet med artikel 3 eller 44 och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget avger revisionsberättelser beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt i artikel 45.1, ska den medlemsstat där revisorn eller revisionsföretaget är registrerat låta den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget omfattas av sina system för tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar och sanktioner.

Artikel 35 har upphävts genom direktiv 2014/56/EU.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 36 Tystnadsplikt och regleringssamarbete mellan medlemsstaterna

1. Medlemsstaternas behöriga myndigheter med ansvar för godkännande, registrering, kvalitetskontroll, kontroll och disciplin, de behöriga myndigheter som utsetts i enlighet med artikel 20 i förordning (EU) nr 537/2014 samt de relevanta europeiska tillsynsmyndigheterna ska när så är nödvändigt samarbeta för att fullgöra sina skyldigheter och uppgifter enligt detta direktiv och förordning (EU) nr 537/2014. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat ska bistå behöriga myndigheter i andra medlemsstater och de relevanta europeiska tillsynsmyndigheterna. Behöriga myndigheter ska särskilt utbyta information och samverka vid utredningar i samband med lagstadgade revisioner.

2. Tystnadsplikt ska gälla för alla personer som är anställda eller före detta anställda vid behöriga myndigheter. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas till andra personer eller myndigheter utom när det föreskrivs i lag eller annan författning i en medlemsstat.

3. Punkt 2 ska inte hindra de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. Den information som utbyts ska omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid behöriga myndigheter. Tystnadsplikten ska också gälla alla andra personer som de behöriga myndigheterna har delegerat uppgifter till i samband med de syften som anges i detta direktiv.

4. Behöriga myndigheter ska på begäran och utan onödigt dröjsmål lämna uppgifter för det syfte som anges i punkt 1. När så är nödvändigt ska de behöriga myndigheter som får en sådan begäran utan onödigt dröjsmål vidta nödvändiga åtgärder för att ta fram de begärda uppgifterna. Sålunda lämnade uppgifter ska omfattas av den tystnadsplikt som gäller för anställda och före detta anställda vid de behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna.

Om den anmodade behöriga myndigheten inte kan lämna de begärda uppgifterna inom rimlig tid ska den underrätta den begärande behöriga myndigheten om orsaken.

De behöriga myndigheterna får vägra att tillmötesgå sådan begäran om uppgifter

- a. om uppgiftslämnandet kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller

- b. om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och samma personer, eller
- c. om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och samma personer

Utan att det påverkar deras förpliktelser i rättsliga förfaranden, får de behöriga myndigheter eller de europeiska tillsynsmyndigheter som erhåller information enligt punkt 1 använda den endast för att fullgöra sitt uppdrag enligt detta direktiv eller förordning (EU) nr 537/2014 och i samband med administrativa eller rättsliga förfaranden som specifikt avser detta uppdrag.

4a. Medlemsstaterna får tillåta att de behöriga myndigheterna till de behöriga myndigheter som ansvarar för tillsyn av företag av allmänt intresse, till centralbankerna, till Europeiska centralbankssystemet och till Europeiska centralbanken, i deras egenskap av monetära myndigheter, och till Europeiska systemrisknämnden överlämnar konfidentiell information som ska användas för att de ska kunna fullgöra sina uppgifter. Dessa myndigheter eller organ ska inte heller hindras från att meddela de behöriga myndigheterna de uppgifter som dessa eventuellt behöver för att utföra sina uppgifter enligt förordning (EU) nr 537/2014.

5. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i detta direktiv pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, ska den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten ska vidta lämpliga åtgärder. Den ska meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

6. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får också begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium.

Den får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet.

Det övergripande ansvaret för utredningen ska dock hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den äger rum.

Den behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning enligt första stycket, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat ska tillåtas följa med de egna tjänstemännen enligt andra stycket,

- a. om en sådan utredning kan inverka på den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning eller strida mot nationella säkerhetsregler, eller
- b. om rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, eller
- c. om den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

7. har upphävts.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel IX Val och entledigande

Artikel 37 Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Lagstadgad revisor eller revisionsföretag ska utses av aktieägarna, delägarna eller medlemmarna på den granskade enhetens stämma.

2. Medlemsstaterna får tillåta alternativa system eller förfaranden för att utse lagstadgad revisor eller revisionsföretag under förutsättning att dessa system eller förfaranden är utformade så att den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets självständiga och opartiska ställning i förhållande till den granskade enhetens företagsledning eller förvaltningsorgan garanteras.

Författ-
ningar

3. Alla avtalsklausuler som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för ledamöter av det granskade företaget i enlighet med punkt 1 till vissa kategorier eller förteckningar över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag när det gäller utnämning av en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag för att utföra den lagstadgade revisionen av företaget ska vara förbjudna. Alla sådana befintliga klausuler ska vara ogiltiga.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 38 Lagstadgade revisorers eller revisionsföretags entledigande och avgång

1. Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får entledigas enbart på saklig grund. Skilda åsikter om redovisning eller revisionsförfaranden ska inte anses vara skäligen grund för entledigande.

2. Medlemsstaterna ska se till att den granskade enheten och den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget underrättar den eller de offentliga tillsynsmyndigheterna om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets entledigande eller avgång under mandatperioden och att en tillfredsställande förklaring till orsakerna lämnas.

3. Vid en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse ska medlemsstaterna se till att det är möjligt för

- a. aktieägare som representerar 5 % eller mer av rösträtterna eller aktiekapitalet,
- b. andra organ inom de granskade företagen definierade i nationell lagstiftning, eller
- c. de behöriga myndigheter som avses i artikel 32 i detta direktiv eller som utsetts i enlighet med artikel 20.1 i förordning (EU) nr 537/2014 eller som, när så föreskrivs i nationell rätt, med artikel 35.2 i den förordningen

att inleda förfaranden för entledigande av den eller de berörda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen vid en nationell domstol, om det finns skäligen grunder för detta.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel X Revisionskommitté

Artikel 39 Revisionskommitté

1. Medlemsstaterna ska säkerställa att alla företag av allmänt intresse har en revisionskommitté. Revisionskommittén ska antingen vara en fristående kommitté eller en kommitté inom det granskade företags förvaltningsorgan eller kontrollorgan. Den ska bestå av icke arbetande ledamöter av det granskade företags förvaltningsorgan och/eller ledamöter av dess kontrollorgan och/eller av ledamöter utsedda av det granskade företags bolagsstämma eller, för företag som inte har aktieägare, av ett likvärdigt organ.

Minst en ledamot av revisionskommittén ska ha redovisnings- och/eller revisionskompetens.

Samtliga ledamöter ska ha kompetens som är relevant för den sektor där det granskade företaget är verksam.

En majoritet av ledamöterna av revisionskommittén ska vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Revisionskommitténs ordförande ska utses av kommitténs ledamöter eller det granskade företags kontrollorgan och vara oberoende i förhållande till det granskade företaget. Medlemsstaterna får kräva att revisionskommitténs ordförande ska väljas varje år av det granskade företags bolagsstämma.

2. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att de uppgifter som tilldelas revisionskommittén i ett företag av allmänt intresse som uppfyller de kriterier som anges i artikel 2.1 f och t i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG får utföras av förvaltnings- eller kontrollorganet i dess helhet, förutsatt att ordföranden för ett sådant organ, om han eller hon tillhör företagsledningen, inte ska fungera som ordförande när ett sådant organ utför revisionskommitténs uppgifter.

Om en revisionskommitté utgör en del av det granskade företags förvaltningsorgan eller kontrollorgan i enlighet med punkt 1, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att förvaltningsorganet eller kontrollorganet efter behov utför revisionskommitténs uppgifter vad gäller de skyldigheter som anges i detta direktiv och i förordning (EU) nr 537/2014.

3. Genom undantag från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att följande typer av företag av allmänt intresse inte behöver ha en revisionskommitté:

- a. Varje företag av allmänt intresse som enligt artikel 2.10 i direktiv 2013/34/EU är ett dotterföretag, om det företaget uppfyller kraven i punkterna 1, 2 och 5 i den här artikeln, artikel 11.1 och 11.2 och artikel 16.5 i förordning (EU) nr 537/2014 på koncernnivå.
- b. Varje företag av allmänt intresse som är ett fondföretag enligt definitionen i artikel 1.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG eller en alternativ investeringsfond enligt definitionen i artikel 4.1 a i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU.
- c. Varje företag av allmänt intresse vars enda uppgift är att utfärda värdepapper med bakomliggande tillgångar som säkerhet enligt definitionen i artikel 2.5 i kommissionens förordning (EG) nr 809/2004.
- d. Varje kreditinstitut i den mening som avses i artikel 3.1.1 i direktiv 2013/36/EU vars aktier inte är upptagna till handel på en reglerad marknad i någon medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG och som fortlöpande eller vid upprepade tillfällen endast har gett ut skuldinstrument som är upptagna till handel på en reglerad marknad, förutsatt att det sammanlagda nominella beloppet för alla dessa skuldinstrument ligger under 100.000.000 EUR och att det inte har offentliggjort något prospekt i enlighet med direktiv 2003/71/EG.

De företag av allmänt intresse som avses i led c ska offentligt förklara orsakerna till att de anser att det inte är lämpligt för dem att ge antingen en revisionskommitté eller ett förvaltnings- eller kontrollorgan i uppgift att utföra en revisionskommittés uppgifter.

4. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna kräva eller tillåta att ett företag av allmänt intresse inte ska ha en revisionskommitté, förutsatt att det har ett eller flera organ med motsvarande uppgifter som en revisionskommitté, som har inrättats och fungerar i enlighet med bestämmelser i den medlemsstat där det företag som ska granskas är registrerat. I sådana fall ska företaget lämna uppgifter om vilket organ som utför dessa uppgifter och hur det är sammansatt.

5. Om alla ledamöter av revisionskommittén är ledamöter i det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan, får medlemsstaten föreskriva att revisionskommittén ska undantas från kraven på oberoende som anges i punkt 1 fjärde stycket.

6. Utan att det påverkar ansvaret för ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller kontrollorganet eller för andra ledamöter utsedda av det granskade företagets bolagsstämma ska revisionskommittén bland annat

- a. informera det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan om resultatet av den lagstadgade revisionen och förklara på vilket sätt den lagstadgade revisionen bidrog till den finansiella rapporteringens tillförlitlighet och vilken roll revisionskommittén spelade i den processen,
- b. övervaka den finansiella rapporteringen och lämna rekommendationer eller förslag för att säkerställa dess integritet,
- c. övervaka effektiviteten i företagets interna kvalitetskontroll- och riskhanteringssystem och i tillämpliga fall dess internrevision när det gäller det granskade företagets finansiella rapportering, utan att åsidosätta företagets oberoende,
- d. övervaka den lagstadgade revisionen av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning, i synnerhet dess utförande, med beaktande av den behöriga myndighetens resultat och slutsatser i enlighet med artikel 26.6 i förordning (EU) nr 537/2014,

Författ-
ningar

- e. granska och övervaka den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet i enlighet med artiklarna 22, 22a, 22b, 24a och 24b i detta direktiv samt artikel 6 i förordning (EU) nr 537/2014, särskilt om det är lämpligt att tillhandahålla icke-revisionstjänster till det granskade företaget i enlighet med artikel 5 i den förordningen, och
- f. ansvara för urvalsförfarandet vid val av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag och utfärda rekommendationer om vilken eller vilka lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ska utses i enlighet med artikel 16 i förordning (EU) nr 537/2014, utom när artikel 16.8 i den förordningen tillämpas.

Artiklarna 40–43 har upphävts genom direktiv 2014/56/EU.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel XI Internationella aspekter

Artikel 44 Godkännande av revisor från ett tredjeland

1. Under förutsättning att ömsesidighet föreligger får en medlemsstats behöriga myndigheter godkänna en revisor från ett tredjeland som lagstadgad revisor, om denne kan styrka att han eller hon uppfyller krav motsvarande de föreskrivna kraven enligt artikel 4 och artiklarna 6–13.

2. Medlemsstaternas behöriga myndigheter ska, innan de godkänner en revisor från ett tredjeland som uppfyller kraven i punkt 1, tillämpa de krav som fastställs i artikel 14.

Artikel 45 Registrering och tillsyn av revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland

1. De behöriga myndigheterna i en medlemsstat ska i enlighet med artiklarna 15, 16 och 17 registrera varje revisor och revisionsföretag från ett tredjeland, om denna revisor eller detta revisionsföretag från ett tredjeland avger en revisionsberättelse beträffande årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning för ett företag som har sitt säte utanför unionen och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i den medlemsstaten i den mening som avses i artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG, utom när företaget enbart emitterar utestående skuldförbindelser för vilka något av följande gäller:

- a. De har varit upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 2.1 c i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG före den 31 december 2010 och deras nominella värde per företag är minst 50.000 EUR på emitteringsdagen eller, i fråga om skuldförbindelser i annan valuta, motsvarande minst 50.000 EUR på emitteringsdagen.
- b. De är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktiv 2004/109/EG från och med den 31 december 2010 och deras nominella värde per företag är minst 100.000 EUR på emitteringsdagen, eller, i fråga om skuldförbindelser i annan valuta, motsvarande minst 100.000 EUR på emitteringsdagen.

2. Artiklarna 18 och 19 ska tillämpas.

3. Registrerade revisorer och revisionsföretag från ett tredjeland ska omfattas av medlemsstaternas tillsynssystem, system för kvalitetskontroll samt utrednings- och sanktionssystem. En medlemsstat får undanta registrerade revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland från sitt system för kvalitetskontroll om en annan medlemsstat eller ett tredjelands system för kvalitetskontroll, som bedömts vara likvärdigt enligt artikel 46, under de föregående tre åren redan genomfört en kvalitetskontroll av de berörda revisorerna eller revisionsföretagen från tredjeländerna.

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 46 ska sådana revisionsberättelser beträffande årsredovisning, årsbokslut eller koncernredovisning enligt punkt 1 i den här artikeln som avges av revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland som inte är registrerade i en viss medlemsstat inte ha rättslig verkan i den medlemsstaten.

5. En medlemsstat får registrera ett revisionsföretag från ett tredjeland endast om
 - a. har upphävts,
 - b. majoriteten av ledamöterna i förvaltnings- eller ledningsorganet för revisionsföretaget från ett tredjeland uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
 - c. revisor från ett tredjeland som reviderar på uppdrag av revisionsföretaget från tredjelandet uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 4–10,
 - d. revision av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning enligt punkt 1 utförs i enlighet med de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 och i enlighet med kraven i artiklarna 22, 22b och 25 eller med likvärdiga standarder och krav, och
 - e. det på sin webbplats offentliggör en årlig rapport om öppenhet och insyn, som innehåller den information som avses i artikel 13 i förordning (EU) nr 537/2014 eller uppfyller likvärdiga krav på offentliggörande.

5a. En medlemsstat får registrera en revisor från ett tredjeland endast om denne uppfyller kraven i punkt 5 c, d och e i denna artikel.

6. För att säkerställa enhetliga villkor för tillämpningen av punkt 5 d i denna artikel ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om den likvärdighet som avses i den punkten. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 5 d i denna artikel så länge kommissionen inte har fattat något sådant beslut.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att fastställa de allmänna kriterier för likvärdighet som ska användas vid bedömningen av huruvida de revisioner av räkenskaper som avses i punkt 1 i denna artikel utförs i enlighet med de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 och de krav som fastställs i artiklarna 22, 24 och 25. När medlemsstaterna bedömer likvärdighet på nationell nivå ska de tillämpa sådana kriterier, som är tillämpliga på alla tredjeländer.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 46 Undantag vid likvärdighet

1. Medlemsstaterna får bortse från eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3 på grundval av ömsesidighet endast om dessa revisorer eller revisionsföretag från ett tredjeland omfattas av system för offentlig tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar och sanktioner i tredjelandet som uppfyller krav som är likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32.

2. För att säkerställa enhetliga villkor för tillämpningen av punkt 1 i denna artikel ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om den likvärdighet som avses i den punkten. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. När kommissionen har erkänt den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel, får medlemsstaterna besluta att helt eller delvis förlita sig på denna likvärdighet och därmed att helt eller delvis upphöra att tillämpa eller ändra kraven i artikel 45.1 och 45.3. Medlemsstaterna får bedöma den likvärdighet som avses i punkt 1 i denna artikel eller förlita sig på andra medlemsstaters bedömningar, så länge kommissionen inte har fattat något sådant beslut. Om kommissionen beslutar att kravet på likvärdighet enligt punkt 1 i denna artikel inte är uppfyllt, får den tillåta de berörda revisorerna från ett tredjeland och revisionsföretagen från ett tredjeland att under en lämplig övergångsperiod fortsätta sin revisionsverksamhet i enlighet med den berörda medlemsstatens krav.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att med utgångspunkt i de krav som fastställs i artiklarna 29, 30 och 32 fastställa de allmänna kriterier för likvärdighet som ska användas vid bedömningen av huruvida systemen för offentlig tillsyn, kvalitetskontroll, utredning och sanktioner i ett tredjeland är likvärdiga med dem som tillämpas i unionen. Dessa allmänna kriterier ska användas av medlemsstaterna när de bedömer likvärdighet på nationell nivå, om kommissionen inte har fattat något beslut om det berörda tredjelandet.

Författningar

3. Medlemsstaterna ska underrätta kommissionen om
 - a. sin bedömning av likvärdigheten enligt punkt 2, och
 - b. huvuddragen i sina samarbetslösningar med tredjeländers system för offentlig tillsyn, kvalitetskontroll samt utredningar och sanktioner på grundval av punkt 1.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 47 Samarbete med behöriga myndigheter i tredjeländer

1. Medlemsstaterna kan tillåta att revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de har godkänt och utrednings- och kontrollrapporter som avser revisionerna i fråga överlämnas till behöriga myndigheter i ett tredjeland, på villkor

- a. att dessa revisionshandlingar eller andra handlingar är relaterade till revision av bolag som har emitterat värdepapper i det tredjelandet eller ingår i en koncern som utfärdar lagstadgade koncernredovisningar i det tredjelandet,
- b. att överlämnandet sker via hemmedlemsstatens behöriga myndigheter till de behöriga myndigheterna i tredjelandet och på dessas begäran,
- c. att de behöriga myndigheterna i tredjelandet i fråga uppfyller krav som fastställts som tillräckliga enligt punkt 3,
- d. att samarbetsformer på grundval av ömsesidighet har avtalats mellan berörda behöriga myndigheter,
- e. att överlämnandet av personuppgifter till tredjelandet sker i enlighet med kapitel IV i direktiv 95/46/EG.

2. De samarbetsformer som avses i punkt 1 d ska säkerställa

- a) att de behöriga myndigheterna lämnar en motivering till ändamålet med begäran om revisionshandlingar och andra handlingar,
- b) att de anställda eller tidigare anställda vid tredjelandets behöriga myndigheter som erhållit uppgifterna omfattas av tystnadsplikt,
- ba) att skyddet för det granskade företagets affärsintressen, däribland dess industriella och immateriella rättigheter, inte skadas,
- c) att behöriga myndigheter i tredjelandet får utnyttja revisionshandlingar och andra handlingar endast för att fullgöra sitt uppdrag vad avser offentlig tillsyn, kvalitetskontroll och utredningar som uppfyller krav likvärdiga med kraven i artiklarna 29, 30 och 32,
- d) att en begäran från en behörig myndighet i ett tredjeland om revisionshandlingar eller andra handlingar hos den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får avvisas
 - om utlämnandet av dessa kan inverka på gemenskapens eller den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning, eller
 - rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer, eller
 - den anmodade medlemsstatens behöriga myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

3. För att underlätta samarbete ska kommissionen ges befogenhet att genom genomförandeakter besluta om tillräcklighet i enlighet med punkt 1 c i denna artikel. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 48.2. Medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att följa kommissionens beslut.

Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 48a för att fastställa de allmänna kriterier för tillräcklighet som kommissionen ska använda för att bedöma huruvida behöriga myndigheter i tredjeländer kan erkännas som tillräckliga för att samarbeta med medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om utbyte av revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer och revisionsföretag. De allmänna kriterierna för tillräcklighet ska grundas på kraven i artikel 36 eller i huvudsak likvärdiga funktionella resultat av ett direkt utbyte av revisionshandlingar eller andra handlingar hos lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

4. I undantagsfall får medlemsstaterna, med avvikelse från punkt 1, tillåta lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som de godkänt att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar direkt till de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, på villkor
 - a. att de behöriga myndigheterna i tredjelandet har inlett utredningar,
 - b. att överlämnandet inte strider mot lagstadgade revisorers och revisionsföretags förpliktelser när det gäller att överlämna revisionshandlingar och andra handlingar till hemmedlemsstatens behöriga myndigheter,
 - c. att samarbetsformerna med de behöriga myndigheterna i tredjelandet även medger att medlemsstatens behöriga myndigheter ges motsvarande direkta tillgång till revisionshandlingar och andra handlingar hos revisionsföretag från ett tredjeland,
 - d. att de begärande behöriga myndigheterna i tredjelandet på förhand underrättar den lagstadgade revisorns och revisionsföretagets behöriga myndigheter om varje direkt begäran om uppgifter och anger motiven till denna,
 - e. att villkoren i punkt 2 uppfylls.
5. har upphävts.

6. Medlemsstaterna ska underrätta kommissionen om samarbetsformerna enligt punkterna 1 och 4.

Direktiv (2014/56/EU)

Kapitel XII Övergångs- och slutbestämmelser

Artikel 48 Kommittéförfarande

1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté (nedan kallad kommittén). Den kommittén ska vara en kommitté i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011.

2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

3. Kommittén ska själv anta sin arbetsordning.

4. Utan att det påverkar redan antagna genomförandeåtgärder och med undantag av de bestämmelser som anges i artikel 26, ska tillämpningen av bestämmelserna i detta direktiv, vilka föreskriver att tekniska bestämmelser, ändringar och beslut ska antas i enlighet med punkt 2, upphöra när två år har förflutit efter det att direktivet antogs, dock senast den 1 april 2008. Europaparlamentet och rådet kan, på förslag från kommissionen, förnya bestämmelserna i fråga enligt det förfarande som fastställs i artikel 251 i fördraget, och ska därför kontrollera dem innan den ovannämnda tidsperioden löper ut eller det ovannämnda datumet inträffar.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 48a Utövande av delegeringen

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.

2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 ska ges till kommissionen för en period av fem år från och med den 16 juni 2014. Kommissionen ska utarbeta en rapport om delegeringen av befogenhet senast nio månader före utgången av perioden av fem år. Delegeringen av befogenhet ska genom tyst medgivande förlängas med perioder av samma längd, såvida inte Europaparlamentet eller rådet motsätter sig en sådan förlängning senast tre månader före utgången av perioden i fråga.

3. Den delegering av befogenhet som avses i artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som anges i beslutet upphör att gälla. Beslutet får

Författ-
ningar

verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.

4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.

5. En delegerad akt som antas enligt artiklarna 26.3, 45.6, 46.2 och 47.3 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av fyra månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

Artikel 49 har upphävts genom direktiv 2014/56/EU.

Direktiv (2014/56/EU)

Artikel 50 Upphävande av direktiv 84/253/EEG

Direktiv 84/253/EEG ska upphöra att gälla från och med den 29 juni 2006. Hänvisningar till det upphävda direktivet ska anses som hänvisningar till det här direktivet.

Artikel 51 Övergångsbestämmelse

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som medlemsstaternas behöriga myndigheter har godkänt i enlighet med bestämmelserna i direktiv 84/253/EEG innan de bestämmelser som avses i artikel 53.1 träder i kraft ska anses vara godkända enligt bestämmelserna i det här direktivet.

Artikel 52 Minimiharmonisering

Den medlemsstat som föreskriver lagstadgad revision kan införa strängare krav om inget annat anges i detta direktiv.

Artikel 53 Införlivande

1. Senast den 29 juni 2008 ska medlemsstaterna anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast underrätta kommissionen om detta.

2. När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

3. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texterna till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar på det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 54 Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft den 29 juni 2006.

Artikel 55 Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser för ändringsrättsakter

Direktiv 2014/56/EU

Detta direktiv träder i kraft den 16 juni 2014.

Senast den 17 juni 2016 ska medlemsstaterna anta och offentliggöra de bestämmelser som är nödvändiga för att följa detta direktiv.

Medlemsstaterna ska tillämpa de bestämmelserna från och med den 17 juni 2016.

Revisorslag (2001:883)

(senast ändrad genom SFS 2020:658)

Allmänna bestämmelser	1465
Revisorsinspektionen	1467
Auktorisation av revisorer	1467
Godkända revisorer	1467
Revisionsföretag	1468
Tillåtna verksamhetsformer	1468
Verksamhet som enskild näringsidkare eller i enkelt bolag	1468
Verksamhet i handelsbolag eller aktiebolag	1468
Revisors anställning	1468
Registrering av revisionsbolag	1469
Handelsbolag	1469
Aktiebolag	1469
Fysiska personer och företag från andra stater inom EES	1469
Registrering av företag från andra stater inom EES	1469
Registrering av revisorer från tredjeland	1469
Huvudansvarig i revisionsverksamhet	1470
Giltighetstid för auktorisation, godkännande och registrering	1470
Revisorns skyldigheter	1470
God revisorssed	1470
Revisorns opartiskhet och självständighet	1470
Dokumentation	1472
Förtroenderubbande sidoverksamhet	1472
Tillträde av befattning hos en tidigare revisionsklient	1473
Tystnadsplikt	1473
Interna rutiner för rapportering av överträdelser	1473
Försäkring	1473
Kvalitetskontroll	1473
Uppgiftslämnande m.m.	1473
Upphävande, varning och erinran	1475
Varning förenad med sanktionsavgift eller tidsbegränsat förbud	1475
Val av åtgärd	1476
Sanktionsavgiftens storlek	1476
Sanktionsavgift vid tillträde av befattning hos en tidigare revisionsklient	1476
Betalning av sanktionsavgiften	1476
Verkställighet av ett beslut om sanktionsavgift	1477
Åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism	1477
Upphävande på grund av ändrade omständigheter	1477
Registrerade revisionsbolag och revisorer från ett tredjeland	1477
Föreläggande om rättelse m.m.	1478
Övriga bestämmelser	1478
Överklagande m.m.	1478
Straffansvar	1478
Avgifter	1478
Register	1478
Bemyndiganden	1478
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1478
Propositioner	1479

Författ-
ningar**Allmänna bestämmelser****1 §** Denna lag innehåller bestämmelser om

1. Revisorsinspektionen (3 §),
2. auktorisation av revisorer (4 och 5 §§),
3. godkända revisorer (6 §),
4. revisionsföretag (8–12 §§),

5. registrering av revisionsbolag och revisorer från ett tredjeland (13–16 b §§),
6. huvudansvarig i revisionsverksamhet (17 §),
7. giltighetstid för auktorisation, godkännande och registrering (18 §),
8. revisorns skyldigheter (19–27 §§),
9. kvalitetskontroll (27 a §),
10. uppgiftslämnande m.m. (27 b–31 a §§),
11. disciplinära åtgärder m.m. (32–35 §§), och
12. överklagande, straffansvar m.m. (36–41 §§).

Bestämmelser som gäller vid revision av företag av allmänt intresse och för revisorer och registrerade revisionsbolag som utför sådan revision finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUs revisorsförordning).

Lag (2016:1339)

2 § I denna lag avses med

1. *revisor*: en auktoriserad eller godkänd revisor,
2. *auktoriserad revisor*: en revisor som har auktoriserats enligt 4 §,
3. *godkänd revisor*: en revisor som ursprungligen har godkänts enligt äldre bestämmelser utan att ha avlagt revisorsexamen,
4. *revisionsföretag*:
 - a. en revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare,
 - b. ett enkelt bolag med annan revisor, ett handelsbolag eller ett aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i, eller
 - c. ett företag som av en behörig myndighet i en annan stat inom EES än Sverige har godkänts att utföra lagstadgad revision,
5. *registrerat revisionsbolag*: ett revisionsföretag som har registrerats enligt 13, 14 eller 16 a §,
6. *revisor från ett tredjeland*: någon som har registrerats enligt 16 b §,
7. *nätverk*: en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som
 - a. tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,
 - b. har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,
 - c. har gemensamma system för kvalitetssäkring,
 - d. har en gemensam affärsstrategi,
 - e. använder ett gemensamt namn, eller
 - f. i betydande omfattning har gemensam personal,
8. *revisionsverksamhet*:
 - a. verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
 - b. rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a,
9. *företag av allmänt intresse*:
 - a. företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad,
 - b. företag som har tillstånd att driva rörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
 - c. värdepappersbolag som har tillstånd enligt 2 kap. 2 § första stycket 2 och 8 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
 - d. företag som har tillstånd att driva rörelse enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043), utom sådana företag som har beviljats undantag enligt 1 kap. 19, 19 d eller 20 § i den lagen, eller
 - e. företag som har tillstånd att driva tjänstepensionsverksamhet enligt lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag,
10. *EES*: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
11. *tredjeland*: en stat utanför EES.

Lag (2020:658)

Revisorsinspektionen

3 § Revisorsinspektionen ska

1. pröva frågor om auktorisation, godkännande och registrering enligt denna lag,
2. utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från ett tredjeland,
3. pröva frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer, registrerade revisionsbolag, revisorer från ett tredjeland och, i den omfattning som framgår av 32 g §, före detta revisorer, och
4. ansvara för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Regeringen kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om Revisorsinspektionen.

Lag (2016:1339)

3 a § Revisorsinspektionen ska utöva tillsyn över att revisorer och registrerade revisionsbolag fullgör sina skyldigheter enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Inom ramen för denna tillsyn ska inspektionen pröva frågor om disciplinära åtgärder mot andra än revisorer som är företrädare för ett registrerat revisionsbolag eller ersättare för sådana företrädare.

Lag (2017:643)

Auktorisation av revisorer

4 § En auktoriserad revisor ska

1. yrkesmässigt utöva revisionsverksamhet,
2. vara bosatt i Sverige eller i en annan stat inom EES,
3. varken vara i konkurs, ha näringsförbud, ha förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken, vara förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall eller vara föremål för någon motsvarande rådgivningsinskränkning i en annan stat,
4. ha den utbildning och erfarenhet som behövs för revisionsverksamhet,
5. hos Revisorsinspektionen ha avlagt revisorsexamen, och
6. vara redbar och i övrigt lämplig att utöva revisionsverksamhet.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsinspektionen i ett enskilt fall bevilja undantag från kraven i första stycket 1 och 2.

Lag (2016:1339)

5 § Det krav på revisorsexamen som ställs upp i 4 § första stycket 5 ska anses uppfyllt också av den som

1. innehar ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i
 - a. någon stat inom EES, eller
 - b. ett tredjeland, om den staten tillåter att revisorer som har auktoriserats enligt denna lag på motsvarande villkor utövar revisionsverksamhet där, och
2. hos Revisorsinspektionen har genomgått ett särskilt lämplighetsprov.

Lag (2016:1339)

Godkända revisorer

6 § En godkänd revisor ska uppfylla de krav som anges i 4 § första stycket 1–4 och 6.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsinspektionen i ett enskilt fall bevilja undantag från kraven i 4 § första stycket 1 och 2.

Lag (2016:1339)

7 § har upphävts genom lag (2013:217).

Författningar

Revisionsföretag

Tillåtna verksamhetsformer

8 § En revisor får utöva revisionsverksamhet endast som enskild näringsidkare eller i ett annat revisionsföretag.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsinspektionen tillåta att en revisor utövar revisionsverksamhet i ett tredjeland trots att villkoret i första stycket inte är uppfyllt.

Lag (2016:1339)

Verksamhet som enskild näringsidkare eller i enkelt bolag

9 § En revisor som utövar revisionsverksamhet som enskild näringsidkare eller i enkelt bolag skall hålla annan verksamhet som inte har ett naturligt samband med revisionsverksamhet tydligt avskild från denna.

Endast en revisor får vara prokurist i revisionsverksamheten.

Verksamhet i handelsbolag eller aktiebolag

10 § Om revisionsverksamheten utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inneha andelar i andra företag endast om

1. företaget är ett revisionsföretag eller ett företag som avses i 11 § andra stycket, eller
2. innehavet har ett naturligt samband med revisionsverksamheten.

Lag (2013:217)

11 § En revisor får utöva revisionsverksamhet i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag endast om följande fyra villkor är uppfyllda:

1. Bolaget är inte i konkurs eller likvidation.
2. Bolaget ägs av revisorer eller av ett eller flera registrerade revisionsbolag.
3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.
4. Bolaget är redbart och i övrigt lämpat att utöva revisionsverksamhet i.

Vid tillämpningen av första stycket 2 ska med en revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera handelsbolag eller aktiebolag som uppfyller följande tre villkor (*ägarbolag*):

1. Bolaget ägs av revisorer eller av ett eller flera registrerade revisionsbolag eller av andra ägarbolag.
2. Bolaget utövar inte någon annan verksamhet än
 - a. revisionsverksamhet,
 - b. verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet, eller
 - c. ägande av revisionsföretag eller annat ägarbolag.
3. Bolagets styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör, firmatecknare och prokurister är revisorer.

Trots första och andra styckena får revisionsverksamhet också bedrivas enligt de villkor för registrerade revisionsbolag som föreskrivs i 13–15 §§.

Det som sägs i första stycket 3 och andra stycket 3 avser inte styrelseledamöter och styrelsesuppleanter som är utsedda enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Lag (2013:735)

Revisors anställning

12 § En revisor får vara anställd endast hos ett revisionsföretag eller ett sådant bolag som avses i 11 § andra stycket.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsinspektionen bevilja undantag från föreskriften i första stycket.

Lag (2016:1339)

Registrering av revisionsbolag

Handelsbolag

13 § Ett handelsbolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 10 och 11 §§.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsinspektionen beträffande viss bolagsman, firmatecknare eller prokurist bevilja undantag från villkoren i 11 §. En majoritet av bolagsmännen ska dock alltid utgöras av revisorer eller registrerade revisionsbolag. Om det finns endast två bolagsmän, måste minst en av dem vara revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Lag (2016:1339)

Aktiebolag

14 § Ett aktiebolag som utövar revisionsverksamhet får registreras som revisionsbolag, om det uppfyller villkoren i 10 och 11 §§.

Om följande tre förutsättningar är uppfyllda, får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag, trots att villkoren i 11 § första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda:

1. Aktier i bolaget med mer än hälften av röstetalet ägs av revisorer eller ett eller flera registrerade revisionsbolag.
2. Mer än hälften av styrelseledamöterna och mer än hälften av styrelsesuppleanterna samt den verkställande direktören är revisorer.
3. I bolagsordningen anges att styrelsen är beslutförför endast om mer än hälften av de närvarande ledamöterna är revisorer.

Lag (2013:217)

15 § Vid tillämpningen av 14 § andra stycket 1 ska med revisors direkta ägande jämföras indirekt ägande genom ett eller flera ägarbolag enligt 11 § andra stycket. Om ägarbolaget är ett aktiebolag, behöver dock endast aktier med mer än hälften av röstetalet ägas av revisorer eller av andra ägarbolag och endast mer än hälften av styrelseledamöterna och mer än hälften av styrelsesuppleanterna och den verkställande direktören vara revisorer.

Trots första stycket får ett aktiebolag registreras som revisionsbolag endast om revisorernas direkta eller indirekta ägande i bolaget motsvarar mer än hälften av röstetalet i bolaget.

Lag (2013:217)

Författningar

Fysiska personer och företag från andra stater inom EES

16 § Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket, 13 § andra stycket, 14 § andra stycket samt 15 § ska med revisor jämföras en annan fysisk person som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Vid tillämpningen av 11 § första stycket 2 och andra stycket 1, 13 § andra stycket och 14 § andra stycket 1 ska med registrerat revisionsbolag jämföras ett företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige.

Lag (2016:430)

Registrering av företag från andra stater inom EES

16 a § Ett företag från en annan stat inom EES än Sverige som har godkänts att utföra lagstadgad revision i den staten får registreras som ett revisionsbolag.

Lag (2016:430)

Registrering av revisorer från tredjeland

16 b § En fysisk person eller ett företag från ett tredjeland får registreras som revisor från tredjeland, om kraven på lagstadgad revision och på dem som utför revisionen i den staten är likvärdiga med dem som följer av svensk rätt.

Lag (2009:564)

Huvudansvarig i revisionsverksamhet

17 § Ett handelsbolag eller aktiebolag som utövar revisionsverksamhet ska för varje uppdrag som det åtar sig och som utgör revisionsverksamhet utse en av de yrkesverkssamma revisorerna i bolaget att vara huvudansvarig. Den huvudansvarige ska vara auktoriserad revisor, om det behövs för att uppfylla föreskrifter i lag eller annan författning. Bolaget ska utan dröjsmål underrätta uppdragsgivaren om vem som är huvudansvarig.

Den huvudansvarige ska underteckna revisionsberättelser och andra utlåtanden. Om en berättelse eller ett utlåtande undertecknas av flera revisorer, ska det anges vem som är huvudansvarig.

Första och andra styckena gäller även ett registrerat revisionsbolag från en annan stat inom EES än Sverige.

Lag (2016:430)

Giltighetstid för auktorisation, godkännande och registrering

18 § Auktorisation, godkännande och registrering gäller i fem år. Har en ansökan om fortsatt auktorisation, godkännande eller registrering gjorts före giltighetstidens utgång fortsätter auktorisationen, godkännandet eller registreringen att gälla till dess att beslut i saken har fått laga kraft.

Revisorsinspektionen får i ett enskilt fall besluta att en auktorisation ska gälla i längre tid än fem år, dock längst sex år.

Revisorsinspektionen eller, efter överklagande, en domstol får bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan som avses i första stycket ska gälla omedelbart.

Lag (2016:1339)

Revisorns skyldigheter

God revisorssed

19 § En revisor skall iaktta god revisorssed.

Om arbete som hänför sig till ett uppdrag i revisionsverksamheten utförs av ett biträde till revisorn, är revisorn skyldig att se till att även biträdet iakttar god revisorssed.

Revisorns opartiskhet och självständighet

20 § En revisor skall i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

21 § En revisor ska avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om revisorn, någon av hans eller hennes anställda eller någon annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för eller under kontroll av revisorn och som medverkar i revisionsuppdraget, eller en närstående till någon av dessa personer, under den tidsperiod som revisionen avser eller den tidsperiod när revisionen utförs

1. har ett väsentligt vinstintresse i revisionskunden, eller
2. handlar med ett finansiellt instrument med koppling till revisionskunden.

Ingen av de nämnda personerna får delta i eller på något annat sätt påverka resultatet av revisionen om personen

1. äger finansiella instrument i revisionskunden,
2. äger finansiella instrument i ett företag som är knutet till revisionskunden, om detta medför eller kan uppfattas medföra en intressekonflikt för revisorn, eller
3. har varit anställd av eller haft någon annan förbindelse med revisionskunden under den tidsperiod som revisionen avser eller den tidsperiod när revisionen utförs, om detta medför eller kan uppfattas medföra en intressekonflikt för revisorn.

Första och andra styckena gäller inte innehav av fondandelar eller andra indirekta innehav av finansiella instrument eller vinstintressen som grundar sig på sådana innehav.

Lag (2016:430)

21 a § Utöver vad som följer av 21 § ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag

1. om han eller hon eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam eller någon annan fysisk person som kan påverka resultatet av revisionen
 - a. har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,
 - b. vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,
 - c. uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,
 - d. har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,
 - e. utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller
2. om det finns något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet förekommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Lag (2016:430)

21 b § I artikel 5 i EUs revisorsförordning finns bestämmelser om förbud i vissa fall mot tillhandahållande av andra tjänster än revision.

En revisor får, under de förutsättningar som anges i artikel 5.3 i EUs revisorsförordning, i den ursprungliga lydelsen, tillhandahålla företaget och dess moder- och dotterföretag följande tjänster:

1. upprättande av deklaration avseende skatt,
2. identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament,
3. stöd i samband med skattekontroll,
4. beräkning av skatt,
5. skatterådgivning, och
6. värdering.

Lag (2016:430)

Författningar

22 § Revisorsinspektionen ska på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida

1. förhållandena är sådana att revisorn enligt 21 § första stycket är skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget,
2. en viss omständighet är en sådan som avses i 21 a § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att revisorn ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget, eller
3. en viss tjänst omfattas av förbudet mot tillhandahållande av andra tjänster än revision i artikel 5 i EUs revisorsförordning och, om så är fallet, huruvida tjänsten ändå får tillhandahållas enligt 21 b §.

När ett förhandsbesked har fått laga kraft, är det bindande för inspektionen i förhållande till revisorn. Förhandsbeskedet upphör att gälla vid förändrade förutsättningar eller vid författningsändringar som påverkar den fråga som beskedet avser.

Lag (2016:1339)

22 a § Revisorsinspektionen får på ansökan av en revisor bevilja undantag från bestämmelserna om förhållandet mellan revisionsarvodet och arvodet för andra tjänster i artikel 4.2 i EUs revisorsförordning. Ett undantag får beviljas om det finns särskilda skäl för det. Av EUs revisorsförordning framgår att ett undantag som längst får gälla under två räkenskapsår.

Lag (2016:1339)

22 b § Med närstående enligt 21 § avses

1. make eller sambo,
2. omyndiga barn som personen i fråga har vårdnaden om,
3. andra personer som personen i fråga har gemensamt hushåll med sedan minst ett år,
4. en juridisk person vars verksamhet personen i fråga har ett väsentligt inflytande över och i vilken personen eller någon som avses i 1–3 eller flera av dem tillsammans innehar
 - a. en ägarandel som uppgår till tio procent eller mer av aktiekapitalet eller av andelarna,
 - b. en ekonomisk andel, innefattande rätt till tio procent eller mer av avkastningen, eller
 - c. en röstandel som uppgår till tio procent eller mer av röstetalet för samtliga aktier eller av röstetalet hos det högsta beslutande organet, och
5. en juridisk person vars verksamhet personen i fråga har ett väsentligt inflytande över och i vilken personen eller någon som avses i 1–4 eller flera av dem tillsammans innehar en sådan ägarandel, ekonomisk andel eller röstandel som anges i 4.

Lag (2016:430)

23 § Bestämmelserna i 20–22 b §§ gäller i tillämpliga delar även ett registrerat revisionsbolag.

Lag (2016:430)

Dokumentation

24 § Revisorer och registrerade revisionsbolag ska dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete och hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen ska inbegripa revisorns eller revisionsbolagets eventuella överträdelser av de bestämmelser som gäller för revisionsverksamheten och de åtgärder som har vidtagits med anledning av sådana överträdelser. Överträdelser som är av mindre betydelse behöver dock inte dokumenteras.

Dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande lämnas.

Lag (2016:430)

Förtroenderubbande sidoverksamhet

25 § En revisor får inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed, om

1. utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller
2. utövandet på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision.

Revisorsinspektionen ska på ansökan av en revisor meddela förhandsbesked om huruvida en viss verksamhet är förenlig med kravet i första stycket. För ett sådant förhandsbesked gäller bestämmelserna i 22 § andra stycket.

Lag (2016:1339)

Tillträde av befattning hos en tidigare revisionsklient

25 a § Den som i egenskap av revisor har medverkat i ett revisionsuppdrag får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller någon annan ledande befattningshavare i revisionsklienten om inte minst ett år har gått sedan han eller hon senast medverkade i revisionsuppdraget.

För den som har varit revisor i ett företag av allmänt intresse gäller förbudet till dess att två år har gått sedan han eller hon senast medverkade i revisionsuppdraget. Detsamma gäller för den som enligt 17 § har varit huvudansvarig för revisionen av ett sådant företag.

Lag (2016:430)

Tystnadsplikt

26 § En revisor får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som revisorn har fått i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Revisorn ska se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter.

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i 27 b och 27 c §§ samt i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Lag (2009:564)

Interna rutiner för rapportering av överträdelser

26 a § Ett registrerat revisionsbolag ska ha ändamålsenliga rutiner för att hantera anställdas rapportering av misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet.

Lag (2018:283)

Försäkring

27 § Revisorer och registrerade revisionsbolag ska teckna försäkring för den ersättningsskyldighet som revisorn eller bolaget kan ådra sig i sin revisionsverksamhet.

Kravet på försäkring gäller inte ett registrerat revisionsbolag från en annan stat inom EES än Sverige.

Om det finns särskilda skäl, får Revisorsinspektionen i ett enskilt fall bevilja undantag från kravet på försäkring.

Lag (2016:1339)

Författ-
ningar

Kvalitetskontroll

27 a § Revisorer och registrerade revisionsbolag ska, på grundval av en riskbedömning men minst vart sjätte år, vara föremål för en oberoende kvalitetskontroll. Ett registrerat revisionsbolag från en annan stat inom EES än Sverige ska inte vara föremål för en sådan kontroll.

En revisor från ett tredjeland ska vara föremål för sådan kontroll som sägs i första stycket. Detta gäller dock inte om revisorn omfattas av ett krav på likvärdig kontroll i hemlandet eller om revisorn under de tre senaste åren redan har varit föremål för en kvalitetskontroll i någon annan stat inom EES eller annars för en likvärdig kontroll.

Lag (2016:430)

Uppgiftslämnande m.m.

27 b § Revisorsinspektionen får på begäran lämna ut uppgifter till behöriga myndigheter i andra stater inom EES, om uppgifterna behövs där för verksamhet som motsvarar den verksamhet som Revisorsinspektionen bedriver enligt denna lag.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsinspektionen.

Lag (2016:1339)

27 c § Revisorsinspektionen får på begäran lämna ut uppgifter till en behörig myndighet i ett tredjeland, om utlämnandet är förenligt med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning) och om

1. uppgifterna har samband med revision av ett företag som har sitt säte inom EES och som har emitterat värdepapper upptagna till handel i tredjelandet eller ingår i en koncern, för vilken koncernredovisning upprättas i tredjelandet,
2. Europeiska kommissionen har beslutat att myndigheten uppfyller tillräckliga krav i enlighet med artikel 47.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG, och
3. Revisorsinspektionen har träffat ett samarbetsavtal med myndigheten.

Genom samarbetsavtalet ska det säkerställas

1. att tredjelandets behöriga myndighet inte utnyttjar uppgifterna för annat ändamål än verksamhet som motsvarar den som Revisorsinspektionen bedriver enligt denna lag, och
2. att revisionsklientens affärsintressen inte skadas.

Uppgifterna får inte lämnas ut, om den sak som begäran avser redan prövas eller har prövats av Revisorsinspektionen.

Lag (2018:283)

28 § Revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland är skyldiga att låta Revisorsinspektionen vid sin tillsyn granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verksamheten och att lämna inspektionen de uppgifter som behövs för tillsynen. Detsamma gäller vid tillsyn som Revisorsinspektionen utför på begäran av en behörig myndighet i en annan stat.

Lag (2016:1339)

28 a § Revisorer eller registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i moderföretag är skyldiga att låta Revisorsinspektionen vid sin tillsyn granska dokumentation som avser sådan del av koncernrevisionen som har utförts av en fysisk person eller ett företag från ett tredjeland, vars behöriga myndighet saknar samarbetsavtal med Revisorsinspektionen.

Det som sägs i första stycket gäller inte, om någon omständighet som inte beror på revisorn eller det registrerade revisionsbolaget utgör hinder mot att få tillgång till dokumentationen.

Lag (2016:1339)

28 b § I sin tillsyn över revision av företag av allmänt intresse får Revisorsinspektionen förelägga följande fysiska och juridiska personer att lämna upplysningar om revisionen:

1. Anställda hos den revisor eller det registrerade revisionsbolag som har utfört revisionen.
2. Personer som på uppdrag av revisorn eller det registrerade revisionsbolaget har utfört en uppgift eller en funktion med anknytning till revisionen.
3. Personer som på något annat sätt är organisatoriskt eller funktionellt knutna till revisorn eller det registrerade revisionsbolaget.
4. Revisionsklienten, dess dotterföretag och närstående tredje parter.

Ett föreläggande får förenas med vite.

Lag (2016:1339)

28 c § Revisorsinspektionen får, om det finns skäl för det, göra en platsundersökning hos en revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

En platsundersökning får endast göras vid tillsyn över

1. revision av företag av allmänt intresse, och
2. revisorers och registrerade revisionsbolags skyldigheter enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Lag (2017:643)

29 § Ett företag som har en särskilt stark affärsmässig anknytning till ett revisionsföretag ska, efter föreläggande från Revisorsinspektionen, lämna inspektionen upplysningar om rådgivning eller annat biträde åt dem som gett revisionsföretaget eller en i revisionsföretaget verksam revisor i uppdrag att utföra revisionsverksamhet.

Ett föreläggande enligt första stycket får förenas med vite.

Lag (2016:1339)

30 § Ingår ett revisionsföretag i ett nätverk, ska företaget underrätta Revisorsinspektionen om vilka övriga företag som ingår i nätverket. Om nätverkets sammansättning ändras, ska företaget anmäla ändringen till inspektionen.

Underrättelser enligt första stycket ska lämnas utan dröjsmål.

För sådana revisionsföretag som avses i 2 § 4 c gäller skyldigheten att lämna underrättelser endast om företaget är ett registrerat revisionsbolag enligt 16 a §.

Lag (2016:1339)

31 § Om Skatteverket i fråga om en revisor eller ett registrerat revisionsbolag uppmärksammar någon omständighet, som kan vara av betydelse för Revisorsinspektionens verksamhet, ska verket underrätta inspektionen. Detta gäller dock inte omständigheter som verket har fått kännedom om i verksamhet enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets brottsbekämpande verksamhet.

Lag (2017:455)

31 a § Revisorsinspektionen får i ett ärende enligt denna lag begära att en behörig myndighet i en annan stat inom EES ska biträda inspektionen.

Lag (2016:1339)

Upphävande, varning och erinran

32 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt eller om en revisor inte betalar en sådan avgift som avses i 39 §, ska auktorisationen eller godkännandet upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning ges.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag, får varning ges. Om det är tillräckligt, får Revisorsinspektionen i stället ge en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får auktorisationen eller godkännandet upphävas.

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran, ska revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om det som anförs i ärendet.

Varning eller erinran får inte ges om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.

I fråga om valet av disciplinär åtgärd finns det ytterligare bestämmelser i 32 d och 32 e §§.

Lag (2016:1339)

Varning förenad med sanktionsavgift eller tidsbegränsat förbud

32 a § Om Revisorsinspektionen ger en revisor en varning och det finns särskilda skäl för det, får inspektionen även besluta om en sanktionsavgift eller om ett tidsbegränsat förbud att

1. utöva revisionsverksamhet,
2. underteckna revisionsberättelser, eller
3. ha ett sådant uppdrag i ett revisionsföretag som avses i 11 § första stycket 3.

Författningar

I fråga om valet av disciplinär åtgärd finns det ytterligare bestämmelser i 32 d och 32 e §§.

Lag (2016:1339)

32 b § En sanktionsavgift för en fysisk person ska fastställas till högst en miljon kronor.

En sanktionsavgift för en juridisk person ska fastställas till högst två procent av företagets omsättning närmast föregående räkenskapsår. Om överträdelsen har skett under företagets första verksamhetsår eller om uppgifter om omsättningen saknas eller är bristfälliga, får den uppskattas.

En sanktionsavgift får inte fastställas till ett lägre belopp än femtusen kronor.

I 32 k § finns en särskild bestämmelse om sanktionsavgiftens högsta belopp vid en överträdelse av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Lag (2017:643)

32 c § Ett tidsbegränsat förbud ska gälla under högst tre år.

Lag (2016:430)

Val av åtgärd

32 d § Vid valet av disciplinär åtgärd enligt 32, 32 a och 32 j §§ ska Revisorsinspektionen ta särskild hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen.

En sanktionsavgift får inte beslutas om överträdelsen uteslutande består i att revisorn inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet gentemot Revisorsinspektionen.

Lag (2017:643)

32 e § Revisorsinspektionen ska i förmildrande riktning särskilt beakta om den som har begått överträdelsen genom ett aktivt samarbete i väsentlig mån har underlättat inspektionens utredning.

I försvårande riktning ska Revisorsinspektionen särskilt beakta om den som har begått överträdelsen tidigare har gjort sig skyldig till överträdelser. Inspektionen ska fästa vikt vid om överträdelserna är likartade och om det har gått kort tid mellan de olika överträdelserna.

Lag (2016:1339)

Sanktionsavgiftens storlek

32 f § När sanktionsavgiftens storlek fastställs ska särskild hänsyn tas till

1. sådana omständigheter som anges i 32 d § första stycket och 32 e §,
2. revisorns finansiella ställning, och
3. den vinst som revisorn har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av överträdelsen.

Lag (2016:430)

Sanktionsavgift vid tillträde av befattning hos en tidigare revisionsklient

32 g § Om en före detta revisor tillträder en befattning i strid med 25 a § får Revisorsinspektionen besluta att han eller hon ska betala en sanktionsavgift.

Sanktionsavgiftens storlek ska fastställas med tillämpning av 32 b § första och tredje styckena och 32 f §.

Bestämmelserna i 32 § tredje och fjärde styckena om underrättelse och preskription gäller även för en fråga om sanktionsavgift enligt denna paragraf.

Lag (2016:1339)

Betalning av sanktionsavgiften

32 h § En sanktionsavgift ska betalas till Revisorsinspektionen inom trettio dagar från det att avgörandet fick laga kraft eller sanktionsföreläggandet godkändes eller inom den längre tid som anges i beslutet.

Sanktionsavgiften tillfaller staten.

Lag (2017:643)

Verkställighet av ett beslut om sanktionsavgift

32 i § Om en sanktionsavgift inte har betalats inom den tid som anges i 32 h §, får beslutet om avgift verkställas enligt utskönningsbalken. Revisorsinspektionen ska då lämna den obetalda avgiften för indrivning. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

En sanktionsavgift som har påförts faller bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft.

Lag (2016:1339)

Åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

32 j § Om ett registrerat revisionsbolag överträder lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, får Revisorsinspektionen pröva om en disciplinär åtgärd ska vidtas mot en person som avses i 3 a § andra stycket.

En disciplinär åtgärd enligt första stycket får vidtas endast om överträdelsen är allvarlig, upprepad eller systematisk och personen i fråga uppsåtligt eller av grov oaksamhet orsakat överträdelsen.

En disciplinär åtgärd enligt första stycket ska avse

1. ett beslut om att personen i fråga under en viss tid, lägst tre år och högst tio år, inte får inneha en sådan befattning som avses i 3 a § andra stycket i ett registrerat revisionsbolag, eller
2. ett beslut om en sanktionsavgift.

Lag (2017:643)

32 k § Vid en överträdelse av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism ska en sanktionsavgift enligt 32 a eller 32 j § som högst fastställas till det högsta av

1. två gånger den vinst som gjorts till följd av regelöverträdelsen, om beloppet går att fastställa, eller
2. ett belopp i kronor motsvarande en miljon euro.

Lag (2017:643)

32 l § I fråga om en disciplinär åtgärd enligt 32 j § tillämpas bestämmelserna om sanktionsföreläggande i 7 kap. 17–20 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Lag (2017:643)

Författningar

Upphävande på grund av ändrade omständigheter

33 § Om en auktoriserad revisor inte längre uppfyller kraven i 4 § eller en godkänd revisor inte längre uppfyller kraven i 6 §, ska auktorisationen eller godkännandet upphävas.

Om det för en revisor inträder någon omständighet som innebär hinder för auktorisation eller godkännande, ska revisorn genast anmäla detta till Revisorsinspektionen.

Lag (2016:1339)

Registrerade revisionsbolag och revisorer från ett tredjeland

34 § Föreskrifterna i 32–32 i §§ gäller i tillämpliga delar även för registrerade revisionsbolag och revisorer från ett tredjeland. Det som sägs där om upphävande av auktorisation eller godkännande ska i stället avse upphävande av registrering.

Om ett registrerat revisionsbolag inte längre uppfyller de för bolaget gällande kraven i 10, 11, 13, 14 eller 16 a §, ska registreringen upphävas. Detsamma gäller i fråga om en revisor från ett tredjeland, om kraven för registrering enligt 16 b § inte längre är uppfyllda.

Om det för ett registrerat revisionsbolag inträder någon omständighet som innebär hinder för registrering, ska bolaget genast anmäla detta till Revisorsinspektionen. Detsamma gäller för en revisor från ett tredjeland.

Lag (2016:1339)

Föreläggande om rättelse m.m.

35 § I stället för att upphäva en auktorisation, ett godkännande eller en registrering får Revisorsinspektionen förelägga revisorn, det registrerade revisionsbolaget eller revisorn från ett tredjeland att inom viss tid vidta rättelse. Om föreläggandet inte följs, ska Revisorsinspektionen pröva enligt 32–34 §§ om auktorisationen, godkännandet eller registreringen ska upphävas.

Revisorsinspektionen eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om åtgärder enligt 32–34 §§ bestämma att ett beslut att upphäva auktorisation, godkännande eller registrering eller ett beslut om tidsbegränsat förbud ska gälla omedelbart.

Lag (2016:1339)

Övriga bestämmelser

Överklagande m.m.

36 § Revisorsinspektionens beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Beslut som rör examination enligt 4 § första stycket 5, särskild lämplighetsprövning enligt 5 § eller beslut om sanktionsföreläggande får dock inte överklagas.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Lag (2017:643)

37 § Om Revisorsinspektionen i ett ärende om ansökan om auktorisation, godkännande eller registrering inte meddelar beslut inom fyra månader från det att ansökan gavs in, får sökanden begära förklaring av domstol att ärendet uppehålls i onödan.

En begäran om en förklaring som avses i första stycket ska göras hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Om inspektionen inte har meddelat beslut inom en månad från det att en förklaring har lämnats, ska ansökan anses ha avslagits.

Lag (2016:1339)

Straffansvar

38 § Den som obehörigen utger sig för att vara auktoriserad eller godkänd revisor döms till böter.

Lag (2013:217)

Avgifter

39 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om avgifter i ärenden enligt denna lag.

Register

40 § Revisorsinspektionen ska föra ett register över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland.

Lag (2016:1339)

Bemyndiganden

41 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om auktorisation, godkännande och registrering samt om villkor för verksamheten. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 §.

Lag (2013:217)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2001:883

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer skall upphöra att gälla.
2. Under år 2002 skall verksamhet som utövas vid ikraftträdandet inte beaktas vid tillämpningen av bestämmelserna i
 - a. 9 § om att visst slag av verksamhet måste hållas tydligt avskild,

- b. 10 § om att visst slag av verksamhet inte får utövas i revisionsbolag, samt
 - c. 11 § andra stycket och 15 § första och andra styckena om att där avsedda bolag får utöva enbart visst slag av verksamhet.
3. En fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn.
 4. En revisor som är godkänd eller auktoriserad enligt äldre bestämmelser skall anses som godkänd respektive auktoriserad enligt denna lag.
 5. Ett revisionsbolag som är registrerat enligt 9 § lagen (1995:528) om revisorer skall anses som registrerat enligt denna lag.
 6. Ett revisionsbolag som är godkänt eller auktoriserat enligt äldre bestämmelser ska anses som registrerat till den tidpunkt som Revisorsinspektionen har bestämt. *Lag (2016:1339)*
 7. Den som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor för godkännande av revisor som föreskrivs i 4 §, får t.o.m. utgången av år 2002 godkännas enligt de bestämmelser som gällde vid utgången av juni 1995 under förutsättning att han eller hon har genomgått en kompletterande teoretisk utbildning i enlighet med vad regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer närmare föreskriver.
 8. Den som den 1 juli 1995 genomgick revisorsutbildning, som inte uppfyller de villkor för auktorisation av revisor som föreskrivs i 5 §, får t.o.m. utgången av år 2002 auktoriseras enligt de bestämmelser som gällde vid utgången av juni 1995.

2013:217

1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2013.
2. En godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen enligt äldre bestämmelser ska anses vara auktoriserad enligt denna lag. Detsamma gäller en godkänd revisor som enligt äldre bestämmelser har ansetts uppfylla kravet på revisorsexamen efter att ha genomgått ett särskilt lämplighetsprov.
3. Äldre föreskrifter gäller fortfarande för en examination eller särskild lämplighetsprövning som har anordnats före ikraftträdandet.

2016:430

1. Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.
2. För en revisor som vid ikraftträdandet var bosatt i Schweiz eller som vid den tidpunkten innehade ett sådant utländskt examensbevis som krävs för att få utföra lagstadgad revision i Schweiz gäller 4 och 5 §§ i den äldre lydelsen.
3. Äldre föreskrifter gäller fortfarande vid prövningen av en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn.
4. Bestämmelserna i 25 a § om tillträde av befattning hos en tidigare revisionsklient tillämpas inte om revisorns auktorisation eller godkännande har upphört att gälla före lagens ikraftträdande.

Författ-
ningar**2020:658**

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2020.

Propositioner

<i>SFS 2001:883</i> Prop. 2000/01:146	<i>SFS 2001:884</i> Prop. 2000/01:146	<i>SFS 2002:144</i> Prop. saknas	<i>SFS 2003:738</i> Prop. 2002/03:99
<i>SFS 2009:503</i> Prop. 2008/09:150	<i>SFS 2009:564</i> Prop. 2008/09:135	<i>SFS 2010:689</i> Prop. 2009/10:208	<i>SFS 2013:102</i> Prop. 2012/13:45
<i>SFS 2013:217</i> Prop. 2012/13:61	<i>SFS 2013:222</i> Prop. 2012/13:61	<i>SFS 2013:735</i> Prop. 2012/13:166	<i>SFS 2016:430</i> Prop. 2015/16:162
<i>SFS 2016:1339</i> Prop. 2016/17:1	<i>SFS 2017:455</i> Prop. 2016/17:89	<i>SFS 2017:643</i> Prop. 2016/17:173	<i>SFS 2018:283</i> Prop. 2017/18:111
<i>SFS 2019:756</i> Prop. 2018/19:158	<i>SFS 2020:658</i> Prop. 2019/20:148		

Förordning (1995:665) om revisorer

(senast ändrad genom SFS 2021:911)

Inledande bestämmelse	1480
Revisorsexamen och lämplighetsprov	1480
Försäkring	1481
Fortbildning	1481
Ansökningsförfarandet	1481
Erkännande av vissa dokument	1482
Register	1482
Rapport om åtgärder med anledning av överträdelser	1483
Kvalitetskontroll	1483
Intyg om behörighet m.m.	1484
Information om beslut	1484
Offentliggörande av beslut om disciplinära åtgärder	1484
Avgifter	1485
Ytterligare föreskrifter	1485
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1485

Inledande bestämmelse

1 § Denna förordning innehåller närmare bestämmelser för tillämpningen av revisorslagen (2001:883). De termer och begrepp som används i denna förordning har samma betydelse som i revisorslagen.

Förordning (2001:958)

Revisorsexamen och lämplighetsprov

2 § De prov för revisorsexamen och lämplighetsprov som avses i 4 och 5 §§ revisorslagen (2001:883) anordnas av Revisorsinspektionen. Ett prov för revisorsexamen ska innehålla minst ett skriftligt moment.

Förordning (2016:1344)

3 § Revisorsexamen ska säkerställa att revisorn har tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra lagstadgad revision i företag av olika storlek och med olika slags verksamhet samt förmåga att i praktiken tillämpa sådana kunskaper i revisionsarbetet.

Lämplighetsprov ska säkerställa att en utländsk revisor har de kunskaper i svensk rätt som behövs för att utföra lagstadgad revision i Sverige som auktoriserad revisor. Provet ska vara anpassat till den utländska revisorns utbildning och yrkeserfarenhet.

Förordning (2013:226)

4 § För att sökanden ska få avlägga revisorsexamen krävs att han eller hon har

1. avlagt kandidatexamen enligt bilaga 2 till högskoleförordningen (1993:100) eller genomgått någon annan motsvarande utbildning med godkänt resultat, och
2. genomgått en praktisk utbildning under tre år, som särskilt omfattar revision av årsredovisningar och koncernredovisningar eller liknande redovisningshandlingar.

Den praktiska utbildningen ska under minst två år ha fullgjorts i en stat inom EES under handledning av en auktoriserad eller godkänd revisor, eller av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision i en stat inom det området. Den resterande delen av den praktiska utbildningen ska ha fullgjorts på samma sätt eller i en annan stat under handledning av en fysisk person som får utföra lagstadgad revision utan behörighetsbegränsningar i den staten och som Revisorsinspektionen bedömer som lämplig att vara handledare.

Den som är godkänd revisor får avlägga revisorsexamen om han eller hon har varit godkänd under sammanlagt minst sju år, även om kraven enligt första och andra styckena inte är uppfyllda.

Förordning (2018:640)

Försäkring

5 § En försäkring för ersättningsskyldighet enligt 27 § revisorslagen (2001:883) ska tecknas hos en försäkringsgivare som har tillstånd att driva försäkringsrörelse i en stat inom EES.

Revisorsinspektionen får i ett enskilt fall besluta att en försäkring får tecknas hos en annan försäkringsgivare, om försäkringsgivaren omfattas av motsvarande krav på soliditet, likviditet, riskhantering och tillsyn som gäller för svenska försäkringsföretag.

Försäkringen ska innehålla följande villkor:

1. Försäkringen ska gälla för
 - a. krav som framställs mot den försäkrade så länge försäkringen gäller, och
 - b. befarade krav som den försäkrade får kännedom om och anmäler till försäkringsgivaren så länge försäkringen gäller.
2. Försäkringen ska gälla även för en skada som har uppkommit före försäkringstiden, om skadan var okänd när försäkringen tecknades.
3. Försäkringen ska vara förenad med ett efterskydd som innebär att den täcker krav som framställs mot den försäkrade inom tio år från det att försäkringen har upphört att gälla och som inte täcks av någon annan försäkring.
4. Försäkringsersättningen ska betalas ut till den skadelidande utan avdrag för självrisk.
5. Försäkringen ska kunna upphöra att gälla tidigast en månad efter det att Revisorsinspektionen har underrättats om upphörandet.

Förordning (2020:1153)

Fortbildning

6 § En revisor ska genomgå fortbildning i syfte att behålla de kunskaper och den förmåga att tillämpa kunskaperna som avses i 3 §.

Förordning (2009:574)

Ansökningsförfarandet

7 § En ansökan om auktorisation eller registrering görs skriftligen hos Revisorsinspektionen. Detsamma gäller en ansökan om fortsatt auktorisation, godkännande eller registrering.

Ansökan ska vara undertecknad av sökanden.

Förordning (2016:1344)

Författningar

8 § En ansökan om auktorisation eller godkännande ska innehålla

1. personbevis och konkursfrihetsbevis eller motsvarande handlingar från en annan stat inom EES, om sökanden är bosatt i en sådan stat,
2. bevis om frihet från näringsförbud eller motsvarande handling från en annan stat inom EES, om sökanden är bosatt i en sådan stat,
3. en försäkran om att sökanden inte har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken,
4. uppgifter om sökandens yrkesverksamhet,
5. de uppgifter som avses i 15 § första och tredje styckena med undantag för uppgifter om registernummer, och
6. bevis om att sökanden omfattas av en försäkring för den ersättningsskyldighet som denne kan ådra sig i sin revisionsverksamhet och som uppfyller kraven i 5 §.

Förordning (2020:1153)

9 § En ansökan om registrering som revisionsbolag ska innehålla de uppgifter som avses i 8 § 6 och 15 § andra och tredje styckena.

Tillsammans med en ansökan om att ett handelsbolag ska registreras som revisionsbolag ska bolaget lämna in bolagsavtal och utdrag ur handelsregistret.

Tillsammans med en ansökan om att ett aktiebolag ska registreras som revisionsbolag ska bolaget lämna in bolagsordningen, ett utdrag ur aktiebolagsregistret som visar bolagsledningens sammansättning och en kopia av bolagets aktiebok. Revisorsinspektionen får tillåta att bolaget i stället för att lämna in en kopia av aktieboken anger var aktieboken hålls tillgänglig.

Tillsammans med en ansökan om att ett företag från en annan stat inom EES än Sverige ska registreras som ett revisionsbolag, ska företaget lämna in ett intyg om att företaget har godkänts att utföra lagstadgad revision i den staten. Revisorsinspektionen får begära att intyget ska vara högst tre månader gammalt.

Förordning (2020:1153)

10 § En ansökan om registrering som revisor från tredjeland ska innehålla uppgifter som motsvarar de som avses i 8 § 5 respektive 9 § första stycket. Av ansökan ska även framgå att den person eller det företag som ansöker om registrering uppfyller kraven för att utöva revisionsverksamhet enligt vad som gäller i detta tredjeland.

Förordning (2009:574)

Erkännande av vissa dokument

10 a § Om Revisorsinspektionen begär att sökanden ska lämna in certifikat, intyg eller andra liknande dokument som visar att ett visst tillståndskrav är uppfyllt, ska inspektionen godta motsvarande dokument från en annan stat inom EES. Revisorsinspektionen får begära en icke-auktoriserad översättning av dokumentet till svenska.

Förordning (2016:1344)

Register

11 § Revisorsinspektionen ska med hjälp av automatiserad behandling föra ett register över revisorer, registrerade revisionsbolag och revisorer från tredjeland.

I fråga om personuppgifter ska registret ha till ändamål att tillhandahålla uppgifter för

1. allmän eller enskild verksamhet där revisorsanknuten information utgör underlag för prövningar eller beslut,
2. aktualisering, komplettering eller kontroll av revisorsanknuten information som finns i medlemsregister eller liknande register, och
3. verksamhet som staten eller en kommun ansvarar för enligt lag eller annan författning och
 - a. som avser revisorer, registrerade revisionsbolag eller revisorer från tredjeland, eller
 - b. som för att kunna utföras förutsätter tillgång till revisorsanknuten information.

Förordning (2016:1344)

12 § Revisorsinspektionen är personuppgiftsansvarig för den behandling av personuppgifter som sker i registret.

Förordning (2018:292)

13 § har upphävts genom förordning (2018:292).

14 § har upphävts genom förordning (2018:292).

15 § Registret ska för varje revisor innehålla uppgifter om

1. namn, registernummer och personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum,
2. bostadsadress och tjänsteadress, och
3. i förekommande fall företagsnamn, organisationsnummer, postadress och webbplats för det registrerade revisionsbolag som revisorn utövar verksamhet i.

Registret ska för varje registrerat revisionsbolag innehålla uppgifter om

1. företagsnamn, bolagsform och organisationsnummer eller, om organisationsnummer saknas, något annat identifieringsnummer,
2. kontaktperson, postadress och, i förekommande fall, webbplats,
3. adresser till bolagets samtliga verksamhetsställen i Sverige,

4. namn och registernummer för samtliga auktoriserade eller godkända revisorer i bolaget,
5. namn och tjänsteadress för varje styrelseledamot,
6. namn och tjänsteadress eller adress till verksamhetsställe för varje ägare samt registernummer för de ägare som är revisorer, eller en uppgift om var denna information finns tillgänglig,
7. företagsnamn och postadress för de revisionsföretag som ingår i samma nätverk som det registrerade revisionsbolaget, eller en uppgift om var denna information finns tillgänglig, och
8. i förekommande fall, att bolaget är ett sådant företag från en annan stat inom EES än Sverige som har godkänts att utföra lagstadgad revision i den staten.

Om en revisor är registrerad eller om ett registrerat revisionsbolag är registrerat i ett motsvarande register i en annan stat, ska Revisorsinspektionens register innehålla uppgifter om vilken utländsk myndighet som ansvarar för registreringen och, i förekommande fall, om revisorns eller det registrerade revisionsbolagets utländska registernummer.

Första-tredje styckena tillämpas på motsvarande sätt när det gäller uppgifter om revisorer från tredjeländ.

Förordning (2018:1818)

16 § En revisor, ett registrerat revisionsbolag och en revisor från tredjeländ ska snarast möjligt anmäla varje förändring av sådana förhållanden som framgår av registret. Anmälan ska vara undertecknad av revisorn, en behörig företrädare för det registrerade revisionsbolaget eller, på motsvarande sätt, av revisorn från tredjeländ.

När Revisorsinspektionen har meddelat beslut om upphävande av auktorisation, godkännande eller registrering, eller meddelat beslut om avslag på ansökan om fortsatt auktorisation, godkännande eller registrering, ska uppgifter om revisorn eller revisionsbolaget gallras ur registret så snart som möjligt efter det att beslutet har fått laga kraft.

Förordning (2016:1344)

17 § De uppgifter i registret som framgår av 15 § ska hållas tillgängliga på Revisorsinspektionens webbplats. Detta gäller dock inte uppgifterna om personnummer och bostadsadresser.

Förordning (2016:1344)

Rapport om åtgärder med anledning av överträdelser

18 § Revisorer och registrerade revisionsbolag ska årligen upprätta en rapport med en översikt över åtgärder som har vidtagits med anledning av överträdelser av de bestämmelser som gäller för verksamheten. Rapporten ska vidarebefordras internt.

Förordning (2016:445)

Kvalitetskontroll

19 § De personer som utför periodiskt återkommande kvalitetskontroller utses av Revisorsinspektionen eller i den ordning som Revisorsinspektionen bestämmer.

En kontrollant ska ha den utbildning och yrkeserfarenhet som är nödvändig för att han eller hon ska kunna utföra en kvalitetskontroll.

Kontrollanten får under de tre senaste åren före granskningen inte ha varit delägare i, anställd hos eller på något annat liknande sätt knuten till den som är föremål för granskningen. Kontrollanten ska intyga att det inte finns någon intressekonflikt mellan honom eller henne och den som är föremål för granskningen.

Förordning (2016:1344)

20 § En periodiskt återkommande kvalitetskontroll ska innefatta en granskning av ett lämpligt urval revisionshandlingar. Vid kontrollen ska minst följande bedömas:

1. hur tillämpliga revisionsstandards följs, med beaktande av arten och omfattningen av den verksamhet som revisionsklienterna bedriver,
2. hur kraven på revisorers och registrerade revisionsbolags opartiskhet och självständighet tillämpas,

Författningar

3. omfattningen av och kvaliteten på de resurser som har lagts ned på revisionsuppdragen,
4. ersättningarna för revisionsuppdragen, och
5. det interna kvalitetssäkringsarbetet, om kontrollen avser ett registrerat revisionsbolag.

Kvalitetskontrollen ska vara ändamålsenlig och proportionell i förhållande till omfattningen av och komplexiteten i revisorns eller det registrerade revisionsbolagets verksamhet.

Efter varje kontroll ska en rapport med de huvudsakliga slutsatserna från kontrollen upprättas.

Revisorsinspektionen ska varje år sammanfatta och offentliggöra de övergripande iakttagelser som har gjorts vid kontrollerna under året dessförinnan.

Förordning (2016:1344)

Intyg om behörighet m.m.

21 § Revisorsinspektionen ska lämna de upplysningar och utfärda de intyg om behörighet, yrkesverksamhet eller liknande förhållanden som behöriga myndigheter och organisationer i andra stater inom EES begär.

Förordning (2016:1344)

Information om beslut

22 § Om Revisorsinspektionen registrerar ett företag som har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige, ska inspektionen underrätta den behöriga myndigheten i den andra staten.

Om en revisor har en motsvarande auktorisation som revisor i en annan stat inom EES än Sverige, eller om ett företag har godkänts att utföra lagstadgad revision i en annan stat inom EES än Sverige, ska Revisorsinspektionen underrätta den behöriga myndigheten i den staten om inspektionen beslutar om

1. upphävande av auktorisation eller godkännande,
2. avregistrering, eller
3. varning.

Av en underrättelse enligt andra stycket ska skälen för beslutet framgå. Underrättelsen ska göras när beslutet har fått laga kraft.

Förordning (2016:1344)

22 a § Revisorsinspektionen ska årligen till Kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (CEAOB) lämna en sammanställning över beslut om disciplinära åtgärder enligt revisorslagen (2001:883) och över beslut om ingripanden enligt lagen (2016:429) om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision.

Revisorsinspektionen ska utan dröjsmål informera CEOB om ett beslut som har fattats enligt revisorslagen eller enligt lagen om tillsyn över företag av allmänt intresse i fråga om revision, om beslutet innebär ett tidsbegränsat förbud att

1. utöva revisionsverksamhet,
2. underteckna revisionsberättelser,
3. ha ett sådant uppdrag i ett revisionsföretag som avses i 11 § första stycket 3 revisorslagen, eller
4. vara styrelseledamot eller verkställande direktör i ett företag av allmänt intresse eller ersättare för en sådan befattningshavare.

Förordning (2016:1344)

Offentliggörande av beslut om disciplinära åtgärder

22 b § Revisorsinspektionen ska offentliggöra beslut om disciplinära åtgärder på sin webbplats. Besluten ska offentliggöras i avidentifierad form.

Om ett offentliggjort beslut har överklagats, ska det anges på webbplatsen i anslutning till beslutet.

Ett beslut ska finnas tillgängligt på webbplatsen under minst fem år.

Förordning (2016:1344)

Avgifter

23 § För prövning av en ansökan om auktorisation, godkännande eller registrering ska sökanden betala en ansökningsavgift på 3.400 kronor.

Om ansökan beviljas, ska revisorn betala en årsavgift på 6.100 kronor och revisionsbolaget en årsavgift på 22.000 kronor. Det som sägs om revisorer och revisionsbolag gäller även för sådana fysiska personer respektive företag som har registrerats som revisor från tredjeland.

Förordning (2021:911)

24 § För prövning av frågor enligt följande bestämmelser ska sökanden betala en avgift: 4 § andra stycket, 6 § andra stycket, 8 § andra stycket, 12 § andra stycket, 13 § andra stycket, 22 och 22 a §§, 25 § andra stycket och 27 § tredje stycket revisorslagen (2001:883). I fråga om avgiftens storlek m.m. gäller 9–14 §§ avgiftsförordningen (1992:191) och avgiftsklass 2 ska tillämpas.

Förordning (2018:292)

25 § Revisorsinspektionen ska ta ut en avgift av sökanden för avläggande av revisorsexamen och lämplighetsprov. Revisorsinspektionen bestämmer storleken på avgifterna.

Förordning (2016:1344)

26 § Revisorsinspektionen ska ta ut en avgift för sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som utförs av inspektionen. Avgiften ska betalas av de revisorer som ska vara föremål för kontroller.

Revisorer som har revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse ska betala avgiften i form av en särskild årsavgift. Denna ska bestämmas med hänsyn till det antal revisionsuppdrag som varje revisor den 1 november varje år har i sådana företag och till hur stora dessa företag är.

Revisorsinspektionen får meddela föreskrifter om avgifter enligt denna paragraf.

Förordning (2016:1344)

27 § Revisorer ska senast den 15 november varje år lämna de uppgifter till Revisorsinspektionen som behövs för att inspektionen ska kunna besluta om de särskilda årsavgifternas storlek.

Om det finns särskilda skäl får inspektionen besluta att ett visst sådant uppdrag som avses i 26 § andra stycket helt eller delvis inte ska påverka storleken på en särskild årsavgift.

Förordning (2016:1344)

28 § Vad som sägs i 26 och 27 §§ om särskild årsavgift gäller även för registrerade revisionsbolag.

Förordning (2009:574)

Ytterligare föreskrifter

29 § Revisorsinspektionen får meddela ytterligare föreskrifter om teoretisk och praktisk utbildning, revisorsexamen och lämplighetsprov.

Revisorsinspektionen får meddela ytterligare föreskrifter även om auktorisation, godkännande och registrering, kvalitetskontroll samt villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Föreskrifterna får innehålla undantag från bestämmelserna i 24 § revisorslagen (2001:883).

Förordning (2016:1344)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:292

Denna förordning träder i kraft den 25 maj 2018.

2018:640

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2018.

Författningar

Revisorsförordning (1995:665)

2018:1818

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2019.

2020:1153

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2021.
2. För en försäkring enligt 27 § revisorslagen (2001:883) som har tecknats före ikraftträdandet ska de nya bestämmelserna tillämpas efter utgången av 2021. De nya bestämmelserna ska dock alltid tillämpas om en försäkring som har tecknats före ikraftträdandet förnyas.

2021:911

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.

Revisionslag (1999:1079)

(senast ändrad genom SFS 2020:1108)

Allmänna bestämmelser	1487
Undertecknande med elektronisk underskrift	1488
Antalet revisorer	1488
Revisorns uppgifter	1488
Tillhandahållande av upplysningar m.m.	1488
Hur revisor utses	1488
Avtalsvillkor om revisorsval	1489
Obehörighetsgrunder	1489
Bosättningskrav	1489
Kompetenskrav	1489
Jäv	1489
Anlitande av biträde	1490
Revisionsbolag	1490
Revisor i dotterföretag	1490
Revisorns mandatid	1490
Förtida avgång m.m.	1490
Länsstyrelsen utser revisor i vissa fall	1491
Revisionsberättelsen	1491
Koncernrevision	1493
Erinringar	1493
Revisorns tystnadsplikt	1493
Revisorns upplysningsplikt	1494
Revisorns skadeståndsansvar	1494
Jämkning	1494
Gemensamt skadeståndsansvar	1494
Tiden för väckande av talan	1494
Överklagande	1494
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1494
Propositioner	1495

Allmänna bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om revision för vissa fysiska och juridiska personer.

I denna lag betyder

1. *företag*: fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. *moderföretag*: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),
3. *dotterföretag*: vad som utgör dotterföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
4. *koncern*: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
5. *koncernföretag*: vad som utgör koncernföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
6. *företagsledning*: den eller de som svarar för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter samt den eller de som har hand om den löpande förvaltningen.

2 § Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

I fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare är lagen tillämplig endast om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,

Författ-
ningar

2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

Andra stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Lag (2010:837)

Undertecknande med elektronisk underskrift

2 a § En handling enligt denna lag som ska vara undertecknad får undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

Lag (2016:641)

Antalet revisorer

3 § Ett företag skall ha minst en revisor.

4 § För en revisor får en eller flera revisorssuppleanter utses. Vad som sägs i denna lag om revisor skall i tillämpliga delar även gälla suppleant.

Revisorns uppgifter

5 § Revisorn ska granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsd sed kräver. Om revisorn är en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag, ska granskningen utföras med professionell skepticism.

Om företaget är moderföretag, ska revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

Lag (2016:433)

6 § Revisorn ska efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den ska lämnas till företagsledningen finns i 27–32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, ska revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2, 3 eller 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

Lag (2015:822)

7 § I samband med revisionen skall revisorn till företagsledningen framföra de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsd sed. Bestämmelser om erinringar finns i 34 §.

Tillhandahållande av upplysningar m.m.

8 § Företagsledningen skall ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning revisorn anser vara nödvändig. Den skall lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Samma skyldigheter har företagsledningen och revisorn i ett dotterföretag gentemot en revisor i moderföretaget.

Hur revisor utses

9 § En revisor utses av företaget.

Företaget får bestämma att någon annan skall utse revisor.

I 25 § finns bestämmelser om att länsstyrelsen i vissa fall skall utse revisor.

Avtalsvillkor om revisorsval

9 a § Ett avtalsvillkor som har till syfte att företaget ska välja en viss revisor eller en revisor som finns med i en viss förteckning eller liknande är ogiltigt. Detsamma gäller sådana begränsningar i stadgar eller motsvarande.

Lag (2016:433)

Obehörighetsgrunder

10 § Den som är underårig, i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara revisor.

Bosättningskrav

11 § En revisor som inte är auktoriserad eller godkänd ska vara bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Om det finns särskilda skäl, får Bolagsverket i ett enskilt fall besluta om undantag från bosättningskravet.

Lag (2014:543)

Kompetenskrav

12 § En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i

1. ett handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i,
2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,
3. en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),
4. ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium), och
5. ett europeiskt politiskt parti eller en europeisk politisk stiftelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 1141/2014 av den 22 oktober 2014 om stadgar för och finansiering av europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser.

I företag som avses i 6 kap. 1 § första stycket 6 eller 7 bokföringslagen (1999:1078) ska minst en revisor vara auktoriserad revisor.

Lag (2016:1059)

13–14 §§ har upphävts genom lag (2006:875).

15 § För ett företag som omfattas av 12 § tredje stycket får Bolagsverket besluta att företaget i stället för en auktoriserad revisor får utse en viss godkänd revisor.

Ett beslut som avses i första stycket får meddelas om den godkända revisorn är revisor i företaget och det finns särskilda skäl. Vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska revisorns kompetens och erfarenhet av företaget beaktas särskilt. Beslutet gäller i högst fem år.

Lag (2014:543)

16 § För ett företag som inte omfattas av bestämmelserna i 12 § tredje stycket får länsstyrelsen, om särskilda omständigheter kräver det, besluta att minst en revisor ska vara auktoriserad revisor.

Lag (2013:221)

Jäv

17 § Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,

Författ-
ningar

2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,
4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

I fråga om företag som på grund av sin storlek ska ha minst en auktoriserad revisor gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag får inte vara revisor i dess dotterföretag.

Lag (2013:221)

Anlitande av biträde

18 § En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Om företaget eller dess moderföretag i sin tjänst har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

Revisionsbolag

19 § Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i denna lag tillämpas på den huvudansvarige:

- 17 § om jäv, och
- 18 § om anlitande av biträde.

Lag (2001:888)

Revisor i dotterföretag

20 § Till revisor i ett dotterföretag bör minst en av moderföretagets revisorer utses.

Revisorns mandattid

21 § Uppdraget som revisor gäller för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

Förtida avgång m.m.

22 § Ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, om

1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller
2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Ett uppdrag som gäller tills vidare upphör trots att en ny revisor inte utses, om

1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller
2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Anmälan ska göras hos företagsledningen. Om revisorn har utsetts av någon annan än företaget, ska anmälan också göras hos den som har utsett revisorn.

Lag (2009:568)

23 § En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till Bolagsverket för registrering. Han skall lämna en kopia av anmälan till företagsledningen.

Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för vad han har funnit vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs i 29 §, 30 § första stycket och 31 § om revisionsberättelse. Bolagsverket skall sända en kopia av anmälan till Skatteverket.

Första och andra styckena gäller även när ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör.

Lag (2004:245)

23 a § Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

Lag (2009:568)

24 § Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–15 §§ eller i 17 § hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall företagsledningen vidta åtgärder för att en ny revisor utses för den återstående mandattiden.

Länsstyrelsen utser revisor i vissa fall

25 § Efter anmälan skall länsstyrelsen utse revisor,

1. när någon revisor inte är utsedd,
2. när auktoriserad revisor eller godkänd revisor inte är utsedd enligt 12 § andra eller tredje stycket eller 15 § eller 16 §,
3. när revisorn är obehörig enligt 10, 11 eller 17 § och det inte finns någon behörig revisorssuppleant, eller
4. när beslut av företaget om antalet revisorer eller om revisorns behörighet har åsidosatts.

Anmälan enligt första stycket kan göras av var och en. Företagsledningen är skyldig att göra anmälan, om inte rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

Lag (2006:875)

26 § Länsstyrelsen skall ge företagsledningen tillfälle att yttra sig innan den utser en revisor enligt 25 §. Förordnandet skall avse tiden till dess att annan revisor har blivit utsedd.

Vid förordnande enligt 25 § första stycket 3 skall länsstyrelsen entlediga den obehöriga revisorn.

Författningar

Revisionsberättelsen

27 § Revisionsberättelsen skall lämnas till företagsledningen senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisorn skall på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

Lag (2004:978)

27 a § Om företaget har fler än en revisor som är auktoriserad eller godkänd revisor eller registrerat revisionsbolag, ska de revisorerna lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 27 § andra stycket om hänvisning till revisionsberättelsen gäller då samtliga revisorer.

Vid oenighet om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning ska varje revisor göra ett sådant uttalande som avses i 28 § första stycket och ange skälen för oenigheten.

Lag (2016:433)

27 b § Revisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om

1. företagets företagsnamn och organisationsnummer eller personnummer,
2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,
3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som företaget har tillämpat, och
4. revisorns etableringsort eller hemort.

Revisionsberättelsen ska vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

Lag (2018:1676)

27 c § I revisionsberättelsen ska det anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.

I förekommande fall ska det i revisionsberättelsen även anges

1. om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från företagsledningens eller annan revisors,
2. om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad, eller
3. om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 28 eller 29 §.

Lag (2016:433)

27 d § Om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, ska revisionsberättelsen, om revisorn är en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag, innehålla ett uttalande i frågan.

Lag (2016:433)

28 § Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning, och
2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om en sådan hållbarhetsrapport som avses i 6 kap. 10 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte.

Lag (2016:954)

29 § Om revisorn vid sin granskning har funnit att någon som ingår i företagsledningen har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen.

30 § I revisionsberättelsen ska revisorn anmärka om han eller hon har funnit att företaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. att anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen,
3. att lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen.

Lag (2011:1400)

31 § Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.

Lag (2004:978)

31 a § Utöver vad som följer av 27 d och 29 §§ får revisionsberättelsen inte innehålla någon försäkran om företagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt företagsledningen har drivit eller kommer att driva verksamheten.

Lag (2016:433)

31 b § Revisionsberättelsen för ett företag som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska innehålla ett uttalande om huruvida redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 a § i den lagen.

Lag (2020:1108)

32 § Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, ska en kopia av den fogas till revisionsberättelsen. Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen.

Lag (2009:568)

32 a § Revisorn skall genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om revisionsberättelsen innehåller

1. anmärkningar enligt 29 §,
2. uttalanden om att
 - årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning,
 - sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats,
 - företaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i 30 § 1–3.

Lag (2003:728)

Koncernrevision

32 b § I samband med en koncernrevision ska revisorn bedöma och utvärdera det revisionsarbete som har utförts av revisorer i de övriga koncernföretagen. Revisorn ska se till att han eller hon kan få tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som är relevant för koncernrevisionen.

Om revisorn är förhindrad att göra den bedömning och utvärdering som avses i första stycket, ska han eller hon utföra kompletterande revisionsarbete avseende dotterföretagen eller vidta andra lämpliga åtgärder. Om revisorn är en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag, ska revisorn också underrätta Revisorsinspektionen om hindret.

Lag (2016:1338)

33 § I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, 27 a § första stycket första meningen och andra stycket om gemensam revisionsberättelse samt 27 b § första stycket 2 och 4 och andra stycket, 27 c, 27 d, 28 och 31–32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

Revisorn ska på koncernredovisningen teckna en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om moderföretaget har fler än en revisor, gäller detta samtliga revisorer.

Koncernrevisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om moderföretagets företagsnamn och organisationsnummer eller personnummer och om vilket eller vilka normsystem för koncernredovisning som moderföretaget har tillämpat.

Lag (2018:1676)

Erinringar

34 § Om revisorn har framfört en erinran till företagsledningen, skall den antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen skall lämnas till företagsledningen och företaget skall förvara den på ett betryggande sätt.

Revisorns tystnadsplikt

35 § En revisor får inte till den som saknar rätt att få kännedom om företagets angelägenheter obehörigen lämna upplysningar om sådana företagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för företaget.

Lag (2004:1189)

Författ-
ningar

Revisorns upplysningsplikt

36 § Revisor är skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter.

Revisor är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisor i ett handelsbolag som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller regionen.

Lag (2019:906)

Revisorns skadeståndsansvar

37 § En revisor som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaksamhet skadar företaget ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaksamhet vållas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 36 § andra stycket denna lag och 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningsskyldiga.

Lag (2017:642)

Jämkning

38 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 37 §, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Gemensamt skadeståndsansvar

39 § Om flera skall ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt 38 §. Vad någon av dem har betalat i skadestånd får han återkräva av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Tiden för väckande av talan

40 § Talan för företagets räkning enligt 37 § som inte grundas på brott får inte väckas mot en revisor sedan tre år har förflutit från det att revisionsberättelsen överlämnades till företagsledningen.

40 a § har upphävts genom lag (2013:440).

Överklagande

41 § Bolagsverkets och länsstyrelsens beslut enligt denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Ett överklagande av Bolagsverkets beslut ska ges in till verket inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Lag (2014:543)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:433

1. Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.

2. Bestämmelserna i 9 a § tillämpas även på villkor och begränsningar som har avtalats respektive beslutats före ikraftträdandet.
3. Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision i de nya 27 a, 27 d, 31 a och 32 b §§ och i 27 b och 33 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.

2018:1676

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.

2019:906

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

2020:1108

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

Propositioner

<i>SFS 1999:1079</i>	<i>SFS 2001:888</i>	<i>SFS 2001:1225</i>	<i>SFS 2002:390</i>
Prop. 1998/99:130	Prop. 2000/01:146	Prop. 2001/02:25	Prop. 2001/02:127
<i>SFS 2003:728</i>	<i>SFS 2004:245</i>	<i>SFS 2004:978</i>	<i>SFS 2004:1189</i>
Prop. 2002/03:99	Prop. 2003/04:34	Prop. 2003/04:157	Prop. 2003/04:156
<i>SFS 2006:402</i>	<i>SFS 2006:875</i>	<i>SFS 2008:91</i>	<i>SFS 2009:71</i>
Prop. 2005/06:97	Prop. 2005/06:116	Prop. 2007/08:45	Prop. 2008/09:70
<i>SFS 2009:485</i>	<i>SFS 2009:568</i>	<i>SFS 2009:703</i>	<i>SFS 2010:837</i>
Prop. 2008/09:150	Prop. 2008/09:135	Prop. 2008/09:174	Prop. 2009/10:204
<i>SFS 2011:1400</i>	<i>SFS 2013:221</i>	<i>SFS 2013:440</i>	<i>SFS 2014:543</i>
Prop. 2010/11:166	Prop. 2012/13:61	Prop. 2012/13:74	Prop. 2013/14:86
<i>SFS 2014:1388</i>	<i>SFS 2015:822</i>	<i>SFS 2016:433</i>	<i>SFS 2016:641</i>
Prop. 2014/15:4	Prop. 2015/16:3	Prop. 2015/16:162	Prop. 2015/16:72
<i>SFS 2016:954</i>	<i>SFS 2016:1059</i>	<i>SFS 2016:1338</i>	<i>SFS 2017:642</i>
Prop. 2015/16:193	Prop. 2016/17:6	Prop. 2016/17:1	Prop. 2016/17:173
<i>SFS 2018:1676</i>	<i>SFS 2019:906</i>	<i>SFS 2020:1108</i>	
Prop. 2017/18:267	Prop. 2018/19:162	Prop. 2020/21:34	

Författ-
ningar

Förordning (1999:1166) om prövning av vissa ärenden enligt revisionslagen (1999:1079)

(senast ändrad genom SFS 2014:548)

1 § För handläggning och prövning av en ansökan om tillstånd enligt 11 eller 15 § revisionslagen (1999:1079) ska avgifter betalas med följande belopp:

- a. undantag från bosättningskravet för revisor (11 §), 1.200 kronor,
- b. undantag från kravet på auktoriserad revisor (15 §), 685 kronor.

Avgiften ska betalas när ansökan ges in. Avgiften återbetalas inte om handläggningen av en ansökan har påbörjats.

Förordning (2014:548)

2 § har upphävts genom förordning (2014:548).

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING 537/2014/EU

Särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse

Avdelning I Syfte, tillämpningsområde och definitioner	1504
Avdelning II Villkor för utförande av lagstadgad revision av företag av allmänt intresse	1505
Avdelning III Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag av företag av allmänt intresse	1514
Avdelning IV Tillsyn av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse	1518
Kapitel I Behöriga myndigheter	1518
Kapitel II Kvalitetssäkring, marknadsövervakning och insyn i de behöriga myndigheterna	1520
Kapitel III Samarbete mellan behöriga myndigheter samt förbindelser med tillsynsmyndigheter på unionsnivå	1523
Kapitel IV Samarbete med myndigheter i tredjeländer och med internationella organisationer och organ	1527

Europaparlamentet och Europeiska unionens råd har antagit denna förordning

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 114, med beaktande av Europeiska kommissionens förslag, efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten, med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande, i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet, och av följande skäl:

1. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag har genom lag anförtrots uppdraget att utföra lagstadgad revision av företag av allmänt intresse i syfte att öka allmänhetens förtroende för sådana företags årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisningar. Lagstadgade revisioners funktion när det gäller allmänintresset innebär att en större grupp människor och institutioner är beroende av kvaliteten på de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens arbete. God revisionskvalitet bidrar till god ordning på marknaderna, eftersom den förbättrar de finansiella rapporternas integritet och effektivitet. Lagstadgade revisorer fullgör således en särskilt viktig samhällsrelig uppgift.
2. Enligt unionslagstiftningen ska finansiella rapporter, som består av årsredovisning eller årsbokslut eller koncernredovisning, för kreditinstitut, försäkringsföretag, emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, betalningsinstitut, företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), institut för elektroniska pengar och alternativa investeringsfonder revideras av en eller flera personer som är behöriga att utföra sådan revision i enlighet med unionsrätten, nämligen artikel 1.1 i rådets förordning 86/635/EEG, artikel 1.1 i rådets direktiv 91/674/EEG, artikel 4.4 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG, artikel 15.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2007/64/EG, artikel 73 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG, artikel 3.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/110/EG, och artikel 22.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU. Enligt artikel 4.1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG måste även värdepappersföretags årsredovisning eller årsbokslut granskas när Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU inte är tillämpligt.
3. Villkoren för godkännande av personer som har ansvar för att genomföra lagstadgad revision samt minimikraven för att utföra sådan lagstadgad revision fastställs i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG.
4. Den 13 oktober 2010 offentliggjorde kommissionen grönboken med titeln *Revisionspolitik: lärdomar från krisen*, som utgjorde startskottet för ett brett offentligt samråd inom ramen för den allmänna reformen av lagstiftningen om finansmarkna-

Författningar

der och som behandlade frågan om revisionens funktion och omfattning och hur revisionssystemet skulle kunna förstärkas för att bidra till ökad finansiell stabilitet. Det offentliga samrådet visade att bestämmelserna i direktiv 2006/43/EG när det gäller utförande av lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse skulle kunna förbättras. Europaparlamentet antog ett initiativbetänkande om grönboken den 13 september 2011. Europeiska ekonomiska och sociala kommittén antog också ett yttrande om grönboken den 16 juni 2011.

5. Det är viktigt att fastställa detaljerade regler för att se till att lagstadgad revision av företag av allmänt intresse är av godtagbar kvalitet och utförs av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som är föremål för stränga krav. Gemensamma regleringsmetoder bör öka integriteten, opartiskheten och självständigheten, objektiviteten, ansvaret, öppenheten och tillförlitligheten när det gäller lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse. Detta skulle bidra till att höja kvaliteten på lagstadgad revision i unionen, vilket i sin tur skulle bidra till att den inre marknaden kan fungera på ett smidigt sätt, samtidigt som en hög nivå på skyddet av konsumenter och investerare uppnås. En separat rättsakt om lagstadgad revision av företag av allmänt intresse bör också säkerställa en konsekvent harmonisering och en enhetlig tillämpning av reglerna, och på så sätt bidra till att den inre marknaden fungerar effektivare. Dessa strikta krav bör endast gälla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag i den mån de utför lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse.
6. Den lagstadgade revisionen av kooperativ och sparbanks kan tecknas i vissa medlemsstater av ett system som inte möjliggör för dem att fritt välja lagstadgad revisor eller lagstadgat revisionsföretag. Den revisionsförening som kooperativet eller sparbanken är medlem i är enligt lag skyldig att genomföra den lagstadgade revisionen. Sådana revisionsföreningar verkar utan vinstsyfte och inte utifrån några kommersiella intressen, vilket följer av deras juridiska form. Dessa föreningsorganisatoriska enheter är heller inte knutna till något gemensamt ekonomiskt intresse som skulle kunna äventyra deras opartiskhet och självständighet. Medlemsstaterna bör därför ha möjlighet att undanta kooperativ i den mening som avses artikel 2.14 i direktiv 2006/43/EG, sparbanks eller liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG och deras dotterföretag eller rättsliga efterträdare från den här förordningen förutsatt att de principer om opartiskhet och självständighet som fastställs i direktiv 2006/43/EG är uppfyllda.
7. Även storleken på de arvoden som erhålls från det granskade företaget och arvodenas struktur kan hota en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags opartiskhet och självständighet. Det är därför viktigt att se till att revisionsarvoden inte baseras på någon form av villkorlighet, och att det, när arvoden från en enda revisionsklient, inklusive dess dotterföretag, är betydande, inrättas ett särskilt förfarande som involverar revisionskommittén i syfte att säkerställa revisionens kvalitet. Om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags beroende av en enda revisionsklient blir överdrivet stort, bör revisionskommittén på grundval av sakliga skäl besluta om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får fortsätta att utföra den lagstadgade revisionen. När revisionskommittén fattar ett sådant beslut bör den bland annat beakta hoten mot opartiskhet och självständighet och följderna av ett sådant beslut.
8. Om lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller medlemmar i deras nätverk tillhandahåller vissa andra tjänster än lagstadgad revision (icke-revisionstjänster) till granskade företag kan detta äventyra deras opartiskhet och självständighet. Det är därför lämpligt att förbjuda tillhandahållande av vissa icke-revisionstjänster såsom särskilda skatte-, rådgivnings- och konsulttjänster till det granskade företaget, dess moderföretag och dess kontrollerade företag inom unionen. Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i det granskade företaget kan omfatta hantering av rörelsekapital, tillhandahållande av finansiell information, optimering av affärsprocessen, likviditetsförvaltning, internprissättning, effektivisering av leveranskedjan och liknande. Tjänster kopplade till det granskade företags finansiering, kapitalstruktur och kapitalallokering samt investeringsstrategi bör förbjudas

- med undantag för tillhandahållande av tjänster såsom företagsbesiktning, utfärdande av stödbrev (*comfort letters*) i samband med prospekt som ges ut av det granskade företaget och andra bestyrkandeuppdrag.
9. Det bör vara möjligt för medlemsstaterna att besluta att lagstadgade revisorer och revisionsföretag får tillhandahålla vissa skatterådgivnings- och värderingstjänster om dessa tjänster, individuellt eller sammantagna, varken är väsentliga eller har någon direkt effekt på de granskade finansiella rapporterna. Om sådana tjänster omfattar aggressiv skatteplanering bör de inte betraktas som ej väsentliga. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag bör således inte tillhandahålla sådana tjänster till det granskade företaget. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag bör kunna tillhandahålla andra tjänster som inte är förbjudna enligt denna förordning, om tillhandahållandet av dessa tjänster godkänts på förhand av revisionskommittén och om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har förvärvat sig om att tillhandahållandet av dessa tjänster inte utgör något hot mot den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet som inte kan bringas ned till en acceptabel nivå genom skyddsåtgärder.
 10. För att undvika intressekonflikter är det viktigt att en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag innan de accepterar eller behåller ett uppdrag som rör en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse bedömer om kraven på opartiskhet och självständighet är uppfyllda, och att de särskilt utvärderar om något hot mot deras opartiskhet och självständighet kan uppstå till följd av relationen med det företaget. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör varje år bekräfta sin opartiskhet och självständighet för det granskade företagets revisionskommitté, och bör med den kommittén diskutera eventuella hot mot sin opartiskhet och självständighet samt de skyddsåtgärder som tillämpats för att minska dessa hot.
 11. Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG bör tillämpas på den behandling av personuppgifter som utförs i medlemsstaterna inom ramen för denna förordning och sådan behandling av personuppgifter bör vara föremål för medlemsstaternas behöriga myndigheters tillsyn, särskilt de offentliga oberoende tillsynsmyndigheter som utses av medlemsstaterna. Utbyte eller överföring av personuppgifter mellan de behöriga myndigheterna ska ske i överensstämmelse med reglerna om överföring av personuppgifter i direktiv 95/46/EG.
 12. En sund kvalitetskontroll av det arbete som utförs vid varje lagstadgat revisionsuppdrag bör bidra till en hög kvalitet på revisionerna. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget bör därför inte utfärda någon revisionsberättelse innan en kvalitetskontroll av uppdraget gjorts.
 13. I revisionsberättelsen redovisas resultatet av den lagstadgade revisionen av ett företag av allmänt intresse för de berörda intressenterna. För att öka intressenternas förtroende för det granskade företagets finansiella rapporter är det särskilt viktigt att revisionsberättelsen är välgrundad och väldokumenterad. Utöver den information som måste lämnas enligt artikel 28 i direktiv 2006/43/EG, bör revisionsberättelsen särskilt innehålla tillräckliga upplysningar om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständighet och om den lagstadgade revisionen ansågs vara i stånd att upptäcka oegentligheter, inklusive bedrägeri.
 14. Den lagstadgade revisionens värde för det granskade företaget skulle särskilt öka om kommunikationen förstärktes mellan den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, å ena sidan, och revisionskommittén, å andra sidan. Förutom den regelbundna dialogen under utförandet av revisionen, är det därför viktigt att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget lämnar en kompletterande och mer utförlig rapport om resultaten av revisionen till revisionskommittén. Denna kompletterande rapport bör senast lämnas till revisionskommittén samtidigt med revisionsberättelsen. På begäran bör den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget med revisionskommittén diskutera frågor av större vikt som omnämns i den kompletterande rapporten. Dessutom bör det vara möjligt att göra en sådan kompletterande utförlig rapport tillgänglig för de myndigheter som är behöriga att granska lagstadgade revisorer och revisionsföretag på deras begäran, och för tredje parter om detta föreskrivs i nationell rätt.

Författningar

15. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag lämnar redan upplysningar till behöriga myndigheter som utövar tillsyn över företag av allmänt intresse om uppgifter eller beslut som kan utgöra en överträdelse av reglerna för det granskade företagets verksamhet eller som kan leda till att det granskade företagets verksamhet inte längre fungerar tillfredsställande. Tillsynsarbetet skulle dock underlättas om tillsynsmyndigheterna för kreditinstitut och försäkringsföretag och dessas lagstadgade revisorer eller revisionsföretag var skyldiga att inrätta en effektiv dialog med varandra.
16. Genom Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1092/2010 inrättades Europeiska systemrisknämnden (ESRB). ESRBs uppgift är att övervaka uppkomsten av systemrisk i unionen. Den information som systemviktiga finansinstituts lagstadgade revisorer och revisionsföretag har tillgång till kan bidra till ESRBs arbete. Därför bör den här förordningen skapa förutsättningar för ett årligt forum för anonym sektorsinriktad dialog mellan lagstadgade revisorer och revisionsföretag, å ena sidan, och ESRB, å andra sidan.
17. För att öka förtroendet för lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och även öka deras ansvarsskyldighet, är det viktigt att de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens rapportering om öppenhet och insyn utökas. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför vara skyldiga att offentliggöra finansiell information, och särskilt redovisa total omsättning uppdelad på revisionsarvoden som erhållits från företag av allmänt intresse, revisionsarvoden som erhållits från andra företag samt arvoden som erhållits för andra tjänster än revision. De bör också offentliggöra ekonomiska uppgifter om det nätverk som de tillhör. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör lämna andra kompletterande upplysningar om revisionsarvoden till de behöriga myndigheterna för att underlätta deras tillsynsarbete.
18. Det är viktigt att revisionskommitténs roll i valet av en ny lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag förstärks, så att bolagsstämman eller medlemmarna av det granskade företaget kan fatta ett mer välgrundat beslut. När förvaltnings- eller kontrollorganet lägger fram ett förslag för bolagsstämman bör det följaktligen förklara om det följer det alternativ som revisionskommittén föredrar, och om så inte är fallet, ange skälen till detta. Revisionskommitténs rekommendation bör innehålla minst två alternativ för revisionsuppdraget och revisionskommittén ska vederbörligen motivera vilket alternativ den föredrar, så att ett välgrundat beslut kan fattas. Revisionskommittén bör i rekommendationen grunda sin motivering på resultatet av det obligatoriska urvalsförfarande som anordnas av det granskade företaget, under revisionskommitténs ansvar, för att motiveringen ska vara rättvis och välgrundad. I ett sådant urvalsförfarande bör det granskade företaget inte hindra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag med en låg marknadsandel från att lägga fram anbud för revisionsuppdraget. Upphandlingsspecifikationerna bör innehålla öppna och icke-diskriminerande urvalskriterier som ska användas i utvärderingen av anbuden. Dessa urvalsförfaranden kan emellertid medföra oproportionerligt stora kostnader för företag med begränsat börsvärde och små och medelstora företag av allmänt intresse med tanke på deras storlek, och sådana företag bör därför undantas från skyldigheten att organisera ett förfarande för att välja en ny lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag.
19. Det granskade företagets bolagsstämmas eller medlemsstämmas rätt att välja lagstadgad revisor eller revisionsföretag skulle inte ha något värde om det granskade företaget ingick ett avtal med en tredje part som begränsar denna valmöjlighet. Alla avtalsvillkor som det granskade företaget kommer överens om med en tredje part avseende ett sådant val eller som begränsar valet till vissa lagstadgade revisorer eller vissa revisionsföretag bör därför anses vara ogiltiga.
20. Om flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag utsågs av företag av allmänt intresse skulle det förstärka den professionella skepticismen och bidra till att förbättra revisionernas kvalitet. Denna åtgärd i kombination med att mindre revisionsföretag deltar på revisionsmarknaden skulle göra det lättare för sådana företag att utveckla sin kapacitet, vilket i sin tur skulle bidra till att öka urvalet av lagstadgade

- revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse. Därför bör företag av allmänt intresse uppmuntras och stimuleras till att utse fler än en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag att utföra en lagstadgad revision.
21. För att hantera förtroelighetshotet och på så vis förstärka de lagstadgade revisorernas och revisionsföretagens opartiskhet och självständighet, är det viktigt att fastställa en längsta varaktighet för en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags uppdrag för ett visst granskat företag. Dessutom, som ett sätt att stärka den lagstadgade revisorns och revisionsföretagets opartiskhet och självständighet, förstärka den professionella skepticisken och förbättra revisionernas kvalitet, föreskriver denna förordning följande alternativ för en förlängning av den längsta varaktigheten: Att företag av allmänt intresse genomför regelbunden, öppen och obligatorisk ny upphandling eller utser flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag. Även deltagande av mindre revisionsföretag i dessa åtgärder skulle göra det lättare för sådana företag att utveckla sin kapacitet, vilket i sin tur skulle bidra till att öka urvalet av lagstadgade revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse. En lämplig gradvis rotationsmekanism bör också inrättas med avseende på nyckelrevisorerna som utför den lagstadgade revisionen på ett revisionsföretags uppdrag. Det är också viktigt att fastställa en lämplig tidsperiod under vilken en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag inte får utföra lagstadgade revisioner av samma företag. För att säkerställa ett smidigt överlämnande bör den avgående lagstadgade revisorn lämna överlämningsdokumentation med relevant information till den tillträdande lagstadgade revisorn.
 22. För att säkerställa investerarnas och konsumenternas förtroende för den inre marknaden genom att undvika intressekonflikter bör lagstadgade revisorer eller revisionsföretag vara föremål för ändamålsenlig tillsyn av behöriga myndigheter som är oberoende gentemot revisorskåren och har lämplig kapacitet, sakkunskap och resurser. Medlemsstaterna bör kunna delegera eller tillåta dess behöriga myndigheter att delegera alla de behöriga myndigheternas uppgifter till andra myndigheter eller organ, med undantag för uppgifter som är kopplade till kvalitetskontrollsystemet, utredningar och sanktionssystem. Medlemsstaterna bör emellertid kunna välja att delegera uppgifter som är kopplade till disciplinära åtgärder till andra myndigheter och organ under förutsättning att majoriteten av de personer som deltar i ledningen av den berörda myndigheten eller det berörda organet är oberoende gentemot revisorskåren. De nationella behöriga myndigheterna bör ha nödvändiga befogenheter för att kunna utföra sina tillsynsuppgifter, inklusive möjligheter att få tillgång till data, erhålla upplysningar och utföra inspektioner. De bör vara specialiserade på tillsyn av finansmarknader, efterlevnad av kraven på finansiell rapportering eller tillsyn av lagstadgad revision. Det bör emellertid vara möjligt att låta övervakningen av att de krav som ställs på företag av allmänt intresse efterlevs utföras av de behöriga myndigheter som ansvarar för tillsynen av dessa företag. Det får inte finnas några möjligheter för lagstadgade revisorer och revisionsföretag att utöva otillbörligt inflytande över finansieringen av de behöriga myndigheterna.
 23. Kvaliteten på tillsynen skulle förbättras om de myndigheter som ansvarar för olika uppgifter på nationell nivå samarbetar effektivt med varandra. De behöriga myndigheter som övervakar att kraven på lagstadgad revision av företag av allmänt intresse uppfylls bör därför samarbeta med de myndigheter som är ansvariga för de uppgifter som föreskrivs i direktiv 2006/43/EG, med tillsynsmyndigheterna för företag av allmänt intresse samt med de finansunderrättelseenheter som avses i Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG.
 24. Extern kvalitetssäkring av lagstadgad revision är en grundläggande förutsättning för att revisionerna ska hålla hög kvalitet. Extern kvalitetssäkring ger trovärdighet åt offentliggjord finansiell information och förstärker skyddet av aktieägare, investerare, kreditgivare och andra berörda parter. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag bör därför omfattas av ett kvalitetskontrollsystem under de behöriga myndigheternas ansvar i syfte att säkerställa objektivitet och oberoende gentemot revisorskåren. Kvalitetskontrollerna bör organiseras på ett sådant sätt att lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför revision av företag av allmänt intresse blir föremål för kvalitetskontroll på grundval av en analys av riskerna. I fall då lagstadgade

Författningar

revisorer och revisionsföretag utför lagstadgad revision av andra företag av allmänt intresse än de som definieras i artikel 2.17 och 2.18 i direktiv 2006/43/EG bör den kontrollen äga rum minst vart tredje år, och i andra fall minst vart sjätte år. Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2008 om extern kvalitetssäkring av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som granskar företag av allmänt intresse innehåller riktlinjer för hur inspektionerna ska utföras. Kvalitetskontrollerna bör vara ändamålsenliga och stå i proportion till omfattningen av och komplexiteten i verksamheten för den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som granskas.

25. Marknaden för lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse utvecklas ständigt. Det är därför nödvändigt att behöriga myndigheterna följer marknadsutvecklingen, särskilt när det gäller risker till följd av hög marknadskoncentration, inbegripet inom specifika sektorer, och det arbete som revisionskommittéerna utför.
26. Insyn i de behöriga myndigheternas verksamhet bör bidra till att öka investerarnas och konsumenternas förtroende för den inre marknaden. De behöriga myndigheterna bör därför vara skyldiga att rapportera regelbundet om sin verksamhet och offentliggöra information i aggregerad form om resultat och slutsatser i samband med inspektioner, eller i separat form om medlemsstaterna så fastställer.
27. Samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter kan bidra på ett viktigt sätt till en konsekvent hög kvalitet på lagstadgade revisioner i unionen. Medlemsstaternas behöriga myndigheter bör därför vid behov samarbeta med varandra när det gäller tillsynen av lagstadgad revision. De bör följa principen om hemlandskontroll och att tillsynen ska utövas av den medlemsstat där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget godkännts och i vilken det granskade företaget har sitt säte. Samarbetet mellan de behöriga myndigheterna bör organiseras inom ramen för en kommitté för europeiska tillsynsorgan för revisorer (*Committee of European Auditing Oversight Bodies* – CEAOB), som bör vara sammansatt av företrädare på hög nivå för de behöriga myndigheterna. I syfte att öka konsekvensen i tillämpningen av denna förordning bör CEAOB kunna anta icke-bindande riktlinjer eller yttranden. Dessutom bör CEAOB underlätta informationsutbyte, ge kommissionen råd och bidra till tekniska bedömningar och teknisk granskning.

För att kunna genomföra den tekniska bedömningen av offentliga tillsynssystem i tredjeländer, och när det gäller det internationella samarbetet mellan medlemsstater och tredjeländer på detta område, bör CEAOB inrätta en undergrupp som leds av en ledamot som utses av Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten – Esma) och bör begära bistånd av Esma, Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska bankmyndigheten – EBA) eller Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten – Eiopa), i den mån dess begäran är kopplad till det internationella samarbetet mellan medlemsstater och tredjeländer på området för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse som står under tillsyn av dessa europeiska tillsynsmyndigheter. CEAOB-sekretariatet bör tillhandahållas av kommissionen och bör inbegripa därmed sammanhängande kostnader i sina beräkningar för nästa år på grundval av det arbetsprogram som CEAOB har godkänt.

28. Samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter bör omfatta samarbete kring kvalitetskontroller och bistånd vid utredningar av lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse, även i de fall där den revision som är föremål för utredningen inte utgör någon överträdelse av gällande lagar eller föreskrifter i de berörda medlemsstaterna. De detaljerade arrangemangen för samarbetet mellan de berörda myndigheterna bör omfatta möjligheten att inrätta kollegier av berörda myndigheter samt fördelning av arbetsuppgifter. De nätverk som lagstadgade revisorer och revisionsföretag är verksamma inom bör beaktas inom ramen för samarbetet. De behöriga myndigheterna bör följa tillämpliga regler gällande konfidentialitet och tystnadsplikt.
29. Med tanke på sammanlänkningen av kapitalmarknaderna gör det nödvändigt att ge de nationella behöriga myndigheterna befogenhet att samarbeta med tillsynsmyndigheter och andra organ i tredjeländer i fråga om informationsutbyte eller kvalitets-

kontroller. Om samarbetet med myndigheter i tredjeländer rör revisionshandlingar eller andra dokument som innehas av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, ska emellertid förfarandena i direktiv 2006/43/EG gälla.

30. För att kapitalmarknaderna ska fungera väl behövs det hållbar revisionskapacitet och en konkurrenskraftig marknad för lagstadgade revisionstjänster med ett tillräckligt urval av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som kan utföra lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse. De behöriga myndigheterna och Europeiska konkurrensnätverket bör rapportera om de förändringar i strukturen för revisionsmarknaden som införs genom denna förordning.
31. Anpassningen av förfarandena för kommissionens antagande av delegerade akter till fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget), särskilt till artiklarna 290 och 291, bör göras från fall till fall. Befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUF-fördraget bör delegeras till kommissionen för att ta hänsyn till revisionsarbetets och revisorsyrkets utveckling. I synnerhet är delegerade akter nödvändiga när det gäller att anta internationella revisionsstandarder som rör revisionspraxis, opartiskhet och självständighet och internkontroll hos lagstadgade revisorer och revisionsföretag. De internationella revisionsstandarder som antas bör inte ändra några krav i denna förordning eller komplettera några av de kraven, med undantag för specifikt definierade krav. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå.

När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.

32. För att säkerställa rättslig säkerhet och möjliggöra en smidig övergång till den ordning som inrättas genom denna förordning, är det viktigt att införa en övergångsperiod för ikraftträdandet av skyldigheten att byta lagstadgade revisorer och revisionsföretag och skyldigheten att anordna ett urvalsförfarande för val av lagstadgade revisorer och revisionsföretag.
33. Hänvisningar till bestämmelserna i direktiv 2006/43/EG ska förstås som hänvisningar till de nationella bestämmelser som införlivar de bestämmelserna i direktiv 2006/43/EG. Den nya europeiska revisionsramen som inrättas genom den här förordningen och Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU ersätter de nuvarande kraven i direktiv 2006/43/EG och bör tolkas utan hänvisning till föregående instrument såsom kommissionens rekommendationer som antogs enligt den föregående ramen.
34. Eftersom målen för denna förordning, nämligen att klargöra och bättre definiera funktionen för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, förbättra den information som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget lämnar till det granskade företaget, investerare och andra intressenter, förbättra kommunikationskanalerna mellan revisorerna och tillsynsmyndigheterna för företag av allmänt intresse, förebygga att intressekonflikter uppstår till följd av tillhandahållande av andra tjänster än revision till företag av allmänt intresse, minska risken för eventuella intressekonflikter till följd av det befintliga systemet, varigenom det granskade företaget väljer och betalar revisorn, eller förtrolighetshotet, underlätta byte och val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag för företag av allmänt intresse samt öka urvalet revisorer för företag av allmänt intresse och förbättra effektiviteten, oberoendet och konsekvensen i regleringen och tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, inklusive när det gäller samarbete på unionsnivå, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av sin omfattning, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går denna förordning inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

Författningar

35. Denna förordning står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och de principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, i synnerhet rätten till respekt för privatlivet och familjelivet, rätten till skydd av personuppgifter och näringsfrihet och måste tillämpas i enlighet med dessa rättigheter och principer.
36. Europeiska datatillsynsmannen har hörts i enlighet med artikel 28.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 och avgav sitt yttrande den 23 april 2012.
37. En ny rättslig ram för lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning bör inrättas genom den här förordningen och Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU och kommissionens beslut 2005/909/EG bör därför upphävas.

Avdelning I Syfte, tillämpningsområde och definitioner

Artikel 1 Syfte

I denna förordning fastställs regler för lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse, regler om organisation och val av lagstadgade revisorer och revisionsföretag av företag av allmänt intresse för att främja deras opartiskhet och självständighet och undvika intressekonflikter samt regler för övervakning av att lagstadgade revisorer och revisionsföretag uppfyller dessa krav.

Artikel 2 Tillämpningsområde

1. Denna förordning ska tillämpas på följande:
 - a. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.
 - b. Företag av allmänt intresse.
2. Denna förordning ska inte påverka tillämpningen av direktiv 2006/43/EG.
3. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14 i direktiv 2006/43/EG, en sparbank eller ett liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG enligt nationell rätt är skyldiga eller tillåts att vara medlem av ett icke-vinstdrivande revisionsföretag, får medlemsstaten besluta att denna förordning eller vissa bestämmelser i den inte ska gälla för lagstadgad revision av ett sådant företag förutsatt att den princip om opartiskhet och självständighet som fastställs i direktiv 2006/43/EG efterlevs av den lagstadgade revisor som utför den lagstadgade revisionen av en av sina medlemmar och av personer som har möjlighet att påverka den lagstadgade revisionen.
4. Om ett kooperativ i den mening som avses i artikel 2.14 i direktiv 2006/43/EG, en sparbank eller ett liknande företag enligt artikel 45 i direktiv 86/635/EEG, eller ett dotterföretag eller en rättslig efterträdare till ett kooperativ, en sparbank eller ett liknande företag som avses i artikel 45 i direktiv 86/635/EEG enligt nationell rätt är skyldiga eller tillåts att vara medlem av ett icke-vinstdrivande revisionsföretag skulle en objektiv, omdömesgill och insatt part inte dra slutsatsen att det medlemskapsbaserade förhållandet äventyrar den lagstadgade revisorns opartiskhet och självständighet under förutsättning att, när ett sådant revisionsföretag utför en lagstadgad revision av en av sina medlemmar, principerna om opartiskhet och självständighet tillämpas på de lagstadgade revisorer som utför revisionen och på de personer som har en ställning där de kan påverka den lagstadgade revisionen.
5. Medlemsstaten ska informera kommissionen och den kommitté för europeiska tillsynsorgan för revisorer (nedan kallad *CEAOB*) som avses i artikel 30 om de undantagsfall då den här förordningen eller vissa bestämmelser i den inte är tillämpliga. Den ska

översända en förteckning till kommissionen och CEAOB över de bestämmelser i denna förordning som inte tillämpas på lagstadgad revision av de företag som avses i punkt 3 och motivera varför de inte tillämpas.

Artikel 3 Definitioner

I denna förordning ska de definitioner som fastställs i artikel 2 i direktiv 2006/43/EG gälla, förutom när det gäller begreppet *behörig myndighet*, såsom föreskrivs i artikel 20 i den här förordningen.

Avdelning II Villkor för utförande av lagstadgad revision av företag av allmänt intresse

Artikel 4 Revisionsarvoden

1. Arvoden för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse får inte baseras på någon form av villkorlighet.

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 25 i direktiv 2006/43/EG, och för tillämpningen av första stycket, innebär arvoden som baseras på villkorlighet arvoden för revisionsuppdrag som beräknats enligt en på förhand bestämd grund avseende utfallet eller resultatet av en transaktion eller resultatet av det utförda arbetet. Arvoden ska inte betraktas som villkorliga om de har fastställts av en domstol eller en behörig myndighet.

2. Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag under en period av tre eller fler räkenskapsår i följd tillhandahåller andra icke-revisions tjänster än de som avses i artikel 5.1 i den här förordningen till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag får de totala arvoden för sådana tjänster uppgå till högst 70 % av genomsnittet av de arvoden som betalats för den lagstadgade revisionen av det granskade företaget och, i tillämpliga fall, dess moderföretag och kontrollerade företag samt av koncernredovisningen för koncernen i fråga under de senaste tre räkenskapsåren.

Vid tillämpningen av de begränsningar som anges i första stycket ska andra icke-revisions tjänster än de som avses i artikel 5.1 och som föreskrivs i unionslagstiftningen eller nationell lagstiftning undantas.

Medlemsstaterna får föreskriva att en behörig myndighet på begäran av en lagstadgad revisor eller revisionsföretag i undantagsfall får tillåta att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget för en period av högst två räkenskapsår undantas från kraven i första stycket med avseende på ett granskat företag.

3. Om de totala arvoden som erhållits från ett företag av allmänt intresse under vart och ett av de senaste tre räkenskapsåren utgör mer än 15 % av de totala arvoden som erhållits av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller, i förekommande fall, av koncernrevisorn som utför den lagstadgade revisionen under vart och ett av de räkenskapsåren, ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller, allt efter omständigheterna, koncernrevisorn, rapportera detta till revisionskommittén och med revisionskommittén diskutera hot mot deras opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpats för att minska dessa hot. Revisionskommittén ska överväga huruvida revisionsuppdraget bör bli föremål för en kvalitetskontroll av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag före utfärdandet av revisionsberättelsen.

Om de arvoden som erhålls från ett sådant företag av allmänt intresse fortsätter att överstiga 15 % av de totala arvodesintäkter som erhålls av en sådan lagstadgad revisor eller ett sådant revisionsföretag eller, allt efter omständigheterna, av en koncernrevisor som utför den lagstadgade revisionen, ska revisionskommittén på grundval av objektiva kriterier besluta om ett sådant företags eller en sådan koncerns lagstadgade revisor eller revisionsföretag, eller koncernrevisor, får fortsätta revisionsuppdraget under ytterligare en period, som under alla omständigheter inte får överstiga två år.

4. Medlemsstaterna får tillämpa strängare krav än de som föreskrivs i denna artikel.

Författ-
ningar

Artikel 5 Förbud mot tillhandahållande av icke-revisionstjänster

1. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför den lagstadgade revisionen av ett företag av allmänt intresse, eller medlemmar av nätverket som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör, får varken direkt eller indirekt tillhandahålla det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag inom unionen några förbjudna icke-revisionstjänster under

- a. perioden mellan början på den period som granskas och utfärdandet av revisionsberättelsen, och
- b. räkenskapsåret närmast före den period som avses i led a i förhållande till de tjänster som förtecknas i led e i andra stycket.

I denna artikel avses med förbjudna icke-revisionstjänster följande:

- a. Skattetjänster i samband med
 - i. upprättande av deklaration avseende skatt,
 - ii. arbetsgivaravgifter,
 - iii. tullar,
 - iv. identifiering av offentliga bidrag och skatteincitament om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana tjänster krävs enligt lag,
 - v. stöd när det gäller skattekontroller från skattemyndigheterna om inte stöd från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i fråga om sådana kontroller krävs enligt lag,
 - vi. beräkning av direkt och indirekt skatt och uppskjuten skatt, och
 - vii. tillhandahållande av skatterådgivning.
- b. Tjänster som inbegriper medverkan i förvaltningen eller beslutsprocessen i det granskade företaget.
- c. Bokföring och utarbetande av redovisningshandlingar och finansiella rapporter.
- d. Löneadministrationstjänster.
- e. Utformning och införande av processer för internkontroll eller riskhantering relaterade till upprättande av och/eller kontroll av finansiell information eller utformning och genomförande av tekniska system för finansiell information.
- f. Värderingstjänster, inklusive värderingar i samband med aktuarietjänster eller stöd-tjänster för tvistlösning.
- g. Juridiska tjänster avseende
 - i. tillhandahållande av allmän rådgivning,
 - ii. förhandlingar på revisionsklientens vägnar, och
 - iii. företrädarskap vid tvistlösning.
- h. Tjänster relaterade till det granskade företags internrevision.
- i. Tjänster kopplade till revisionsklientens finansiering, kapitalstruktur och -allokering samt investeringsstrategi, utom tillhandahållande av bestyrkandeuppdrag i samband med de finansiella rapporterna, såsom utfärdande av stödbrev (*comfort letters*) med anknytning till prospekt som utfärdas av det granskade företaget.
- j. Främjande av, handel med eller utställande av aktieemissionsgaranti för aktier i det granskade företaget.
- k. Personaltjänster med avseende på
 - i. befattningshavare som i betydande grad kan påverka upprättandet av de redovisningshandlingar eller finansiella rapporter som är föremål för den lagstadgade revisionen om dessa tjänster inbegriper
 - sökande efter eller framtagande av kandidater till sådana befattningar, eller
 - utförande av kontroller av referenser för kandidater till sådana befattningar,
 - ii. strukturen för organisationens utformning, och
 - iii. kostnadskontroll.

2. Medlemsstaterna får förbjuda andra tjänster än de som är förtecknade i punkt 1 som de anser utgör ett hot mot opartiskhet och självständighet. Medlemsstaterna ska meddela kommissionen eventuella tillägg till förteckningen i punkt 1.

3. Genom undantag från punkt 1 andra stycket får medlemsstaterna tillåta att de tjänster som avses i leden a i, a iv–vii och f tillhandahålls, förutsatt att följande krav är uppfyll-da:

- a. De har ingen direkt effekt eller har obetydlig effekt, separat eller totalt sett på de granskade finansiella rapporterna.
- b. Uppskattningen av effekten på de granskade finansiella rapporterna dokumenteras på ett heltäckande sätt och förklaras i den kompletterande rapporten till revisionskommittén som avses i artikel 11.
- c. De principer om opartiskhet och självständighet som fastställs i direktiv 2006/43/EG respekteras av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

4. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av före-tag av allmänt intresse, och medlemmar av ett nätverk om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör ett sådant nätverk, får till det granskade företaget, dess moder-företag eller dess kontrollerade företag tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i punkterna 1 och 2, förutsatt att revisionskommittén godkänt detta efter att den vederbörligen bedömt hot mot opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpas i enlighet med artikel 22b i direktiv 2006/43/EG. Revisionskommittén ska i tillämpliga fall utfärda riktlinjer vad gäller de tjäns-ter som avses i punkt 3.

Medlemsstaterna får införa strängare bestämmelser för de villkor enligt vilka en lag-stadgad revisor, ett revisionsföretag eller en medlem i ett nätverk som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tillhör, får tillhandahålla andra icke-revisionstjänster än de som är förbjudna enligt punkt 1 till det granskade företaget, dess moderföretag eller dess kontrollerade företag.

5. Om en medlem av ett nätverk som en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse tillhör, tillhandahåller nå-gon av de icke-revisionstjänster som avses i punkterna 1 och 2 i denna artikel till ett fö-retag som är baserat i tredjeland och som kontrolleras av det granskade företaget av all-mänt intresse, ska den berörda lagstadgade revisorn eller det berörda revisionsföretaget bedöma om hans, hennes eller dess opartiskhet och självständighet äventyras till följd av att den berörda nätverksmedlemmen tillhandahåller sådana tjänster.

Om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets opartiskhet och självständig-het påverkas ska han, hon eller det vid behov vidta skyddsåtgärder för att minska de hot som uppstår till följd av att sådana tjänster tillhandahålls i ett tredjeland. Den lagstadga-de revisorn eller revisionsföretaget får endast fortsätta att utföra den lagstadgade revi-sionen av det berörda företaget av allmänt intresse om han, hon eller det i enlighet med artikel 6 i denna förordning och artikel 22b i direktiv 2006/43/EG kan motivera att ett så-dant tillhandahållande av tjänster varken påverkar hans, hennes eller dess professionella omdöme eller revisionsberättelsen.

Vid tillämpningen av denna punkt gäller följande:

- a. Medverkan i det granskade företagets beslutsprocess och tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt 1 andra stycket b, c och e ska alltid anses påverka så-dan opartiskhet och självständighet och inte kunna minskas av några skyddsåtgär-der.
- b. Tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt 1 andra stycket förutom leden b, c och e ska anses påverka sådan opartiskhet och självständighet och därför kräva skyddsåtgärder för att minska de hot som det orsakar.

Artikel 6 Förberedelse för lagstadgad revision och bedömning av hot mot opartiskhet och självständighet

1. Innan en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag accepterar eller behåller ett uppdrag som rör lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse, ska den lagstad-gade revisorn eller revisionsföretaget utöver bestämmelserna i artikel 22b i direktiv 2006/43/EG bedöma och dokumentera följande:

- a. Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget uppfyller kraven i artiklarna 4 och 5 i den här förordningen.

Författ-
ningar

Lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (537/2014/EU)

- b. Om villkoren i artikel 17 i den här förordningen är uppfyllda.
 - c. Utan att det påverkar tillämpningen av direktiv 2005/60/EG, integriteten hos medlemmarna i kontroll-, förvaltnings- och ledningsorganen i företaget av allmänt intresse.
2. En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska
- a. varje år för revisionskommittén skriftligen bekräfta att den lagstadgade revisor, det revisionsföretag och de ledande personer i det uppdragsteam som utför den lagstadgade revisionen är opartiska och självständiga i förhållande till det granskade företaget, och
 - b. med revisionskommittén diskutera hot mot deras opartiskhet och självständighet och de skyddsåtgärder som tillämpas för att minska dessa hot, vilka enligt punkt 1 ska dokumenteras av dem.

Artikel 7 Oegentligheter

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 12 i den här förordningen och direktiv 2005/60/EG ska en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse och som misstänker eller har goda grunder att misstänka att oegentligheter, däribland bedrägeri med avseende på det granskade företagets finansiella rapporter, kan förekomma eller har förekommit, informera det granskade företaget och uppmana det att utreda frågan samt vidta lämpliga åtgärder för att hantera sådana oegentligheter och förhindra att de upprepas i framtiden.

Om det granskade företaget inte utreder frågan ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget informera de myndigheter som av medlemsstaterna tilldelats ansvaret för utredning av sådana oegentligheter.

Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag i god tro till dessa myndigheter överlämnar sådana uppgifter om oegentligheter som avses i första stycket, ska detta inte anses utgöra någon överträdelse av eventuella avtalsmässiga eller rättsliga begränsningar för offentliggörande av information.

Artikel 8 Kvalitetskontroll av uppdraget

1. Innan de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11 utfärdas ska en kvalitetskontroll av uppdraget (i denna artikel kallad *kontrollen*) utföras för att bedöma om den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn på ett rimligt sätt har kommit fram till de uttalanden och slutsatser som anges i utkastet till sådana rapporter.

2. Kontrollen ska utföras av en person som ansvarar för sådana kontroller (i denna artikel kallad *kvalitetsgranskaren*). Kvalitetsgranskaren ska vara en lagstadgad revisor som inte deltar i utförandet av den lagstadgade revision som kontrollen avser.

3. I de fall där den lagstadgade revisionen utförs av ett revisionsföretag och alla lagstadgade revisorer deltagit i utförandet av den lagstadgade revisionen, eller i de fall när den lagstadgade revisionen genomförs av en lagstadgad revisor och den lagstadgade revisorn inte är delägare i eller anställd hos ett revisionsföretag, ska han, hon eller det med avvikelse från punkt 2 se till att en annan lagstadgad revisor genomför kontrollen. Vid tillämpningen av denna artikel ska utlämnande av handlingar eller uppgifter till den oberoende kvalitetsgranskaren inte utgöra en överträdelse av tystnadsplikten. Handlingar eller uppgifter som utlämnas till kvalitetsgranskaren ska vid tillämpningen av denna artikel omfattas av tystnadsplikt.

4. Vid genomförande av kontrollen ska kvalitetsgranskaren åtminstone dokumentera följande:

- a. Muntlig och skriftlig information som lämnats av den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn för att styrka de väsentliga bedömningarna samt de huvudsakliga resultaten av de granskningsåtgärder som utförts samt de slutsatser som dragits av dessa resultat, oavsett om kvalitetsgranskaren begär detta eller inte.
- b. De uttalanden som utfärdats av den lagstadgade revisorn eller av nyckelrevisorn enligt utkastet till de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11.

5. Kontrollen ska åtminstone omfatta följande inslag:
- a. Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget är opartisk(t) och självständig(t) i förhållande till det granskade företaget.
 - b. Betydande risker som är relevanta för den lagstadgade revisionen och som den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn har identifierat under utförandet av den lagstadgade revisionen och de åtgärder som denne har vidtagit för att på ett lämpligt sätt hantera dessa risker.
 - c. Den lagstadgade revisorns eller nyckelrevisorns motiveringar, särskilt rörande väsentlighetsnivåer och de betydande risker som avses i led b.
 - d. Eventuella förfrågningar om råd som görs till externa sakkunniga och genomförandet av sådana råd.
 - e. Arten och omfattningen av rättade och icke-rättade fel i de finansiella rapporterna som upptäcktes under utförandet av revisionen.
 - f. De frågor som diskuteras med det granskade företags revisionskommitté, ledningsorgan och/eller kontrollorgan.
 - g. De frågor som diskuteras med behöriga myndigheter och, i förekommande fall, med andra tredje parter.
 - h. Om de handlingar och uppgifter som valts från revisionshandlingarna av kvalitetsgranskaren stöder den lagstadgade revisorns eller nyckelrevisorns utlåtande i utkastet till de rapporter som avses i artiklarna 10 och 11.
6. Kvalitetsgranskaren ska diskutera resultaten av kontrollen med den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn. Revisionsföretaget ska inrätta förfaranden för att fastställa hur oenighet mellan nyckelrevisorn och kvalitetsgranskaren ska lösas.
7. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget och kvalitetsgranskaren ska dokumentera resultaten av kontrollen tillsammans med de överväganden som ligger till grund för resultaten.

Artikel 9 Internationella revisionsstandarder

Kommissionen ska ges befogenhet att genom delegerade akter i enlighet med artikel 39 anta de internationella revisionsstandarder som avses i artikel 26 i direktiv 2006/43/EG gällande revisionsrutiner samt lagstadgade revisorers och revisionsföretags opartiskhet och självständighet och interna kvalitetskontroller, med avseende på deras tillämpning i unionen förutsatt att de uppfyller kraven i artikel 26.3 a, b och c i direktiv 2006/43/EG och att de inte medför att kraven i denna förordning ändras eller kompletteras utöver dem som anges i artiklarna 7, 8 och 18 i den här förordningen.

Författningar

Artikel 10 Revisionsberättelse

1. De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska redovisa resultaten av en lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse i en revisionsberättelse.
2. Revisionsberättelsen ska utarbetas i enlighet med bestämmelserna i artikel 28 i direktiv 2006/43/EG och dessutom åtminstone innehålla följande uppgifter:
- a. Angivelse av vem eller vilket organ som de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen har utsetts.
 - b. Datum för utnämningen och den totala sammanhängande period som uppdraget varat, inklusive tidigare förlängningar och nyförordnanden av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.
 - c. Tillhandahållande av följande till stöd för revisionsuttalandet:
 - i. En beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive bedömda risker för väsentliga felaktigheter på grund av bedrägeri.
 - ii. En sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker.
 - iii. De viktigaste iakttagelserna med anledning av dessa risker, i förekommande fall.
- När det är relevant för ovannämnda information i revisionsberättelsen om varje bedömd risk för väsentliga felaktigheter, ska revisionsberättelsen innehålla en tydlig hänvisning till de relevanta uppgifterna i den finansiella rapporten.

- d. En förklaring av i vilken utsträckning den lagstadgade revisionen ansågs kunna upptäcka oegentligheter, inklusive bedrägeri.
- e. En bekräftelse av att revisionsuttalandet är förenligt med den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionskommittén i enlighet med artikel 11.
- f. En försäkran om att de förbjudna icke-revisionstjänster som avses i artikel 5.1 inte har tillhandahållits, och att de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen varit opartiska och självständiga i förhållande till det granskade företaget under revisionens utförande.
- g. Ange eventuella tjänster som utöver den lagstadgade revisionen tillhandahölls det granskade företaget, och dess dotterföretag av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, och som inte har upplysts om i förvaltningsberättelsen eller i de finansiella rapporterna.

Medlemsstaterna får fastställa ytterligare krav i förhållande till innehållet i revisionsberättelsen.

3. Med undantag för kraven i punkt 2 e får revisionsberättelsen inte innehålla några korshänvisningar till den kompletterande rapport som ska överlämnas till revisionskommittén i enlighet med artikel 11. Revisionsberättelsen ska vara formulerad i klara och entydiga ordalag.

4. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget får inte använda namnet på någon behörig myndighet på ett sätt som anger eller antyder att den behöriga myndigheten ger sitt stöd åt eller godkänner revisionsberättelsen.

Artikel 11 Kompletterande rapport till revisionskommittén

1. Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse ska, senast när den revisionsberättelse som avses i artikel 10 läggs fram, överlämna en kompletterande rapport till det granskade företagens revisionskommitté. Medlemsstaterna får dessutom kräva att denna kompletterande rapport läggs fram för det granskade företagens förvaltnings- eller kontrollorgan.

Om det granskade företaget inte har någon revisionskommitté ska den kompletterande rapporten överlämnas till det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget. Medlemsstaterna får tillåta att revisionskommittén lämnar ut denna rapport till tredje part i enlighet med nationell rätt.

2. Den kompletterande rapporten ska vara skriftlig. Den ska innehålla en redogörelse för resultaten av den lagstadgade revision som utförts och ska åtminstone innehålla följande uppgifter:

- a. En förklaring om opartiskhet och självständighet i enlighet med artikel 6.2 a.
- b. Om den lagstadgade revisionen utförts av ett revisionsföretag ska rapporten ange varje nyckelrevisor som deltagit i revisionen.
- c. Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har ordnat så att hans, hennes eller dess granskning utförs av en annan lagstadgad revisor eller ett annat revisionsföretag som inte ingår i samma nätverk, eller har anlitat externa sakkunniga, ska detta anges i rapporten som även ska intyga att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget tagit emot en bekräftelse från den andra lagstadgade revisorn eller det andra revisionsföretaget och/eller den externa sakkunnige avseende deras opartiskhet och självständighet.
- d. En beskrivning av typen, frekvensen och omfattningen i fråga om kommunikationen med revisionskommittén eller det organ som utför motsvarande uppgifter inom det granskade företaget, ledningsorganet och förvaltnings- eller kontrollorganet inom det granskade företaget, tillsammans med uppgifter om datumen för mötena med dessa organ.
- e. En beskrivning av omfattningen av revisionen och under vilken period denna utfördes.
- f. Om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har utsetts, en beskrivning av fördelningen av arbetsuppgifter mellan de lagstadgade revisorerna och/eller revisionsföretagen.

- g. En beskrivning av den metod som använts, inbegripet vilka poster i balansräkning-
en som faktiskt verifierats och vilka poster som har verifierats grundat på system-
och internkontrollgranskning, inklusive en förklaring av eventuella betydande varia-
tioner i förhållandena mellan system- och internkontrollgranskning jämfört med fö-
regående år, även om föregående års lagstadgade revision utfördes av andra lag-
stadgade revisorer eller revisionsföretag.
- h. Angivande av den kvantitativa väsentlighetsnivå som tillämpats för att utföra den
lagstadgade revisionen för de finansiella rapporterna som helhet och vid behov vä-
sentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda klasser av transaktioner,
kontosaldon eller uppgifter samt angivande av de kvalitativa faktorer som beak-
tats vid fastställandet av väsentlighetsnivån.
- i. Rapportering om och förklaring av bedömningar beträffande händelser eller förhål-
landen som identifierats under revisionens gång och som kan kasta betydande osä-
kerhet över det granskade företagets förmåga att fortsätta verksamheten och huru-
vida de utgör en väsentlig osäkerhetsfaktor, samt en sammanfattning av alla garan-
tier, stödbrev (*comfort letters*), offentliga ingripanden och andra stödåtgärder som
har beaktats i bedömningen av det granskade företagets förmåga till fortsatt drift.
- j. Rapportering om eventuella betydande brister i det granskade företagets eller, när
det gäller koncernredovisning, moderföretagets interna finansiella kontrollsystem
och/eller i redovisningssystemet. För varje sådan betydande brist ska den komplet-
terande rapporten innehålla uppgifter om huruvida ledningen åtgärdat bristen i frå-
ga.
- k. Rapportering om alla betydande förhållanden som inbegriper faktiska eller miss-
tänkta överträdelse av lagar och andra författningar eller stadgar som identifierats
under revisionen, såvitt de bedöms vara relevanta för revisionskommitténs möjlig-
heter att utföra sina uppgifter.
- l. Rapportering om och bedömning av de värderingsmetoder som har tillämpats på
de olika posterna i årsredovisningen eller årsbokslutet eller koncernredovisningen,
inklusive alla följder av ändringar av metoderna.
- m. Vid lagstadgad revision av koncernredovisning, en förklaring av konsolideringens
omfattning och de uteslutningskriterier som av det granskade företaget tillämpas på
eventuella företag som inte ingår i koncernredovisningen, och huruvida dessa krite-
rier är i överensstämmelse med ramverket för finansiell rapportering.
- n. I tillämpliga fall angivande av eventuella revisionsåtgärder som utförts av revisorer
från ett tredjeland, lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller revisionsföretag från
ett tredjeland när det gäller lagstadgad revision av koncernredovisning som genom-
förts av andra än medlemmar i samma nätverk som revisorn för koncernredovis-
ningen tillhör.
- o. En uppgift om huruvida alla förklaringar och dokument som begärts har överläm-
nats av det granskade företaget.
- p. Rapportering om
 - i. eventuella betydande svårigheter som uppstått under den lagstadgade revi-
sionens gång,
 - ii. eventuella viktiga frågor till följd av den lagstadgade revisionen som diskute-
rats eller varit föremål för skriftväxling med ledningen, och
 - iii. eventuella andra frågor som den lagstadgade revisionen gett upphov till och
som enligt revisorns professionella bedömning är av betydelse för tillsynen av
den finansiella rapporteringen.

Författ-
ningar

Medlemsstaterna får fastställa ytterligare krav på innehållet i den kompletterande rappor-
ten till revisionskommittén.

På begäran av en lagstadgad revisor, ett revisionsföretag eller revisionskommittén ska
de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen diskutera viktiga frågor som kommer
upp till följd av revisionen och behandlas i den kompletterande rapporten till revisions-
kommittén, särskilt med avseende på led j i första stycket, med det granskade företagets
revisionskommitté, förvaltningsorgan eller, i tillämpliga fall, kontrollorgan.

3. Om mer än en lagstadgad revisor eller mer än ett revisionsföretag har anlitats samtidigt och om de är oeniga om granskningsåtgärder, redovisningsregler eller andra frågor som rör utförandet av den lagstadgade revisionen, ska de ange grunderna för detta i den kompletterande rapporten till revisionskommittén.
4. Den kompletterande rapporten till revisionskommittén ska dateras och undertecknas. Om den lagstadgade revisionen utförs av ett revisionsföretag ska den kompletterande rapporten till revisionskommittén undertecknas av de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning.
5. De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska på begäran och i enlighet med nationell rätt utan dröjsmål överlämna den kompletterande rapporten till de behöriga myndigheter som avses i artikel 20.1.

Artikel 12 Rapportering till myndigheter som har ansvar för tillsyn av företag av allmänt intresse

1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 55 i direktiv 2004/39/EG, artikel 63 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU, artikel 15.4 i direktiv 2007/64/EG, artikel 106 i direktiv 2009/65/EG, artikel 3.1 i direktiv 2009/110/EG och artikel 72 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG, ska lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av ett företag av allmänt intresse vara skyldiga att omgående rapportera till de behöriga myndigheter som utövar tillsyn över det företaget av allmänt intresse, eller när den berörda medlemsstaten så fastställer, till den behöriga myndighet som ansvarar för att utöva tillsyn över den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, all information rörande det berörda företaget av allmänt intresse som de har fått kännedom om vid utförandet av sitt uppdrag och som eventuellt kan få någon av följande konsekvenser:

- a. En väsentlig överträdelse av lagar och andra författningar som reglerar villkoren för auktorisation eller som särskilt reglerar bedrivandet av sådana företags verksamhet.
- b. Ett väsentligt hot mot eller tvivel beträffande det berörda företagets fortsatta drift.
- c. Vågran att utfärda ett revisionsutlåtande om räkenskaperna eller utfärdande av ett utlåtande med avvikande mening eller med reservation.

De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska också rapportera all information som avses i led a, b eller c i första stycket som de får kännedom om vid utförandet av den lagstadgade revisionen rörande ett företag som har nära förbindelser med ett företag av allmänt intresse som de också utför en lagstadgad revision av. Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska uttrycket nära förbindelser ha den innebörd som anges i artikel 4.1.38 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013.

Medlemsstaterna får begära ytterligare information från den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget förutsatt att det är nödvändigt för en effektiv tillsyn av finansmarknaden i enlighet med nationell rätt.

2. Det ska inrättas en verkningsfull dialog mellan de behöriga myndigheter som utövar tillsyn av kreditinstitut och försäkringsföretag, å ena sidan, och de lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av sådana institut och företag, å andra sidan. Ansvaret för att uppfylla detta krav ska vila på båda parter i dialogen.

Europeiska systemrisknämnden (ESRB) och CEAOB ska minst en gång per år anordna ett möte med de lagstadgade revisorer och revisionsföretag eller nätverk som utför lagstadgad revision av alla globala systemviktiga finansiella institut som godkänts inom unionen och som identifierats internationellt, så att de kan informera ESRB om sektoriella eller viktiga förändringar i dessa systemviktiga finansinstitut.

För att underlätta utförandet av de uppgifter som avses i första stycket ska Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska bankmyndigheten – EBA) och Europeiska tillsynsmyndigheten (Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten – EIOPA) i enlighet med artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1093/2010 respektive artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1094/2010, med beaktande av nuvarande tillsynspraxis, utfärda riktlinjer till de behöriga myndigheter som utövar tillsyn av kreditinstitut och försäkringsföretag.

3. Det förhållande att den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget eller nätverket i tillämpliga fall till de behöriga myndigheterna eller till ESRB och CEAOB i god tro röjer sådan information som avses i punkt 1 eller sådan information som framkommer inom ramen för den dialog som avses i punkt 2, ska inte utgöra en överträdelse av någon tystnadsplikt föreskriven i avtal eller lagstiftning.

Artikel 13 Rapport om öppenhet och insyn

1. Lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse ska offentliggöra en årlig rapport om öppenhet och insyn inom fyra månader efter utgången av varje räkenskapsår. Den rapporten om insyn och öppenhet ska offentliggöras på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets webbplats, och ska sedan förbli tillgänglig på denna webbplats i minst fem år från dagen för offentliggörande på webbplatsen. Om den lagstadgade revisorn är anställd av ett revisionsföretag ska de skyldigheter som anges i denna artikel åligga revisionsföretaget.

De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen får uppdatera sin offentliggjorda rapport om öppenhet och insyn. I ett sådant fall ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ange att det rör sig om en uppdaterad version av rapporten, och den ursprungliga versionen av rapporten ska förbli tillgänglig på webbplatsen.

De lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen ska meddela behöriga myndigheter att rapporten om öppenhet och insyn har offentliggjorts på den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets webbplats eller, i förekommande fall, att rapporten har uppdaterats.

2. Den årliga rapporten om öppenhet och insyn ska åtminstone innehålla följande uppgifter:

- a. En beskrivning av revisionsföretagets juridiska form och ägarförhållanden.
- b. Om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget är medlem i ett nätverk
 - i. en beskrivning av nätverket och dess juridiska och organisatoriska struktur,
 - ii. namnet på varje lagstadgad revisor som är verksam som enda yrkesutövare eller revisionsföretag som är medlem i nätverket,
 - iii. det land eller de länder där varje lagstadgad revisor som är verksam som enda yrkesutövare eller revisionsföretag som är medlem i nätverket har godkänts som lagstadgad revisor eller har sitt registrerade säte, huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet,
 - iv. den totala omsättning som härrör från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för lagstadgade revisorer som är verksamma som enda yrkesutövare och revisionsföretag som är medlemmar i nätverket.
- c. En beskrivning av revisionsföretagets ledningsstruktur.
- d. En beskrivning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll och förvaltnings- eller ledningsorganets uttalande om dess effektivitet.
- e. Uppgift om när den senaste kvalitetskontrollen enligt artikel 26 utfördes.
- f. En förteckning över företag av allmänt intresse för vilka den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget under det föregående räkenskapsåret utfört lagstadgad revision.
- g. En redovisning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets praxis vad gäller opartiskhet och självständighet, med bekräftelse av att en intern kontroll genomförts som bekräftar att kraven på opartiskhet och självständighet är uppfyllda.
- h. En redovisning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets policy beträffande lagstadgade revisorers fortbildning som avses i artikel 13 i direktiv 2006/43/EG.
- i. Uppgifter om principerna för ersättning till partner i revisionsföretag.
- j. En beskrivning av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets policy beträffande byte av nyckelrevisorer och personal enligt artikel 17.7.
- k. Information om den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets totala omsättning, om denna information inte anges i den finansiella rapporten i enlighet med artikel 4.2 i direktiv 2013/34/EU; informationen ska vara uppdelad i följande kategorier

Författ-
ningar

- i. intäkter från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för företag av allmänt intresse och företag som ingår i en koncern vars moderföretag är ett företag av allmänt intresse,
- ii. intäkter från lagstadgad revision av årsredovisning eller årsbokslut och koncernredovisning för andra företag,
- iii. intäkter från tillåtna icke-revisions tjänster till företag som granskas av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, och
- iv. intäkter från icke-revisions tjänster till andra företag.

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag får under särskilda omständigheter besluta att inte röja den information som avses i led f om detta är nödvändigt för att minska ett överhängande och betydande hot mot någons personliga säkerhet. De ska kunna visa för den behöriga myndigheten att ett sådant hot föreligger.

3. Rapporten om öppenhet och insyn ska vara undertecknad av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget.

Artikel 14 Information till behöriga myndigheter

Lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska årligen till den behöriga myndigheten överlämna en förteckning över reviderade företag av allmänt intresse efter de intäkter som de genererar där intäkterna delas upp i

- a. intäkter från lagstadgad revision,
- b. intäkter från andra icke-revisions tjänster än de som avses i artikel 5.1 som föreskrivs i unionslagstiftning eller i nationell lagstiftning, och
- c. intäkter från andra icke-revisions tjänster än de som avses i artikel 5.1 som inte föreskrivs i unionslagstiftning eller i nationell lagstiftning.

Artikel 15 Arkivering

Lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska bevara de handlingar och uppgifter som anges i artiklarna 4.3, 6, 7, 8.4–8.7, 10, 11, 12.1, 12.2, 14, 16.2, 16.3, och 16.5 i den här förordningen samt i artiklarna 22b, 24a, 24b, 27 och 28 i direktiv 2006/43/EG under minst fem år efter det att sådana handlingar eller uppgifter har upprättats.

Medlemsstaterna får kräva att lagstadgade revisorer och revisionsföretag bevarar de handlingar och uppgifter som avses i första stycket under längre tid enligt sina interna regler om skydd av personuppgifter samt administrativa och rättsliga förfaranden.

Avdelning III Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag av företag av allmänt intresse

Artikel 16 Val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag

1. Vid tillämpningen av artikel 37.1 i direktiv 2006/43/EG ska de villkor som anges i punkterna 2–5 i denna artikel gälla när företag av allmänt intresse väljer lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, men de kan även omfattas av punkt 7.

När artikel 37.2 i direktiv 2006/43/EG är tillämplig ska företaget av allmänt intresse informera den behöriga myndigheten huruvida det använder de alternativa system eller förfaranden som avses i den artikeln. I detta fall ska punkterna 2–5 i denna artikel inte tillämpas.

2. Revisionskommittén ska överlämna en rekommendation om val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag till det granskade företagets förvaltnings- eller kontrollorgan.

Såvida det inte rör sig om en förnyelse av ett revisionsuppdrag i enlighet med artikel 17.1 och 17.2, ska rekommendationen motiveras och innehålla minst två alternativa valmöjligheter och revisionskommittén ska vederbörligen motivera vilken revisor den föredrar.

I sin rekommendation ska revisionskommittén ange att den inte är föremål för påverkan från en tredje part och inte är tvingad av några villkor av den sort som avses i punkt 6.

3. Såvida det inte rör sig om en förnyelse av ett revisionsuppdrag i enlighet med artiklarna 17.1 och 17.2, ska den rekommendation från revisionskommittén som avses i punkt 2 i den här artikeln utarbetas enligt ett urvalsförfarande som anordnas av det granskade företaget och uppfylla följande kriterier:

- a. Det granskade företaget får inbjuda alla lagstadgade revisorer eller revisionsföretag att lämna anbud om tillhandahållande av lagstadgad revision på villkor att bestämmelserna i artikel 17.3 följs och att upphandlingsförfarandet inte på något sätt utesluter deltagande i urvalsförfarandet för företag som erhöll mindre än 15 % av de totala revisionsarvodena från företag av allmänt intresse i den berörda medlemsstaten under föregående kalenderår.
- b. Det granskade företaget ska utforma upphandlingsspecifikationerna för de lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som inbjuds att lämna anbud. Specifikationerna ska redogöra för det granskade företagets verksamhet och den typ av lagstadgad revision som ska utföras. Specifikationerna ska innehålla öppna och icke-diskriminerande urvalskriterier som ska tillämpas av det granskade företaget i bedömningen av de anbud som lämnas in av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.
- c. Det granskade företaget får själv fastställa det urvalsförfarande som ska tillämpas och får föra direkta förhandlingar med intresserade anbudsgivare under förfarandets gång.
- d. Om de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 enligt unionsrätt eller nationell rätt kräver att lagstadgade revisorer och revisionsföretag ska uppfylla vissa kvalitetsstandarder, ska dessa standarder anges i specifikationerna.
- e. Det granskade företaget ska bedöma de anbud som lämnas in av de lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen i enlighet med de urvalskriterier som anges i upphandlingsspecifikationerna. Det granskade företaget ska utarbeta en rapport om slutsatserna av urvalsförfarandet, som ska valideras av revisionskommittén. Det granskade företaget och revisionskommittén ska i tillämpliga fall beakta alla resultat eller slutsatser i de inspektionsrapporter som avses i artikel 26.8 och som offentliggörs av den behöriga myndigheten i enlighet med artikel 28 d rörande lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som lämnar in anbud.
- f. Det granskade företaget ska på begäran kunna visa för den behöriga myndighet som avses i artikel 20 att urvalsförfarandet har genomförts på ett rättvist sätt.

Revisionskommittén ska ha ansvaret för det urvalsförfarande som avses i första stycket.

Med avseende på tillämpningen av led a i första stycket ska den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 offentliggöra en förteckning över de berörda lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen. Förteckningen ska uppdateras årligen. De behöriga myndigheterna ska använda de upplysningar som lämnas av de lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen i enlighet med artikel 14 för att utföra relevanta beräkningar.

4. Företag av allmänt intresse som uppfyller de kriterier som anges i artikel 2.1 f och t i Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG ska inte vara skyldiga att tillämpa det urvalsförfarande som avses i punkt 3.

5. Förslaget till bolagsstämma eller till medlemmarna av det granskade företaget om val av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska innehålla den rekommendation och preferens som enligt punkt 2 har gjorts av revisionskommittén eller organet med motsvarande uppgifter.

Om förslaget skiljer sig från det alternativ som revisionskommittén föredrar ska skälen till att revisionskommitténs rekommendation inte följs anges i förslaget. Den eller de revisorer som rekommenderas av förvaltnings- eller kontrollorganet ska emellertid ha deltagit i det urvalsförfarande som beskrivs i punkt 3. Detta stycke ska inte tillämpas när revisionskommitténs uppgifter utförs av förvaltnings- eller kontrollorganet.

6. Avtalsvillkor som det granskade företaget överenskommer med en tredje part och som begränsar bolagsstämmans valfrihet eller valfriheten för medlemmar av det företaget som avses i artikel 37 i direktiv 2006/43/EG till vissa kategorier eller förteckningar

Författ-
ningar

över lagstadgade revisorer eller revisionsföretag vad gäller utnämningen av en specifik lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision av det företaget ska vara ogiltiga.

Företag av allmänt intresse ska direkt och utan dröjsmål informera de behöriga myndigheter som avses i artikel 20 om en tredje part försöker införa ett sådant avtalsvillkor eller på annat sätt otillbörligt påverka bolagsstämman eller medlemsstämmans beslut om val av lagstadgad revisor eller revisionsföretag.

7. Medlemsstaterna får besluta att företag av allmänt intresse under vissa omständigheter ska vara skyldiga att utse ett minsta antal lagstadgade revisorer eller revisionsföretag samt fastställa villkoren för förbindelserna mellan de utsedda lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen.

Om en medlemsstat inför sådana krav ska den informera kommissionen och den berörda europeiska tillsynsmyndigheten om detta.

8. Om det granskade företaget har en nomineringskommitté i vilken aktieägarna eller medlemmarna har ett betydande inflytande, och som har till uppgift att lämna rekommendationer om val av revisorer, får medlemsstaterna tillåta att den nomineringskommittén utför de av revisionskommitténs arbetsuppgifter som fastställs i denna artikel och kräva att den lägger fram den rekommendation som avses i punkt 2 för bolagsstämman eller medlemsstämman.

Artikel 17 Revisionsuppdragets varaktighet

1. När ett företag av allmänt intresse väljer en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag för ett första revisionsuppdrag ska uppdraget vara i minst ett år. Uppdraget kan förnyas.

Varken det första revisionsuppdraget för en viss lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, eller detta i kombination med eventuella förnyade revisionsuppdrag, får vara längre än tio år.

2. Genom undantag från punkt 1 får medlemsstaterna

- a. begära att det första uppdraget som avses i punkt 1 varar en period som är längre än ett år, och
- b. fastställa en längsta varaktighet som är kortare än tio år för de revisionsuppdrag som avses i punkt 1 andra stycket.

3. Efter att den längsta varaktigheten för uppdraget som avses i punkt 1 andra stycket eller punkt 2 b löpt ut eller efter att den uppdragstid som förnyats i enlighet med punkt 4 eller 6 löpt ut får varken den lagstadgade revisorn, revisionsföretaget eller, i tillämpliga fall, medlemmar i deras nätverk inom unionen utföra lagstadgad revision av samma företag av allmänt intresse under påföljande fyraårsperiod.

4. Genom undantag från punkterna 1 och 2 b får medlemsstaterna föreskriva att den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b får förlängas till en varaktighet på högst

- a. tjugو år när ett offentligt upphandlingsförfarande för lagstadgad revision genomförs i enlighet med artikel 16.2–16.5, och får verkan då den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b löpt ut, eller
- b. tjugofyra år när den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b har löpt ut, fler än en lagstadgad revisor eller fler än ett lagstadgat revisionsföretag anlitas samtidigt, förutsatt att den lagstadgade revisionen resulterar i en presentation av den gemensamma revisionsberättelsen i enlighet med artikel 28 i direktiv 2006/43/EG.

5. Den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket och i punkt 2 b får endast förlängas om förvaltnings- eller kontrollorganet i enlighet med nationell rätt efter en rekommendation från revisionskommittén föreslår bolagsstämman eller medlemmarna i det granskade företaget att förnya uppdraget och detta förslag godkänns.

6. Efter att den längsta varaktighet som avses i punkt 1 andra stycket, i punkt 2 b eller i förekommande fall i punkt 4 löpt ut, får ett företag av allmänt intresse i undantagsfall begära att den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1 beviljar förlängning i fråga om återutnämning av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget för en ytterligare uppdragstid om villkoren i punkt 4 a eller b är uppfyllda. En sådan ytterligare uppdragstid får inte överstiga två år.

7. Den eller de nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision ska avsluta sin medverkan i uppdraget att utföra lagstadgad revision av det granskade företaget senast sju år efter datumet för deras utnämning. De får inte åter delta i en lagstadgad revision av det granskade företaget förrän tre år efter det att de avslutade sin medverkan.

Med avvikelse härifrån får medlemsstaterna kräva att nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision avslutar sin medverkan i den lagstadgade revisionen av det granskade företaget tidigare än sju år efter datumet för deras respektive utnämning.

Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska inrätta en lämplig mekanism för gradvis rotation med avseende på de ledande personer som deltar i en lagstadgad revision, som minst ska omfatta de personer som är registrerade som lagstadgade revisorer. Rotationsmekanismen ska tillämpas i faser och på enskilda personer, inte på hela uppdragsteamet. Den ska stå i proportion till omfattningen av och komplexiteten i den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.

En lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska kunna visa för den behöriga myndigheten att en sådan mekanism tillämpas på ett effektivt sätt och är anpassad till omfattningen av och komplexiteten i den berörda lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets verksamhet.

8. Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska revisionsuppdragets varaktighet räknas från och med det första räkenskapsår som omfattas av det avtal om revisionsuppdrag där den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget utsetts för första gången att utföra på varandra följande lagstadgade revisioner för samma företag av allmänt intresse.

Med avseende på tillämpningen av denna artikel ska revisionsföretaget inbegripa andra företag som revisionsföretaget har förvärvat eller som har slagits ihop med det.

Om det, till exempel till följd av företagssammanslagningar, förvärv eller förändringar av ägarstrukturen, råder osäkerhet om vilket datum som den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget började utföra på varandra följande lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget omedelbart rapportera sådana oklarheter till den behöriga myndigheten som slutgiltigt ska fastställa det datum som är relevant vid tillämpningen av första stycket.

Författningar

Artikel 18 Handlingar som ska överlämnas

Om en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ersätts av andra lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska de förstnämnda uppfylla kraven i artikel 23.3 i direktiv 2006/43/EG.

Om inte annat följer av artikel 15 ska de avgående lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen också ge den tillträdande lagstadgade revisorn eller det tillträdande revisionsföretaget tillgång till de kompletterande rapporter som avses i artikel 11 för tidigare år samt uppgifter som eventuellt lämnats till de behöriga myndigheterna i enlighet med artiklarna 12 och 13.

De tidigare lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska kunna visa de behöriga myndigheterna att sådana upplysningar har lämnats till den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som tillträder uppdraget.

Artikel 19 Lagstadgade revisorers eller revisionsbolags entledigande och avgång

Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 38.1 i direktiv 2006/43/EG ska varje behörig myndighet som utsetts av en medlemsstat i enlighet med artikel 20.2 i den här förordningen vidarebefordra informationen om en lagstadgad revisors eller ett revisionsföretags entledigande eller avgång under uppdraget och lämna en tillfredsställande förklaring till orsakerna till detta till den behöriga myndighet som avses i artikel 20.1.

Avdelning IV Tillsyn av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse

Kapitel I Behöriga myndigheter

Artikel 20 Utseende av behöriga myndigheter

1. Behöriga myndigheter som ska ansvara för utförandet av de uppgifter som föreskrivs i denna förordning och se till att bestämmelserna i förordningen tillämpas ska utses bland följande:

- a. Den behöriga myndighet som avses i artikel 24.1 i direktiv 2004/109/EG.
- b. Den behöriga myndighet som avses i artikel 24.4 h i direktiv 2004/109/EG.
- c. Den behöriga myndighet som avses i artikel 32 i direktiv 2006/43/EG.

2. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att ansvaret för att se till att alla eller delar av bestämmelserna i avdelning III i denna förordning tillämpas ska, när så är lämpligt, anförtros de behöriga myndigheter som avses i

- a. artikel 48 i direktiv 2004/39/EG,
- b. artikel 24.1 i direktiv 2004/109/EG,
- c. artikel 24.4 h i direktiv 2004/109/EG,
- d. artikel 20 i direktiv 2007/64/EG,
- e. artikel 30 i direktiv 2009/138/EG,
- f. artikel 4.1 i direktiv 2013/36/EU,

eller andra myndigheter utsedda enligt nationell rätt.

3. Om fler än en behörig myndighet har utsetts i enlighet med punkterna 1 och 2, ska dessa myndigheter organiseras på ett sådant sätt att deras uppgifter är tydligt åtskilda.

4. Punkterna 1, 2 och 3 ska gälla utan att det påverkar medlemsstaternas rätt att inrätta separata rättsliga och administrativa förfaranden för utomeuropeiska länder och territorier med vilka den medlemsstaten upprätthåller särskilda förbindelser.

5. Medlemsstaterna ska informera kommissionen om vilka behöriga myndigheter som utsetts med avseende på tillämpningen av denna förordning.

Kommissionen ska sammanställa och offentliggöra denna information.

Artikel 21 Villkor för oberoende

De behöriga myndigheterna ska vara oberoende från lagstadgade revisorer och revisionsföretag.

De behöriga myndigheterna får höra sakkunniga som avses i artikel 26.1 c i syfte att utföra särskilda uppgifter och får även biträdas av sakkunniga när detta är viktigt för att de ska kunna utföra sina uppgifter på ett korrekt sätt. I sådana fall får de sakkunniga inte medverka i beslutsfattande.

En person får inte vara medlem i det styrande organet eller ansvara för dessa myndigheters beslutsfattande om den personen under sin medverkan eller under de tre senaste åren

- a. har utfört lagstadgad revision,
- b. har innehaft rösträttigheter i ett revisionsföretag,
- c. har varit ledamot av ett revisionsföretags förvaltnings-, lednings- eller kontrollorgan, eller
- d. har varit partner till, anställd hos eller på annat sätt anlitats av ett revisionsföretag.

Myndigheternas finansiering ska vara säker och fri från otillbörlig påverkan från lagstadgade revisorer eller revisionsföretag.

Artikel 22 Tystnadsplikt i förhållande till de behöriga myndigheterna

Tystnadsplikt ska gälla för alla personer som är eller har varit anställda hos eller enskilt anlitade av eller som har medverkat i styrningen av behöriga myndigheter eller någon annan myndighet eller något annat organ till vilken uppgifter har delegerats enligt artikel 24 i denna förordning. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte röjas för andra personer eller myndigheter utom när detta följer av de skyldigheter som föreskrivs i denna förordning eller lagar, bestämmelser eller administrativa förfaranden i en medlemsstat.

Artikel 23 De behöriga myndigheternas befogenheter

1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 26 får de behöriga myndigheterna eller andra offentliga myndigheter i medlemsstaterna inte påverka innehållet i revisionsberättelser när de fullgör sina uppgifter enligt denna förordning.

2. Medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna tilldelas alla de tillsyns- och undersökningsbefogenheter som de behöver för att utöva sina uppgifter enligt denna förordning i enlighet med bestämmelserna i kapitel VII i direktiv 2006/43/EG.

3. De befogenheter som avses i punkt 2 i denna artikel ska åtminstone omfatta befogenheten att

- a. ha tillgång till uppgifter om den lagstadgade revisionen eller andra dokument som innehas av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag, i alla former som är relevanta för att de ska kunna utföra sina uppgifter, och att ta emot kopior av eller själva kopiera sådana dokument,
- b. erhålla upplysningar om den lagstadgade revisionen från varje person,
- c. genomföra kontroller på plats av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag,
- d. överlämna ärenden till åtal,
- e. utse sakkunniga att utföra kontroller eller utredningar, eller
- f. vidta de administrativa åtgärder och påföra de sanktioner som avses i artikel 30a i direktiv 2006/43/EG.

De behöriga myndigheterna får utnyttja de befogenheter som avses i första stycket endast i förhållande till

- a. lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse,
- b. personer som medverkar i verksamheten för lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse,
- c. granskade företag av allmänt intresse, deras dotterföretag och närstående tredje parter,
- d. de tredje parter till vilka lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse outsourcar vissa uppgifter eller viss verksamhet, och
- e. andra personer som på annat sätt har samband med eller är knutna till lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse.

4. Medlemsstaterna ska se till att de behöriga myndigheterna kan utöva sina undersökningsbefogenheter

- a. direkt,
- b. i samarbete med andra myndigheter, och
- c. genom hänvändelse till de behöriga rättsliga myndigheterna.

5. De behöriga myndigheternas tillsyns- och utredningsbefogenheter ska utövas i full överensstämmelse med nationell rätt, särskilt med principerna om respekt för privatlivet och rätten till försvar.

6. De behöriga myndigheternas behandling av personuppgifter under utövandet av sina tillsyns- och utredningsbefogenheter enligt denna artikel ska ske i enlighet med direktiv 95/46/EG.

Författningar

Artikel 24 Delegering av uppgifter

1. Medlemsstaterna får delegera eller tillåta att de behöriga myndigheter som avses i artikel 20.1 delegerar alla uppgifter som måste utföras enligt denna förordning till andra myndigheter eller organ som utses eller på annat sätt bemyndigas genom lag att utföra sådana uppgifter, med undantag för uppgifter rörande

- a. det kvalitetskontrollsystem som avses i artikel 26,
- b. de utredningar som avses i artikel 23 i denna förordning och artikel 32 i direktiv 2006/43/EG och som följer av detta kvalitetskontrollsystem eller av ett hänskjutande från en annan myndighet, och
- c. sanktioner och åtgärder, som avses i kapitel VII i direktiv 2006/43/EG rörande kvalitetskontroller eller utredning av lagstadgade revisioner av företag av allmänt intresse.

2. Varje uppgift som utförs av andra myndigheter eller organ ska vara uttryckligen delegerad av den behöriga myndigheten. I delegeringen ska anges vilka uppgifter som delegeras och på vilka villkor de ska utföras.

När den behöriga myndigheten delegerar uppgifter till andra myndigheter eller organ ska den kunna återta dessa behörigheter från fall till fall.

3. Myndigheterna eller organen ska vara organiserade på ett sådant sätt att det inte uppstår några intressekonflikter. Det yttersta ansvaret för övervakningen av efterlevnaden av denna förordning och av de genomförandeåtgärder som antas enligt denna förordning ska ligga hos den delegerande behöriga myndigheten.

Den behöriga myndigheten ska underrätta kommissionen och de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna om alla överenskommelser som har gjorts i fråga om delegering av uppgifter, inbegripet de exakta villkoren för hur sådana delegeringar ska ske.

4. Med avvikelse från punkt 1 får medlemsstaterna besluta att delegera de uppgifter som avses i punkt 1 c till en annan myndighet eller ett annat organ som utses eller på annat sätt bemyndigas genom lagstiftning att utföra sådana uppgifter när majoriteten av de personer som deltar i ledningen av den berörda myndigheten eller det berörda organet är oberoende gentemot revisorskåren.

Artikel 25 Samarbete med andra behöriga myndigheter på nationell nivå

Behöriga myndigheter som utses i enlighet med artikel 20.1 och, i förekommande fall, myndigheter som en sådan behörig myndighet har delegerat uppgifter till, ska samarbeta på nationell nivå med

- a. de behöriga myndigheter som avses i artikel 32.4 i direktiv 2006/43/EG,
- b. de myndigheter som avses i artikel 20.2, oavsett om de har utsetts som behöriga myndigheter med avseende på tillämpningen av denna förordning eller inte, och
- c. de finansunderrättelseenheter och behöriga myndigheter som avses i artiklarna 21 och 37 i direktiv 2005/60/EG. Inom ramen för sådant samarbete ska tystnadsplikt enligt artikel 22 i den här förordningen gälla.

Kapitel II Kvalitetssäkring, marknadsövervakning och insyn i de behöriga myndigheterna

Artikel 26 Kvalitetssäkring

1. I denna artikel gäller följande definitioner:

- a. *inspektioner*: kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer och revisionsföretag, som leds av en inspektör och som inte utgör en utredning i den mening som avses i artikel 32.5 i direktiv 2006/43/EG.
- b. *inspektör*: en kontrollant som uppfyller de krav som anges i punkt 5 första stycket a i denna artikel, och som är anställd hos eller på annat sätt anlitas av en behörig myndighet.
- c. *sakkunnig*: en fysisk person som har särskild kunskap om finansmarknader, finansiell rapportering, revision eller andra områden som är relevanta för inspektioner, även yrkesrevisorer som utför lagstadgad revision.

2. De behöriga myndigheter som utses enligt artikel 20.1 ska inrätta ett effektivt kvalitetskontrollsystem.

De ska utföra kvalitetskontroller av lagstadgade revisorer och revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse på grundval av en analys av riskerna och

- a. minst vart tredje år i fall då lagstadgade revisorer och revisionsföretag utför lagstadgad revision av andra företag av allmänt intresse än de som anges i artikel 2.17 och artikel 2.18 i direktiv 2006/43/EG och
- b. minst vart sjätte år i andra fall än de som avses i led a.

3. Den behöriga myndigheten ska ha följande ansvar:

- a. Godkännande och ändringar av inspektionsmetoder, inklusive inspektions- och uppföljningsmanualer, rapporteringsmetoder och program för regelbundna inspektioner.
- b. Godkännande och ändringar av inspektionsrapporter och uppföljningsrapporter.
- c. Godkännande och utseende av inspektörer för varje inspektion.

Den behöriga myndigheten ska anslå tillräckliga resurser för kvalitetskontrollsystemet.

4. Den behöriga myndigheten ska organisera kvalitetskontrollsystemet på ett sådant sätt att det är oberoende i förhållande till de granskade lagstadgade revisorerna och revisionsföretagen.

Den behöriga myndigheten ska se till att lämpliga riktlinjer och förfaranden för personalens, inklusive inspektörernas, oberoende och objektivitet samt för förvaltningen av kvalitetskontrollsystemet införs.

5. Den behöriga myndigheten ska uppfylla följande kriterier när den utser inspektörer:

- a. Inspektörerna ska ha lämplig yrkesutbildning och relevanta erfarenheter av lagstadgad revision och ekonomisk rapportering samt särskild utbildning i kvalitetskontroll.
- b. Yrkesrevisorer som utför lagstadgad revision eller som är anställda eller på annat sätt knutna till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte tillåtas arbeta som inspektörer.
- c. En person som varit partner i, anställd hos eller på annat sätt varit knuten till en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag ska inte tillåtas arbeta som inspektör i en inspektion av den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget innan minst tre år har förflytt sedan detta förhållande upphörde.
- d. Inspektörerna ska intyga att det inte föreligger någon intressekonflikt mellan dem och den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som ska inspekteras.

Med avvikelse från punkt 1 b får en behörig myndighet anlita sakkunniga för utförandet av vissa inspektioner när antalet inspektörer vid myndigheten inte är tillräckligt. Den behöriga myndigheten får också bistås av sakkunniga när detta krävs för att en inspektion ska kunna utföras på lämpligt sätt. I sådana fall ska de behöriga myndigheterna och de sakkunniga uppfylla kraven i denna punkt. Sakkunniga får inte medverka i styrningen av, eller vara anställda eller på annat sätt anlitade av branschsammanlutningar och -organ men får vara medlemmar i sådana sammanslutningar eller organ.

6. Inspektionerna ska minst omfatta

- a. en utvärdering av utformningen av den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontrollsystem,
- b. en godtagbar verifiering av rutiner och en granskning av granskningsdokumentation för företag av allmänt intresse för att säkerställa att det interna kvalitetskontrollsystemet fungerar, och
- c. när det gäller de inspektionsresultat som avses i leden a och b i denna punkt, en bedömning av innehållet i den senaste rapporten om öppenhet och insyn som offentliggjorts av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i enlighet med artikel 13.

Författ-
ningar

7. Åtminstone följande riktlinjer och rutiner för intern kvalitetskontroll hos den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska granskas:

- a. Den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets efterlevnad av tillämpliga revisions- och kvalitetskontrollstandarder, krav på etik och opartiskhet och självständighet, inklusive kraven i kapitel IV i direktiv 2006/43/EG och artiklarna 4 och 5 i denna förordning, samt den berörda medlemsstatens relevanta lagar och andra författningar.
- b. De utnyttjade resursernas kvantitet och kvalitet, inklusive en kontroll av efterlevnaden av de krav på fortbildning som anges i artikel 13 i direktiv 2006/43/EG.
- c. Efterlevnaden av de krav på revisionsarvoden som fastställs i artikel 4 i denna förordning.

För att verifiera efterlevnaden ska revisionshandlingar väljas ut på grundval av en analys av risken för att den lagstadgade revisionen inte har genomförts på ett lämpligt sätt.

De behöriga myndigheterna ska också regelbundet se över de metoder som lagstadgade revisorer och revisionsföretag använder för att utföra lagstadgad revision.

Utöver den inspektion som omfattas av första stycket ska de behöriga myndigheterna ha befogenhet att utföra andra inspektioner.

8. Innan inspektionsrapporten slutförs ska de resultat och slutsatser från inspektionerna som rekommendationerna grundas på, inklusive resultaten och slutsatserna från rapporter om öppenhet och insyn, delges och diskuteras med den lagstadgade revisor eller det revisionsföretag som granskats.

De granskade lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska genomföra rekommendationerna från inspektionerna inom en rimlig tidsperiod som fastställs av den behöriga myndigheten. Om rekommendationerna avser den lagstadgade revisorns eller revisionsföretagets interna kvalitetskontrollsystem får en sådan tidsperiod inte överstiga tolv månader.

9. Inspektionen ska leda till en rapport som ska innehålla de viktigaste slutsatserna och rekommendationerna från granskningen av kvalitetskontrollsystemet.

Artikel 27 Övervakning av kvalitet och konkurrens på marknaden

1. De behöriga myndigheter som utsetts enligt artikel 20.1 och, om så är lämpligt, Europeiska konkurrensnätverket ska regelbundet följa utvecklingen på marknaden för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och särskilt bedöma följande faktorer:

- a. Risker till följd av stor förekomst av kvalitetsbrister hos en lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag, däribland systematiska brister inom ett nätverk av revisionsföretag, som kan leda till nedläggning av något revisionsföretag, störningar i tillhandahållandet av lagstadgad revision, såväl störningar inom en viss sektor som sektorsöverskridande störningar, ytterligare riskackumulering i fråga om brister i revisionen samt hur detta påverkar den allmänna stabiliteten inom finanssektorn.
- b. Marknadskoncentrationen, även inom specifika sektorer.
- c. Hur väl revisionskommittéer utfört sitt arbete.
- d. Behov av att vidta åtgärder för att minska de risker som avses i led a.

2. Senast den 17 juni 2016, och minst vart tredje år därefter, ska varje behörig myndighet och Europeiska konkurrensnätverket utarbeta en rapport om utvecklingen på marknaden för att tillhandahålla lagstadgade revisionstjänster till företag av allmänt intresse och överlämna den till CEAOB, Esma, EBA, Eiopa och kommissionen.

Kommissionen ska efter samråd med CEAOB, Esma, EBA och Eiopa använda dessa rapporter som underlag för att utarbeta en gemensam rapport om den utvecklingen på unionsnivå. Den gemensamma rapporten ska överlämnas till rådet, Europeiska centralbanken och ESRB samt, när så är lämpligt, till Europaparlamentet.

Artikel 28 Insyn i de behöriga myndigheterna

För de behöriga myndigheterna ska öppenhet och insyn gälla, och de ska åtminstone offentliggöra följande:

- a. Årliga verksamhetsrapporter om sina uppgifter enligt denna förordning.

- b. Årliga arbetsprogram för sina uppgifter enligt denna förordning.
- c. En årlig rapport om de övergripande resultaten av kvalitetskontrollsystemet. Rapporten ska innehålla information om utfärdade rekommendationer, uppföljning av rekommendationer, vidtagna tillsynsåtgärder och beslutade sanktioner. Den ska också innehålla kvantitativ information och andra viktiga resultatuppgifter om ekonomiska resurser och personal samt kvalitetskontrollsystemets effektivitet och ändamålsenlighet.
- d. Aggregerad information om de resultat och slutsatser från inspektioner som avses i artikel 26.8 första stycket. Medlemsstaterna får kräva att sådana resultat och slutsatser om enskilda inspektioner offentliggörs.

Kapitel III Samarbete mellan behöriga myndigheter samt förbindelser med tillsynsmyndigheter på unionsnivå

Artikel 29 Skyldighet att samarbeta

Medlemsstaternas behöriga myndigheter ska vid behov samarbeta med varandra för att fullgöra sina uppgifter enligt denna förordning, även i fall där det beteende som utreds inte utgör någon överträdelse av den berörda medlemsstatens lagstiftning och andra författningar.

Artikel 30 Inrättande av CEAOB

1. Utan att det påverkar organisationen av den nationella tillsynen av revision ska samarbetet mellan de behöriga myndigheterna ske inom ramen för CEAOB.

2. CEAOB ska vara sammansatt av en ledamot från varje medlemsstat som ska vara företrädare på hög nivå från de behöriga myndigheter som avses i artikel 32.1 i direktiv 2006/43/EG samt en ledamot som utses av Esma, nedan kallade *ledamöterna*.

3. EBA och Eiopa ska inbjudas att delta i CEAOBs möten som observatörer.

4. CEAOB ska sammanträda regelbundet och, vid behov, på begäran av kommissionen eller en medlemsstat.

5. Varje ledamot i CEAOB ska ha en röst, med undantag för den ledamot som utses av Esma som inte ska ha rösträtt. Om inget annat anges ska CEAOB fatta beslut med enkel majoritet av sina ledamöter.

6. CEAOBs ordförande ska väljas från en förteckning över sökande som företräder de behöriga myndigheter som avses i artikel 32.1 i direktiv 2006/43/EG, eller avsätts, i båda fallen med två tredjedelars majoritet av ledamöterna. Ordföranden ska väljas för fyra år. Ordföranden får inte inneha posten f lera på varandra följande mandatperioder, men får återväljas efter ett uppehåll på fyra år.

Vice ordföranden ska utses eller avsättas av kommissionen.

Ordföranden och vice ordföranden ska inte ha rösträtt.

Om ordföranden avgår eller avsätts innan dennes mandatperiod löpt ut ska vice ordföranden fungera som ordförande fram till CEAOBs nästa möte som ska välja en ordförande för återstoden av mandatperioden.

7. CEAOB ska

- a. underlätta utbytet av information, sakkunskap och bästa praxis för genomförandet av denna förordning och direktiv 2006/43/EG,
- b. på begäran ge kommissionen och de behöriga myndigheterna sakkunnig rådgivning i frågor rörande genomförandet av denna förordning och direktiv 2006/43/EG,
- c. bidra till den tekniska utvärderingen av offentliga tillsynssystem i tredjeländer och till det internationella samarbetet mellan medlemsstater och tredjeländer på det området, såsom avses i artiklarna 46.2 och 47.3 i direktiv 2006/43/EG,
- d. bidra till den tekniska granskningen av internationella revisionsstandards, inbegripet förfaranden för utarbetandet av dessa, inför deras antagande på unionsnivå,

Författningar

- e. bidra till en förbättring av samarbetsmekanismerna för tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse eller de nätverk som dessa lagstadgade revisorer och revisionsföretag tillhör, och
- f. utföra andra samordnande uppgifter i de fall som anges i denna förordning eller direktiv 2006/43/EG.

8. Med avseende på utförandet av de uppgifter som avses i punkt 7 c ska CEAOB begära bistånd av Esma, EBA eller Eiopa i den mån dess begäran är kopplad till internationellt samarbete mellan medlemsstater och tredjeländer på området för lagstadgad revision av företag av allmänt intresse som står under tillsyn av dessa europeiska tillsynsmyndigheter. Om sådant bistånd begärs ska Esma, EBA eller Eiopa bistå CEAOB med denna uppgift.

9. Vid utförandet av sina uppgifter får CEAOB anta icke-bindande riktlinjer eller uttalanden.

Kommissionen ska offentliggöra de riktlinjer och uttalanden som antagits av CEAOB.

10. CEAOB ska när så är lämpligt åta sig alla befintliga och pågående uppgifter från Europeiska gruppen av tillsynsorgan för revisorer (EAOB) som inrättades genom beslut 2005/909/EG.

11. CEAOB får inrätta permanenta eller tillfälliga undergrupper för att undersöka specifika frågor enligt de behörighetsregler som CEAOB fastställt. Deltagande i diskussionerna i undergrupperna får utvidgas till att omfatta behöriga myndigheter från länder i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) på området tillsyn av revision eller genom inbjudan från fall till fall till behöriga myndigheter från länder utanför unionen och EES, efter godkännande från CEAOBs ledamöter. Deltagande av en behörig myndighet från ett land utanför unionen och EES får omfattas av en tidsbegränsning.

12. CEAOB ska inrätta en undergrupp för att utföra de uppgifter som avses i punkt 7 c. Den gruppens ordförande ska vara den ledamot som utsetts av Esma enligt punkt 2.

13. På begäran av minst tre ledamöter eller på eget initiativ får CEAOBs ordförande, när detta anses ändamålsenligt och/eller nödvändigt, bjuda in sakkunniga, inbegripet yrkesutövare, med särskild kompetens i ett ämne på dagordningen att delta i CEAOBs eller dess undergruppers överläggningar som observatörer. CEAOB får bjuda in företrädare för behöriga myndigheter från tredjeländer som har kompetens på området för tillsyn av revisorer att delta i CEAOBs eller undergruppens överläggningar som observatörer.

14. CEAOBs sekretariat ska tillhandahållas av kommissionen. Kostnaderna för CEAOB ska ingå i kommissionens beräkningar.

15. Ordföranden ska utarbeta en preliminär dagordning för varje möte i CEAOB med vederbörligt beaktande av skriftliga bidrag från ledamöterna.

16. Ordföranden eller, om han eller hon är frånvarande, vice ordföranden ska meddela CEAOBs åsikter eller ståndpunkter enbart efter ledamöternas godkännande.

17. CEAOBs diskussioner ska inte vara offentliga.

18. CEAOB ska själv anta sin arbetsordning.

Artikel 31 Samarbete avseende kvalitetskontroll, utredningar och kontroller på plats

1. De behöriga myndigheterna ska vidta åtgärder för att säkerställa ett effektivt samarbete på unionsnivå med avseende på kvalitetskontroll.

2. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat får begära bistånd av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat när det gäller kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ingår i ett nätverk vars verksamhet är av en betydande omfattning i den anmodade medlemsstaten.

3. Om en behörig myndighet tar emot en begäran från en behörig myndighet i en annan medlemsstat om att få bistå vid en kvalitetskontroll av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som ingår i ett nätverk vars verksamhet är av betydande omfattning i den medlemsstaten, ska den låta den begärande myndigheten bistå vid en sådan kvalitetskontroll.

Den begärande behöriga myndigheten ska emellertid inte ha rätt att få tillgång till uppgifter som kan strida mot nationella säkerhetsregler eller skada den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning.

4. När en behörig myndighet finner att verksamhet som strider mot bestämmelserna i denna förordning pågår eller har pågått på en annan medlemsstats territorium, ska den på ett så specifikt sätt som möjligt underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstaten om detta. Den behöriga myndigheten i den senare medlemsstaten ska vidta lämpliga åtgärder. Den ska meddela den underrättande behöriga myndigheten resultatet av dessa åtgärder och så långt det är möjligt också viktiga händelser under ärendets gång.

5. En behörig myndighet i en medlemsstat får begära att en utredning görs av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat och på dennas territorium.

Den får också begära att tjänstemän från den egna myndigheten tillåts att under utredningen åtfölja tjänstemännen från den andra medlemsstatens behöriga myndighet, även vid kontroller på plats.

Det övergripande ansvaret för utredningen eller kontrollen ska hela tiden ligga på den medlemsstat på vars territorium den genomförs.

6. Den anmodade behöriga myndigheten får vägra att efterkomma en begäran om utredning enligt punkt 5 första stycket, eller en begäran om att tjänstemän från en behörig myndighet i en annan medlemsstat ska tillåtas följa med de egna tjänstemännen enligt punkt 5 andra stycket om

- a. en sådan utredning eller kontroll på plats kan strida mot nationella säkerhetsregler eller skada den anmodade medlemsstatens suveränitet, säkerhet eller allmänna ordning,
- b. rättsliga förfaranden redan har inletts vid den anmodade medlemsstatens myndigheter rörande samma handlingar och mot samma personer, eller
- c. den anmodade medlemsstatens myndigheter redan har meddelat ett slutligt avgörande rörande samma handlingar och mot samma personer.

Författningar

7. Vid en kvalitetskontroll eller en utredning med gränsöverskridande verkan får de behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna vända sig med en gemensam begäran till CEAOB om att samordna kontrollen eller utredningen.

Artikel 32 Kollegier av behöriga myndigheter

1. För att underlätta utförandet av de uppgifter som avses i artiklarna 26 och 31.4–31.6 i den här förordningen och artikel 30 i direktiv 2006/43/EG när det gäller specifika lagstadgade revisorer, revisionsföretag eller deras nätverk får kollegier inrättas med deltagande av den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten och av andra behöriga myndigheter förutsatt att

- a. den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse inom den berörda medlemsstatens jurisdiktion, eller
- b. en filial som utgör en del av revisionsföretaget är etablerad inom den berörda medlemsstatens jurisdiktion.

2. När det gäller specifika lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten agera som kontaktperson.

3. När det gäller specifika nätverk får de behöriga myndigheterna i de medlemstater där nätverket har verksamhet av betydande omfattning begära att CEAOB inrättar ett kollegium med deltagande av de begärande behöriga myndigheterna.

4. Inom 15 arbetsdagar efter det att kollegiet av behöriga myndigheter med avseende på ett specifikt nätverk inrättats ska dess medlemmar utse en kontaktperson. Om någon överenskommelse inte kan nås ska CEA OB utse en kontaktperson bland kollegiets medlemmar.

Medlemmarna i kollegiet ska se över valet av kontaktperson minst vart femte år för att säkerställa att den utsedda kontaktpersonen fortfarande är den mest lämpliga innehavaren av den ställningen.

5. Kontaktpersonen ska vara ordförande för kollegiets möten, samordna dess verksamhet och säkerställa ett effektivt informationsutbyte mellan medlemmarna i kollegiet.

6. Kontaktpersonen ska inom tio arbetsdagar efter att ha blivit utsedd upprätta skriftliga samordningsarrangemang inom kollegiet i följande avseenden:

- a. Information som ska utbytas mellan de behöriga myndigheterna.
- b. De fall då de behöriga myndigheterna ska samråda med varandra.
- c. De fall då de behöriga myndigheterna får delegera tillsynsuppgifter enligt artikel 33.

7. Om ingen överenskommelse kan nås beträffande de skriftliga samordningsarrangemangen enligt punkt 6 får vilken medlem i kollegiet som helst hänskjuta ärendet till CEA OB. Kontaktpersonen ska på lämpligt sätt beakta CEA OBs råd beträffande de skriftliga samordningsarrangemangen innan den godkänner deras slutliga utformning. De skriftliga samordningsarrangemangen ska redovisas i ett dokument som innehåller fullständiga motiveringar till varje betydande avvikelse från CEA OBs råd. Kontaktpersonen ska överlämna de skriftliga samordningsarrangemangen till kollegiets medlemmar och till CEA OB.

Artikel 33 Delegering av uppgifter

Den behöriga myndigheten i hemmedlemsstaten får delegera någon eller några av sina uppgifter till den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, förutsatt att den myndigheten godkänner detta. En sådan delegering ska inte påverka den delegerande behöriga myndighetens ansvar.

Artikel 34 Konfidentialitet och tystnadsplikt med avseende på samarbete mellan behöriga myndigheter

1. Tystnadsplikt ska gälla alla personer som arbetar eller har arbetat för organ som ingår i en sådan samarbetsram mellan behöriga myndigheter som avses i artikel 30. Information som omfattas av tystnadsplikt får inte lämnas ut till någon annan person eller myndighet utom när så krävs i samband med rättsliga åtgärder eller enligt unionsrätt eller nationell rätt.

2. Artikel 22 får inte hindra organ som ingår i en sådan samarbetsram mellan behöriga myndigheter som avses i artikel 30 och de behöriga myndigheterna från att utbyta konfidentiell information. All information som utbyts ska anses omfattas av den tystnadsplikt som personer som arbetar eller har arbetat för behöriga myndigheter är bundna av.

3. All information som utbyts enligt denna förordning mellan organ som ingår i en sådan samarbetsram mellan behöriga myndigheter som avses i artikel 30 och behöriga myndigheter och andra myndigheter och organ ska behandlas som konfidentiell utom då sådant utlämnande av uppgifter krävs enligt unionsrätt eller nationell rätt.

Artikel 35 Skydd av personuppgifter

1. Medlemsstaterna ska tillämpa direktiv 95/46/EG på behandling av personuppgifter som utförs i medlemsstaterna i enlighet med denna förordning.

2. Förordning (EG) nr 45/2001 ska tillämpas på behandling av personuppgifter som utförs för CEA OB, Esma, EBA och Eiopa inom ramen för denna förordning och direktiv 2006/43/EG.

Kapitel IV Samarbete med myndigheter i tredjeländer och med internationella organisationer och organ

Artikel 36 Avtal om informationsutbyte

1. De behöriga myndigheterna får endast ingå samarbetsavtal om utbyte av information med behöriga myndigheter i tredjeländer om den utlämnade informationen omfattas av garantier om tystnadsplikt i de berörda tredjeländerna som minst motsvarar dem som föreskrivs i artiklarna 22 och 34. De behöriga myndigheterna ska omedelbart informera CEAOB om sådana avtal och anmäla dem till kommissionen.

Information får endast utbytas enligt denna artikel när sådant informationsutbyte krävs för att dessa behöriga myndigheter ska kunna fullgöra sina uppgifter enligt denna förordning.

När sådant informationsutbyte omfattar överföring av personuppgifter till tredjeland ska medlemsstaterna iaktaga kraven i direktiv 95/46/EG och CEAOB ska iaktaga kraven i förordning (EG) nr 45/2001.

2. De behöriga myndigheterna ska samarbeta med de behöriga myndigheterna eller andra berörda organ i tredjeländer när det gäller kvalitetskontroller och utredningar av lagstadgade revisorer och revisionsföretag. På begäran av en behörig myndighet ska CEAOB bidra till sådant samarbete och till skapande av konvergens på tillsynsområdet med tredjeländer.

3. Om samarbetet eller informationsutbytet rör revisionshandlingar och andra dokument som innehas av lagstadgade revisorer eller revisionsföretag ska artikel 47 i direktiv 2006/43/EG gälla.

4. CEAOB ska utarbeta riktlinjer om innehållet i samarbetsavtalen och informationsutbytet enligt denna artikel.

Artikel 37 Utlämnande av information från tredjeländer

En medlemsstats behöriga myndighet får endast utlämna konfidentiell information som den mottagit från behöriga myndigheter i tredjeländer om detta föreskrivs i ett samarbetsavtal och om den har fått uttryckligt medgivande av den behöriga myndighet som överlämnade informationen och, i tillämpliga fall, om informationen endast utlämnas för de syften för vilka den behöriga myndigheten givit sitt medgivande, eller när sådant utlämnande krävs enligt unionsrätt eller nationell rätt.

Författningar

Artikel 38 Utlämnande av information som överförs till tredjeländer

Den behöriga myndigheten i en medlemsstat ska kräva att konfidentiell information som lämnats av den till en behörig myndighet i ett tredjeland endast får utlämnas av den berörda myndigheten till tredje parter eller myndigheter om den har fått uttryckligt medgivande av den behöriga myndighet som överlämnade informationen i enlighet med sin nationella rätt och förutsatt att informationen endast utlämnas i de syften för vilka den behöriga myndigheten i medlemsstaten gett sitt medgivande, eller när sådant utlämnande krävs enligt unionsrätt eller nationell rätt eller är nödvändigt i samband med rättsliga åtgärder i det tredjelandet.

Artikel 39 Utövande av delegeringen

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.

2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artikel 9 ska ges till kommissionen för en period av fem år från och med den 16 juni 2014. Kommissionen ska utarbeta en rapport om delegeringen av befogenhet senast nio månader före utgången av perioden av fem år. Delegeringen av befogenhet ska genom tyst medgivande förlängas med perioder av samma längd, såvida inte Europaparlamentet eller rådet motsätter sig en sådan förlängning senast tre månader före utgången av perioden i fråga.

3. Den delegering av befogenhet som avses i artikel 9 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som anges i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.

4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.

5. En delegerad akt som antas enligt artikel 9 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av två månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

Artikel 40 Översyn och rapporter

1. Kommissionen ska göra en översyn av och utarbeta en rapport om verksamheten och effektiviteten i det system för samarbete mellan behöriga myndigheter inom ramen för CEAOB som avses i artikel 30, särskilt när det gäller utförandet av de uppgifter för CEAOB som fastställs i punkt 7 i den artikeln.

2. Översynen ska beakta den internationella utvecklingen, särskilt när det gäller att stärka samarbetet med de behöriga myndigheterna i tredjeländer och bidra till en förbättring av samarbetsmekanismerna för tillsynen av lagstadgade revisorer och revisionsföretag för företag av allmänt intresse som ingår i internationella revisionsnätverk. Kommissionen ska slutföra sin översyn senast den 17 juni 2019.

3. Rapporten ska överlämnas till Europaparlamentet och rådet, när så är lämpligt åtföljd av ett lagstiftningsförslag. Denna rapport ska behandla de framsteg som gjorts på området för samarbete mellan behöriga myndigheter inom ramen för CEAOB från det att denna ram började tillämpas och föreslå ytterligare åtgärder för att stärka effektiviteten i samarbetet mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter.

4. Senast den 17 juni 2028 ska kommissionen överlämna en rapport om tillämpningen av denna förordning till Europaparlamentet och rådet.

Artikel 41 Övergångsbestämmelser

1. Från och med den 17 juni 2020 får ett företag av allmänt intresse inte längre ingå eller förlänga ett revisionsuppdrag med en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag om den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget vid det datum då denna förordning träder i kraft har tillhandahållit det företaget av allmänt intresse revisionstjänster under minst 20 år i följd.

2. Från och med den 17 juni 2023 får ett företag av allmänt intresse inte längre ingå eller förlänga ett revisionsuppdrag med en viss lagstadgad revisor eller ett visst revisionsföretag om den lagstadgade revisorn eller det revisionsföretaget vid det datum då denna förordning träder i kraft har tillhandahållit det företaget av allmänt intresse revisionstjänster under mer än 11 men mindre än 20 år i följd.

3. Utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1 och 2 får de revisionsuppdrag som ingicks före den 16 juni 2014 men som fortfarande är i kraft den 17 juni 2016 fortsätta att gälla fram till utgången av den längsta varaktighetsperiod som avses i artikel 17.1 andra stycket eller 17.2 b. Artikel 17.4 ska vara tillämplig.

4. Artikel 16.3 ska endast vara tillämplig på ett revisionsuppdrag efter det att den period som avses i artikel 17.1 andra stycket har löpt ut.

Lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (537/2014/EU)

Artikel 42 Nationella bestämmelser

Medlemsstaterna ska vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa ett effektivt genomförande av denna förordning.

Artikel 43 Upphävande av beslut 2005/909/EG

Beslut 2005/909/EG ska upphöra att gälla.

Artikel 44 Ikraftträdande

Denna förordning träder i kraft den 16 juni 2014.

Den ska tillämpas från och med den 17 juni 2016.

Artikel 16.6 ska emellertid tillämpas från och med den 17 juni 2017.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Författ-
ningar

Förordning (2007:1077) med instruktion för Revisorsinspektionen

(senast ändrad genom SFS 2017:672)

Uppgifter

1 § Revisorsinspektionens verksamhet syftar till att upprätthålla förtroendet för revisors verksamhet och för auktorisationssystemet, för att på så sätt bidra till att olika intressenter har tillgång till trovärdig ekonomisk information om företags redovisning och förvaltning.

Revisorsinspektionen ska

1. handlägga frågor om auktorisation och godkännande av revisorer samt registrering av revisionsbolag i syfte att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer,
2. utöva tillsyn i syfte att säkerställa att auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag driver revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav,
3. pröva frågor om disciplinära åtgärder,
4. anordna examina och lämplighetsprov och samarbeta med tillsynsmyndigheter inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet för att utjämna skillnader i utbildningskraven,
5. föra ett register över auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag,
6. lämna information och uppgifter i frågor om auktorisation, godkännande, registrering och tillsyn,
7. följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och revisionsbolag och för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionssed,
8. vara representerad i Kommittén för europeiska tillsynsorgan för revisorer (CEAOB),
9. vara behörig myndighet enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUs revisorsförordning), i frågor som avser tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag, och
10. ansvara för den rapport om kvalitet och konkurrens på marknaden för tillhandahållande av revisionstjänster till företag av allmänt intresse som ska utarbetas enligt artikel 27 i EUs revisorsförordning.

Det är särskilt viktigt att Revisorsinspektionen i sin verksamhet ingriper mot revisorer som medverkar till eller som underlättar för ekonomisk brottslighet.

Förordning (2017:672)

1 a § Revisorsinspektionen ska ha effektiva och tillförlitliga rutiner för att uppmuntra rapportering av överträdelser av de bestämmelser som gäller för auktoriserade och godkända revisorer och för registrerade revisionsbolag samt för att ta emot rapporter om sådana överträdelser.

Förordning (2016:1349)

Ledning

2 § Myndigheten leds av en myndighetschef.

Särskilt organ

3 § Inom Revisorsinspektionen finns ett särskilt beslutsorgan som benämns Tillsynsnämnden för revisorer. Tillsynsnämnden har till uppgift att besluta om disciplinära åtgärder, lämna förhandsbesked och i övrigt avgöra ärenden av principiell karaktär som rör myndighetsutövning mot enskilda. Tillsynsnämnden får i särskilda beslut lämna över till ordföranden eller vice ordföranden att avgöra ärenden som är brådskande eller som är

av det slaget att de inte behöver prövas av tillsynsnämnden. Om tillsynsnämnden beslutar det, ska ordförandens eller vice ordförandens beslut anmälas vid nästa sammanträde med tillsynsnämnden.

Förordning (2016:1349)

4 § Tillsynsnämnden för revisorer består av en ordförande och åtta andra ledamöter. En av ledamöterna ska vara vice ordförande. För andra ledamöter än ordföranden ska det finnas ersättare.

Förordning (2016:447)

5 § Ordföranden och vice ordföranden ska vara jurister och ha domarerfarenhet.

Av de andra ledamöterna ska två vara auktoriserade eller godkända revisorer. Övriga ledamöter ska ha erfarenhet från verksamhet som berörs av revision.

Det som sägs i första och andra styckena om vice ordförande och andra ledamöter tillämpas också på ersättare för dem.

Förordning (2013:223)

6 § Tillsynsnämnden för revisorer är beslutsför när ordföranden eller vice ordföranden och minst hälften av de andra ledamöterna är närvarande. Myndighetschefen eller hans eller hennes ställföreträdare ska närvara vid tillsynsnämndens sammanträden.

Förordning (2016:447)

Beslut om föreskrifter m.m.

6 a § Myndighetschefen beslutar om Revisorsinspektionens föreskrifter.

Myndighetschefen får också avgöra ärenden som annars ska avgöras av Tillsynsnämnden för revisorer, om ärendena är brådskande eller är av det slaget att de inte behöver prövas av tillsynsnämnden. Ett beslut i ett brådskande ärende ska anmälas vid nästa sammanträde med tillsynsnämnden.

Förordning (2016:1349)

Anställningar och uppdrag

7 § Direktören är myndighetschef.

7 a § Varken myndighetschefen eller hans eller hennes ställföreträdare får vara auktoriserad eller godkänd revisor.

Förordning (2016:447)

8 § Ordförande, ledamöter och ersättare i Tillsynsnämnden för revisorer utses av regeringen för en bestämd tid.

Förordning (2016:447)

Avgifter

9 § Revisorsinspektionens verksamhet ska finansieras med avgifter. Avgiftsinkomsterna disponeras av Revisorsinspektionen.

Förordning (2016:1349)

10 § Revisorsinspektionen får sälja sammanställningar och utdrag ur revisorsregistret. Inkomsterna disponeras av Revisorsinspektionen.

Förordning (2016:1349)

Författ-
ningar

Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)

Avdelning V Sekretess till skydd för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden

30 kap. Sekretess till skydd för enskild i verksamhet som avser tillsyn m.m. i fråga om näringslivet

Revisorer

17 § Sekretess gäller i ärende om godkännande eller auktorisation av en revisor eller registrering av ett revisionsbolag, om disciplinärt ingripande mot en godkänd eller auktoriserad revisor eller ett registrerat revisionsbolag eller om upphävande av godkännande, auktorisation eller registrering för uppgift om revisorns eller revisionsbolagets ekonomiska ställning eller om annans personliga eller ekonomiska förhållanden, om det kan antas att den som uppgiften rör lider skada eller men om uppgiften röjs.

Sekretessen gäller inte beslut i ärendet.

Om sekretess gäller enligt första stycket, får de sekretessbrytande bestämmelserna i 10 kap. 15–27 §§ och 28 § första stycket inte tillämpas i strid med avtal som träffats med en utländsk myndighet eller ett utländskt organ.

För uppgift i en allmän handling gäller sekretessen i högst femtio år.

Övrig tillsyn m.m. som utövas av statlig myndighet

Tillsyn, stödverksamhet, m.m.

23 § Sekretess gäller, i den utsträckning regeringen meddelar föreskrifter om det, i en statlig myndighets verksamhet som består i utredning, planering, prisreglering, tillståndsgivning, tillsyn eller stödverksamhet med avseende på produktion, handel, transportverksamhet eller näringslivet i övrigt

1. för uppgift om en enskilds affärs- eller driftförhållanden, uppfinningar eller forskningsresultat, om det kan antas att den enskilde lider skada om uppgiften röjs, och
2. för uppgift om andra ekonomiska eller personliga förhållanden än som avses i 1 för den som har trätt i affärsförbindelse eller liknande förbindelse med den som är föremål för myndighetens verksamhet.

För uppgift i en allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år.

Dispens av regeringen

26 § Regeringen får för ett särskilt fall besluta om undantag från sekretess som har föreskrivits med stöd av 23 § första stycket 1, om den finner det vara av vikt att uppgiften lämnas. Regeringen får förena ett sådant beslut med villkor att förbehåll, som inskränker en enskild mottagares rätt att lämna uppgiften vidare eller utnyttja den, ska göras vid utlämnande av uppgiften.

Aktiebolagslag (2005:551)

(senast ändrad genom SFS 2021:543)

2 kap. Bildande av aktiebolag	1534
Betalning av aktierna	1534
9 kap. Revision	1534
Skyldighet att ha revisor	1534
Bestämmelser om revision i EUs revisorsförordning	1535
Revisorssuppleanter	1535
Revisorns uppgifter	1535
Tillhandahållande av upplysningar m.m.	1535
Hur en revisor utses	1536
Minoritetsrevisor	1536
Obehörighetsgrunder	1536
Kompetenskrav	1536
Avtalsvillkor om revisorsval	1537
Jäv	1537
Registrerat revisionsbolag	1538
Revisor i dotterföretag	1538
Revisorns mandattid	1538
Avgång och entledigande i förtid	1538
Bolagsverkets förordnande av revisor	1539
Revisionsberättelsen	1539
Koncernrevisionsberättelsen	1541
Erinringar	1542
Revisorns närvaro vid bolagsstämman	1542
Revisorns tystnadsplikt	1542
Åtgärder vid misstanke om brott	1542
Revisorns upplysningsplikt gentemot bolagsstämman	1543
Revisorns upplysningsplikt gentemot medrevisor m.fl.	1543
Registrering	1543
10 kap. Allmän och särskild granskning	1543
Allmän granskning	1543
Särskild granskning	1546
13 kap. Nyemission av aktier	1547
Hur en nyemission beslutas	1547
Betalning av aktierna	1548
Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag	1548
14 kap. Emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier	1548
Hur en emission av teckningsoptioner beslutas	1548
Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag	1548
15 kap. Emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier	1548
Hur en emission av konvertibler beslutas	1548
Betalning av konvertibler	1549
Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag	1549
17 kap. Värdeöverföringar från bolaget	1549
Skyddet för bolagets bundna egna kapital och försiktighetsregeln	1549
Värdeöverföringar under löpande räkenskapsår	1549
Bristtäckningsansvar vid olaglig värdeöverföring	1549
18 kap. Vinstutdelning	1550
Förslag till beslut om vinstutdelning	1550
20 kap. Minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden och reservfonden	1550
Minskning av aktiekapitalet genom beslut av bolagsstämman	1550
Tillstånd från Bolagsverket eller allmän domstol	1551
23 kap. Fusion av aktiebolag	1551
Fusion enligt 1 § andra stycket	1551

Författ-
ningar

Absorption av helägt dotterbolag	1552
Gränsöverskridande fusion	1552
24 kap. Delning av aktiebolag	1553
Vad en delning innebär	1553
25 kap. Likvidation och konkurs	1554
Genomförandet av likvidationen	1554
27 kap. Registrering	1554
Aktiebolagsregistret	1554
29 kap. Skadestånd	1555
Stiftares, styrelseledamots och verkställande direktörs skadeståndsansvar	1555
Revisors, lekmannarevisors och särskild granskares skadeståndsansvar	1555
32 kap. Aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning	1555
Revision	1555
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1555

2 kap. Bildande av aktiebolag

Betalning av aktierna

Betalning med apportegendom

19 § Om aktierna betalas med apportegendom eller om bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra förpliktelser efter bildandet, ska en revisor lämna ett skriftligt, undertecknat yttrande över betalningen. Av yttrandet ska det framgå att

1. all apportegendom har tillförts bolaget,
2. apportegendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet, och
3. apportegendomen inte i stiftelseurkunden har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget.

I yttrandet ska revisorn beskriva apportegendomen och ange vilken metod som har använts vid värderingen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas. Av yttrandet ska det också framgå att förpliktelser som bolaget enligt villkor i stiftelseurkunden ska fullgöra efter bildandet har redovisats och värderats enligt god redovisningssed.

En revisor som avses i första stycket ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Denna paragraf gäller inte om bolaget bildas genom fusion eller delning.

Lag (2011:1046)

9 kap. Revision

Skyldighet att ha revisor

1 § Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om inte annat följer av denna paragraf.

I bolagsordningen för ett privat aktiebolag får det anges att bolaget inte ska ha någon revisor.

Andra stycket gäller inte om bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,
2. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.

Tredje stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Om ett privat aktiebolag vid utgången av ett räkenskapsår har en revisor registrerad i aktiebolagsregistret, ska bolaget alltid ha en revisor som lämnar en revisionsberättelse för det räkenskapsåret.

Lag (2010:834)

1 a § Även om bolaget i bolagsordningen har angett att bolaget inte ska ha någon revisor, får bolagsstämman besluta att utse en revisor.

Lag (2010:834)

Bestämmelser om revision i EUs revisorsförordning

1 b § Bestämmelser om revision av aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad finns även i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUs revisorsförordning).

Lag (2016:431)

Revisorssuppleanter

2 § För en revisor får utses en eller flera suppleanter.

Bestämmelserna i denna lag om revisor gäller i tillämpliga delar även suppleant.

Revisorns uppgifter

3 § Revisorn ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden.

Lag (2016:431)

4 § Revisorn skall följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionssed.

5 § Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till bolagets styrelse finns i 28–36 §§.

Om bolaget är ett moderbolag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning, skall revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 38 §.

6 § I samband med revisionen skall revisorn till styrelsen och den verkställande direktören framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionssed. Bestämmelser om erinringar finns i 39 §.

Författningar

6 a § I samband med en koncernrevision ska revisorn bedöma och utvärdera det revisionsarbete som har utförts av revisorer i de övriga koncernföretagen. Revisorn ska se till att han eller hon kan få tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som är relevant för koncernrevisionen.

Om revisorn är förhindrad att göra den bedömning och utvärdering som avses i första stycket, ska han eller hon utföra kompletterande revisionsarbete avseende dotterföretagen eller vidta andra lämpliga åtgärder. Revisorn ska också underrätta Revisorsinspektionen om hindret.

Lag (2016:1340)

6 b § har upphävts genom lag (2016:431).

Tillhandahållande av upplysningar m.m.

7 § Bolaget ska ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som revisorn anser är nödvändig. Bolaget ska lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Samma skyldigheter har ett dotterföretag och dess revisor gentemot en revisor i moderbolaget.

Lag (2020:985)

Hur en revisor utses

8 § En revisor väljs av bolagsstämman.

Om bolaget ska ha flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas att en eller flera av dem, dock inte alla, ska utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma.

I ett bolag som avses i 2 § 4 lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. får Riksrevisionen utse en eller flera revisorer att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

I 9, 9 a, 25 och 26 §§ finns bestämmelser om att Bolagsverket i vissa fall ska utse en revisor.

Lag (2013:737)

Minoritetsrevisor

9 § Bolagsverket ska, efter ansökan från en eller flera aktieägare, utse en revisor som ska delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Ansökan får göras av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget.

Ansökan får också göras av varje aktieägare, om

1. ett förslag att utse en revisor har behandlats på en bolagsstämma, och
2. ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget eller till minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman har röstat för förslaget.

Ett förslag enligt andra stycket får framställas av en aktieägare på en bolagsstämma där revisorsval ska hållas eller förslaget enligt kallelsen till stämman ska behandlas.

Lag (2020:985)

9 a § Om ett bolag i ett fall som avses i 1 § andra stycket inte har någon revisor, får en aktieägare föreslå att Bolagsverket ska utse en revisor. I så fall gäller 9 § andra och tredje styckena.

Lag (2013:737)

9 b § Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan verket utser en revisor enligt 9 eller 9 a §. Beslutet ska avse tiden till och med årsstämman under nästa räkenskapsår.

Lag (2020:985)

Obehörighetsgrunder

10 § Den som är i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara revisor.

Kompetenskrav

11 § En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av bolagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

12 § Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor.

Bestämmelser om auktoriserade och godkända revisorer finns i revisorslagen (2001:883).

13 § Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a. medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b. bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c. bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor, eller
2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Lag (2013:218)

14 § Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Lag (2010:834)

15 § För ett bolag som omfattas av bestämmelserna i 13 eller 14 § får Bolagsverket besluta att bolaget i stället för en auktoriserad revisor får utse en viss godkänd revisor.

Ett beslut som avses i första stycket får meddelas om den godkända revisorn är revisor i bolaget och det finns särskilda skäl. Vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska revisorns kompetens och erfarenhet av bolaget beaktas särskilt. Beslutet gäller i högst fem år.

Lag (2014:539)

16 § I andra bolag än de som avses i 13 och 14 §§ ska en auktoriserad revisor utses till revisor, om ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget begär det vid den bolagsstämma där revisorsval ska ske.

Lag (2013:218)

Avtalsvillkor om revisorsval

16 a § Ett avtalsvillkor som har till syfte att bolagsstämman ska välja en viss revisor eller en revisor som finns med i en viss förteckning eller liknande är ogiltigt. Detsamma gäller sådana begränsningar i bolagsordningen.

Lag (2016:431)

Jäv

17 § Den får inte vara revisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,
6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

I fråga om aktiebolag som avses i 13 eller 14 § gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderbolag får inte heller vara revisor i dess dotterbolag.

Lag (2006:399)

Författ-
ningar

18 § En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Om bolaget eller dess moderbolag har anställda med uppgift att utesluta eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

Registrerat revisionsbolag

19 § Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Följande bestämmelser i detta kapitel ska tillämpas på den huvudansvarige:

- 17 och 18 §§ om jäv,
- 40 § om närvaro vid bolagsstämma, och
- 47 och 48 §§ om registrering.

Lag (2016:431)

Revisor i dotterföretag

20 § Bland revisorerna i ett dotterföretag bör minst en också vara revisor i moderbolaget.

Revisorns mandattid

21 § Uppdraget som revisor gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det år då revisorn utsågs.

I bolagsordningen får det anges att uppdraget som revisor ska gälla för en längre tid än som anges i första stycket. Det får också anges att den som utser revisorn får välja mellan de alternativa mandattider som anges i bolagsordningen. Uppdraget ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det då revisorn utsågs.

Om revisorn i ett bolag vars bolagsordning innehåller alternativa mandattider inte utses för viss tid, ska uppdraget gälla för den kortaste av mandattiderna.

I de fall som avses i 24 § får en ny revisor utses för den tid som återstår av den tidigare revisorns mandattid.

Lag (2016:431)

21 a § Uppdraget som revisor för ett bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får gälla högst sju år i följd.

Första stycket gäller inte om revisorn är ett registrerat revisionsbolag. För ett sådant uppdrag finns det bestämmelser i artikel 17.1 andra stycket i EUs revisorsförordning om att uppdraget får gälla högst tio år i följd. Uppdraget får dock gälla högst

1. tjugو år i följd, under de förutsättningar som anges i artikel 17.4 a och 17.5 i EUs revisorsförordning, i den ursprungliga lydelsen, eller
2. tjugofyra år i följd, under de förutsättningar som anges i artikel 17.4 b och 17.5 i EUs revisorsförordning, i den ursprungliga lydelsen.

Lag (2016:431)

Avgång och entledigande i förtid

22 § Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller
2. den som har utsett revisorn entledigar honom eller henne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Anmälan enligt första stycket ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, ska revisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Lag (2009:565)

22 a § En revisor som har utsetts av bolagsstämman i ett bolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får entledigas av tingsrätten i den ort där styrelsen har sitt säte om han eller hon är olämplig för uppdraget.

En ansökan om att tingsrätten ska besluta om entledigande får göras av

1. aktieägare vars aktieinnehav i bolaget uppgår till minst fem procent av aktiekapitalet eller aktieägare som innehar minst fem procent av rösterna för samtliga aktier,
2. styrelsen, och
3. Finansinspektionen.

Lag (2016:431)

23 § En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Han eller hon skall lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse.

Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs i 33 § andra stycket, 34 och 35 §§ om revisionsberättelse.

23 a § Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet till detta.

Lag (2009:565)

24 § Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–17 §§ eller bestämmelser i bolagsordningen hindrar honom eller henne att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

Bolagsverkets förordnande av revisor

25 § Efter ansökan ska Bolagsverket utse en revisor när

1. auktoriserad revisor eller godkänd revisor inte är utsedd enligt 12, 13, 14 eller 15 §, trots att detta ska ske,
2. revisorn är obehörig enligt 10 eller 17 § och det inte finns någon behörig revisors-suppleant, eller
3. en bestämmelse i bolagsordningen om antalet revisorer eller om revisorns behörighet inte har följts.

En ansökan enligt första stycket får göras av var och en. Styrelsen är skyldig att göra en ansökan, om det inte snarast möjligt utses en ny revisor genom den som enligt 8 § har rätt att utse revisor.

Lag (2013:737)

26 § Om bolagsstämman, trots en begäran enligt 16 §, inte har utsett någon auktoriserad revisor och om en aktieägare inom en månad från bolagsstämman ansöker om det hos Bolagsverket, ska Bolagsverket utse en sådan revisor.

Lag (2013:737)

27 § Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan verket beslutar i ett ärende enligt 25 eller 26 §. Förordnandet ska avse tiden till dess en annan revisor har blivit utsedd på föreskrivet sätt.

Vid förordnande enligt 25 § första stycket 2 ska Bolagsverket entlediga den obehöriga revisorn.

Lag (2013:737)

Revisionsberättelsen

28 § Revisionsberättelsen skall lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman.

Revisorn skall på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen.

Författ-
ningar

28 a § Om bolaget har fler än en revisor, ska de lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 28 § andra stycket om hänvisning till revisionsberättelsen gäller då samtliga revisorer.

Vid oenighet om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning ska varje revisor göra ett sådant uttalande som avses i 31 § första stycket och ange skälen för oenigheten.

Lag (2016:431)

29 § Revisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om

1. bolagets företagsnamn och organisationsnummer,
2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser,
3. vilket eller vilka normsystem för redovisning som bolaget har tillämpat, och
4. revisorns etableringsort.

Revisionsberättelsen ska vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades.

Lag (2018:1682)

30 § I revisionsberättelsen skall det anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.

I förekommande fall skall det i revisionsberättelsen även anges

1. om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors,
2. om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad, eller
3. om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 31–33 §§.

31 § Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och
2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller en sådan hållbarhetsrapport som avses i 6 kap. 10 § samma lag. I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i bolagsstyrningsrapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen, ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar och i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om.

Lag (2016:955)

31 a § Om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande i frågan.

Lag (2016:431)

32 § Revisionsberättelsen skall innehålla uttalanden om huruvida

1. bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen,
2. bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen, och
3. styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning enligt 21 kap. 10 § över vissa lån och säkerheter.

Om revisorn anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, skall han eller hon anteckna det på årsredovisningen.

33 § Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget.

Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

34 § I revisionsberättelsen ska revisorn anmärka om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att

1. göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen,
3. lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen, eller
4. i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen.

Lag (2011:1417)

35 § Utöver vad som följer av 29–34 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, skall revisorn hänvisa till uppgifterna.

35 a § Utöver vad som följer av 31 a och 33 §§ får revisionsberättelsen inte innehålla någon försäkran om bolagets framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har drivit eller kommer att driva verksamheten.

Lag (2016:431)

35 b § Revisionsberättelsen för ett bolag som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska innehålla ett uttalande om huruvida redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 a § i den lagen.

Lag (2020:1105)

36 § Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, ska en kopia av den fogas till revisionsberättelsen. Även kopior av de underrättelser som revisorn och den som har utsett revisorn har lämnat enligt 23 a § ska fogas till revisionsberättelsen.

Lag (2009:565)

37 § Revisorn skall genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om revisionsberättelsen innehåller

1. anmärkningar enligt 33 § andra stycket, eller
2. uttalanden om att
 - årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning,
 - sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats,
 - styrelseledamöterna eller den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget, eller
 - bolaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i 34 § 1–3.

Koncernrevisionsberättelsen

38 § I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 28 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen, 28 a § första stycket första meningen och andra stycket om gemensam revisionsberättelse samt 29 § första stycket 2 och 4 och andra stycket, 30 §, 31 § första och andra styckena, 31 a §, 32 § första stycket 1 och 35–36 §§

Författ-
ningar

om revisionsberättelsens innehåll. Bestämmelserna i 31 § första och andra styckena gäller dock inte i fråga om en hållbarhetsrapport för koncernen. I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte.

Koncernrevisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om moderbolagets företagsnamn och organisationsnummer samt om vilket eller vilka normsystem för koncernredovisning som moderbolaget har tillämpat.

På koncernredovisningen ska revisorn göra en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om revisorn anser att koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen inte bör fastställas, ska också detta antecknas på koncernredovisningen. Om moderbolaget har fler än en revisor, gäller detta samtliga revisorer.

Lag (2018:1682)

Erinringar

39 § Om revisorn har framställt en erinran till styrelsen eller den verkställande direktören, skall den antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen skall lämnas till styrelsen och bolaget skall förvara den på ett betryggande sätt.

Styrelsen skall ta upp erinran till behandling vid ett sammanträde. Sammanträdet skall hållas inom fyra veckor från det att erinran har överlämnats. Om erinran framställs senast i samband med att revisionsberättelsen avlämnas till bolaget, skall ett sammanträde alltid hållas före den bolagsstämma där revisionsberättelsen läggs fram.

Revisorns närvaro vid bolagsstämman

40 § Revisorn har rätt att närvara vid bolagsstämman. Han eller hon är skyldig att närvara, om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt.

Revisorns tystnadsplikt

41 § Revisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.

Åtgärder vid misstanke om brott

42 § En revisor ska vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt någon av följande bestämmelser:

1. 9 kap. 1, 3 och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§ samt 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ brottsbalken,
2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69), och
3. 3–5 §§ och, om brottet inte är ringa, 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvättsbrott.

En revisor ska även vidta de åtgärder som anges i 43 och 44 §§, om han eller hon finner att det kan misstänkas att någon inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt 10 kap. 5 a–5 e §§ brottsbalken.

Om revisorn finner att en misstanke av det slag som avses i första eller andra stycket bör föranleda honom eller henne att lämna uppgifter enligt 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, ska dock åtgärder enligt 43 och 44 §§ inte vidtas.

Lag (2017:649)

43 § En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 42 § ska utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser.

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten.

Lag (2009:76)

44 § Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 43 § första stycket ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

Första stycket gäller inte om

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpits,
2. det misstänkta brottet redan har anmälts till Polismyndigheten eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I de fall som avses i 43 § andra stycket ska revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till Polismyndigheten eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål lämna en sådan handling som anges i första stycket.

När den handling som anges i första stycket har lämnats, ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag.

Lag (2014:602)

Revisorns upplysningsplikt gentemot bolagsstämman

45 § Revisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som stämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget.

Revisorns upplysningsplikt gentemot medrevisor m.fl.

46 § Revisorn är skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor, en lekmannarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorn i ett aktiebolag som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, regionen eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller regionen ingår i.

Revisorn i ett aktiebolag i vilket staten äger samtliga aktier är skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till Riksrevisionen.

Lag (2019:920)

Registrering

47 § Bolaget ska för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till revisor. Anmälan behöver inte göras om revisorn har utsetts av Bolagsverket.

Anmälan ska innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, ska även hemvisten anges. Anmälan ska vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, ska anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer eller något annat identifieringsnummer och om vem som är huvudansvarig för revisionen.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller.

Lag (2016:431)

48 § Anmälan enligt 47 § skall göras första gången när bolaget enligt 2 kap. 22 § anmäls för registrering och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering.

10 kap. Allmän och särskild granskning

Allmän granskning

När en lekmannarevisor får utses

1 § Om inte annat föreskrivs i bolagsordningen, får det i ett aktiebolag utses en eller flera personer (*lekmannarevisorer*) att utföra sådan granskning som anges i 3 §.

Bestämmelserna i denna lag om revisorer är inte tillämpliga på lekmannarevisorer.

Författ-
ningar

Suppleant för lekmannarevisor

2 § För en lekmannarevisor får utses en eller flera suppleanter. Bestämmelserna i denna lag om lekmannarevisor gäller i tillämpliga delar även suppleant.

Lekmannarevisorns uppgifter

3 § Lekmannarevisorn skall granska om bolagets verksamhet sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt och om bolagets interna kontroll är tillräcklig. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god sed vid detta slag av granskning kräver.

4 § Lekmannarevisorn skall följa bolagsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, bolagsordningen eller god sed.

5 § Lekmannarevisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en granskningsrapport till bolagsstämman. Bestämmelser om rapportens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till bolagets styrelse finns i 13 §.

6 § Lekmannarevisorn får inte underteckna en sådan revisionsberättelse som avses i 9 kap. 5 §.

Tillhandahållande av upplysningar m.m.

7 § Bolaget ska ge lekmannarevisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som lekmannarevisorn anser är nödvändig. Bolaget ska lämna de upplysningar och den hjälp som lekmannarevisorn begär.

Samma skyldigheter har ett dotterföretag samt dess revisor och lekmannarevisor gentemot en lekmannarevisor i moderbolaget.

Lag (2020:985)

Hur en lekmannarevisor utses

8 § En lekmannarevisor väljs av bolagsstämman, om inte bolagsordningen innehåller bestämmelser om att lekmannarevisorn skall utses på något annat sätt.

Obehörighetsgrunder

9 § Den som är underårig eller i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara lekmannarevisor.

Jäv

10 § Den får inte vara lekmannarevisor som

1. äger aktie i bolaget eller annat bolag i samma koncern,
2. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i bolaget eller dess dotterföretag eller biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till bolaget eller någon som avses i 2,
4. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 2,
6. är besvägrad med en person som avses i 2 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
7. står i låneskuld till bolaget eller ett annat bolag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant bolag har ställt säkerhet för.

I fråga om aktiebolag som avses i 9 kap. 13 eller 14 § gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 4, att den inte får vara lekmannarevisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara lekmannarevisor i ett moderbolag får inte heller vara lekmannarevisor i dess dotterbolag.

Lag (2006:399)

11 § En lekmannarevisor får vid granskningen av bolaget inte anlita någon som enligt 10 § inte är behörig att vara lekmannarevisor. Om bolaget eller dess moderbolag har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får lekmannarevisor dock vid granskningen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god sed.

Avgång

12 § Ett uppdrag som lekmannarevisor upphör, om lekmannarevisorn eller den som har utsett lekmannarevisorn anmäler att uppdraget skall upphöra. Anmälan skall göras hos styrelsen. Om en lekmannarevisor som inte är vald på bolagsstämma vill avgå, skall lekmannarevisorn anmäla det också hos den som har utsett honom eller henne.

Granskningsrapporten

13 § Granskningsrapporten skall lämnas till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman.

I rapporten skall lekmannarevisorn uttala sig om sådana förhållanden som avses i 3 § och om sådana förhållanden som han eller hon har varit skyldig att granska enligt 4 §. Om lekmannarevisorn finner anledning till anmärkning mot någon styrelseledamot eller mot den verkställande direktören, skall han eller hon upplysa om detta i rapporten och lämna uppgift om anledningen till anmärkningen.

Lekmannarevisorn får i granskningsrapporten även lämna andra upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om.

14 § Granskningsrapporten skall hållas tillgänglig för och sändas till aktieägarna på det sätt som anges i 7 kap. 25 § samt läggas fram på årsstämman.

Om bolagets verksamhet är reglerad i lag eller annan författning eller om staten som ägare eller genom tillskott av anslagsmedel eller genom avtal eller på något annat sätt har ett bestämmande inflytande över verksamheten, skall granskningsrapporten hållas tillgänglig hos bolaget för samtliga som vill ta del av den.

Författ-
ningar

Lekmannarevisorns närvaro vid bolagsstämma

15 § Lekmannarevisorn har rätt att närvara vid bolagsstämma. Han eller hon är skyldig att närvara, om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt.

Lekmannarevisorns tystnadsplikt

16 § Lekmannarevisorn får inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som lekmannarevisorn får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.

Lekmannarevisorns upplysningsplikt gentemot bolagsstämman

17 § Lekmannarevisorn är skyldig att lämna bolagsstämman de upplysningar som bolagsstämman begär, i den mån det inte skulle vara till väsentlig skada för bolaget.

Lekmannarevisorns upplysningsplikt gentemot revisor m.fl.

18 § Lekmannarevisorn är skyldig att lämna bolagets revisor, en annan lekmannarevisor, en särskild granskare och, om bolaget är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Lekmannarevisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Lekmannarevisorn i ett aktiebolag som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, regionen eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller regionen ingår i.

Lag (2019:920)

Registrering

19 § Bolaget skall för registrering i aktiebolagsregistret anmäla vem som har utsetts till lekmannarevisor.

Anmälan skall innehålla uppgift om lekmannarevisorns postadress. Om postadressen avviker från lekmannarevisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan skall vidare innehålla uppgift om lekmannarevisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller.

20 § Anmälan enligt 19 § skall göras så snart lekmannarevisorn har utsetts och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering.

Särskild granskning

Vad särskild granskning är

21 § Bolagsverket ska, efter ansökan från en eller flera aktieägare, utse en särskild granskare. Granskaren ska utföra en särskild granskning som får avse

1. bolagets eller ett dotterföretags förvaltning och räkenskaper under en viss förfluten tid, och
2. vissa åtgärder eller förhållanden i bolaget eller ett dotterföretag.

Granskningen får som längst omfatta tiden fram till den tidpunkt då ansökan kom in till Bolagsverket.

En granskning som avser ett dotterföretag får enbart omfatta förhållanden som har betydelse för moderbolaget.

Lag (2020:985)

Ansökan om särskild granskning

22 § En ansökan enligt 21 § får göras av ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget.

Ansökan får också göras av varje aktieägare, om

1. ett förslag att utse en särskild granskare har behandlats på en bolagsstämma, och
2. ägare till minst en tiondel av samtliga aktier i bolaget eller till minst en tredjedel av de aktier som är företrädade vid stämman har röstat för förslaget.

Ett förslag enligt andra stycket får framställas av en aktieägare på en ordinarie bolagsstämma eller en bolagsstämma där ärendet enligt kallelsen till stämman ska behandlas.

Lag (2020:985)

23 § I en ansökan till Bolagsverket om särskild granskning ska det anges vad som ska granskas och vilken tidsperiod som granskningen ska avse. Detsamma gäller ett förslag på en bolagsstämma om särskild granskning.

Bolagsverket ska ge bolagets styrelse tillfälle att yttra sig innan en särskild granskare utses.

Lag (2020:985)

Den särskilda granskaren och hans eller hennes arbete

24 § Den som utses till särskild granskare ska vara oberoende i förhållande till aktieägarna och bolaget samt i övrigt lämplig för uppdraget.

Vidare ska följande bestämmelser tillämpas på en särskild granskare:

- 7 § om tillhandahållande av upplysningar m.m.,

- 9 § om obehörighetsgrunder,
- 10 och 11 §§ om jäv,
- 15 § om närvaro vid bolagsstämma,
- 17 och 18 §§ om upplysningsplikt, och
- 9 kap. 19 § om registrerat revisionsbolag.

Lag (2020:985)

Den särskilda granskarens tystnadsplikt

25 § Den särskilda granskaren får inte obehörigen lämna upplysningar till en enskild aktieägare eller till någon utomstående om sådana angelägenheter för bolaget eller ett dotterföretag som den särskilda granskaren får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget eller dotterföretaget.

Lag (2020:985)

Den särskilda granskarens yttrande

26 § Den särskilda granskaren ska lämna ett yttrande över sin granskning. Yttrandet ska tillhandahållas aktieägarna på det sätt som anges i 7 kap. 25 § och läggas fram på en bolagsstämma.

Den som inte längre är aktieägare har samma rätt att ta del av yttrandet som en aktieägare, om han eller hon

1. var upptagen i röstlängden för den bolagsstämma där frågan om att utse en särskild granskare behandlades, eller
2. ansökte hos Bolagsverket om att utse en särskild granskare.

Lag (2020:985)

Den särskilda granskarens ersättning

27 § Bolaget ska svara för ersättningen till den särskilda granskaren. Om den särskilda granskaren begär det ska bolaget ställa säkerhet för ersättningen.

Lag (2020:985)

28 § Om någon del av den särskilda granskningen har varit uppenbart obehövlig och en aktieägare som har ansökt hos Bolagsverket om att en särskild granskare ska utses har insett eller borde ha insett detta, ska han eller hon ersätta bolaget för dess kostnader i den delen. Om flera aktieägare är ersättningsskyldiga svarar de solidariskt med varandra för kostnaderna.

Om den särskilda granskaren bedömer att det finns en ersättningsskyldighet för någon eller några aktieägare, ska den särskilda granskaren uttala sig om detta i sitt yttrande.

Denna paragraf gäller inte i fråga om publika aktiebolag.

Lag (2020:985)

13 kap. Nyemission av aktier

Hur en nyemission beslutas

Revisorsgranskning

8 § Redogörelsen enligt 7 § ska granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, ska fogas till förslaget enligt 3 §. Yttrandet ska, såvitt gäller värdet på egendom och emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, ha det innehåll som anges i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket. I förekommande fall ska revisorn lämna motsvarande upplysningar om emissionsvillkor om kvittning.

En revisor som avses i första stycket ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, ska revisorn utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, ska granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

Författ-
ningar

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Denna paragraf gäller inte om aktiekapitalet ökas för att de nyemitterade aktierna ska användas som vederlag till aktieägarna i ett överlåtande bolag vid fusion eller delning.

Lag (2011:1046)

Betalning av aktierna

Betalning med apportegendom

23 § Om aktierna skall betalas med apportegendom, skall en revisor avge ett skriftligt, undertecknat yttrande över betalningen. I fråga om yttrandets innehåll och revisorns kvalifikationer gäller 2 kap. 19 §.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Revisorsyttrande

42 § I fråga om publika aktiebolag gäller att ett beslut om nyemission av aktier även får registreras om det i stället för ett sådant intyg som avses i 28 § första stycket 3 visas upp ett yttrande från en revisor. Yttrandet ska vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska det framgå att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier.

Lag (2020:613)

14 kap. Emission av teckningsoptioner med åtföljande teckning av nya aktier

Hur en emission av teckningsoptioner beslutas

Revisorsgranskning

10 § Redogörelsen enligt 9 § skall granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, skall fogas till förslaget enligt 3 §. Yttrandet skall, såvitt gäller värdet på apportegendom och emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, ha det innehåll som framgår av bestämmelserna i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket. I förekommande fall skall revisorn lämna motsvarande upplysningar om emissionsvillkor om kvittning.

En revisor som avses i första stycket skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revisorn utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Revisorsyttrande

49 § I fråga om publika aktiebolag gäller att aktieteckning även får registreras om det i stället för ett sådant intyg som avses i 44 § första stycket 2 visas upp ett yttrande från en revisor. Yttrandet ska vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska det framgå att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade aktier.

Lag (2020:613)

15 kap. Emission av konvertibler med åtföljande konvertering till nya aktier

Hur en emission av konvertibler beslutas

Revisorsgranskning

10 § Redogörelsen enligt 9 § skall granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, skall fogas till förslaget enligt 3 §. Yttrandet skall, såvitt gäller värdet på apportegendom och emissionsvillkor som avses i 2 kap. 5 § andra stycket 1–3 och 5, ha det innehåll som framgår av bestämmelserna i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 samt andra stycket. I förekommande fall skall revisorn lämna motsvarande upplysningar om emissionsvillkor om kvittningsrätt.

En revisor som avses i första stycket skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revision utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Betalning av konvertibler

Betalning med apportegendom

24 § Om konvertiblerna skall betalas med apportegendom, skall en revisor avge ett skriftligt yttrande över betalningen. I fråga om yttrandets innehåll och revisorns kvalifikationer gäller 2 kap. 19 §.

Särskilda bestämmelser för publika aktiebolag

Revisorsyttrande

44 § I fråga om publika aktiebolag gäller att registrering även får ske om det i stället för ett sådant intyg som avses i 27 § första stycket 3 visas upp ett yttrande från en revisor. Yttrandet ska vara undertecknat av en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Av yttrandet ska det framgå att full och godtagbar betalning har lämnats för samtliga tecknade och tilldelade konvertibler.

Lag (2020:613)

17 kap. Värdeöverföringar från bolaget

Skyddet för bolagets bundna egna kapital och försiktighetsregeln

3 § En värdeöverföring får inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Beräkningen skall grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen.

Även om det inte finns något hinder enligt första stycket får bolaget genomföra en värdeöverföring till aktieägare eller annan endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till

1. de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och
2. bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Om bolaget är ett moderbolag, skall hänsyn tas även till de krav som koncernverksamhetens art, omfattning och risker ställer på koncernens egna kapital samt till koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Värdeöverföringar under löpande räkenskapsår

4 § Under tiden från och med den årsstämma där resultaträkningen och balansräkningen för ett räkenskapsår har fastställts fram till nästa årsstämma får värdeöverföringar ske med ett sammanlagt belopp som uppgår till högst det belopp som vid den första årsstämman var tillgängligt för värdeöverföring enligt 3 § första stycket. Vid beräkningen av utrymmet för värdeöverföring skall ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter den senaste årsstämman beaktas.

Bristtäckningsansvar vid olaglig värdeöverföring

7 § Om det uppkommer någon brist vid återbäring enligt 6 §, är de personer som har medverkat till beslutet om värdeöverföringen ansvariga för denna. Detsamma gäller de som har medverkat till verkställandet av beslutet eller till upprättandet eller fastställandet av en oriktig balansräkning som har legat till grund för beslutet om värdeöverföring.

För ansvar enligt första stycket förutsätts i fråga om styrelseledamot, verkställande direktör, revisor, lekmannarevisor och särskild granskare, uppsåt eller oaktsamhet, och, i fråga om aktieägare och annan, uppsåt eller grov oaktsamhet.

Författ-
ningar

För brist som uppkommer vid återbäringen ansvarar även den som har tagit emot egendom från en person som avses i 6 § första stycket med vetskap om att den härrör från en olaglig värdeöverföring.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i första–tredje styckena gäller 29 kap. 5 och 6 §§.

18 kap. Vinstutdelning

Förslag till beslut om vinstutdelning

Yttrande från styrelsen

4 § Till förslaget om vinstutdelning skall fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554), skall det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

Kompletterande information

5 § Om årsredovisningen inte skall behandlas på den bolagsstämma som skall pröva förslaget om vinstutdelning, skall det i förslaget anges hur stor del av det enligt 17 kap. 3 § första stycket disponibla beloppet som finns kvar efter det senast fattade beslutet om värdeöverföring.

6 § I det fall som avses i 5 § skall följande handlingar fogas till förslaget:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning, vilka har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades med uppgift om värdeöverföringar som har beslutats under samma tid och om förändringar i bolagets bundna egna kapital som har skett efter balansdagen, och
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av bolagets revisor, med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

20 kap. Minskning av aktiekapitalet, den bundna överkursfonden och reservfonden

Minskning av aktiekapitalet genom beslut av bolagsstämman

Revisorsgranskning

14 § Redogörelsen enligt 13 § skall granskas av en eller flera revisorer. Ett yttrande över granskningen, undertecknat av revisorn eller revisorerna, skall fogas till förslaget enligt 6 §. Yttrandet skall, såvitt gäller sådana förhållanden som avses i 13 § första stycket, ha det innehåll som anges i 2 kap. 19 § första stycket 2 och 3 och andra stycket. Därutöver skall revisorn eller revisorerna i förekommande fall yttra sig över ändamålsenligheten i de åtgärder som har föreslagits enligt 13 § fjärde stycket och riktigheten i de bedömningar som har gjorts om effekterna av dessa åtgärder.

En revisor som avses i första stycket skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revision utses av bolagsstämman. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagets revisor.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 9 kap. 7, 40, 45 och 46 §§.

Tillstånd från Bolagsverket eller allmän domstol

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

24 § Om tillstånd krävs enligt 23 §, skall bolaget skriftligen underrätta sina kända borgenärer om minskningsbeslutet. Underrättelserna skall innehålla uppgift om att bolaget avser att ansöka om tillstånd att verkställa minskningsbeslutet samt uppgift om borgenärernas rätt enligt 27 § att motsätta sig att beslutet verkställs.

Borgenärerna behöver inte underrättas om en revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttalar att han eller hon inte har funnit att minskningen medför någon fara för borgenärerna. Inte heller behöver underrättelse sändas till borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

För en revisor som avses i andra stycket gäller bestämmelserna i 14 § andra och tredje styckena.

Lag (2007:317)

23 kap. Fusion av aktiebolag

Fusion enligt 1 § andra stycket

Revisorsgranskning av fusionsplanen

11 § För vart och ett av de överlåtande bolagen och, vid absorption, det övertagande bolaget ska fusionsplanen granskas av en eller flera revisorer. Granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. För varje bolag ska revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. Av yttrandena ska det framgå huruvida fusionsvederlaget och grunderna för dess fördelning har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt. Det ska också anges vilken eller vilka metoder som har använts vid värderingen av bolagens tillgångar och skulder, resultatet av de tillämpade värderingsmetoderna samt deras lämplighet och vilken vikt som har tillmätts dem vid den samlade bedömningen av värdet på vart och ett av bolagen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

I yttrandena ska det särskilt anges,

1. vid absorption, om revisorerna vid sin granskning har funnit att fusionen medför fara för att borgenärerna i det övertagande bolaget inte ska få sina fordringar betalda, och
2. vid kombination, om de överlåtande bolagens sammanlagda verkliga värde för det övertagande bolaget uppgår till minst aktiekapitalet i detta.

Om samtliga aktieägare i de bolag som deltar i fusionen har samtyckt till det, får granskningen och yttrandena begränsas till de omständigheter som anges i andra stycket.

Revisorernas yttranden ska fogas till fusionsplanen.

Lag (2008:1238)

12 § En revisor som avses i 11 § skall vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Om inte annat framgår av bolagsordningen, skall revisorn utses av bolagsstämman i respektive bolag. Om någon särskild revisor inte är utsedd, skall granskningen i stället utföras av bolagens revisorer.

För en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt 11 § gäller bestämmelserna i 9 kap. 40, 45 och 46 §§.

13 § Styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i ett bolag som skall delta i fusionen skall ge varje revisor som utför granskning enligt 11 § tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som denne anser vara nödvändig. De skall också lämna de upplysningar och den hjälp som begärs. Samma skyldighet har en revisor som utför granskning enligt 11 § mot övriga sådana revisorer.

Författ-
ningar

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

19 § När fusionsplanen har blivit gällande i samtliga bolag som deltar i fusionen, skall vart och ett av dem skriftligen underrätta sina kända borgenärer om beslutet. Underrättelserna skall innehålla uppgift om att bolaget avser att ansöka om tillstånd att verkställa fusionsplanen samt uppgift om borgenärernas rätt att motsätta sig att fusionsplanen verkställs.

Borgenärerna i det övertagande bolaget behöver inte underrättas, om revisorerna i yttrande över fusionsplanen har uttalat att de inte har funnit att fusionen medför någon fara för dessa borgenärer. Inte heller behöver underrättelse sändas till borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelse på bolagens borgenärer

22 § Om Bolagsverket finner att det inte finns något hinder mot en ansökan enligt 20 §, ska verket kalla bolagens borgenärer. Verket ska dock inte kalla

1. borgenärerna i det övertagande bolaget, om revisorerna i yttrande över fusionsplanen enligt 11 § har uttalat att de inte har funnit att fusionen medför någon fara för dessa borgenärer,
2. borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelsen ska innehålla ett föreläggande för den som vill motsätta sig ansökan att senast viss dag skriftligen anmäla detta. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att han eller hon annars anses ha medgett ansökan.

Bolagsverket ska skyndsamt kungöra kallelsen i Post- och Inrikes Tidningar. Verket ska vidare skicka en särskild underrättelse om kallelsen till Skatteverket.

Lag (2008:12)

Absorption av helägt dotterbolag

Revisorsgranskning av fusionsplanen

29 § Fusionsplanen skall granskas av en eller flera revisorer. Granskningen skall vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. Vid granskningen gäller bestämmelserna i 13 §.

För varje bolag skall revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. I yttrandena skall revisorerna särskilt ange om de vid sin granskning har funnit att fusionen medför någon fara för att borgenärerna i moderbolaget inte skall få sina fordringar betalda.

Revisorernas yttranden skall fogas till fusionsplanen.

För en revisor som utför granskning enligt första stycket gäller bestämmelserna i 12 §.

Gränsöverskridande fusion

Revisorsgranskning

40 § Vid en gränsöverskridande fusion ska revisorsgranskningen enligt 11 § omfatta även styrelsens redogörelse enligt 39 §.

Bestämmelserna i första stycket och 11–13 §§ ska inte tillämpas om Bolagsverket eller en utländsk behörig myndighet i en stat där något av de deltagande bolagen har sitt hemvist, efter gemensam begäran från de fusionerande bolagen, har utsett eller godkänt en eller flera oberoende sakkunniga att för samtliga bolags räkning granska fusionsplanen och upprätta en gemensam skriftlig rapport för alla bolag.

Vad som sägs i 13 § om revisors rätt till upplysningar och biträde gäller även för den som utses att utföra granskning enligt andra stycket.

I fall som avses i andra stycket ska det till fusionsplanen fogas ett yttrande från en eller flera sådana revisorer som anges i 12 § med sådant innehåll som avses i 11 § andra stycket. Ett sådant yttrande ska vid tillämpningen av 19 §, 21 § första stycket 3 och 22 § anses som ett revisorsyttrande enligt 11 §.

Lag (2008:1238)

41 § Den som Bolagsverket utser att utföra granskning enligt 40 § andra stycket ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. I fråga om granskningen och innehållet i den rapport som upprättas gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 11–13 §§ och 40 § första stycket.

Lag (2009:713)

24 kap. Delning av aktiebolag

Vad en delning innebär

Revisorsgranskning av delningsplanen

13 § För vart och ett av de deltagande bolagen ska delningsplanen granskas av en eller flera revisorer. Granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisions-sed kräver. För varje bolag ska revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. Av yttrandena ska det framgå huruvida delningsvederlaget och grunderna för dess fördelning har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt. Det ska också anges vilken eller vilka metoder som har använts vid värderingen av bolagens tillgångar och skulder, resultatet av de tillämpade värderingsmetoderna samt deras lämplighet och vilken vikt som har tillmätts dem vid den samlade bedömningen av värdet på vart och ett av bolagen. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

I yttrandena ska det särskilt anges,

1. *vid samtliga slag av delning*: om revisorerna vid sin granskning har funnit att delningen medför fara för att borgenärerna i ett övertagande bolag inte ska få sina fordringar betalda,
2. *vid delning som innebär att ett övertagande bolag nybildas*: om den del av det överlåtande bolaget som ska övertas av det nybildade bolaget har ett verkligt värde för detta bolag som motsvarar minst dess aktiekapital, och
3. *vid delning enligt 1 § andra stycket 2*: om det efter delningen fortfarande finns full täckning för det bundna egna kapitalet i det överlåtande bolaget.

Om samtliga aktieägare i de bolag som deltar i delningen har samtyckt till det, får granskningen och yttrandena begränsas till de omständigheter som anges i andra stycket.

Revisorernas yttranden ska fogas till delningsplanen.

Lag (2008:1238)

14 § För en revisor som utför granskning enligt 13 § gäller bestämmelserna i 23 kap. 12 §.

Författ-
ningar

15 § Styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i ett bolag som skall delta i delningen skall ge varje revisor som utför granskning enligt 13 § tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som denne anser vara nödvändig. De skall också lämna de upplysningar och den hjälp som begärs. Samma skyldighet har en revisor som utför granskning enligt 13 § mot övriga sådana revisorer.

Underrättelse till bolagets kända borgenärer

21 § När delningsplanen har blivit gällande i samtliga bolag som deltar i delningen, skall vart och ett av dem skriftligen underrätta sina kända borgenärer om beslutet. Underrättelserna skall innehålla uppgift om att bolaget avser att ansöka om tillstånd att verkställa delningsplanen samt uppgift om borgenärernas rätt att motsätta sig att planen verkställs.

Borgenärerna i det övertagande bolaget behöver inte underrättas, om revisorerna i yttrande över delningsplanen har uttalat att de inte har funnit att delningen medför någon fara för dessa borgenärer. Inte heller behöver underrättelse sändas till borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelse på bolagens borgenärer

24 § Om Bolagsverket finner att det inte finns något hinder mot en ansökan enligt 22 §, ska verket kalla bolagens borgenärer. Verket ska dock inte kalla

1. borgenärerna i övertagande bolag, om revisorerna i yttrande över delningsplanen enligt 13 § har uttalat att de inte har funnit att delningen medför någon fara för dessa borgenärer,
2. borgenärer, vilkas anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

Kallelsen ska innehålla föreläggande för den som vill motsätta sig ansökan att senast viss dag skriftligen anmäla detta. Föreläggandet ska innehålla en upplysning om att han eller hon annars anses ha medgett ansökan.

Bolagsverket ska skyndsamt kungöra kallelsen i Post- och Inrikes Tidningar. Verket ska vidare skicka en särskild underrättelse om kallelsen till Skatteverket.

Lag (2008:12)

25 kap. Likvidation och konkurs

Genomförandet av likvidationen

Revision och annan granskning under likvidationen

31 § Uppdrag att vara revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare upphör inte genom att bolaget går i likvidation. Bestämmelserna i 9 och 10 kap. skall tillämpas under likvidationen.

Revisorn skall i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida likvidationen fördröjs i onödan.

Slutredovisning

40 § När uppdraget som likvidator har fullgjorts, skall likvidatorn så snart som möjligt lämna slutredovisning för förvaltningen genom en förvaltningsberättelse som avser likvidationen i dess helhet. Berättelsen skall även innehålla en redogörelse för skiftet. Till sammans med berättelsen skall lämnas redovisningshandlingar för hela likvidationstiden.

Berättelsen och redovisningshandlingarna skall lämnas till bolagets revisor. Revisorn skall inom en månad därefter lämna en revisionsberättelse över slutredovisningen och förvaltningen under likvidationen.

När revisionsberättelsen har lämnats till likvidatorn, skall han eller hon genast kalla aktieägarna till en bolagsstämma för granskning av slutredovisningen. Förvaltningsberättelsen med bifogade redovisningshandlingar och revisionsberättelsen skall under minst två veckor före bolagsstämman hållas tillgängliga hos bolaget för aktieägarna. Kopior av handlingarna skall genast och utan kostnad för mottagaren sändas till de aktieägare som begär det och uppger sin postadress. Handlingarna skall läggas fram på stämman.

Bolagsstämman skall fatta beslut angående ansvarsfrihet för likvidatorn. I fråga om beslutet gäller bestämmelserna i 7 kap. 14 § andra stycket.

Lag (2007:317)

27 kap. Registrering

Aktiebolagsregistret

1 § Bolagsverket ska föra ett aktiebolagsregister för registrering enligt denna lag eller annan författning.

Av 13 kap. 1 § första stycket lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse framgår att bankaktiebolag ska registreras i bankregistret. Av 17 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 14 kap. 2 § lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag framgår att försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag ska registreras i försäkringsre-

gistret. När det i denna lag hänvisas till aktiebolagsregistret, ska hänvisningen beträffande bankaktiebolag avse bankregistret och hänvisningen beträffande försäkringsaktiebolag och tjänstepensionsaktiebolag avse försäkringsregistret.

I fråga om registrering i aktiebolagsregistret av redovisnings- och revisionshandlingar gäller bestämmelserna i tillämplig lag om årsredovisning i stället för bestämmelserna i detta kapitel.

Lag (2019:759)

29 kap. Skadestånd

Stiftares, styrelseledamots och verkställande direktörs skadeståndsansvar

1 § En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget ska ersätta skadan. Det samma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Om bolaget har upprättat ett prospekt enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2017/1129, ett sådant dokument som avses i artikel 1.4 g och 1.5 första stycket f i samma förordning eller en erbjudandehandling som avses i 2 a kap. lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, gäller det som sägs i första stycket andra meningen även skada som tillfogas genom överträdelse av nämnda förordning eller 2 a kap. nämnda lag i fråga om informationen i prospekt, utformningen av dessa, införlivande genom hänvisning samt offentliggörande av prospekt och spridning av annonser.

Lag (2019:418)

Revisors, lekmannarevisors och särskild granskares skadeståndsansvar

2 § En revisor, lekmannarevisor eller särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans eller hennes medhjälpare. I de fall som avses i 9 kap. 44 § och 46 § andra stycket samt 10 kap. 18 § andra stycket denna lag samt 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn, lekmannarevisorn eller den särskilda granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller granskningen som är ersättningsskyldiga.

Lag (2019:1249)

Författningar

32 kap. Aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning

Revision

3 § Ett aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning ska ha minst en revisor.

Revisorn ska särskilt granska att bolaget inte har överträtt 5 eller 8 §. Om revisorn finner att bolaget har överträtt någon av dessa bestämmelser, ska det anmärkas i revisionsberättelsen.

Revisorn ska genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Bolagsverket, om revisionsberättelsen innehåller anmärkning enligt andra stycket.

Lag (2010:834)

4 § Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning enligt 10 § över vissa lån och säkerheter.

Lag (2005:812)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2016:431

1. Denna lag träder i kraft den 17 juni 2016.

Aktiebolagslag (2005:551) – utdrag

- Bestämmelserna om revisionsberättelse och koncernrevision i de nya 9 kap. 6 a, 28 a, 31 a och 35 a §§ och i 9 kap. 29 och 38 §§ i den nya lydelsen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 16 juni 2016.
- Bestämmelserna i 9 kap. 16 a § tillämpas även på villkor och begränsningar som har avtalats respektive beslutats före ikraftträdandet.

2019:288

- Denna lag träder i kraft den 10 juni 2019.
- Bestämmelserna i 7 kap. 61 § och 8 kap. 51–53 §§ om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare tillämpas första gången i samband med den årsstämma som hålls närmast efter den 31 december 2019.
- Bestämmelserna i 7 kap. 62 § och 8 kap. 53 a § om rapport om ersättningar tillämpas första gången i samband med den årsstämma som hålls närmast efter den 31 december 2020.
- Bestämmelserna i 16 a kap. tillämpas inte på transaktioner som bolaget har fattat beslut om men som inte genomförts före ikraftträdandet. Vid tillämpningen av bestämmelsen i 16 a kap. 2 § ska transaktioner som genomförts före ikraftträdandet inte beaktas.
- Bestämmelserna i den äldre lydelsen av 7 kap. 61 §, 8 kap. 51 § första stycket och 53 § samt den upphävida 8 kap. 52 § gäller fortfarande i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, i samband med årsstämmor som hålls fram till och med den 31 december 2019.
- Bestämmelserna i den äldre lydelsen av 8 kap. 51 § andra och tredje styckena gäller fortfarande i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, i samband med årsstämmor som hålls fram till och med den 31 december 2020.

2019:1264

- Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
- Vid registrering av ett aktiebolag som har bildats före ikraftträdandet gäller 1 kap. 5 § i den äldre lydelsen.

2020:613

Denna lag träder i kraft den 3 september 2020.

2020:985

- Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
- Om ett förslag om att utse en särskild granskare har behandlats på en bolagsstämma före ikraftträdandet gäller 10 kap. 21–23 §§ i den äldre lydelsen för ansökan till Bolagsverket, granskningens omfattning, den särskilda granskarens arbete och hans eller hennes yttrande.
- De nya 10 kap. 23–28 §§ ska inte tillämpas om förslaget att utse den särskilda granskaren har behandlats på en bolagsstämma före ikraftträdandet.
- Om inlösen av aktier har begärts före ikraftträdandet gäller 22 kap. i den äldre lydelsen för förfarandet.

2020:1105

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

Lag (1992:160) om utländska filialer m.m.

(senast ändrad genom SFS 2020:1032)

Verksamhet genom filial

Bokföring och revision

11 § I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för utländska juridiska personer som ska bedriva sin näringsverksamhet i Sverige genom filial.
Lag (2017:439)

12 § Den verkställande direktörens förvaltning och filialens räkenskaper ska granskas av minst en auktoriserad revisor eller godkänd revisor, om verksamheten i Sverige uppfyller mer än ett av de villkor som anges i 2 § andra stycket revisionslagen (1999:1079).

Förvaltningen och räkenskaperna ska, även om villkoren i första stycket inte är uppfyll-
da, granskas av minst en revisor, om verksamheten omfattas av

- lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige,
- lagen (2004:46) om värdepappersfonder,
- lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
- lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
- lagen (2010:751) om betaltjänster,
- lagen (2011:755) om elektroniska pengar, eller
- lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

I fall som avses i andra stycket ska revisorn ha den kompetens som enligt lag gäller för revisorn i ett svenskt företag av motsvarande slag som driver angiven verksamhet.

Till revisor får även utses ett registrerat revisionsbolag. Dessutom får en eller flera revisorssuppleanter utses.

Verkställande direktören ska se till att en revisor utses och att denne inom tre månader efter räkenskapsårets slut för granskning får redovisningshandlingarna i original eller bestyrkt kopia.

Lag (2020:1032)

13 § Verkställande direktören ska varje år till registreringsmyndigheten ge in en bestyrkt kopia av

1. filialens redovisningshandlingar och revisionsberättelse för det senaste räkenskaps-
året,
2. motsvarande handlingar för företaget i dess helhet, om de gjorts offentliga i företa-
gets hemland.

Första stycket 1 gäller inte, om företaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Euro-
peiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolaget,
2. är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag av motsvarande slag som de företag
som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepap-
persbolag,
3. är ett försäkringsföretag av motsvarande slag som de företag som omfattas av la-
gen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller
4. är ett europakooperativ.

Handlingar som avses i första stycket ska ges in inom tre månader efter det att det ut-
ländska företaget redovisningshandlingar och revisionsberättelse lades fram för företa-
gets delägare, dock senast sju månader från det att filialens räkenskapsår gick ut. Hand-
lingarna ska vara upprättade på eller översatta till svenska.

Med en bestyrkt kopia jämställs vid tillämpningen av denna lag ett elektroniskt original.
Lag (2018:171)

13 a § Handlingar som avses i 13 § får överföras elektroniskt till registreringsmyndig-
heten.

Författ-
ningar

Filiallag (1992:160) – utdrag

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av sådana handlingar som avses i 13 §, och
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet.

Lag (2008:96)

14 § För filialens revision gäller, utöver 12 och 13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Lag (2017:439)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2020:1032

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
2. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande för aktiebolag och ekonomiska föreningar som omfattas av punkt 2 och 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2020:1026) om upphävande av lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet.

Lag (2018:672) om ekonomiska föreningar

(senast ändrad genom SFS 2021:545)

6 kap. Föreningsstämma	1560
Styrelsens och den verkställande direktörens upplysningsplikt	1560
8 kap. Revision	1560
Skyldighet att ha revisor	1560
Revisorssuppleanter	1560
Revisorns uppgifter	1560
Tillhandahållande av upplysningar	1561
Hur en revisor utses	1561
Medrevisor på initiativ av någon röstberättigad	1561
Medrevisor på initiativ av innehavare av förlagsandelar	1561
Bosättningskrav för en revisor	1561
Hinder mot att vara revisor	1561
Kompetenskrav	1561
Avtalsvillkor om revisorsval	1562
Jäv för en revisor	1562
Registrerat revisionsbolag	1563
Särskilt revisionsorgan	1563
Revisorer i dotterföretag	1563
Revisorns mandattid	1563
Revisorns avgång och entledigande i förtid	1564
Bolagsverkets förordnande av en revisor	1564
Revisionsberättelse	1565
Koncernrevisionsberättelse	1566
Erinringar	1566
Revisorns närvaro vid föreningsstämman	1566
Revisorns tystnadsplikt	1566
Åtgärder vid misstanke om brott	1567
Revisorns upplysningsplikt gentemot föreningsstämman	1567
Revisorns upplysningsplikt gentemot en medrevisor m.fl.	1567
Registrering av en revisor	1568
Särskilda bestämmelser för föreningar vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad	1568
9 kap. Särskild granskning	1569
Särskild granskning efter begäran från en röstberättigad	1569
Särskild granskning efter begäran från innehavare av förlagsandelar	1570
Den särskilda granskaren och hans eller hennes arbete	1570
Den särskilda granskarens tystnadsplikt	1570
Den särskilda granskarens yttrande	1571
Den särskilda granskarens ersättning	1571
12 kap. Värdeöverföring från föreningen	1571
Återbäringskyldighet vid olaglig värdeöverföring	1571
Bristtäckningsansvar vid olaglig värdeöverföring	1571
13 kap. Vinstutdelning	1572
Förslag till beslut om vinstutdelning	1572
15 kap. Minskning av reservfonden	1572
Minskningssändamål	1572
Tillstånd från Bolagsverket eller allmän domstol	1572
16 kap. Fusion	1572
Fusion mellan ekonomiska föreningar	1572
Gränsöverskridande fusion mellan föreningar	1574
17 kap. Likvidation	1574
Genomförande av en likvidation	1574
21 kap. Skadestånd	1574
Styrelseledamöters och den verkställande direktörens skadeståndsansvar	1574

Författ-
ningar

En revisors och en särskild granskares skadeståndsansvar	1574
Medlemmars och andra röstberättigades skadeståndsansvar	1575
Hinder mot att väcka talan	1575
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1575

6 kap. Föreningsstämma

Styrelsens och den verkställande direktörens upplysningsplikt

Upplysningar som kan medföra väsentlig skada för föreningen

31 § Om styrelsen bedömer att en upplysning som har begärts enligt 29 § inte kan lämnas till medlemmarna utan väsentlig skada för föreningen, ska den medlem som har begärt upplysningen omedelbart underrättas om det.

Om medlemmen begär det inom två veckor från det att han eller hon underrättades enligt första stycket, ska styrelsen lämna upplysningen till föreningens revisor. Upplysningen ska lämnas till revisorn inom två veckor efter medlemmens begäran.

32 § Om den begärda upplysningen har lämnats till föreningens revisor, ska denne inom två veckor därefter lämna ett skriftligt yttrande till styrelsen. Av yttrandet ska det framgå om den begärda upplysningen enligt revisorns mening borde ha lett till någon ändring i revisionsberättelsen eller i förekommande fall koncernrevisionsberättelsen eller på något annat sätt ger anledning till erinran. Om så är fallet, ska ändringen eller erinran anges i yttrandet.

Styrelsen ska hålla revisorns yttrande tillgängligt hos föreningen för medlemmarna och skicka en kopia av det till varje medlem som har begärt upplysningen.

8 kap. Revision

Skyldighet att ha revisor

1 § En ekonomisk förening ska ha minst en revisor.

Revisorssuppleanter

2 § För en revisor får det utses en eller flera suppleanter.

Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar även suppleanter.

Revisorns uppgifter

3 § Revisorn ska granska föreningens årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Granskningen ska dessutom utföras med professionell skepticism, om revisorn är en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Om föreningen är en moderförening ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, och koncernföretagens inbördes förhållanden.

4 § Revisorn ska följa föreningsstämmans anvisningar, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

5 § Revisorn ska efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till föreningsstämman. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den ska lämnas till föreningens styrelse finns i 32–39 och 56–58 §§.

Om föreningen är en moderförening som är skyldig att upprätta en koncernredovisning, ska revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt 41 och 59 §§.

6 § I samband med revisionen ska revisorn till styrelsen och den verkställande direktören framföra de erinringar och påpekanden som följer av god revisionssed. Bestämmelser om erinringar finns i 42 §.

Tillhandahållande av upplysningar

7 § Föreningen ska ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som revisorn anser är nödvändig. Föreningen ska lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Samma skyldigheter har ett dotterföretag och dess revisor gentemot en revisor i moderföreningen.

Lag (2020:986)

Hur en revisor utses

8 § En revisor väljs av föreningsstämman. I stadgarna får det bestämmas att revisorn ska utses på något annat sätt.

I 9, 10, 29 och 30 §§ finns det bestämmelser om att Bolagsverket i vissa fall ska utse en revisor.

Medrevisor på initiativ av någon röstberättigad

9 § Bolagsverket ska, efter ansökan från en eller flera röstberättigade, utse en revisor som ska delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Ansökan får göras av röstberättigade som tillsammans utgör minst en tiondel av samtliga röstberättigade i föreningen.

Ansökan får också göras av varje röstberättigad, om

1. ett förslag att utse en revisor har behandlats på en föreningsstämma, och
2. minst en tiondel av samtliga röstberättigade i föreningen eller minst en tredjedel av de röstberättigade som är närvarande vid stämman har röstat för förslaget.

Ett förslag enligt andra stycket får framställas av en röstberättigad på en föreningsstämma där revisorsval ska hållas eller förslaget enligt kallelsen till stämman ska behandlas.

Lag (2020:986)

9 a § Bolagsverket ska ge föreningens styrelse tillfälle att yttra sig innan verket utser en revisor enligt 9 §. Beslutet ska avse tiden till och med årsstämman under nästa räkenskapsår.

Lag (2020:986)

Medrevisor på initiativ av innehavare av förlagsandelar

10 § Innehavare av förlagsandelar som företräder förlagsinsatser till ett sammanlagt belopp motsvarande minst en tiondel av det totalt inbetalda insatskapitalet får hos styrelsen begära att en medrevisor utses. Styrelsen ska därefter inom två månader ansöka hos Bolagsverket om att en sådan revisor utses. Om styrelsen inte ansöker i rätt tid, får ansökan göras av var och en som innehar en förlagsandel i föreningen.

Bolagsverket ska ge föreningens styrelse tillfälle att yttra sig innan verket utser en revisor. Beslutet ska avse tiden till och med årsstämman under nästa räkenskapsår.

Bosättningskrav för en revisor

11 § En revisor som inte är auktoriserad eller godkänd revisor ska vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte också en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen. Bolagsverket får i ett enskilt fall besluta om undantag från bosättningskravet, om det finns särskilda skäl för det.

Hinder mot att vara revisor

12 § Den som är underårig eller i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

Kompetenskrav

13 § En revisor ska ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av föreningens verksamhet krävs för att fullgöra uppdraget.

Författ-
ningar

14 § Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen uppfyller minst två av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

För en förening som omfattas av första stycket får Bolagsverket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Förutsättningar för detta är att den godkända revisorn är revisor i föreningen och att det finns särskilda skäl. Vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska revisorns kompetens och erfarenhet av föreningen beaktas särskilt. Beslutet ska tidsbegränsas och får avse högst fem år.

15 § Bestämmelserna i 14 § tillämpas även på en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller minst två av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag och internvinster elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag samt för förändring av internvinst.

16 § Det ska till revisor alltid utses en auktoriserad eller en godkänd revisor, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid den föreningsstämma där en revisor ska väljas.

17 § I fråga om andra föreningar än sådana som avses i 14, 15 och 53 §§ får Bolagsverket besluta att minst en revisor ska vara auktoriserad eller godkänd revisor, om det finns särskilda skäl för det.

Intill dess att en behörig revisor har blivit utsedd på föreskrivet sätt får Bolagsverket, om det finns skäl för det, utse en viss auktoriserad eller godkänd revisor att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Bolagsverket ska ge föreningens styrelse tillfälle att yttra sig innan verket meddelar ett beslut enligt denna paragraf.

Avtalsvillkor om revisorsval

18 § Ett avtalsvillkor som har till syfte att föreningsstämman ska välja en viss revisor eller en revisor som finns med i en viss förteckning eller liknande är ogiltigt. Detsamma gäller sådana begränsningar i stadgarna.

Jäv för en revisor

19 § En person får inte vara revisor om han eller hon

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller vid föreningens kontroll över bokföringen eller medelsförvaltningen,
2. är anställd hos eller på något annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses i 1,
3. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller vid föreningens kontroll över grundbokföringen eller medelsförvaltningen,
4. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1,

5. är besvägrad med en person som avses i 1 i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. utöver det som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i skuld till denna eller något annat företag i samma koncern eller har en skyldighet som föreningen eller ett sådant företag har ställt säkerhet för.

För ekonomiska föreningar som avses i 14, 15 eller 53 § gäller, i stället för första stycket 3, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller vid föreningens kontroll över bokföringen eller medelsförvaltningen.

Den som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i en moderförening får inte heller vara revisor i dess dotterföretag.

20 § En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt 19 § inte är behörig att vara revisor. Om föreningen eller dess moderförening har anställda med uppgift att utslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning som det är förenligt med god revisions-sed.

Registrerat revisionsbolag

21 § Ett registrerat revisionsbolag får utses till revisor.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet om vem som är huvudansvarig finns i 17 § revisorslagen (2001:883).

Bestämmelserna i 19 och 20 §§ om jäv och i 43 § om närvaro vid föreningsstämma ska tillämpas på den huvudansvarige.

Särskilt revisionsorgan

22 § Om det hos en sammanslutning som har till ändamål att ha hand om gemensamma uppgifter för föreningar finns ett särskilt revisionsorgan, får sammanslutningen, eller om revisionsorganet är en juridisk person, revisionsorganet utses till revisor.

Sammanslutningen eller revisionsorganet ska utse en för uppdraget lämpad person att utföra revisionen. I fråga om den personen gäller i tillämpliga delar det som sägs i denna lag om revisor.

I de fall som avses i 14 och 15 §§ får Bolagsverket medge att en sammanslutning eller ett revisionsorgan utses till revisor, om det finns särskilda skäl för det. Detta gäller trots att revisionen därmed inte kommer att utföras av en auktoriserad revisor.

Författ-
ningar

Revisorer i dotterföretag

23 § I ett dotterföretag bör minst en revisor också vara revisor i moderföreningen.

Revisorns mandattid

24 § Uppdraget som revisor gäller till slutet av den första årsstämma som hålls efter det räkenskapsår då revisorn utsågs. I stadgarna får det bestämmas att uppdraget ska gälla för en längre tid. Det får också bestämmas att den som utser revisorn får välja mellan alternativa mandattider som anges i stadgarna. Uppdraget ska dock upphöra senast vid slutet av den årsstämma som hålls under det fjärde räkenskapsåret efter det räkenskapsår då revisorn utsågs.

Om revisorn i en förening vars stadgar innehåller alternativa mandattider inte utses för en viss tid, ska uppdraget gälla för den kortaste av mandattiderna.

I de fall som avses i 28 § får en ny revisor utses för den tid som återstår av den tidigare revisorns mandattid.

Revisorns avgång och entledigande i förtid

När revisorns uppdrag upphör i förtid

25 § Ett uppdrag som revisor upphör i förtid, om

1. revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra, eller
2. den som har utsett revisorn entledigar denne på saklig grund och anmäler att uppdraget ska upphöra.

Anmälan ska göras hos styrelsen. Om en revisor som inte är vald på en föreningsstämma vill avgå, ska revisorn även göra en anmälan till den som har utsett revisorn.

Anmälan till Bolagsverket

26 § En revisor vars uppdrag upphör i förtid ska genast anmäla detta till Bolagsverket för registrering i föreningsregistret och överlämna en kopia av anmälan till föreningens styrelse.

Revisor ska i anmälan lämna en redogörelse för det som revisorn har funnit vid den granskning som denne har utfört under den del av det löpande räkenskapsåret som uppdraget har omfattat. För redogörelsen tillämpas det som sägs om revisionsberättelse i 36–38 §§.

Underrättelse om varför uppdraget har upphört i förtid

27 § Om en revisors uppdrag upphör i förtid, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta Bolagsverket om skälet för detta.

Utseende av en ny revisor

28 § Om en revisors uppdrag upphör i förtid och det inte finns någon revisorssuppleant ska styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor utses. Detsamma gäller om 11, 12, 13, 14, 15, 16 eller 53 § eller stadgarna hindrar revisorn från att vara revisor i föreningen och det inte finns någon suppleant.

Bolagsverkets förordnande av en revisor

När Bolagsverket ska utse en revisor

29 § Efter en ansökan ska Bolagsverket utse en revisor, om

1. föreningen saknar en sådan revisor som ska finnas enligt 14, 15 eller 53 §,
2. föreningens revisor inte uppfyller bosättningskravet i 11 § eller är obehörig enligt 12 eller 19 § och det inte finns någon behörig revisorssuppleant, eller
3. en bestämmelse i stadgarna om antalet revisorer eller om revisorns behörighet inte har följts.

En ansökan enligt första stycket får göras av var och en. Styrelsen är skyldig att göra en ansökan om den som enligt 8 § första stycket har rätt att utse revisor inte snarast möjligt utser en ny revisor.

30 § Efter en ansökan från en röstberättigad ska Bolagsverket utse en auktoriserad eller godkänd revisor om föreningsstämman, trots en begäran enligt 16 §, inte har utsett en sådan revisor. Ansökan ska göras inom en månad från föreningsstämman.

Bolagsverkets handläggning

31 § Bolagsverket ska ge föreningens styrelse tillfälle att yttra sig innan verket beslutar i ett ärende enligt 29 eller 30 §.

Bolagsverkets förordnande av en revisor ska avse tiden till dess en annan revisor har blivit utsedd på föreskrivet sätt.

Vid ett förordnande i ett fall som avses i 29 § första stycket 2 ska Bolagsverket entlediga den obehöriga revisorn.

Revisionsberättelse

Avlämnande av revisionsberättelse

32 § Revisionsberättelsen ska lämnas till föreningens styrelse senast tre veckor före årsstämman.

Revisorn ska på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen.

Revisionsberättelsens inledning och undertecknande

33 § Revisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om

1. föreningens företagsnamn och organisationsnummer,
2. vilken räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser, och
3. revisorns etableringsort eller hemort.

Revisionsberättelsen ska vara undertecknad av revisorn och innehålla en uppgift om vilken dag som revisionen avslutades.

Lag (2018:1692)

Uttalande om årsredovisningen

34 § Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av föreningens resultat och ställning, och
2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. I fråga om en sådan hållbarhetsrapport som avses i 6 kap. 10 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte.

Uttalanden om balansräkning, resultaträkning och dispositioner av vinst eller förlust

35 § Revisionsberättelsen ska innehålla uttalanden om huruvida föreningsstämman bör

1. fastställa balansräkningen och resultaträkningen, och
2. besluta om dispositioner av föreningens vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Om revisorn anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, ska revisorn anteckna det på årsredovisningen.

Uttalande om ansvarsfrihet

36 § Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot föreningen.

Om revisorn vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har vidtagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet, ska det anmärkas i berättelsen. Detsamma gäller om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören på något annat sätt har handlat i strid med denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller stadgarna.

Anmärkningar i fråga om vissa skyldigheter för föreningen

37 § I revisionsberättelsen ska revisorn anmärka om denne har funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet att

1. göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
2. anmäla sig för registrering enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen,
3. lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 § eller 37 kap. 4 § skatteförfarandelagen, eller
4. i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen.

Författningar

Revisorn ska också anmärka om denne har funnit att föreningen inte har fullgjort sina skyldigheter att föra en medlemsförteckning och en förteckning över innehavare av förlagsandelar enligt 5 respektive 11 kap.

Andra upplysningar

38 § Utöver det som följer av 33–37 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som denne anser att medlemmarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

Anmälan från en tidigare revisor

39 § Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 26 § ska en kopia av den bifogas till revisionsberättelsen.

Underrättelse till Skatteverket

40 § Revisorn ska genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket, om revisionsberättelsen innehåller

1. anmärkningar enligt 36 § andra stycket eller 37 § första stycket 1–3, eller
2. uttalanden om att
 - årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning,
 - sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats, eller
 - styrelseledamöterna eller den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet gentemot föreningen.

Koncernrevisionsberättelse

41 § I fråga om koncernrevisionsberättelsen tillämpas 32 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen och 33 § första stycket 2 och 3 och andra stycket, 34 §, 35 § första stycket 1 och 38 och 39 §§ om revisionsberättelsens innehåll. Bestämmelserna i 34 § första stycket tillämpas dock inte i fråga om en hållbarhetsrapport för koncernen. I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte.

Koncernrevisionsberättelsens inledning ska innehålla uppgifter om moderföreningens företagsnamn och organisationsnummer.

Revisorn ska på koncernredovisningen göra en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen. Om revisorn anser att koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen inte bör fastställas, ska revisorn anteckna även det på koncernredovisningen.

Lag (2018:1692)

Erinringar

42 § Om revisorn har framfört en erinran till styrelsen eller den verkställande direktören, ska den antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen ska lämnas till styrelsen. Föreningen ska förvara den på ett betryggande sätt.

Styrelsen ska behandla erinran vid ett sammanträde. Sammanträdet ska hållas inom fyra veckor från det att erinran överlämnades. Om erinran framförs senast i samband med att revisionsberättelsen lämnas till föreningen, ska ett sammanträde alltid hållas före den föreningsstämma där revisionsberättelsen läggs fram.

Revisorns närvaro vid föreningsstämman

43 § Revisorn har rätt att närvara vid föreningsstämman. Han eller hon är skyldig att närvara, om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt.

Revisorns tystnadsplikt

44 § Revisorn får inte till en enskild medlem eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana föreningsangelägenheter som revisorn får kännedom om när denne utför sitt uppdrag, om det kan vara till skada för föreningen.

Åtgärder vid misstanke om brott

45 § En revisor som är en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska vidta de åtgärder som anges i 46 och 47 §§, om revisorn finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller en verkställande direktör inom ramen för föreningens verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt någon av följande bestämmelser:

1. 9 kap. 1, 3 och 9 §§, 10 kap. 1 och 3–5 §§ och 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ brottsbalken,
2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69), och
3. 3–5 §§ och, om brottet inte är ringa, 7 § lagen (2014:307) om straff för penningtvåtsbrott.

Revisorn ska även vidta de åtgärder som anges i 46 och 47 §§, om revisorn finner att det kan misstänkas att någon inom ramen för föreningens verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt 10 kap. 5 a–5 e §§ brottsbalken.

Om revisorn finner att en misstanke av det slag som avses i första eller andra stycket bör föranleda att uppgifter lämnas enligt 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, ska dock åtgärder enligt 46 och 47 §§ inte vidtas.

46 § En revisor som omfattas av 45 § och som bedömer att det finns en sådan brottsmisstanke som avses i den paragrafen ska så snart som möjligt underrätta styrelsen om sina iakttagelser.

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller om en underrättelse av något annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten.

47 § Senast fyra veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 46 § första stycket ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken och ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

Första stycket gäller inte om

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga skadliga verkningar av gärningen har avhjälpes,
2. det misstänkta brottet redan har anmälts till Polismyndigheten eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I de fall som avses i 46 § andra stycket ska revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till Polismyndigheten eller åklagare, så snart som möjligt lämna en sådan handling som anges i första stycket.

48 § När en handling har lämnats enligt 47 § ska revisorn genast pröva om revisorn ska avgå från sitt uppdrag.

Revisorns upplysningsplikt gentemot föreningsstämman

49 § Revisorn är skyldig att lämna föreningsstämman de upplysningar som stämman begär, i den utsträckning det inte skulle vara till väsentlig skada för föreningen.

Revisorns upplysningsplikt gentemot en medrevisor m.fl.

50 § Revisorn är skyldig att lämna en medrevisor, en ny revisor, en särskild granskare och, om föreningen är försatt i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om föreningens angelägenheter.

Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om föreningens angelägenheter till undersökningsledaren under en förundersökning i brottmål.

Revisorn i en förening som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om föreningens angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, regionen eller ett sådant kommunalförbund som kommunen eller regionen ingår i.

Lag (2019:988)

Författ-
ningar

Registrering av en revisor

51 § En förening som enligt 14, 15 eller 53 § eller enligt Bolagsverkets beslut ska ha en auktoriserad eller en godkänd revisor ska för registrering i föreningsregistret anmäla vem som har utsetts till revisor. Även den som har utsetts har rätt att göra en anmälan. Någon anmälan behöver inte göras om revisorn har utsetts av Bolagsverket.

Anmälan ska innehålla en uppgift om revisorns postadress. Även revisorns hemvist ska anges, om postadressen avviker från hemvisten. Anmälan ska vidare innehålla en uppgift om revisorns personnummer eller, om ett sådant saknas, födelsedatum.

Om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, ska anmälan även innehålla uppgifter om bolagets organisationsnummer eller något annat registreringsnummer och om vem som är huvudansvarig för revisionen. De uppgifter som anges i andra stycket ska lämnas om den huvudansvariga revisorn.

52 § En anmälan enligt 51 § ska göras så snart en revisor har utsetts och därefter genast när ett förhållande som har anmälts eller ska anmälas för registrering har ändrats.

Särskilda bestämmelser för föreningar vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad

Skyldighet att ha en auktoriserad revisor

53 § Revisorn i en förening vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska vara en auktoriserad revisor.

Revisorns uppdragstid

54 § Uppdraget som revisor för en förening vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får gälla högst sju år i följd.

Första stycket gäller inte om revisorn är ett registrerat revisionsbolag. För ett sådant uppdrag finns det bestämmelser i artikel 17.1 andra stycket i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUs revisorsförordning) om att uppdraget får gälla högst tio år i följd. Uppdraget får dock gälla högst

1. tjugo år i följd, under de förutsättningar som anges i artikel 17.4 a och 17.5 i EUs revisorsförordning, i den ursprungliga lydelsen, eller
2. tjugofyra år i följd, under de förutsättningar som anges i artikel 17.4 b och 17.5 i EUs revisorsförordning, i den ursprungliga lydelsen.

Domstols entledigande av revisorn

55 § En revisor som har utsetts av föreningsstämman i en förening vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får entledigas av tingsrätten på den ort där styrelsen har sitt säte, om revisorn är olämplig för uppdraget.

En ansökan om att tingsrätten ska besluta om entledigande får göras av

1. röstberättigade som representerar minst fem procent av rösterna i föreningen,
2. styrelsen, och
3. Finansinspektionen.

Revisionsberättelsen

56 § I inledningen av revisionsberättelsen för en förening vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska det finnas en uppgift om vilket eller vilka normsystem för redovisning som föreningen har tillämpat. I revisionsberättelsen för en sådan förening ska det även anges vilket eller vilka normsystem för revision som revisorn har tillämpat.

57 § I förekommande fall ska det i revisionsberättelsen för en förening vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad även anges

1. om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller någon annan revisors,

2. om revisionens inriktning eller omfattning är begränsad, och
3. om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra något uttalande enligt 34–37 §§.

Om det finns väsentliga osäkerhetsfaktorer när det gäller händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel om föreningens förmåga att fortsätta sin verksamhet, ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande i frågan.

Utöver det som följer av andra stycket och 36 § får revisionsberättelsen inte innehålla någon försäkran om föreningens framtida lönsamhet eller om hur effektivt och ändamålsenligt styrelsen eller den verkställande direktören har drivit eller kommer att driva verksamheten.

57 a § Revisionsberättelsen för en förening som ska offentliggöra sin årsredovisning enligt 16 kap. 4 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska innehålla ett uttalande om huruvida redovisningen har upprättats i överensstämmelse med 16 kap. 4 a § i den lagen.

Lag (2020:1106)

58 § Om en ekonomisk förening vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad har fler än en revisor, ska dessa lämna en gemensam revisionsberättelse. Det som sägs i 32 § andra stycket om hänvisning till revisionsberättelsen gäller då samtliga revisorer. Vid oenighet om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning, ska varje revisor göra ett sådant uttalande som avses i 34 § och ange skälen för oenigheten.

Koncernrevision

59 § Bestämmelserna i 56–58 §§ tillämpas även på koncernrevisionsberättelsen för en sådan förening som avses i de paragraferna.

60 § I samband med en koncernrevision avseende en ekonomisk förening vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska revisorn bedöma och utvärdera det revisionsarbete som har utförts av revisorerna i de övriga koncernföretagen. Revisorn ska se till att revisorn kan få tillgång till dokumentation av det revisionsarbete som är relevant för koncernrevisionen.

Om revisorn är förhindrad att göra den bedömning och utvärdering som avses i första stycket, ska revisorn utföra kompletterande revisionsarbete avseende dotterföretagen eller vidta andra lämpliga åtgärder. Revisorn ska också underrätta Revisorsinspektionen om hindret.

Författ-
ningar

Bestämmelser om revision i EUs revisorsförordning

61 § Bestämmelser om revision av ekonomiska föreningar vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad finns även i EUs revisorsförordning.

9 kap. Särskild granskning

Särskild granskning efter begäran från en röstberättigad

1 § Bolagsverket ska, efter ansökan från en eller flera röstberättigade, utse en särskild granskare. Granskaren ska utföra en särskild granskning som får avse

1. föreningens eller ett dotterföretags förvaltning och räkenskaper under en viss förfluten tid, och
2. vissa åtgärder eller förhållanden i föreningen eller ett dotterföretag.

Granskningen får som längst omfatta tiden fram till den tidpunkt då ansökan kom in till Bolagsverket.

En granskning av förhållanden i ett dotterföretag får enbart omfatta förhållanden som har betydelse för moderföreningen.

Lag (2020:986)

2 § En ansökan enligt 1 § får göras av röstberättigade som tillsammans utgör minst en tiondel av samtliga röstberättigade i föreningen.

Ansökan får också göras av varje röstberättigad, om

1. ett förslag att utse en särskild granskare har behandlats på en föreningsstämma, och
2. minst en tiondel av samtliga röstberättigade i föreningen eller minst en tredjedel av de röstberättigade som är närvarande på stämman har röstat för förslaget.

Ett förslag enligt andra stycket får framställas av en röstberättigad på en ordinarie föreningsstämma eller på en föreningsstämma där ärendet enligt kallelsen till stämman ska behandlas.

Lag (2020:986)

2 a § I en ansökan till Bolagsverket om särskild granskning ska det anges vad som ska granskas och vilken tidsperiod som granskningen ska avse. Detsamma gäller ett förslag på en föreningsstämma om särskild granskning.

Bolagsverket ska ge föreningens styrelse tillfälle att yttra sig innan en särskild granskare utses.

Lag (2020:986)

Särskild granskning efter begäran från innehavare av förlagsandelar

3 § Innehavare av förlagsandelar som företräder förlagsinsatser till ett sammanlagt belopp om minst en tiondel av det totalt inbetalda insatskapitalet får hos styrelsen begära att särskild granskning anordnas. Styrelsen ska därefter inom två månader ansöka hos Bolagsverket om att en eller flera särskilda granskare utses. Om styrelsen inte gör det, får en ansökan göras av var och en som innehar en förlagsandel i föreningen.

Bestämmelserna om den särskilda granskningens omfattning i 1 § och om innehållet i en ansökan och styrelsens möjlighet att yttra sig i 2 a § gäller även vid särskild granskning enligt denna paragraf.

Lag (2020:986)

Den särskilda granskaren och hans eller hennes arbete

4 § Den som utses till särskild granskare ska vara oberoende i förhållande till medlemmarna, röstberättigade som inte är medlemmar, innehavare av förlagsandelar och föreningen samt i övrigt lämplig för uppdraget.

Vidare ska följande bestämmelser i 8 kap. tillämpas på en särskild granskare:

- 7 § om tillhandahållande av upplysningar,
- 11 § om bosättningskrav,
- 12 § om hinder mot att vara revisor,
- 19 och 20 §§ om jäv,
- 21 och 22 §§ om registrerat revisionsbolag och särskilt revisionsorgan,
- 43 § om närvaro vid föreningsstämma, och
- 49 och 50 §§ om upplysningsplikt.

Lag (2020:986)

Den särskilda granskarens tystnadsplikt

5 § Den särskilda granskaren får inte obehörigen lämna upplysningar till en enskild medlem eller till någon utomstående om sådana angelägenheter för föreningen eller ett dotterföretag som den särskilda granskaren får kännedom om när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för föreningen eller dotterföretaget.

Lag (2020:986)

Den särskilda granskarens yttrande

6 § Den särskilda granskaren ska lämna ett yttrande över sin granskning. Yttrandet ska tillhandahållas medlemmarna och röstberättigade som inte är medlemmar på de sätt som anges i 6 kap. 23 § första och andra styckena och läggas fram på en föreningsstämma. Den som inte längre är medlem har samma rätt att ta del av yttrandet som en medlem, om han eller hon

1. var medlem vid tidpunkten för den föreningsstämma där frågan om att utse en särskild granskare behandlades, eller
2. ansökte hos Bolagsverket om att utse en särskild granskare.

Yttrandet ska på samma sätt tillhandahållas innehavare av förlagsandelar och tidigare sådana innehavare, om den särskilda granskaren har utsetts på begäran av innehavare av förlagsandelar.

Lag (2020:986)

Den särskilda granskarens ersättning

7 § Föreningen ska svara för ersättningen till den särskilda granskaren. Om den särskilda granskaren begär det ska föreningen ställa säkerhet för ersättningen.

Lag (2020:986)

8 § Om någon del av den särskilda granskningen har varit uppenbart obehövlig och en röstberättigad eller innehavare av förlagsandelar som har ansökt hos Bolagsverket om att en särskild granskare ska utses har insett eller borde ha insett detta, ska han eller hon ersätta föreningen för dess kostnader i den delen. Om flera personer är ersättnings-skyldiga svarar de solidariskt med varandra för kostnaderna.

Om den särskilda granskaren bedömer att det finns en ersättningsskyldighet för någon eller några personer, ska den särskilda granskaren uttala sig om detta i sitt yttrande.

Lag (2020:986)

12 kap. Värdeöverföring från föreningen*Återbäringskyldighet vid olaglig värdeöverföring*

7 § Om en värdeöverföring som avses i 1 § första stycket 1–3 eller 6 § har gjorts i strid med detta kapitel eller 13–15 kap., ska mottagaren återlämna det som han eller hon har tagit emot, om föreningen visar att han eller hon insåg eller borde ha insett att värdeöverföringen stod i strid med denna lag. Om en värdeöverföring enligt 1 § första stycket 4, som inte avser en gåva enligt 6 §, har gjorts i strid med detta kapitel, är mottagaren återbäringskyldig om föreningen visar att han eller hon insåg eller borde ha insett att transaktionen innefattade en värdeöverföring från föreningen.

På värdet av den egendom som ska återlämnas ska det betalas ränta enligt 5 § räntelagen (1975:635) från det att värdeöverföringen gjordes till dess att ränta ska betalas enligt 6 § räntelagen till följd av 3 eller 4 § i den lagen.

Bristtäckningsansvar vid olaglig värdeöverföring

8 § Om det uppstår en brist vid återbärning enligt 7 §, är de personer som har medverkat till beslutet om värdeöverföringen ansvariga för bristen. Detsamma gäller de som har medverkat till verkställandet av beslutet eller till upprättandet eller fastställandet av en riktig balansräkning som har legat till grund för beslutet om värdeöverföring.

För ansvar enligt första stycket krävs, när det gäller en styrelseledamot, en verkställande direktör, en revisor och en särskild granskare, uppsåt eller oaktsamhet. När det gäller medlemmar och andra krävs uppsåt eller grov oaktsamhet. För en brist som uppstår vid återbärningen ansvarar även den som har tagit emot egendom från en person som avses i 7 § första stycket med vetskap om att den härrör från en olaglig värdeöverföring.

Vid tillämpningen av denna paragraf ska 21 kap. 4 och 5 §§ tillämpas.

Författ-
ningar

13 kap. Vinstutdelning

Förslag till beslut om vinstutdelning

7 § Om förslaget om vinstutdelning ska behandlas på en annan föreningsstämma än en årsstämma, ska det i förslaget anges hur stor del av det disponibla beloppet enligt 12 kap. 3 § som finns kvar efter det senast fattade beslutet om värdeöverföring.

8 § I de fall som avses i 7 § ska följande handlingar bifogas förslaget om vinstutdelning:

1. en kopia av den årsredovisning som innehåller de senast fastställda balans- och resultaträkningarna,
2. en kopia av revisionsberättelsen för det år som årsredovisningen avser,
3. en redogörelse, undertecknad av styrelsen, för händelser av väsentlig betydelse för föreningens ställning som har inträffat efter det att årsredovisningen lämnades, med uppgifter om värdeöverföringar som har beslutats under samma tid och om förändringar i föreningens bundna egna kapital som har skett efter balansdagen, och
4. ett yttrande över den redogörelse som avses i 3, undertecknat av föreningens revisor, med ett uttalande om huruvida föreningsstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

15 kap. Minskning av reservfonden

Minskingsändamål

1 § Reservfonden får minskas för

1. täckning av förlust, om det inte finns fritt eget kapital som motsvarar förlusten, eller
2. återbetalning till medlemmarna eller något annat ändamål, om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till minskningen enligt 3–7 §§.

Tillstånd från Bolagsverket eller allmän domstol

Underrättelse till föreningens kända borgenärer

3 § Föreningen ska skriftligen underrätta sina kända borgenärer om minskningsbeslutet, om tillstånd krävs enligt 1 § 2. Underrättelserna ska innehålla uppgifter om att föreningen avser att ansöka om tillstånd att verkställa minskningsbeslutet och om borgenärernas rätt enligt 6 § att motsätta sig att beslutet verkställs.

Borgenärerna behöver inte underrättas om en revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttalar att denne inte har funnit att minskningen medför någon fara för borgenärerna. Någon underrättelse behöver inte heller skickas till borgenärer vars anspråk avser en fordran på lön, pension eller annan ersättning som omfattas av lönegaranti enligt lönegarantilagen (1992:497).

En revisor som avses i andra stycket ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Revisorn ska utses av föreningsstämman, om inte något annat framgår av stadgarna. Om föreningen redan har en auktoriserad eller godkänd revisor, ska denne utföra granskningen. För revisorn gäller 8 kap. 7, 43, 49 och 50 §§.

16 kap. Fusion

Fusion mellan ekonomiska föreningar

Upprättande av en fusionsplan

5 § Styrelserna för den eller de överlåtande föreningarna och, vid absorption, den övertagande föreningen ska upprätta en gemensam, daterad fusionsplan. Planen ska undertecknas av styrelsen i var och en av föreningarna.

6 § I fusionsplanen ska det för varje förening anges

1. företagsnamn, organisationsnummer och den ort där styrelsen ska ha sitt säte,
2. den planerade tidpunkten för föreningens upplösning, när det gäller en överlåtande förening,

3. de särskilda förmåner som medlemmar i någon av föreningarna i förekommande fall ska ha, och
4. vilka rättigheter i den övertagande föreningen som innehavare av värdepapper med särskilda rättigheter i en överlåtande förening ska ha eller vilka åtgärder som i övrigt ska vidtas till förmån för de nämnda innehavarna.

I fusionsplanen ska det även lämnas en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömningen av fusionens lämplighet för föreningarna. Om medlemmar i någon av föreningarna ska ha särskilda förmåner i samband med fusionen, ska det framgå av redogörelsen hur förmånerna har bestämts.

Lag (2018:1692)

7 § Vid kombination ska, i fråga om den övertagande föreningen, fusionsplanen även innehålla

1. stadgar, och
2. fullständigt namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum samt postadress för styrelseledamöterna, revisorn eller revisorerna och i förekommande fall styrelsesuppleanter och revisorssuppleanter.

Kompletterande information till fusionsplanen

8 § Till fusionsplanen ska det bifogas en kopia av föreningarnas årsredovisningar för de senaste tre räkenskapsåren.

Om fusionsplanen har upprättats senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår som årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats för, ska det vidare bifogas en översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen och för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. I redogörelsen ska det också lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. En ungefärlig beloppsuppgift får lämnas om resultatet, om det finns särskilda skäl för det. Uppgifterna ska avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader innan fusionsplanen upprättas.

Det ska i redogörelsen enligt andra stycket även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret, om det inte finns något särskilt som hindrar det. Begrepp och termer ska så långt som möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller i förekommande fall koncernredovisningen.

Författningar

Revisorsgranskning av fusionsplanen

9 § Revisorerna i var och en av föreningarna ska yttra sig över

1. den redogörelse som avses i 6 § andra stycket, och
2. de uppgifter som avses i 8 § andra stycket.

Vid absorption ska det i yttrandena även göras ett uttalande om huruvida revisorerna har funnit att fusionen medför fara för att borgenärerna i den övertagande föreningen inte ska få sina fordringar betalda. Yttrandena får begränsas till dessa omständigheter, om samtliga medlemmar i de föreningar som deltar i fusionen har samtyckt till det.

Revisorernas yttranden ska bifogas fusionsplanen.

10 § En revisor som avses i 9 § ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Revisorn ska utses av föreningsstämman, om inte något annat framgår av stadgarna. Om föreningen redan har en auktoriserad eller godkänd revisor ska denne utföra granskningen.

I fråga om en revisor som har utsetts att utföra granskning enligt 9 § ska 8 kap. 43, 49 och 50 §§ tillämpas.

11 § Styrelsen, den verkställande direktören och revisorn i en förening som ska delta i fusionen ska ge varje revisor som utför granskning enligt 9 § tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning som denne anser vara nödvändig. De ska också lämna de upplysningar och den hjälp som begärs. Samma skyldigheter har en revisor som utför granskning enligt 9 § mot övriga sådana revisorer.

Gränsöverskridande fusion mellan föreningar

Revisorsgranskning

34 § För var och en av de föreningar som deltar i en gränsöverskridande fusion ska fusionsplanen och styrelsens redogörelse granskas av en eller flera revisorer. Granskningen ska vara så omfattande och ingående som god revisionssed kräver. För varje förening ska revisorn eller revisorerna upprätta ett yttrande över granskningen. Av yttrandena ska det framgå huruvida sådana villkor som avses i 32 § första stycket 2 och 3 har bestämts på ett sakligt och korrekt sätt. Det ska i det sammanhanget anges vilken eller vilka metoder som har använts vid värderingen av föreningarnas tillgångar och skulder, resultatet av de tillämpade värderingsmetoderna och deras lämplighet samt vilken vikt som de har ansetts ha vid den samlade bedömningen av värdet på var och en av föreningarna. Särskilda svårigheter att uppskatta värdet av egendomen ska anmärkas.

Revisorernas yttranden ska bifogas till fusionsplanen.

- 35 §** Bestämmelserna om revisorsgranskning i 10, 11 och 34 §§ ska inte tillämpas, om
1. samtliga medlemmar i de föreningar som deltar i den gränsöverskridande fusionen har samtyckt till det, eller
 2. Bolagsverket eller en utländsk behörig myndighet i en stat där någon av de deltagande föreningarna har sin hemvist, efter en gemensam begäran från de fusionerande föreningarna, har utsett eller godkänt en eller flera oberoende sakkunniga att för samtliga föreningars räkning granska fusionsplanen och upprätta en gemensam skriftlig rapport för alla föreningar.

Det som sägs i 11 § om en revisors rätt till upplysningar och biträde gäller även för den som utses att utföra granskning enligt denna paragraf.

Vid fusion genom absorption ska det till fusionsplanen bifogas ett yttrande från en eller flera sådana revisorer som anges i 10 § med ett sådant innehåll som avses i 9 § andra stycket. Ett sådant yttrande ska vid tillämpningen av 17 och 21 §§ anses som ett revisor-syttrande enligt 34 §.

36 § Den som Bolagsverket utser att utföra granskning enligt 35 § första stycket ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. I fråga om granskningen och innehållet i den rapport som upprättas ska 10 § andra stycket och 34 § tillämpas.

17 kap. Likvidation

Genomförande av en likvidation

Revision och särskild granskning under likvidationen

27 § Ett uppdrag att vara revisor eller särskild granskare upphör inte när en förening går i likvidation. Under likvidationen ska 8 och 9 kap. tillämpas.

Revisorn ska i revisionsberättelsen uttala sig om huruvida likvidationen fördröjs i onödan.

21 kap. Skadestånd

Styrelseledamöters och den verkställande direktörens skadeståndsansvar

1 § En styrelseledamot eller en verkställande direktör som uppsåtligen eller av oakt-samhet skadar föreningen när han eller hon utför sitt uppdrag ska ersätta skadan. Det-samma gäller om skadan tillfogas en medlem eller någon annan genom en överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller stadgarna.

En revisors och en särskild granskares skadeståndsansvar

2 § En revisor eller en särskild granskare är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Han eller hon ska även ersätta skada som hans eller hennes medhjälpare uppsåtligen eller av oakt-samhet orsakar. I de fall som avses i 8 kap. 47 § och 50 § andra stycket denna lag och 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt

och finansiering av terrorism ansvarar dock revisorn eller den särskilda granskaren endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som han eller hon eller en medhjälpare har haft skäligen anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor eller särskild granskare, är det detta bolag och den som är huvudansvarig för revisionen eller den särskilda granskningen som är ersättningsskyldiga. Om en sammanslutning eller ett revisionsorgan som avses i 8 kap. 22 § är revisor eller särskild granskare, är det den som har utfört revisionen eller den särskilda granskningen och den som har utsett honom eller henne som är ersättningsskyldiga.

Medlemmars och andra röstberättigades skadeståndsansvar

3 § En medlem eller en röstberättigad som inte är medlem ska ersätta den skada som han eller hon uppsåtligt eller av grov oaktsamhet orsakar föreningen, en medlem eller någon annan genom att medverka till en överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller stadgarna.

Hinder mot att väcka talan

12 § En talan för föreningens räkning enligt 1–3 §§ som inte grundas på brott får inte väckas mot

1. en styrelseledamot eller en verkställande direktör, sedan fem år har förflutit från utgången av det räkenskapsår då det beslut eller den åtgärd som ligger till grund för talan fattades eller vidtogs,
2. en revisor, sedan fem år har förflutit från utgången av det räkenskapsår som revisionsberättelsen avser,
3. en särskild granskare, sedan fem år har förflutit från det att yttrandet över den särskilda granskningen lades fram på föreningsstämman, och
4. en medlem eller en röstberättigad som inte är medlem, sedan två år har förflutit från det beslut eller den åtgärd som ligger till grund för talan.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:672

Föreskrifter om ikraftträdande av denna lag meddelas i lagen (2018:673) om införande av lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

2020:986

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
2. Om ett förslag om att utse en särskild granskare har behandlats på en föreningsstämma före ikraftträdandet gäller 9 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ i den äldre lydelsen för ansökan till Bolagsverket, granskningens omfattning, den särskilda granskarens arbete och hans eller hennes yttrande.
3. Om en innehavare av förlagsandelar före ikraftträdandet har begärt hos styrelsen att särskild granskning ska anordnas gäller 9 kap. 1 och 3–5 §§ i den äldre lydelsen för ansökan till Bolagsverket, granskningens omfattning, den särskilda granskarens arbete och hans eller hennes yttrande.
4. De nya 9 kap. 2 a och 5–8 §§ ska inte tillämpas om förslaget att utse den särskilda granskaren har behandlats på en föreningsstämma före ikraftträdandet. Detsamma gäller om en innehavare av förlagsandelar före ikraftträdandet har begärt hos styrelsen att särskild granskning ska anordnas.

2020:1106

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.

Författ-
ningar

Lag (2018:673) om införande av lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

Revisorns mandattid

16 § En revisor i en ekonomisk förening som vid utgången av juni 2018 är utsedd för en viss tid får, trots 8 kap. 24 § första stycket lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, kvarstå som revisor till mandattidens utgång.

Om en förening vid utgången av juni 2018 har en revisor som är utsedd tills vidare, ska uppdraget upphöra vid slutet av årsstämman 2022.

Erinran från revisorn

17 § För en erinran från revisorn som har lämnats till styrelsen före den 1 juli 2018 gäller inte 8 kap. 42 § andra stycket lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

Bostadsrättslag (1991:614)

(senast ändrad genom SFS 2019:873)

9 kap. Bestämmelser om föreningen m.m.

Revision och särskild granskning samt redovisning

26 § Bestämmelserna i 8 och 9 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar gäller i fråga om bostadsrättsföreningar. Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554).

Lag (2018:715)

10 kap. Skadestånd, straff och vite m.m.

1 § Bestämmelserna om skadestånd i 21 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar gäller i fråga om bostadsrättsföreningar.

Lag (2018:715)

Författ-
ningar

Lag (2002:93) om kooperativ hyresrätt

(senast ändrad genom SFS 2021:1100)

2 kap. Föreningsrättsliga bestämmelser

Revision och särskild granskning

20 § Bestämmelserna om revision och särskild granskning i 8 respektive 9 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar gäller också för kooperativa hyresrättsföreningar.

Lag (2018:724)

6 kap. Skadestånd, straff och överklagande m.m.

Skadestånd

1 § Bestämmelserna om skadestånd i 21 kap. lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar gäller också i fråga om kooperativa hyresrättsföreningar.

Lag (2018:724)

Lag (1997:239) om arbetslöshetskassor

(senast ändrad genom SFS 2018:1671)

Revision

72 § En arbetslöshetskassa skall ha minst två revisorer och personliga suppleanter för dem. Vad som i denna lag sägs om revisorer gäller även revisorssuppleanter.

Revisorerna väljs av föreningsstämman, om det inte föreskrivs i stadgarna att de skall utses på ett annat sätt.

73 § Minst en av revisorerna skall vara en auktoriserad eller en godkänd revisor. Till revisor kan utses även ett registrerat revisionsbolag.

74 § Revisor får inte

1. vara underårig,
2. ha en förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken,
3. vara i konkurs,
4. vara underkastad näringsförbud,
5. vara styrelseledamot eller kassaföreståndare i arbetslöshetskassan eller hjälpa till vid kassans bokföring eller medelsförvaltning eller kontrollen över den,
6. vara anställd hos arbetslöshetskassan, eller
7. vara gift eller sambo med en person som avses i 5, syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en sådan person, eller besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon.

75 § En revisors uppdrag gäller för den tid som anges i stadgarna. Om uppdraget inte skall gälla tills vidare, skall tiden bestämmas så att uppdraget upphör vid slutet av den ordinarie föreningsstämma på vilken revisorsval förrättas.

76 § Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om revisorn enligt 74 § eller enligt stadgarna inte får fortsätta att vara revisor och inte har någon suppleant, skall styrelsen vidta åtgärder för att en ny revisor tillsätts för den återstående mandattiden.

77 § Revisorerna får när som helst inventera arbetslöshetskassans tillgångar och granska dess böcker, räkenskaper och andra handlingar.

Arbetslöshetskassans styrelse och kassaföreståndaren skall lämna de upplysningar och den hjälp som revisorerna begär.

Författ-
ningar

78 § Revisorerna skall i den omfattning som följer av god revisionssed granska arbetslöshetskassans årsredovisning och räkenskaper samt styrelsens och kassaföreståndarens förvaltning. Efter att granskningen har slutförts, skall revisorerna skriva en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen. Om revisorerna finner att balans- eller resultaträkningen inte bör fastställas, skall även det antecknas.

79 § Revisorerna skall för varje verksamhetsår till föreningsstämman avge en revisionsberättelse som skall innehålla

1. ett uttalande om årsredovisningen har gjorts enligt gällande lag och arbetslöshetskassans stadgar,
2. ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna, och
3. ett förslag i frågan om fastställande av balansräkning och resultaträkning.

80 § Revisionsberättelsen skall lämnas till arbetslöshetskassans styrelse senast en månad efter det att revisorerna har fått redovisningshandlingarna. Dessa skall samtidigt lämnas tillbaka till styrelsen.

81 § Revisorerna har rätt att närvara vid en föreningsstämma. De är skyldiga att närvara vid en stämma, om det med hänsyn till ärendena anses nödvändigt.

81 a § Bestämmelser om Riksrevisionens granskning av arbetslöshetskassornas handläggning av arbetslöshetsersättningen finns i lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m.

Lag (2002:1035)

Stiftelselag (1994:1220)

(senast ändrad genom SFS 2021:541)

4 kap. Revision	1581
5 kap. Skadestånd	1585
7 kap. Likvidation och upplösning	1585
Genomförande av likvidationen	1585

4 kap. Revision

1 § En stiftelse skall ha minst en revisor.

Om inte annat föreskrivs i stiftelseförförordnandet, utses och entledigas revisorn i en stiftelse med egen förvaltning av styrelsen.

Om inte annat föreskrivs i stiftelseförförordnandet, utses och entledigas revisorn i en stiftelse med anknuten förvaltning av

1. förvaltarens högsta beslutande organ,
2. regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer, om förvaltaren är en statlig myndighet, eller
3. samtliga bolagsmän i förening, om förvaltaren är ett handelsbolag.

I en stiftelse som avses i 2 § 5 lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. får Riksrevisionen förordna en eller flera revisorer att delta i revisionen tillsammans med övriga revisorer.

Lag (2002:1033)

2 § Om inte annat föreskrivs i stiftelseförförordnandet, får en stiftelse ha en eller flera revisorssuppleanter. Bestämmelserna i denna lag om revisorer tillämpas också på revisorssuppleanterna.

3 § Den som är underårig, i konkurs eller underkastad näringsförbud eller som har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken får inte vara revisor.

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till stiftelsens ändamål samt arten och värdet av stiftelsens tillgångar fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även ett registrerat revisionsbolag utses. Bestämmelser om vem som kan vara huvudansvarig för revisionen och om underrättelseskyldighet finns i 17 § revisorslagen (2001:883). Bestämmelserna i 6 § i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige.

Till revisor i dotterföretag bör minst en av moderstiftelsens revisorer utses, om det kan ske.

Lag (2001:887)

4 § Minst en revisor ska vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning.

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i stiftelsen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. stiftelsens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. stiftelsens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Andra stycket gäller även för en moderstiftelse i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

Författ-
ningar

2. stiftelsen och de övriga koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
3. stiftelsens och de övriga koncernföretagens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter som stiftelsen har fått har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförs till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

För en stiftelse som omfattas av andra eller tredje stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Lag (2013:220)

5 § I fråga om andra stiftelser än som avses i 4 § första stycket får tillsynsmyndigheten besluta att minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor.

6 § Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,
2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,
4. biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
8. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

I fråga om stiftelser som avses i 4 § andra eller tredje stycket gäller, i stället för bestämmelsen i första stycket 6, att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid bokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver.

I ett dotterföretag får inte den vara revisor som enligt första eller andra stycket inte är behörig att vara revisor i moderstiftelsen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första–tredje styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen, stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om internrevision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisionssed.

Lag (2006:401)

7 § En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag som revisor upphör,

1. om revisorn anmäler det hos den som har utsett honom eller henne,

2. om revisorn entledigas på saklig grund av någon som enligt 1 § andra eller tredje stycket har rätt att göra det, eller
3. när en ny revisor har utsetts.

Om ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, ska revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning. Detsamma gäller om ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan ska överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

Bestämmelsen i tredje stycket tillämpas inte om uppdraget har gällt en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts, ska revisorn och den som har utsett revisorn underrätta tillsynsmyndigheten om skälet till detta.

Lag (2009:567)

7 a § Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller ett uppdrag att vara revisor tills vidare upphör utan att en ny revisor har utsetts eller om bestämmelserna i 6 § hindrar honom eller henne från att vara revisor, ska den som enligt 1 § andra eller tredje stycket har rätt att utse och entlediga revisor vidta åtgärder för att en ny revisor utses.

Lag (2009:567)

8 § Tillsynsmyndigheten kan förordna revisor för en stiftelse, om

1. någon revisor inte är utsedd,
2. någon auktoriserad eller godkänd revisor inte är utsedd när det krävs enligt 4 eller 5 §,
3. en utsedd revisor inte får vara revisor enligt vad som föreskrivs i 3 § första stycket eller 6 §, eller
4. en föreskrift i stiftelseförordnandet om antalet revisorer eller om revisors behörighet har åsidosatts.

I fall som avses i första stycket 1–4 är styrelsen eller förvaltaren skyldig att göra anmälan till tillsynsmyndigheten, om inte rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

Förordnande enligt första stycket skall meddelas efter det att stiftelsen har hörts och avse tid till dess att en annan revisor har blivit utsedd. Vid förordnande av revisor i fall som avses i första stycket 2–4 skall tillsynsmyndigheten entlediga den tidigare utsedde revisorn.

9 § Revisorerna skall i den omfattning som följer av god revisionssed granska stiftelsens räkenskaper och årsredovisning, årsbokslut eller sammanställning enligt 3 kap. 2 § andra stycket samt styrelsens eller förvaltarens förvaltning.

Om stiftelsen är en moderstiftelse som skall upprätta koncernredovisning, skall revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Innehåller stiftelseförordnandet föreskrifter om revision skall dessa iakttas, om de inte strider mot första eller andra stycket eller mot någon annan bestämmelse i denna lag.

Lag (1999:1106)

10 § Styrelsen eller förvaltaren skall ge revisorerna tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som dessa finner behövligt samt lämna de upplysningar och den hjälp som revisorerna begär. Samma skyldighet har företagsledningen och revisorerna i ett dotterföretag gentemot en revisor i moderstiftelsen.

Författ-
ningar

I 8 kap. 2 och 16 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) finns bestämmelser om vid vilken tidpunkt årsredovisningen och, i förekommande fall, koncernredovisningen senast skall lämnas till revisorn.

Om stiftelsen inte är skyldig att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1078), skall årsbokslutet eller den sammanställning över räkenskaperna som anges i 3 kap. 2 § andra stycket lämnas till revisorn inom fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

Lag (2001:305)

11 § Revisorerna ska lämna en revisionsberättelse för varje räkenskapsår.

I fråga om stiftelser som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta årsredovisning ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med årsredovisningslagen (1995:1554). I uttalandet ska det särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av stiftelsens resultat och ställning och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Om årsredovisningen inte innehåller sådana upplysningar som ska lämnas enligt årsredovisningslagen, ska revisorerna ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. I fråga om en sådan hållbarhetsrapport som avses i 6 kap. 10 § årsredovisningslagen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte.

I revisionsberättelsen ska det också anmärkas om revisorerna vid sin granskning har funnit att

1. stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller att dess förmögenhet är placerad i strid med stiftelseförordnandet eller med 2 kap. 4 eller 6 §,
2. någon annan åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i denna lag eller årsredovisningslagen inte har följts, eller
3. vad som enligt 1 eller 2 ligger en styrelseledamot eller förvaltaren till last eller annan åtgärd eller försummelse kan föranleda ersättningsskyldighet enligt 5 kap. 1 § första meningen eller entledigande enligt 9 kap. 6 §.

Om stiftelsen har utövat näringsverksamhet under räkenskapsåret, ska även 30 § första stycket revisionslagen (1999:1079) beaktas när revisionsberättelsen upprättas.

I en moderstiftelse ska revisorerna lämna en särskild revisionsberättelse för koncernen. Då ska andra stycket och tredje stycket 2 och 3 tillämpas.

Lag (2016:952)

12 § Sedan revisorerna i en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning har slutfört granskningen, skall de skriva en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och, i en moderstiftelse, på koncernredovisningen. Finner revisorerna att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, skall de anteckna även detta. I en moderstiftelse gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Lag (1999:1106)

13 § Revisorerna skall överlämna revisions- och koncernrevisionsberättelsen samt den av dem påtecknade års- och koncernredovisningen, årsbokslutet eller sammanställningen till styrelsen eller förvaltaren senast fem och en halv månader efter utgången av stiftelsens räkenskapsår.

14 § Erinringar som revisorerna framställer till styrelsen eller förvaltaren och som inte har tagits in i revisionsberättelsen skall de anteckna i protokoll eller någon annan handling. Handlingen skall överlämnas till styrelsen eller förvaltaren.

15 § Revisorerna får inte obehörigen lämna upplysningar till utomstående om sådana stiftelsens angelägenheter som de har fått kännedom om vid fullgörandet av sitt uppdrag, om det kan vara till nackdel för stiftelsen.

Revisorerna är skyldiga att

1. till en medrevisor, en ny revisor, tillsynsmyndigheten och, om stiftelsen har försatts i konkurs, konkursförvaltaren lämna behövliga upplysningar om stiftelsens angelägenheter, samt
2. på begäran lämna upplysningar om stiftelsens angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Bestämmelsen i andra stycket 1 om upplysningsskyldighet till tillsynsmyndigheten gäller inte när det är fråga om en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket. Detsamma gäller upplysningar i sådana hänseenden där stiftelsen är undantagen från tillsyn enligt 9 kap. 10 a §.

Revisorerna i en stiftelse som omfattas av 2 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) är även skyldiga att på begäran lämna upplysningar om stiftelsens angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen, regionen eller i sådana kommunalförbund som kommunen eller regionen ingår i.

Revisorerna i en stiftelse som avses i 2 § 5 lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. är skyldiga att på begäran lämna upplysningar om stiftelsens angelägenheter till Riksrevisionen.

Lag (2019:889)

16 § Revisorerna har rätt att av stiftelsen få skäligt arvode för sitt uppdrag.

5 kap. Skadestånd

1 § En styrelseledamot eller förvaltare som vid fullgörandet av sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakar skada för stiftelsen ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom åsidosättande av föreskrifterna i stiftelseförfordnandet, denna lag eller årsredovisningslagen (1995:1554).

Lag (2009:244)

2 § En revisor är ersättningsskyldig enligt de grunder som anges i 1 §. Revisorn ansvarar även för skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet orsakas av revisorns medhjälpare. I fall som avses i 4 kap. 15 § andra stycket 2 denna lag och 4 kap. 3 och 6 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism svarar dock revisorn endast för skada på grund av oriktiga uppgifter som revisorn eller revisorns medhjälpare har haft skälig anledning att anta var oriktiga.

Om ett revisionsbolag är revisor, är det bolaget och den som är huvudansvarig för revisionen som är ersättningsskyldiga.

Lag (2017:635)

Författningar

7 kap. Likvidation och upplösning

Genomförande av likvidationen

7 § En domstol som fattar beslut att en stiftelse skall träda i likvidation skall samtidigt utse en eller flera likvidatorer. Likvidatorerna träder i styrelsens eller förvaltarens ställe och har till uppgift att genomföra likvidationen.

Likvidatorerna skall för registrering i stiftelseregistret genast anmäla beslut om likvidation och förordnande av likvidator.

Bestämmelserna i denna lag om styrelse och styrelseledamöter tillämpas på likvidatorerna, i den mån inte annat följer av detta kapitel. En likvidator har alltid rätt till skäligt arvode.

En stiftelse är alltid bokföringsskyldig under likvidationen.

Ett uppdrag att vara revisor upphör inte genom att stiftelsen träder i likvidation. Bestämmelserna i 4 kap. tillämpas under likvidationen. Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida enligt revisorernas mening likvidationen onödigt fördröjs.

12 § När likvidatorerna har fullgjort sitt uppdrag, skall de så snart det kan ske avge slutredovisning för sin förvaltning genom en förvaltningsberättelse som avser likvidationen i dess helhet. Till berättelsen skall de foga redovisningshandlingar för hela likvidationstiden. Berättelsen och redovisningshandlingarna skall avlämnas till revisorerna. Dessa

skall inom en månad därefter till likvidatorerna avge en revisionsberättelse över slutredovisningen och förvaltningen under likvidationen. Likvidatorerna skall därefter genast sända en kopia av revisions- och förvaltningsberättelserna till tillsynsmyndigheten.

UTDRAG

Ellag (1997:857)

3 kap. Nätverksamhet m.m.

Revision

5 § Revisor hos den som bedriver nätverksamhet ska göra en särskild granskning av redovisningen av verksamheten.

Revisorn ska årligen i ett särskilt intyg avge ett utlåtande i frågan om redovisningen av nätverksamheten skett enligt gällande bestämmelser. Intyget ska av företaget ges in till nätmyndigheten.

Regeringen får meddela närmare föreskrifter om revision av nätverksamhet.

Lag (2008:265)

Författ-
ningar

Förordning (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet

(senast ändrad genom SFS 2017:1047)

Särskild granskning av nätverksamhet

13 § Revisor som granskar redovisning av nätverksamhet enligt 3 kap. 5 § ellagen (1997:857) skall vara auktoriserad eller godkänd. Om nätverksamhet bedrivs tillsammans med annan verksamhet och den samlade verksamheten enligt de föreskrifter som gäller för associationsformen skall granskas av minst en auktoriserad revisor, skall den revisor som granskar nätverksamheten vara auktoriserad.

Nätmyndigheten får i det enskilda fallet medge undantag från föreskriften i första stycket, om inte företaget enligt annan lagstiftning är skyldigt att ha auktoriserad eller godkänd revisor.

Förordning (1997:865)

14 § Årsrapportshandlingarna för nätverksamheten skall senast fem månader efter räkenskapsårets utgång avlämnas till revisor för sådan granskning som avses i 15 §.

15 § Revisorn skall i det intyg som skall ges in till nätmyndigheten enligt 3 kap. 5 § andra stycket ellagen (1997:857) ange om årsrapporten upprättats enligt gällande föreskrifter och i överensstämmelse med god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag. Sedan revisorn slutfört sin granskning skall han teckna en hänvisning till intyget på årsrapporten. Revisorns granskning omfattar inte den särskilda rapport som enligt 2 § skall biläggas förvaltningsberättelsen.

Förordning (1997:865)

UTDRAG

Fjärrvärmelag (2008:263)

Redovisning av fjärrvärmeverksamhet

42 § Årsrapporten ska granskas av en revisor.

Granskningen ska avse om årsrapporten upprättats enligt gällande bestämmelser.

Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Revisorn ska lämna ett skriftligt yttrande över granskningen.

Regeringen får meddela föreskrifter om granskningen av årsrapporten.

Författ-
ningar

Förordning (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet

(senast ändrad genom SFS 2018:1521)

Granskning av årsrapporten m.m.

12 § Den som bedriver fjärrvärmeverksamhet ska senast fem månader efter räkenskapsårets utgång lämna årsrapporten till en godkänd revisor för granskning enligt 42 § fjärrvärmelagen (2008:263).

Om den årsredovisning eller det årsbokslut som upprättas enligt årsredovisningslagen (1995:1554) eller bokföringslagen (1999:1078) enligt lag eller annan förordning ska granskas av minst en auktoriserad revisor, ska årsrapporten i stället granskas av en auktoriserad revisor.

Om fjärrvärmeverksamheten bedrivs av en kommun ska årsrapporten i stället granskas av de revisorer som granskar den årsredovisning som kommunen upprättar enligt lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning.

Förordning (2018:1521)

15 § Årsrapporten och revisorns intyg skall bevaras i en form som anges i 7 kap. 1 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

UTDRAG

Naturgaslag (2005:403)

3 kap. Skyldigheter för innehavare av naturgasledningar

Revision

4 § En revisor i ett företag som bedriver överföring av naturgas skall göra en särskild granskning av redovisningen av denna verksamhet.

Revisorn skall årligen i ett särskilt intyg avge ett utlåtande i frågan om redovisningen av verksamheten skett enligt gällande bestämmelser. Företaget skall lämna in intyget till tillsynsmyndigheten.

Regeringen får meddela närmare föreskrifter om revisionen.

4 kap. Skyldigheter för innehavare av lagrings- och förgasningsanläggningar

Revision

4 § En revisor i ett företag som bedriver verksamhet i form av lagring av naturgas eller drift av en förgasningsanläggning skall göra en särskild granskning av redovisningen av denna verksamhet.

Revisorn skall årligen i ett särskilt intyg avge ett utlåtande i frågan om redovisningen av verksamheten skett enligt gällande bestämmelser. Företaget skall lämna in intyget till tillsynsmyndigheten.

Regeringen får meddela närmare föreskrifter om revisionen.

Författ-
ningar

Förordning (2006:1051) om redovisning och revision av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning

(senast ändrad genom SFS 2015:831)

Särskild granskning av överförings-, lagrings- och förgasningsverksamhet

14 § Den som bedriver överförings-, lagrings- eller förgasningsverksamhet skall senast fem månader efter räkenskapsårets utgång lämna årsrapporthandlingarna till en revisor för sådan granskning som avses i 3 kap. 4 § och 4 kap. 4 § naturgaslagen (2005:403).

15 § En revisor som granskar redovisning av överförings-, lagrings- eller förgasningsverksamhet enligt 3 kap. 4 § och 4 kap. 4 § naturgaslagen (2005:403) ska vara auktoriserad eller godkänd. Om verksamheten bedrivs tillsammans med annan verksamhet och den samlade verksamheten enligt de föreskrifter som gäller för associationsformen ska granskas av minst en auktoriserad revisor, ska den revisor som granskar överförings-, lagrings- eller förgasningsverksamheten vara auktoriserad.

Energimarknadsinspektionen får i det enskilda fallet ge dispens från första stycket, om inte verksamheten enligt annan lagstiftning är skyldig att ha auktoriserad eller godkänd revisor.

Förordning (2007:1325)

16 § Det intyg som avses i 3 kap. 4 § andra stycket och 4 kap. 4 § andra stycket naturgaslagen (2005:403) ska ges in till Energimarknadsinspektionen. I intyget ska revisorn ange om årsrapporten upprättats enligt gällande föreskrifter och i överensstämmelse med god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag. Sedan revisorn slutfört sin granskning ska revisorn teckna en hänvisning till intyget på årsrapporten.

Revisorns granskning omfattar inte den särskilda rapport som enligt 2 § andra stycket ska biläggas förvaltningsberättelsen.

När en ingångsbalansräkning har upprättats ska revisorn i intyget särskilt ange om beräkningen av ingångsvärdena skett enligt god redovisningssed som den tillämpas av aktiebolag.

Förordning (2007:1325)

Insändande av årsrapporthandlingar m.m.

17 § En bestyrkt kopia av årsrapporten och revisorsintyget ska ha kommit in till Energimarknadsinspektionen senast sju månader efter räkenskapsårets utgång.

Årsrapporten ska skrivas under av samtliga behöriga ställföreträdare för det företag som bedriver överförings-, lagrings- eller förgasningsverksamhet, med angivande av dagen för underskrift.

Förordning (2007:1325)

Lag (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall

(senast ändrad genom SFS 2016:1334)

Inledande bestämmelse

1 § Med juridiskt eller ekonomiskt biträde avses i denna lag yrkesmässig rådgivning eller annat yrkesmässigt biträde som lämnas åt någon annan och som är av juridiskt eller ekonomiskt slag.

Lag (2001:367)

Ansvar

2 § Den som lämnar juridiskt eller ekonomiskt biträde och därvid av grov oaktsamhet främjar en straffbelagd gärning, döms för vårdslöst biträde till böter eller fängelse i högst två år. Straffet får dock inte sättas högre än vad som är föreskrivet för den gärning som främjats. I ringa fall skall inte dömas till ansvar.

Första stycket gäller inte, om främjandet utgör medverkan till brott enligt 23 kap. brottsbalken. Det gäller inte heller, om enligt särskild föreskrift straff ej kan följa på medverkan till den gärning som har främjats.

Lag (2001:367)

Åläggande av förbud

3 § Förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde får meddelas den som när sådant biträde lämnats har gjort sig skyldig till brott, som inte är ringa. Förbud får meddelas för en tid av högst tio år.

Vid bedömningen av om förbud bör meddelas skall rätten särskilt beakta brottslighetens straffvärde och om den som förbudstalan avser tidigare har gjort sig skyldig till brott i samband med juridiskt eller ekonomiskt biträde.

Har den som förbudstalan avser gjort sig skyldig till brott för vilket det lägsta föreskrivna straffet är fängelse i sex månader, skall förbud meddelas, om inte särskilda skäl talar mot det.

Meddelas förbud, omfattar det även medverkan i juridiskt eller ekonomiskt biträde som någon annan lämnar.

Om det finns särskilda skäl till det, får visst slag av juridiskt eller ekonomiskt biträde eller medverkan i sådant biträde undantas från förbudet. I ett beslut om förbud får fastställas en senare dag från vilken förbudet skall gälla.

Lag (2001:367)

Förfarandet vid prövning av frågor om förbud

4 § Talan om förbud enligt 3 § förs av allmän åklagare vid tingsrätt. Angående utredningen och förfarandet i sådana mål ska, om inte annat föreskrivs i denna lag, i tillämpliga delar gälla vad som i allmänhet är föreskrivet om mål som rör allmänt åtal för brott för vilket är stadgat fängelse i högst ett år.

Talan mot en advokat får väckas endast efter hörande av Sveriges advokatsamfund. Talan mot en godkänd eller auktoriserad revisor får väckas endast efter hörande av Revisorsinspektionen.

Bestämmelserna i 24 och 25 kap. rättegångsbalken ska inte tillämpas vid förbudstalan.

Talan om förbud ska väckas inom fem år från det att brottet begicks.

Lag (2016:1334)

5 § I samband med att förbud åläggs får rätten förordna att förbudet skall gälla utan hinder av att domen inte har vunnit laga kraft.

Författ-
ningar

Överklagas ett förbud, får högre rätt omedelbart besluta att förordnande enligt första stycket tills vidare inte skall gälla.

Frikänns den tilltalade i högre rätt för brott som ligger till grund för en lagakraftvunnen dom om förbud, skall rätten samtidigt upphäva förbudet. Frikänns den tilltalade endast beträffande viss del av den förbudsgrundande brottsligheten eller hänför den högre rätten denna under en mildare straffbestämmelse än den som tillämpats, skall rätten besluta i vilken utsträckning förbudet fortfarande skall gälla. I fall som avses nu får den högre rätten också upphäva eller ändra ett i samband med domen om förbud meddelat beslut om skyldighet att svara för rättegångskostnader. Verkan av att ett förbud upphävs eller ändras enligt detta stycke inträder utan hinder av att domen inte har vunnit laga kraft.

Hävande av förbud

6 § Ett lagakraftvunnet beslut om förbud enligt 3 § kan på ansökan av den som förbudet avser hävas helt eller delvis, när ändrade förhållanden eller något annat särskilt skäl föranleder det.

Beträffande mål om hävande av förbud gäller i tillämpliga delar vad som är föreskrivet i 4 § första och tredje styckena om talan om förbud. Mål om hävande av förbud tas upp av den tingsrätt som tidigare har handlagt målet om förbud eller, om det med hänsyn till utredningen samt kostnader och andra omständigheter är lämpligt, av rätten i den ort där sökanden har sitt hemvist.

Mål om hävande av förbud får avgöras utan huvudförhandling, om saken är uppenbar.

Registrering och kungörande

7 § Bolagsverket skall föra ett register över förbud enligt 3 §.

Lag (2004:248)

7 a § Bolagsverket skall kungöra ett beslut om förbud enligt 3 § när beslutet har vunnit laga kraft. Detsamma gäller om ett förbud har upphävts, ändrats eller förlängts.

Om rätten har beslutat att förbudet skall gälla trots att domen inte vunnit laga kraft, skall beslutet kungöras omedelbart.

Lag (2004:248)

Överträdelse av förbud m.m.

8 § Den som överträder ett förbud enligt 3 § döms till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Överträds ett förbud enligt 3 § skall det förlängas med högst fem år, om inte särskilda skäl talar mot det. Sker flera förlängningar, får den sammanlagda tiden för förlängning inte vara mer än fem år. Talan om förlängning skall väckas innan tiden för förbudet har gått ut. Beträffande förfarandet i mål om förlängning av förbud och verkan av prövning i högre rätt av fråga om ansvar för överträdelse av förbud tillämpas 4 § första och tredje styckena samt 5 §.

Lag (2001:367)

9 § Om den som har meddelats förbud åläggs ett nytt förbud medan det gamla ännu gäller, skall rätten upphäva det tidigare meddelade förbudet.

Propositioner

SFS 1985:354

Prop. 1984/85:90

SFS 2016:1334

Prop. 2016/17:1

SFS 1995:535

Prop. 1994/95:152

SFS 2001:367

Prop. 2000/01:105

SFS 2004:248

Prop. 2003/04:34

Förordning (1985:357) om registrering av och underrättelse om domar om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall

(senast ändrad genom SFS 2019:778)

1 § Denna förordning innehåller bestämmelser om registrering av och underrättelse om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall. Med biträdesförbudsregister avses i förordningen det register som anges i 7 § nämnda lag.

Biträdesförbudsregistret förs med hjälp av automatiserad behandling och används för

1. samordnad registrering och information om meddelade förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde,
2. framställning av intyg och registerutdrag, och
3. framställning av bevis om meddelade förbud och bevis om frihet från förbud.

Bolagsverket är personuppgiftsansvarigt för behandlingen av personuppgifter i biträdesförbudsregistret.

Bolagsverket ska se till att det inte uppkommer otillbörligt intrång i de registrerades personliga integritet eller risker från säkerhetssynpunkt. För dessa syften får verket i enskilda fall ställa upp särskilda villkor för behandlingen av personuppgifter.

Förordning (2018:1933)

2 § De allmänna domstolarna skall till biträdesförbudsregistret sända uppgifter om domar och beslut i vilka rätten har

1. meddelat förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde,
2. ändrat eller upphävt förbud,
3. meddelat undantag från förbud eller återkallat sådant undantag,
4. förlängt tiden för förbud, eller
5. förordnat att beslut om biträdesförbud tills vidare inte skall gälla.

När en sådan uppgift lämnas som avses i första stycket 3 skall i förekommande fall anges vilket slag av biträde som avses med undantaget.

Förordning (2001:393)

3 § Uppgifter om domar varigenom förbud har meddelats skall sändas in till biträdesförbudsregistret så snart domen har vunnit laga kraft. Har i domen förordnats att förbudet skall gälla trots att domen inte har laga kraft, skall uppgiften dock sändas in så snart domen har meddelats. I ett sådant fall skall domstolen, sedan tid för talan mot domen har gått ut, sända in en uppgift om huruvida domen har överklagats.

Uppgifter om domar och beslut som avses i 2 § första stycket 2 och 5 skall sändas in till registret så snart domen eller beslutet har meddelats.

Förordning (2001:393)

4 § Om en advokat meddelas förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde, ska domstolen sända en kopia av domen till Sveriges advokatsamfund så snart domen har fått laga kraft. Domstolen ska på samma sätt underrätta Revisorsinspektionen om en auktoriserad eller godkänd revisor meddelas förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde. Om det i domen har förordnats att förbudet ska gälla trots att domen inte har laga kraft, ska uppgiften om förbudet sändas in så snart domen har meddelats. I ett sådant fall ska domstolen, när tiden för talan mot domen har gått ut, sända in en uppgift om huruvida domen har överklagats.

I fråga om domar och beslut om upphävande eller ändring av ett förbud samt beslut som avses i 2 § första stycket 2 och 5 ska motsvarande underrättelser lämnas så snart domen eller beslutet har meddelats.

Förordning (2018:1933)

5 § Domstolsverket meddelar efter samråd med Bolagsverket närmare föreskrifter om hur domstolarna skall fullgöra sin uppgiftsskyldighet enligt 2, 3 och 4 §§.

Förordning (2004:352)

Författ-
ningar

Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde, förordning (1985:357)

6 § Kungörelser enligt 7 a § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall skall ske i en tidning som Bolagsverket ger ut. Verket meddelar närmare föreskrifter om sådana kungörelser.

Förordning (2004:352)

7 § När Bolagsverket har fått en uppgift från en domstol om att ett förbud att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde har upphört att gälla, skall uppgiften om förbudet genast tas bort ur biträdesförbudsregistret.

Förordning (2004:352)

8 § Biträdesförbudsregistret skall innehålla uppgifter om

1. fullständigt namn, personnummer eller om sådant saknas födelsedatum, och postadress beträffande den person som har fått förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde,
2. den tid förbudet avser,
3. huruvida förbudet har ändrats eller förlängts,
4. undantag från förbudet, och
5. vilken domstol som har meddelat domen eller beslutet om förbud samt målnummer.

I förekommande fall skall anges om förbudet gäller trots att det inte har laga kraft.

Förordning (2001:393)

9 § Bolagsverket meddelar närmare föreskrifter om hur utdrag skall lämnas ur biträdesförbudsregistret.

Förordning (2004:352)

10 § Om någon som i tjänsten tar befattning med ett utdrag ur biträdesförbudsregistret finner anledning att anta att dess innehåll är oriktigt, skall han eller hon genast anmäla det till Bolagsverket.

Förordning (2004:352)

11 § har upphävts genom förordning (2019:778).

12 § Biträdesförbudsregistret skall ge offentlighet åt den information som ingår i registret.

I fråga om personuppgifter skall biträdesförbudsregistret ha till ändamål att tillhandahålla uppgifter för

1. verksamhet som staten ansvarar för enligt lag eller annan författning och
 - a. som avser sådan näringsverksamhet för vilken införelse sker i registret,
 - b. som avser fullgörande av underrättelseskyldighet, eller
 - c. som för att kunna utföras förutsätter tillgång till information som finns i registret.
2. allmän eller enskild verksamhet där den information som ingår i biträdesförbudsregistret utgör underlag för prövningar eller beslut.

Personnummer och andra identitetsnummer i registret får behandlas för de ändamål som anges i första stycket.

Förordning (2001:812)

13 § Bolagsverket får medge direktåtkomst till biträdesförbudsregistret för de ändamål som anges i 12 § och i den utsträckning det är förenligt med bestämmelserna om överföring av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning).

En myndighet får medges direktåtkomst till personuppgifter som rör fällande domar i brottmål, lagöverträdelse som innefattar brott eller straffprocessuella tvångsmedel. Andra än myndigheter får endast medges direktåtkomst till sådana personuppgifter om be-

Förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde, förordning (1985:357)

handlingen är tillåten enligt föreskrifter eller beslut som har meddelats med stöd av 3 kap. 9 § lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning.

Förordning (2018:1933)

14 § har upphävts genom förordning (2018:1933).

15 § har upphävts genom förordning (2018:945).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2019:778

Denna förordning träder i kraft vid utgången av 2019.

Författ-
ningar

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EU) 2016/679

Skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (allmän dataskyddsförordning) – GDPR

Kapitel I Allmänna bestämmelser	1633
Kapitel II Principer	1636
Kapitel III Den registrerades rättigheter	1640
Avsnitt 1 Insyn och villkor	1640
Avsnitt 2 Information och tillgång till personuppgifter	1641
Avsnitt 3 Rättelse och radering	1644
Avsnitt 4 Rätt att göra invändningar och automatiserat individuellt beslutsfattande	1645
Avsnitt 5 Begränsningar	1646
Kapitel IV Personuppgiftsansvarig och personuppgiftsbiträde	1647
Avsnitt 1 Allmänna skyldigheter	1647
Avsnitt 2 Säkerhet för personuppgifter	1651
Avsnitt 3 Konsekvensbedömning avseende dataskydd samt föregående samråd	1653
Avsnitt 4 Dataskyddsombud	1655
Avsnitt 5 Uppförandekod och certifiering	1656
Kapitel V Överföring av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer	1660
Kapitel VI Oberoende tillsynsmyndigheter	1666
Avsnitt 1 Oberoende ställning	1666
Avsnitt 2 Behörighet, uppgifter och befogenheter	1667
Kapitel VII Samarbete och enhetlighet	1671
Avsnitt 1 Samarbete	1671
Avsnitt 2 Enhetlighet	1674
Avsnitt 3 Europeiska dataskyddsstyrelsen	1676
Kapitel VIII Rättsmedel, ansvar och sanktioner	1680
Kapitel IX Bestämmelser om särskilda behandlingssituationer	1684
Kapitel X Delegerade akter och genomförandakter	1686
Kapitel XI Slutbestämmelser	1686

Europaparlamentet och Europeiska unionens råd har antagit denna förordning

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 16, med beaktande av Europeiska kommissionens förslag, efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten, med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande, med beaktande av Regionkommitténs yttrande, i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet, och av följande skäl:

1. Skyddet för fysiska personer vid behandling av personuppgifter är en grundläggande rättighet. Artikel 8.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad *stadgan*) och artikel 16.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) föreskriver att var och en har rätt till skydd av de personuppgifter som rör honom eller henne.
2. Principerna och reglerna för skyddet för fysiska personer vid behandling av deras personuppgifter bör, oavsett deras medborgarskap eller hemvist, respektera deras grundläggande rättigheter och friheter, särskilt deras rätt till skydd av personuppgifter. Avsikten med denna förordning är att bidra till att skapa ett område med frihet,

- säkerhet och rättvisa och en ekonomisk union, till ekonomiska och sociala framsteg, till förstärkning och konvergens av ekonomierna inom den inre marknaden samt till fysiska personers välbefinnande.
3. Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG syftar till att harmonisera skyddet av fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter vid behandling av personuppgifter och att säkerställa det fria flödet av personuppgifter mellan medlemsstaterna.
 4. Behandlingen av personuppgifter bör utformas så att den tjänar människor. Rätten till skydd av personuppgifter är inte en absolut rättighet; den måste förstås utifrån sin uppgift i samhället och vägas mot andra grundläggande rättigheter i enlighet med proportionalitetsprincipen. Denna förordning respekterar alla grundläggande rättigheter och iakttar de friheter och principer som erkänns i stadgan, såsom de fastställs i fördragen, särskilt skydd för privat- och familjeliv, bostad och kommunikationer, skydd av personuppgifter, tankefrihet, samvetsfrihet och religionsfrihet, yttrande- och informationsfrihet, näringsfrihet, rätten till ett effektivt rättsmedel och en opartisk domstol samt kulturell, religiös och språklig mångfald.
 5. Den ekonomiska och sociala integration som uppstått tack vare den inre marknaden har lett till en betydande ökning av de gränsöverskridande flödena av personuppgifter. Utbytet av personuppgifter mellan offentliga och privata aktörer, inbegripet fysiska personer, sammanslutningar och företag, över hela unionen har ökat. Nationella myndigheter i medlemsstaterna uppmannas i unionsrätten att samarbeta och utbyta personuppgifter för att vara i stånd att fullgöra sina uppdrag eller utföra arbetsuppgifter för en myndighet som finns i en annan medlemsstat.
 6. Den snabba tekniska utvecklingen och globaliseringen har skapat nya utmaningar vad gäller skyddet av personuppgifter. Omfattningen av insamling och delning av personuppgifter har ökat avsevärt. Tekniken gör det möjligt för både privata företag och offentliga myndigheter att i sitt arbete använda sig av personuppgifter i en helt ny omfattning. Allt fler fysiska personer gör sina personliga uppgifter allmänt tillgängliga, världen över. Tekniken har omvandlat både ekonomin och det sociala livet, och bör ytterligare underlätta det fria flödet av personuppgifter inom unionen samt överföringar till tredjeländer och internationella organisationer, samtidigt som en hög skyddsnivå säkerställs för personuppgifter.
 7. Dessa förändringar kräver en stark och mer sammanhängande ram för dataskyddet inom unionen, uppbackad av kraftfullt tillsynsarbete, eftersom det är viktigt att skapa den tillit som behövs för att utveckla den digitala ekonomin över hela den inre marknaden. Fysiska personer bör ha kontroll över sina egna personuppgifter. Den rättsliga säkerheten och smidigheten för fysiska personer, ekonomiska operatörer och myndigheter bör stärkas.
 8. Om denna förordning föreskriver förtydliganden eller begränsningar av dess bestämmelser genom medlemsstaternas nationella rätt, kan medlemsstaterna, i den utsträckning det är nödvändigt för samstämmigheten och för att göra de nationella bestämmelserna begripliga för de personer som de tillämpas på, införliva delar av denna förordning i nationell rätt.
 9. Målen och principerna för direktiv 95/46/EG är fortfarande giltiga, men det har inte kunnat förhindra bristande enhetlighet i genomförandet av dataskyddet i olika delar av unionen, rättsosäkerhet eller allmänt spridda uppfattningar om att betydande risker kvarstår för fysiska personer, särskilt med avseende på användning av internet. Skillnader i nivån på skyddet av fysiska personers rättigheter och friheter, särskilt rätten till skydd av personuppgifter, vid behandling av personuppgifter i olika medlemsstater kan förhindra det fria flödet av personuppgifter över hela unionen. Dessa skillnader kan därför utgöra ett hinder för att bedriva ekonomisk verksamhet på unionsnivå, de kan snedvrida konkurrensen och hindra myndigheterna att fullgöra sina skyldigheter enligt unionsrätten. De varierande skyddsnivåerna beror på skillnader i genomförandet och tillämpningen av direktiv 95/46/EG.
 10. För att säkra en enhetlig och hög skyddsnivå för fysiska personer och för att undanröja hindren för flödena av personuppgifter inom unionen bör nivån på skyddet av fysiska personers rättigheter och friheter vid behandling av personuppgifter vara likvärdig i alla medlemsstater. En konsekvent och enhetlig tillämpning av bestäm-

Författningar

melserna om skydd av fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter vid behandling av personuppgifter bör säkerställas i hela unionen. Vad gäller behandlingen av personuppgifter för att fullgöra en rättslig förpliktelse, för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning som utförs av den personuppgiftsansvarige, bör medlemsstaterna tillåtas att behålla eller införa nationella bestämmelser för att närmare fastställa hur bestämmelserna i denna förordning ska tillämpas. Jämte den allmänna och övergripande lagstiftning om dataskydd varigenom direktiv 95/46/EG genomförs har medlemsstaterna flera sektorspecifika lagar på områden som kräver mer specifika bestämmelser. Denna förordning ger dessutom medlemsstaterna handlingsutrymme att specificera sina bestämmelser, även för behandlingen av särskilda kategorier av personuppgifter (nedan kallade *känsliga uppgifter*). Denna förordning utesluter inte att det i medlemsstaternas nationella rätt fastställs närmare omständigheter för specifika situationer där uppgifter behandlas, inbegripet mer exakta villkor för laglig behandling av personuppgifter.

11. Ett effektivt skydd av personuppgifter över hela unionen förutsätter att de registrerade rättigheter förstärks och specificeras och att de personuppgiftsansvarigas och personuppgiftsbiträdenas skyldigheter vid behandling av personuppgifter klargörs, samt att det finns likvärdiga befogenheter för övervakning och att det säkerställs att reglerna för skyddet av personuppgifter efterlevs och att sanktionerna för överträdelse är likvärdiga i medlemsstaterna.
12. I artikel 16.2 i EUF-fördraget bemyndigas Europaparlamentet och rådet att fastställa bestämmelser om skydd för fysiska personer när det gäller behandling av personuppgifter och bestämmelser om den fria rörligheten för personuppgifter.
13. För att säkerställa en enhetlig nivå för skyddet av fysiska personer över hela unionen och undvika avvikelser som hindrar den fria rörligheten av personuppgifter inom den inre marknaden behövs en förordning som skapar rättslig säkerhet och öppenhet för ekonomiska aktörer, däribland mikroföretag samt små och medelstora företag, och som ger fysiska personer i alla medlemsstater samma rättsligt verkställbara rättigheter och skyldigheter samt ålägger personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden ansvar, så att övervakningen av behandling av personuppgifter blir enhetlig, sanktionerna i alla medlemsstater likvärdiga och samarbetet mellan tillsynsmyndigheterna i olika medlemsstater effektivt. För att den inre marknaden ska fungera väl krävs att det fria flödet av personuppgifter inom unionen inte begränsas eller förbjuds av skäl som har anknytning till skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter. För att ta hänsyn till mikroföretagens samt de små och medelstora företagens särskilda situation innehåller denna förordning ett undantag för organisationer som sysselsätter färre än 250 personer med avseende på registerföring. Dessutom uppmannas unionens institutioner och organ samt medlemsstaterna och deras tillsynsmyndigheter att vid tillämpningen av denna förordning ta hänsyn till mikroföretagens samt de små och medelstora företagens särskilda behov. Begreppen mikroföretag samt små och medelstora företag bör bygga på artikel 2 i bilagan till kommissionens rekommendation 2003/361/EG.
14. Det skydd som ska tillhandahållas enligt denna förordning bör tillämpas på fysiska personer, oavsett medborgarskap eller hemvist, med avseende på behandling av deras personuppgifter. Denna förordning omfattar inte behandling av personuppgifter rörande juridiska personer, särskilt företag som bildats som juridiska personer, exempelvis uppgifter om namn på och typ av juridisk person samt kontaktuppgifter.
15. För att förhindra att det uppstår en allvarlig risk för att reglerna kringgås bör skyddet för fysiska personer vara teknikneutralt och inte vara beroende av den teknik som används. Skyddet för fysiska personer bör vara tillämpligt på både automatiserad och manuell behandling av personuppgifter, om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i ett register. Akter eller grupper av akter samt omslag till dessa, som inte är ordnade enligt särskilda kriterier, bör inte omfattas av denna förordning.

16. Denna förordning är inte tillämplig på frågor som rör skyddet av grundläggande rättigheter och friheter eller det fria flödet av personuppgifter på områden som inte omfattas av unionsrätten, såsom verksamhet rörande nationell säkerhet. Denna förordning är inte tillämplig på medlemsstaternas behandling av personuppgifter när de agerar inom ramen för unionens gemensamma utrikes- och säkerhetspolitik.
17. Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 är tillämplig på den behandling av personuppgifter som sker i unionens institutioner, organ och byråer. Förordning (EG) nr 45/2001 och de av unionens övriga rättsakter som är tillämpliga på sådan behandling av personuppgifter bör anpassas till principerna och bestämmelserna i den här förordningen och tillämpas mot bakgrund av den här förordningen. För att tillhandahålla en stark och sammanhängande ram för dataskyddet inom unionen bör nödvändiga anpassningar av förordning (EG) nr 45/2001 göras när den här förordningen har antagits, så att de båda förordningarna kan tillämpas samtidigt.
18. Denna förordning är inte tillämplig på fysiska personers behandling av personuppgifter som ett led i verksamhet som är helt och hållet privat eller har samband med personens hushåll och därmed saknar koppling till yrkes- eller affärsmässig verksamhet. Privat verksamhet eller verksamhet som har samband med hushållet kan omfatta korrespondens och innehav av adresser, aktivitet i sociala nätverk och internetverksamhet i samband med sådan verksamhet. Denna förordning är dock tillämplig på personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som tillhandahåller utrustning för behandling av personuppgifter för sådan privat verksamhet eller hushållsverksamhet.
19. Skyddet för fysiska personer när det gäller behöriga myndigheters behandling av personuppgifter i syfte att förebygga, förhindra, utreda, avslöja eller lagföra brott eller verkställa straffrättsliga påföljder, inklusive att skydda mot samt förebygga och förhindra hot mot den allmänna säkerheten och det fria flödet av sådana uppgifter, säkerställs på unionsnivå av en särskild unionsrättsakt. Därför bör denna förordning inte vara tillämplig på behandling av personuppgifter för dessa ändamål. Personuppgifter som myndigheter behandlar enligt denna förordning och som används för de ändamålen bör emellertid regleras genom en mer specifik unionsrättsakt, nämligen Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2016/680. Medlemsstaterna får anförtro behöriga myndigheter i den mening som avses i direktiv (EU) 2016/680 uppgifter som inte nödvändigtvis utförs för att förebygga, förhindra, utreda, avslöja eller lagföra brott eller verkställa straffrättsliga påföljder, inklusive att skydda mot samt förebygga och förhindra hot mot den allmänna säkerheten, så att behandlingen av personuppgifter för dessa andra ändamål, i den mån den omfattas av unionsrätten, omfattas av tillämpningsområdet för denna förordning.
 Vad gäller dessa behöriga myndigheters behandling av personuppgifter för ändamål som omfattas av tillämpningsområdet för denna förordning, bör medlemsstaterna kunna bibehålla eller införa mer specifika bestämmelser för att anpassa tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning. I sådana bestämmelser får det fastställas mer specifika krav för dessa behöriga myndigheters behandling av personuppgifter för dessa andra ändamål, med beaktande av respektive medlemsstats konstitutionella, organisatoriska och administrativa struktur. När privata organs behandling av personuppgifter omfattas av tillämpningsområdet för denna förordning, bör denna förordning ge medlemsstaterna möjlighet att, under särskilda villkor, i lag begränsa vissa skyldigheter och rättigheter, om en sådan begränsning utgör en nödvändig och proportionell åtgärd i ett demokratiskt samhälle för att skydda särskilda viktiga intressen, däribland allmän säkerhet samt förebyggande, förhindrande, utredning, avslöjande och lagföring av brott eller verkställande av straffrättsliga påföljder eller skydd mot samt förebyggande och förhindrande av hot mot den allmänna säkerheten. Detta är exempelvis relevant i samband med bekämpning av penningtvätt eller verksamhet vid kriminaltekniska laboratorier.
20. Eftersom denna förordning bland annat gäller för verksamhet inom domstolar och andra rättsliga myndigheter, skulle det i unionsrätt eller medlemsstaternas nationella rätt kunna anges vilken behandling och vilka förfaranden för behandling som berörs när det gäller domstolars och andra rättsliga myndigheters behandling av per-

Författningar

sonuppgifter. Tillsynsmyndigheternas behörighet bör inte omfatta domstolarnas behandling av personuppgifter när detta sker inom ramen för domstolarnas dömande verksamhet, i syfte att säkerställa domstolsväsendets oberoende när det utför sin rättsskipande verksamhet, inbegripet när det fattar beslut. Det bör vara möjligt att anförtro tillsynen över sådan behandling av uppgifter till särskilda organ inom medlemsstaternas rättsväsen, vilka framför allt bör säkerställa efterlevnaden av bestämmelserna i denna förordning, främja domstolsväsendets medvetenhet om sina skyldigheter enligt denna förordning och hantera klagomål relaterade till sådan behandling av uppgifter.

21. Denna förordning påverkar inte tillämpningen av Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/31/EG, särskilt bestämmelserna om tjänstelevererande mellanhanders ansvar i artiklarna 12–15 i det direktivet. Syftet med det direktivet är att bidra till att den inre marknaden fungerar väl genom att säkerställa fri rörlighet för informations-samhällets tjänster mellan medlemsstaterna.
22. All behandling av personuppgifter inom ramen för den verksamhet som bedrivs på personuppgiftsansvarigas eller personuppgiftsbiträdens verksamhetsställen inom unionen bör ske i överensstämmelse med denna förordning, oavsett om behandlingen i sig äger rum inom unionen. Verksamhetsställe innebär det faktiska och reella utförandet av verksamhet med hjälp av en stabil struktur. Den rättsliga formen för en sådan struktur, oavsett om det är en filial eller ett dotterföretag med status som juridisk person, bör inte vara den avgörande faktorn i detta avseende.
23. För att fysiska personer inte ska fråntas det skydd som denna förordning ger dem bör sådan behandling av personuppgifter om registrerade personer som befinner sig i unionen vilken utförs av en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde som inte är etablerad inom unionen omfattas av denna förordning, om behandlingen avser utbudande av varor eller tjänster inom unionen till de registrerade, oavsett om detta är kopplat till en betalning. I syfte att avgöra om en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde erbjuder varor eller tjänster till registrerade som befinner sig i unionen bör man fastställa om det är uppenbart att den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet avser att erbjuda tjänster till registrerade i en eller flera av unionens medlemsstater. Medan enbart åtkomlighet till den personuppgiftsansvariges, personuppgiftsbitrådets eller en mellanhands webbplats i unionen, till en e-postadress eller andra kontaktuppgifter eller användning av ett språk som allmänt används i det tredjeland där den personuppgiftsansvarige är etablerad inte är tillräckligt för att fastställa en sådan avsikt, kan faktorer som användning av ett språk eller en valuta som allmänt används i en eller flera medlemsstater med möjlighet att beställa varor och tjänster på detta andra språk, eller omnämnande av kunder eller användare som befinner sig i unionen, göra det uppenbart att den personuppgiftsansvarige avser att erbjuda varor eller tjänster till registrerade inom unionen.
24. Den behandling av personuppgifter som avser registrerade som befinner sig i unionen som utförs av en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde som inte är etablerad i unionen bör också omfattas av denna förordning, om den hör samman med övervakningen av de registrerade personernas beteende när de befinner sig i unionen. För att avgöra huruvida en viss behandling kan anses övervaka beteendet hos registrerade, bör det fastställas om fysiska personer spåras på internet, och om personuppgifterna därefter behandlas med hjälp av teknik som profilerar fysiska personer, i synnerhet för att fatta beslut rörande honom eller henne eller för att analysera eller förutsäga hans eller hennes personliga preferenser, beteende och attityder.
25. Om medlemsstaternas nationella rätt är tillämplig i kraft av folkrätten, bör denna förordning också vara tillämplig på personuppgiftsansvariga som inte är etablerade inom unionen, exempelvis i en medlemsstats diplomatiska beskickning eller konsulat.
26. Principerna för dataskyddet bör gälla all information som rör en identifierad eller identifierbar fysisk person. Personuppgifter som har pseudonymiserats och som skulle kunna tillskrivas en fysisk person genom att kompletterande uppgifter används bör anses som uppgifter om en identifierbar fysisk person. För att avgöra om en fysisk person är identifierbar bör man beakta alla hjälpmedel, som t.ex. utgall-

ring, som, antingen av den personuppgiftsansvarige eller av en annan person, rimligen kan komma att användas för att direkt eller indirekt identifiera den fysiska personen. För att fastställa om hjälpmedel med rimlig sannolikhet kan komma att användas för att identifiera den fysiska personen bör man beakta samtliga objektiva faktorer, såsom kostnader och tidsåtgång för identifiering, med beaktande av såväl tillgänglig teknik vid tidpunkten för behandlingen som den tekniska utvecklingen. Principerna för dataskyddet bör därför inte gälla för anonym information, nämligen information som inte hänför sig till en identifierad eller identifierbar fysisk person, eller för personuppgifter som anonymiserats på ett sådant sätt att den registrerade inte eller inte längre är identifierbar. Denna förordning berör därför inte behandling av sådan anonym information, vilket inbegriper information för statistiska ändamål eller forskningsändamål.

27. Denna förordning gäller inte behandling av personuppgifter rörande avlidna personer. Medlemsstaterna får fastställa bestämmelser för behandlingen av personuppgifter rörande avlidna personer.
28. Tillämpningen av pseudonymisering av personuppgifter kan minska riskerna för de registrerade som berörs och hjälpa personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden att fullgöra sina skyldigheter i fråga om dataskydd. Ett uttryckligt införande av *pseudonymisering* i denna förordning är inte avsett att utesluta andra åtgärder för dataskydd.
29. För att skapa incitament för tillämpning av pseudonymisering vid behandling av personuppgifter bör åtgärder för pseudonymisering som samtidigt medger en allmän analys vara möjliga inom samma personuppgiftsansvarigs verksamhet, när den personuppgiftsansvarige har vidtagit de tekniska och organisatoriska åtgärder som är nödvändiga för att se till att denna förordning genomförs för berörd uppgiftsbehandling och att kompletterande uppgifter för tillskrivning av personuppgifterna till en specifik registrerad person förvaras separat. Den personuppgiftsansvarige som behandlar personuppgifterna bör ange behöriga personer inom samma personuppgiftsansvarigs verksamhet.
30. Fysiska personer kan knytas till nätidentifierare som lämnas av deras utrustning, applikationer, verktyg och protokoll, t.ex. ip-adresser, kakor eller andra identifierare, som radiofrekvensetiketter. Detta kan efterlämna spår som, särskilt i kombination med unika identifierare och andra uppgifter som tas emot av servrarna, kan användas för att skapa profiler för fysiska personer och identifiera dem.
31. Offentliga myndigheter som i sitt offentliga uppdrag mottar personuppgifter i enlighet med en rättslig förpliktelse, t.ex. skatte- och tullmyndigheter, finansutredningsgrupper, oberoende administrativa myndigheter eller finansmarknadsmyndigheter med ansvar för reglering och övervakning av värdepappersmarknader, bör inte betraktas som mottagare om de tar emot personuppgifter som är nödvändiga för utförandet av en särskild utredning av allmänt intresse, i enlighet med unionsrätten eller medlemstaternas nationella rätt. Offentliga myndigheters begäranden om att uppgifter ska lämnas ut ska alltid vara skriftliga och motiverade, läggas fram i enskilda fall och inte gälla hela register eller leda till att register kopplas samman. Dessa offentliga myndigheters behandling av personuppgifter bör ske i överensstämmelse med de bestämmelser för dataskydd som är tillämpliga på behandlingens ändamål.
32. Samtycke bör lämnas genom en entydig bekräftande handling som innebär ett frivilligt, specifikt, informerat och otvetydigt medgivande från den registrerades sida om att denne godkänner behandling av personuppgifter rörande honom eller henne, som t.ex. genom en skriftlig, inklusive elektronisk, eller muntlig förklaring. Detta kan inbegripa att en ruta kryssas i vid besök på en internetsida, genom val av inställningsalternativ för tjänster på informationssamhällets område eller genom någon annan förklaring eller något annat beteende som i sammanhanget tydligt visar att den registrerade godtar den avsedda behandlingen av sina personuppgifter. Tystnad, på förhand ikryssade rutor eller inaktivitet bör därför inte utgöra samtycke. Samtycket bör gälla all behandling som utförs för samma ändamål. Om behandling- en tjänar flera olika syften, bör samtycke ges för samtliga syften. Om den registrerade ska lämna sitt samtycke efter en elektronisk begäran, måste denna vara tydlig och koncis och får inte onödigtvis störa användningen av den tjänst som den avser.

Författ-
ningar

33. Det är ofta inte möjligt att fullt ut identifiera syftet med en behandling av personuppgifter för vetenskapliga forskningsändamål i samband med insamlingen av uppgifter. Därför bör registrerade kunna ge sitt samtycke till vissa områden för vetenskaplig forskning, när vedertagna etiska standarder för vetenskaplig forskning iakttas. Registrerade bör ha möjlighet att endast lämna sitt samtycke till vissa forskningsområden eller delar av forskningsprojekt i den utsträckning det avsedda syftet medger detta.
34. Genetiska uppgifter bör definieras som personuppgifter som rör en fysisk persons nedärvda eller förvärvade genetiska kännetecken, vilka framgår av en analys av ett biologiskt prov från den fysiska personen i fråga, framför allt kromosom-, DNA- eller RNA-analys eller av en annan form av analys som gör det möjligt att inhämta motsvarande information.
35. Personuppgifter om hälsa bör innefatta alla de uppgifter som hänför sig till en registrerad persons hälsotillstånd som ger information om den registrerades tidigare, nuvarande eller framtida fysiska eller psykiska hälsotillstånd. Detta innebär uppgifter om den fysiska personen som insamlats i samband med registrering för eller tillhandahållande av hälso- och sjukvårdstjänster till den fysiska personen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/24/EU, ett nummer, en symbol eller ett kännetecken som den fysiska personen tilldelats för att identifiera denne för hälso- och sjukvårdsändamål, uppgifter som härrör från tester eller undersökning av en kroppsdelen eller kroppssubstans, däribland genetiska uppgifter och biologiska prov, och andra uppgifter om exempelvis sjukdom, funktionshinder, sjukdomsrisk, sjukdomshistoria, klinisk behandling eller den registrerades fysiologiska eller biomedicinska tillstånd, oberoende av källan, exempelvis från en läkare eller från annan sjukvårdspersonal, ett sjukhus, en medicinteknisk produkt eller ett diagnostiskt in vitro-test.
36. Den personuppgiftsansvariges huvudsakliga verksamhetsställe i unionen bör vara den plats i unionen där den personuppgiftsansvarige har sin centrala förvaltning, såvida inte beslut om ändamålen och medlen för behandlingen av personuppgifter fattas vid ett annat av den personuppgiftsansvariges verksamhetsställen i unionen; i sådant fall bör det andra verksamhetsstället anses vara det huvudsakliga verksamhetsstället. En personuppgiftsansvarigs huvudsakliga verksamhetsställe inom unionen bör avgöras med beaktande av objektiva kriterier och bör inbegripa den faktiska och reella ledning som fattar de huvudsakliga besluten vad avser ändamål och medel för behandlingen med hjälp av en stabil struktur. Detta kriterium bör inte vara avhängigt av om behandlingen av personuppgifter utförs på detta ställe. Att tekniska medel och teknik för behandling av personuppgifter eller behandlingsverksamhet finns och används visar i sig inte att det rör sig om ett huvudsakligt verksamhetsställe och utgör därför inte avgörande kriterier för ett huvudsakligt verksamhetsställe. Personuppgiftsbitrådets huvudsakliga verksamhetsställe bör vara den plats i unionen där denne har sin centrala förvaltning eller, om denne inte har någon central förvaltning inom unionen, den plats inom unionen där den huvudsakliga behandlingen sker. I fall som omfattar både en personuppgiftsansvarig och ett personuppgiftsbiträde bör den behöriga ansvariga tillsynsmyndigheten fortfarande vara tillsynsmyndigheten i den medlemsstat där den personuppgiftsansvarige har sitt huvudsakliga verksamhetsställe, men den tillsynsmyndighet som gäller för personuppgiftsbiträdet bör betraktas som en berörd tillsynsmyndighet och den tillsynsmyndigheten bör delta i det samarbetsförfarande som föreskrivs i denna förordning. Om utkastet till beslut endast gäller den personuppgiftsansvarige, bör tillsynsmyndigheterna i den eller de medlemsstater där personuppgiftsbiträdet har ett eller flera verksamhetsställen inte under några omständigheter betraktas som berörda tillsynsmyndigheter. Om behandlingen utförs av en koncern bör det kontrollerande företags huvudsakliga verksamhetsställe betraktas som koncernens huvudsakliga verksamhetsställe, utom då behandlingens ändamål och de medel med vilka den utförs fastställs av ett annat företag.
37. En koncern bör innefatta ett kontrollerande företag och de företag som detta företag kontrollerar (kontrollerade företag), varvid det kontrollerande företaget bör vara det företag som kan utöva ett dominerande inflytande på de övriga företagen i kraft

- av exempelvis ägarskap, finansiellt deltagande eller de bestämmelser som det regleras av eller befogenheten att införa regler som rör personuppgiftsskyddet. Ett företag med kontroll över behandlingen av personuppgifter vid företag som är underställda detta företag bör, tillsammans med dessa företag, anses utgöra en koncern.
38. Barns personuppgifter förtjänar särskilt skydd, eftersom barn kan vara mindre medvetna om berörda risker, följder och skyddsåtgärder samt om sina rättigheter när det gäller behandling av personuppgifter. Sådant särskilt skydd bör i synnerhet gälla användningen av barns personuppgifter i marknadsföringssyfte eller för att skapa personlighets- eller användarprofiler samt insamling av personuppgifter med avseende på barn när tjänster som erbjuds direkt till barn utnyttjas. Samtycke från den person som har föräldraansvar över ett barn bör inte krävas för förebyggande eller rådgivande tjänster som erbjuds direkt till barn.
 39. Varje behandling av personuppgifter måste vara laglig och rättvis. Det bör vara klart och tydligt för fysiska personer hur personuppgifter som rör dem insamlas, används, konsulteras eller på annat sätt behandlas samt i vilken utsträckning personuppgifterna behandlas eller kommer att behandlas. Öppenhetsprincipen kräver att all information och kommunikation i samband med behandlingen av dessa personuppgifter är lättillgänglig och lättbegriplig samt att ett klart och tydligt språk används. Den principen gäller framför allt informationen till registrerade om den personuppgiftsansvariges identitet och syftet med behandlingen samt ytterligare information för att sörja för en rättvis och öppen behandling för berörda fysiska personer och deras rätt att erhålla bekräftelse på och meddelande om vilka personuppgifter rörande dem som behandlas. Fysiska personer bör göras medvetna om risker, regler, skyddsåtgärder och rättigheter i samband med behandlingen av personuppgifter och om hur de kan utöva sina rättigheter med avseende på behandlingen. De specifika ändamål som personuppgifterna behandlas för bör vara tydliga och legitima och ha bestämts vid den tidpunkt då personuppgifterna samlades in. Personuppgifterna bör vara adekvata, relevanta och begränsade till vad som är nödvändigt för de ändamål som de behandlas för. Detta kräver i synnerhet att det tillses att den period under vilken personuppgifterna lagras är begränsad till ett strikt minimum. Personuppgifter bör endast behandlas om syftet med behandlingen inte rimligen kan uppnås genom andra medel. För att säkerställa att personuppgifter inte sparas längre än nödvändigt bör den personuppgiftsansvarige införa tidsfrister för radering eller för regelbunden kontroll. Alla rimliga åtgärder bör vidtas för att rätta eller radera felaktiga uppgifter. Personuppgifter bör behandlas på ett sätt som säkerställer lämplig säkerhet och konfidentialitet för personuppgifterna samt förhindrar obehörigt tillträde till och obehörig användning av personuppgifter och den utrustning som används för behandlingen.
 40. För att behandling ska vara laglig bör personuppgifterna behandlas efter samtycke från den berörda registrerade eller på någon annan legitim grund som fastställts i lag, antingen i denna förordning eller i annan unionsrätt eller medlemsstaternas nationella rätt enligt denna förordning, vilket inbegriper att de rättsliga skyldigheter som åligger den personuppgiftsansvarige måste fullgöras eller att ett avtal i vilket den registrerade är part måste genomföras eller att åtgärder på begäran av den registrerade måste vidtas innan avtalet ingås.
 41. När det i denna förordning hänvisas till en rättslig grund eller lagstiftningsåtgärd, innebär detta inte nödvändigtvis en lagstiftningsakt antagen av ett parlament, utan att detta påverkar krav som uppställs i den konstitutionella ordningen i den berörda medlemsstaten. En sådan rättslig grund eller lagstiftningsåtgärd bör dock vara tydlig och precis och dess tillämpning bör vara förutsägbar för personer som omfattas av den, i enlighet med rättspraxis vid Europeiska unionens domstol (nedan kallad *domstolen*) och Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna.
 42. När behandling sker efter samtycke från registrerade, bör personuppgiftsansvariga kunna visa att de registrerade har lämnat sitt samtycke till behandlingen. I synnerhet vid skriftliga förklaringar som rör andra frågor bör det finnas skyddsåtgärder som säkerställer att de registrerade är medvetna om att samtycke ges och om hur långt samtycket sträcker sig. I enlighet med rådets direktiv 93/13/EEG bör en förklaring om samtycke som den personuppgiftsansvarige i förväg formulerat tillhan-

Författningar

dahållas i en begriplig och lätt tillgänglig form, med användning av ett klart och tydligt språk och utan oskäliga villkor. För att samtycket ska vara informerat bör den registrerade känna till åtminstone den personuppgiftsansvariges identitet och syftet med den behandling för vilken personuppgifterna är avsedda. Samtycke bör inte betraktas som frivilligt om den registrerade inte har någon genuin eller fri valmöjlighet eller inte utan problem kan vägra eller ta tillbaka sitt samtycke.

43. För att säkerställa att samtycket lämnas frivilligt bör det inte utgöra giltig rättslig grund för behandling av personuppgifter i ett särskilt fall där det råder betydande ojämlikhet mellan den registrerade och den personuppgiftsansvarige, särskilt om den personuppgiftsansvarige är en offentlig myndighet och det därför är osannolikt att samtycket har lämnats frivilligt när det gäller alla förhållanden som denna särskilda situation omfattar. Samtycke antas inte vara frivilligt om det inte medger att separata samtycken lämnas för olika behandlingar av personuppgifter, trots att detta är lämpligt i det enskilda fallet, eller om genomförandet av ett avtal – inbegripet tillhandahållandet av en tjänst – är avhängigt av samtycket, trots att samtycket inte är nödvändigt för ett sådant genomförande.
44. Behandling bör vara laglig när den är nödvändig i samband med avtal eller när det finns en avsikt att ingå ett avtal.
45. Behandling som grundar sig på en rättslig förpliktelse som åvilar den personuppgiftsansvarige eller behandling som krävs för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning, bör ha en grund i unionsrätten eller i en medlemsstats nationella rätt. Denna förordning medför inte något krav på en särskild lag för varje enskild behandling. Det kan räcka med en lag som grund för flera behandlingar som bygger på en rättslig förpliktelse som åvilar den personuppgiftsansvarige eller om behandlingen krävs för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning. Behandlingens syfte bör också fastställas i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt. Därtill skulle man genom denna grund kunna ange denna förordnings allmänna villkor för laglig personuppgiftsbehandling och precisera kraven för att fastställa vem den personuppgiftsansvarige är, vilken typ av personuppgifter som ska behandlas, vilka registrerade som berörs, de enheter till vilka personuppgifterna får lämnas ut, ändamålsbegränsningar, lagringstid samt andra åtgärder för att tillförsäkra en laglig och rättvis behandling. Unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt bör också reglera frågan huruvida en personuppgiftsansvarig som utför en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning ska vara en offentlig myndighet eller någon annan fysisk eller juridisk person som omfattas av offentligrättslig lagstiftning eller, om detta motiveras av allmänintresset, vilket inbegriper hälso- och sjukvårdsändamål, såsom folkhälsa och socialt skydd och förvaltning av hälso- och sjukvårdstjänster, av civilrättslig lagstiftning, exempelvis en yrkesorganisation.
46. Behandling av personuppgifter bör även anses laglig när den är nödvändig för att skydda ett intresse som är av avgörande betydelse för den registrerades eller en annan fysisk persons liv. Behandling av personuppgifter på grundval av en annan fysisk persons grundläggande intressen bör i princip endast äga rum om behandlingen inte uppenbart kan ha en annan rättslig grund. Vissa typer av behandling kan tjäna både viktiga allmänintressen och intressen som är av grundläggande betydelse för den registrerade, till exempel när behandlingen är nödvändig av humanitära skäl, bland annat för att övervaka epidemier och deras spridning eller i humanitära nödsituationer, särskilt vid naturkatastrofer eller katastrofer orsakade av människan.
47. En personuppgiftsansvarigs berättigade intressen, inklusive intressena för en personuppgiftsansvarig till vilken personuppgifter får lämnas ut, eller för en tredje part, kan utgöra rättslig grund för behandling, på villkor att de registrerades intressen eller grundläggande rättigheter och friheter inte väger tyngre, med beaktande av de registrerades rimliga förväntningar till följd av förhållandet till den personuppgiftsansvarige. Ett sådant berättigat intresse kan till exempel finnas när det föreligger ett relevant och lämpligt förhållande mellan den registrerade och den personuppgiftsansvarige i sådana situationer som att den registrerade är kund hos eller arbetar för den personuppgiftsansvarige. Ett berättigat intresse kräver under alla omständigheter en noggrann bedömning, som inbegriper huruvida den registrerade vid tidpunk-

ten för inhämtandet av personuppgifter och i samband med detta rimligen kan förvänta sig att en uppgiftsbehandling för detta ändamål kan komma att ske. Den registrerades intressen och grundläggande rättigheter skulle i synnerhet kunna väga tyngre än den personuppgiftsansvariges intressen, om personuppgifter behandlas under omständigheter där den registrerade inte rimligen kan förvänta sig någon ytterligare behandling. Med tanke på att det är lagstiftarens sak att genom lagstiftning tillhandahålla den rättsliga grunden för de offentliga myndigheternas behandling av personuppgifter, bör den rättsliga grunden inte gälla den behandling de utför som ett led i fullgörandet av sina uppgifter. Sådan behandling av personuppgifter som är absolut nödvändig för att förhindra bedrägerier utgör också ett berättigat intresse för berörd personuppgiftsansvarig. Behandling av personuppgifter för direktmarknadsföring kan betraktas som ett berättigat intresse.

48. Personuppgiftsansvariga som ingår i en koncern eller institutioner som är underställda ett centralt organ kan ha ett berättigat intresse att överföra personuppgifter inom koncernen för interna administrativa ändamål, bland annat för behandling av kunders eller anställdas personuppgifter. De allmänna principerna för överföring av personuppgifter, inom en koncern, till företag i tredjeland påverkas inte.
49. Behandling av personuppgifter utgör ett berättigat intresse för berörd personuppgiftsansvarig i den mån den är absolut nödvändig och proportionell för att säkerställa nät- och informationssäkerhet, dvs. förmågan hos ett nät eller ett informationssystem att vid en viss tillförlitlighetsnivå tåla olyckshändelser, olagliga handlingar eller illvilligt uppträdande som äventyrar tillgängligheten, autenticiteten, integriteten och konfidentialiteten hos lagrade eller överförda personuppgifter och säkerheten hos besläktade tjänster som tillhandahålls av – eller är tillgängliga via – dessa nät och system, av myndigheter, incidenthanteringsorganisationer (Cert), enheter för hantering av datasäkerhetsincidenter, tillhandahållare av elektroniska kommunikationsnät och kommunikationstjänster och tillhandahållare av säkerhetsteknik och säkerhetstjänster. Detta skulle t.ex. kunna innefatta att förhindra obehörigt tillträde till elektroniska kommunikationsnät och felaktig kodfördelning och att sätta stopp för överbelastningsattacker och skador på datasystem och elektroniska kommunikationssystem.
50. Behandling av personuppgifter för andra ändamål än de för vilka de ursprungligen samlades in bör endast vara tillåten, när detta är förenligt med de ändamål för vilka personuppgifterna ursprungligen samlades in. I dessa fall krävs det inte någon annan separat rättslig grund än den med stöd av vilken insamlingen av personuppgifter medgavs. Om behandlingen är nödvändig för att fullgöra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning som den personuppgiftsansvarige har fått i uppgift att utföra, kan unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt fastställa och närmare ange för vilka uppgifter och syften ytterligare behandling bör betraktas som förenlig och laglig. Ytterligare behandling för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål bör betraktas som förenlig och laglig behandling av uppgifter. Den rättsliga grund för behandling av personuppgifter som återfinns i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt kan också utgöra en rättslig grund för ytterligare behandling. För att fastställa om ett ändamål med den ytterligare behandlingen är förenligt med det ändamål för vilket personuppgifterna ursprungligen insamlades bör den personuppgiftsansvarige, efter att ha uppfyllt alla krav vad beträffar den ursprungliga behandlingens lagenlighet, bland annat beakta alla kopplingar mellan dessa ändamål och ändamålen med den avsedda ytterligare behandlingen, det sammanhang inom vilket personuppgifterna insamlats, särskilt de registrerades rimliga förväntningar till följd av förhållandet till den personuppgiftsansvarige när det gäller den fortsatta behandlingen, personuppgifternas art, konsekvenserna för de registrerade av den planerade fortsatta behandlingen samt förekomsten av lämpliga skyddsåtgärder för både den ursprungliga och den planerade ytterligare behandlingen.

Om den registrerade har gett sitt medgivande eller behandlingen grundar sig på unionsrätten eller på medlemsstaternas nationella rätt som utgör en nödvändig och proportionell åtgärd i ett demokratiskt samhälle i syfte att säkerställa i synnerhet

Författ-
ningar

viktiga mål av allmänt intresse, bör den personuppgiftsansvarige tillåtas att behandla personuppgifterna ytterligare, oavsett om detta är förenligt med ändamålen eller inte. Under alla omständigheter bör tillämpningen av principerna i denna förordning, särskilt informationen till den registrerade om dessa andra ändamål och om dennes rättigheter, inbegripet rätten att göra invändningar, säkerställas. Om den personuppgiftsansvarige anmäler möjliga brott eller hot mot den allmänna säkerheten och i enskilda fall eller i flera fall som rör samma brott eller hot mot den allmänna säkerheten överför dessa personuppgifter till en behörig myndighet, ska detta betraktas som att den personuppgiftsansvarige agerar i ett berättigat intresse. Sådan överföring i den personuppgiftsansvariges berättigade intresse eller ytterligare behandling av personuppgifter bör emellertid vara förbjuden, om behandlingen inte är förenlig med lagstadgad eller yrkesmässig tystnadsplikt eller annan bindande tystnadsplikt.

51. Personuppgifter som till sin natur är särskilt känsliga med hänsyn till grundläggande rättigheter och friheter bör åtnjuta särskilt skydd, eftersom behandling av sådana uppgifter kan innebära betydande risker för de grundläggande rättigheterna och friheterna. Dessa personuppgifter bör även inbegripa personuppgifter som avslöjar ras eller etniskt ursprung, varvid användningen av termen ras i denna förordning inte innebär att unionen godtar teorier som söker fastställa förekomsten av skilda människoraser. Behandling av foton bör inte systematiskt anses utgöra behandling av särskilda kategorier av personuppgifter, eftersom foton endast definieras som biometrisk data när de behandlas med särskild teknik som möjliggör identifiering eller autentisering av en fysisk person. Sådana personuppgifter bör inte behandlas, såvida inte behandling medges i särskilda fall som fastställs i denna förordning, med beaktande av att det i medlemsstaternas lagstiftning får införas särskilda bestämmelser om dataskydd för att anpassa tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning i syfte att fullgöra en rättslig skyldighet eller en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning som den personuppgiftsansvarige har fått i uppgift att utföra. Utöver de särskilda kraven för sådan behandling, bör de allmänna principerna och andra bestämmelser i denna förordning tillämpas, särskilt när det gäller villkoren för laglig behandling. Undantag från det allmänna förbudet att behandla sådana särskilda kategorier av personuppgifter bör uttryckligen fastställas, bland annat om den registrerade lämnar sitt uttryckliga samtycke eller för att tillgodose specifika behov, i synnerhet när behandlingen utförs inom ramen för legitima verksamheter som bedrivs av vissa sammanslutningar eller stiftelser i syfte att göra det möjligt att utöva grundläggande friheter.
52. Undantag från förbudet att behandla särskilda kategorier av personuppgifter bör även tillåtas om de föreskrivs i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt och underkastas lämpliga skyddsåtgärder för att skydda personuppgifter och övriga grundläggande rättigheter, när allmänintresset motiverar detta, i synnerhet i fråga om behandling av personuppgifter inom ramen för arbetsrätt och sociallagstiftning, däribland pensioner, och för hälsosäkerhetsändamål, övervaknings- och varningssyften, förebyggande eller kontroll av smittsamma sjukdomar och andra allvarliga hot mot hälsan. Detta undantag får göras för hälsoändamål, inbegripet folkhälsa och förvaltningen av hälso- och sjukvårdstjänster, särskilt för att säkerställa kvalitet och kostnadseffektivitet i de förfaranden som används vid prövningen av ansökningar om förmåner och tjänster inom sjukförsäkringssystemet, eller för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål. Genom undantag bör man även tillåta behandling av sådana personuppgifter där så krävs för fastställande, utövande eller försvar av rättsliga anspråk, oavsett om detta sker inom ett domstolsförfarande eller inom ett administrativt eller ett utomrättsligt förfarande.
53. Särskilda kategorier av personuppgifter som förtjänar ett mer omfattande skydd bör endast behandlas i hälsorelaterade syften om detta krävs för att uppnå dessa syften och gagnar fysiska personer och samhället i stort, särskilt inom ramen för förvaltningen av tjänster för hälso- och sjukvård och social omsorg och deras system, inbegripet behandling som utförs av förvaltningen och centrala nationella hälsovårdsmyndigheter av sådana uppgifter för syften som hör samman med kvalitetskontroll, information om förvaltningen samt allmän nationell och lokal tillsyn över

hälso- och sjukvårdssystemet och systemet för social omsorg och säkerställande av kontinuitet inom hälso- och sjukvård och social omsorg samt gränsöverskridande hälso- och sjukvård eller hälsosäkerhet, syften som hör samman med övervakning samt varningssyften eller för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål som baseras på unionsrätten eller på medlemsstaternas nationella rätt, vilka måste ha ett syfte av allmänt intresse, samt studier som genomförs av allmänt intresse på folkhälsoområdet. Denna förordning bör därför innehålla harmoniserade villkor för behandling av särskilda kategorier av personuppgifter om hälsa, vad gäller särskilda behov, i synnerhet när behandlingen av uppgifterna utförs för vissa hälsorelaterade syften av personer som enligt lag är underkastade yrkesmässig tystnadsplikt. Unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt bör föreskriva särskilda och lämpliga åtgärder som skyddar fysiska personers grundläggande rättigheter och personuppgifter. Medlemsstaterna bör få behålla eller införa ytterligare villkor, även begränsningar, för behandlingen av genetiska eller biometriskas uppgifter eller uppgifter om hälsa. Detta bör emellertid inte hindra det fria flödet av personuppgifter inom unionen, när villkoren tillämpas på gränsöverskridande behandling av sådana uppgifter.

54. På folkhälsoområdet kan det bli nödvändigt att med hänsyn till ett allmänt intresse behandla särskilda kategorier av personuppgifter utan att den registrerades samtycke inhämtas. Sådan behandling bör förutsätta lämpliga och särskilda åtgärder för att skydda fysiska personers rättigheter och friheter. I detta sammanhang bör *folkhälsa* tolkas enligt definitionen i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1338/2008, nämligen alla aspekter som rör hälsosituationen, dvs. allmänhetens hälsotillstånd, inbegripet sjuklighet och funktionshinder, hälsans bestämningsfaktorer, hälso- och sjukvårdsbehov, resurser inom hälso- och sjukvården, tillhandahållande av och allmän tillgång till hälso- och sjukvård, utgifter för och finansiering av hälso- och sjukvården samt dödsorsaker. Sådan behandling av uppgifter om hälsa av allmänt intresse bör inte innebära att personuppgifter behandlas för andra ändamål av tredje part, exempelvis arbetsgivare eller försäkrings- och bankföretag.
55. Myndigheters behandling av personuppgifter på officiellt erkända religiösa sammanslutningars vägnar i syften som fastställs i grundlag eller i folkrätten anses också grunda sig på ett allmänt intresse.
56. Om det för att det demokratiska systemet ska fungera i samband med allmänna val är nödvändigt att politiska partier i vissa medlemsstater samlar in personuppgifter om fysiska personers politiska uppfattningar, får behandling av sådana uppgifter tillåtas med hänsyn till ett allmänt intresse, på villkor att lämpliga skyddsåtgärder fastställs.
57. Om de personuppgifter som behandlas av en personuppgiftsansvarig inte gör det möjligt för denne att identifiera en fysisk person, bör den personuppgiftsansvarige inte vara tvungen att skaffa ytterligare information för att kunna identifiera den registrerade, om ändamålet endast är att följa någon av bestämmelserna i denna förordning. Den personuppgiftsansvarige bör dock inte vägra att ta emot kompletterande uppgifter som den registrerade lämnat som stöd för utövat av sina rättigheter. Identifiering bör omfatta digital identifiering av en registrerad, till exempel genom en autentiseringsmekanism, exempelvis samma identifieringsinformation som används av den registrerade för att logga in på den nättjänst som tillhandahålls av den personuppgiftsansvarige.
58. Öppenhetsprincipen kräver att all information som riktar sig till allmänheten eller till registrerade är kortfattad, lättåtkomlig och lättbegriplig samt utformad på ett tydligt och enkelt språk samt att man vid behov använder visualisering. Denna information kan ges elektroniskt, exempelvis på en webbplats, när den riktas till allmänheten. Detta är särskilt relevant i situationer där mängden olika aktörer och den tekniska komplexiteten gör det svårt för den registrerade att veta och förstå om personuppgifter som rör honom eller henne samlas in, vem som gör det och för vilket syfte, exempelvis i fråga om reklam på nätet. Eftersom barn förtjänar särskilt skydd, bör all information och kommunikation som riktar sig till barn utformas på ett tydligt och enkelt språk som barnet lätt kan förstå.

Författningar

59. Förfaranden bör fastställas som gör det lättare för registrerade att utöva sina rättigheter enligt denna förordning, inklusive mekanismer för att begära och i förekommande fall kostnadsfritt få tillgång till och erhålla rättelse eller radering av personuppgifter samt för att utöva rätten att göra invändningar. Den personuppgiftsansvarige bör också tillhandahålla hjälpmedel för elektroniskt ingivna framställningar, särskilt i fall då personuppgifter behandlas elektroniskt. Personuppgiftsansvariga bör utan onödigt dröjsmål och senast inom en månad vara skyldiga att besvara registrerades önskemål och lämna en motivering, om de inte avser att uppfylla sådana önskemål.
60. Principerna om rättvis och öppen behandling fordrar att den registrerade informeras om att behandling sker och syftet med den. Den personuppgiftsansvarige bör till den registrerade lämna all ytterligare information som krävs för att säkerställa en rättvis och öppen behandling, med beaktande av personuppgiftsbehandlingens specifika omständigheter och sammanhang. Dessutom bör den registrerade informeras om förekomsten av profilering samt om konsekvenserna av sådan profilering. Om personuppgifterna samlas in från den registrerade, bör denne även informeras om huruvida han eller hon är skyldig att tillhandahålla personuppgifterna och om konsekvenserna om han eller hon inte lämnar dem. Denna information får tillhandahållas kombinerad med standardiserade symboler för att ge en överskådlig, begriplig, lättläst och meningsfull överblick över den planerade behandlingen. Om sådana symboler visas elektroniskt bör de vara maskinläsbara.
61. Information om behandling av personuppgifter som rör den registrerade bör lämnas till honom eller henne vid den tidpunkt då personuppgifterna samlas in från den registrerade eller, om personuppgifterna erhålls direkt från en annan källa, inom en rimlig period, beroende på omständigheterna i fallet. Om personuppgifter legitimt kan lämnas ut till en annan mottagare, bör de registrerade informeras första gången personuppgifterna lämnas ut till denna mottagare. Om den personuppgiftsansvarige avser att behandla personuppgifter för ett annat ändamål än det för vilket uppgifterna insamlades, bör denne före ytterligare behandling informera den registrerade om detta andra syfte och lämna annan nödvändig information. Om personuppgifternas ursprung inte kan meddelas den registrerade på grund av att olika källor har använts, bör allmän information ges.
62. Det är dock inte nödvändigt att införa någon skyldighet att tillhandahålla information, om den registrerade redan innehar denna information, om registreringen eller utlämnandet av personuppgifterna uttryckligen föreskrivs i lag eller om det visar sig vara omöjligt eller skulle medföra orimliga ansträngningar att tillhandahålla den registrerade informationen. Det sistnämnda skulle särskilt kunna vara fallet om behandlingen sker för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål. I detta avseende bör antalet registrerade, uppgifternas ålder och lämpliga skyddsåtgärder beaktas.
63. Den registrerade bör ha rätt att få tillgång till personuppgifter som insamlats om denne samt på enkelt sätt och med rimliga intervall kunna utöva denna rätt, för att vara medveten om att behandling sker och kunna kontrollera att den är laglig. Detta innefattar rätten för registrerade att få tillgång till uppgifter om sin hälsa, exempelvis uppgifter i läkarjournaler med t.ex. diagnoser, undersökningsresultat, bedömningar av behandlande läkare och eventuella vårdbehandlingar eller interventioner. Alla registrerade bör därför ha rätt att få kännedom och underrättelse om framför allt för vilka ändamål personuppgifterna behandlas, om möjligt vilken tidsperiod behandlingen pågår, vilka som mottar personuppgifterna, bakomliggande logik i samband med automatisk behandling av personuppgifter och, åtminstone när behandlingen bygger på profilering, konsekvenserna av sådan behandling. Om möjligt bör den personuppgiftsansvarige kunna ge fjärråtkomst till ett säkert system genom vilket den registrerade kan få direkt åtkomst till sina personuppgifter. Denna rätt bör inte inverka menligt på andras rättigheter eller friheter, t.ex. affärshemligheter eller immateriell äganderätt och särskilt inte på upphovsrätt som skyddar programvaran. Resultatet av dessa överväganden bör dock inte bli att den registrerade förvägras all information. Om den personuppgiftsansvarige behandlar en stor mängd uppgif-

- ter om den registrerade, bör den personuppgiftsansvarige kunna begära att den registrerade lämnar uppgift om vilken information eller vilken behandling en framställan avser, innan informationen lämnas ut.
64. Personuppgiftsansvariga bör vidta alla rimliga åtgärder för att kontrollera identiteten på en registrerad som begär tillgång, särskilt inom ramen för nättjänster och i fråga om nätidentifikare. Personuppgiftsansvariga bör inte behålla personuppgifter enbart för att kunna agera vid en potentiell begäran.
 65. Den registrerade bör ha rätt att få sina personuppgifter rättade och en *rätt att bli bortglömd*, om lagringen av uppgifterna strider mot denna förordning eller unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av. En registrerad bör särskilt ha rätt att få sina personuppgifter raderade och kunna begära att dessa personuppgifter inte behandlas, om de inte längre behövs med tanke på de ändamål för vilka de samlats in eller på annat sätt behandlats, om en registrerad har återtagit sitt samtycke till behandling eller invänder mot behandling av personuppgifter som rör honom eller henne, eller om behandlingen av hans eller hennes personuppgifter på annat sätt inte överensstämmer med denna förordning. Denna rättighet är särskilt relevant när den registrerade har gett sitt samtycke som barn, utan att vara fullständigt medveten om riskerna med behandlingen, och senare vill ta bort dessa personuppgifter, särskilt på internet. Den registrerade bör kunna utöva denna rätt även när han eller hon inte längre är barn. Ytterligare lagring av personuppgifterna bör dock vara laglig, om detta krävs för att utöva yttrandefrihet och informationsfrihet, för att uppfylla en rättslig förpliktelse, för att utföra en uppgift i av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning som anförts trots den personuppgiftsansvarige, med anledning av ett allmänt intresse inom folkhälsoområdet, för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål eller för fastställande, utövande eller försvar av rättsliga anspråk.
 66. För att stärka "rätten att bli bortglömd" i nätmiljön bör rätten till radering utvidgas genom att personuppgiftsansvariga som offentliggjort personuppgifter är förpliktiga att vidta rimliga åtgärder, däribland tekniska åtgärder, för att informera de personuppgiftsansvariga som behandlar dessa personuppgifter om att den registrerade har begärt radering av alla länkar till och kopior eller reproduktioner av dessa personuppgifter. I samband med detta bör den personuppgiftsansvarige vidta rimliga åtgärder, med beaktande av tillgänglig teknik och de hjälpmedel som står den personuppgiftsansvarige till buds, däribland tekniska åtgärder, för att informera de personuppgiftsansvariga som behandlar personuppgifterna om den registrerades begäran.
 67. Sätten att begränsa behandlingen av personuppgifter kan bland annat inbegripa att man tillfälligt flyttar de valda personuppgifterna till ett annat databehandlingssystem, gör de valda uppgifterna otillgängliga för användare eller tillfälligt avlägsnar offentliggjorda uppgifter från en webbplats. I automatiserade register bör begränsningen av behandlingen i princip ske med tekniska medel på ett sådant sätt att personuppgifterna inte blir föremål för ytterligare behandling och inte kan ändras. Det förhållandet att behandlingen av personuppgifter är begränsad bör klart anges inom systemet.
 68. För att ytterligare förbättra kontrollen över sina egna uppgifter bör den registrerade, om personuppgifterna behandlas automatiskt, också tillåtas att motta de personuppgifter som rör honom eller henne, som han eller hon har tillhandahållit den personuppgiftsansvarige, i ett strukturerat, allmänt använt, maskinläsbart och kompatibelt format och överföra dessa till en annan personuppgiftsansvarig. Personuppgiftsansvariga bör uppmuntras att utveckla kompatibla format som möjliggör dataportabilitet. Denna rättighet bör vara tillämplig om den registrerade har tillhandahållit uppgifterna efter att ha lämnat sitt samtycke eller om behandlingen är nödvändig för att ett avtal ska kunna genomföras. Den bör inte vara tillämplig om behandlingen utgår från en annan rättslig grund än samtycke eller avtal. På grund av sin art bör denna rättighet inte utövas mot personuppgiftsansvariga som behandlar personuppgifter som ett led i myndighetsutövning. Därför bör den inte vara tillämplig när behandlingen av personuppgifterna är nödvändig för att fullgöra en rättslig för-

Författningar

pliktelse som åvilar den personuppgiftsansvarige eller för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i myndighetsutövning som utförs av den personuppgiftsansvarige. Den registrerades rätt att överföra eller motta personuppgifter som rör honom eller henne innebär inte någon skyldighet för de personuppgiftsansvariga att införa eller upprätthålla behandlingssystem som är tekniskt kompatibla. Om mer än en registrerad berörs inom en viss uppsättning personuppgifter, bör rätten att motta personuppgifterna inte inverka på andra registrerades rättigheter och friheter enligt denna förordning. Denna rättighet bör inte heller påverka den registrerades rätt att få till stånd radering av personuppgifter och de inskränkningar av denna rättighet vilka anges i denna förordning och bör i synnerhet inte medföra radering av personuppgifter om den registrerade som denne har lämnat för genomförande av ett avtal, i den utsträckning och så länge som personuppgifterna krävs för genomförande av avtalet. Om det är tekniskt möjligt, bör den registrerade ha rätt till direkt överföring av personuppgifterna från en personuppgiftsansvarig till en annan.

69. När personuppgifter lagligen får behandlas, eftersom behandlingen är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i en myndighetsutövning som utförs av den personuppgiftsansvarige, eller på grund av en personuppgiftsansvarigs eller en tredje parts berättigade intressen, bör alla registrerade ändå ha rätt att göra invändningar mot behandling av personuppgifter som rör de registrerades särskilda situation. Det bör ankomma på den personuppgiftsansvarige att visa att dennes tvingande berättigade intressen väger tyngre än den registrerades intressen eller grundläggande rättigheter och friheter.
70. Om personuppgifter behandlas för direktmarknadsföring, bör den registrerade, oavsett om det handlar om inledande eller ytterligare behandling, ha rätt att när som helst kostnadsfritt invända mot sådan behandling, inbegripet profilering, i den mån denna är kopplad till direktmarknadsföring. Denna rättighet bör uttryckligen meddelas den registrerade och redovisas tydligt, klart och åtskilt från annan information.
71. Den registrerade bör ha rätt att inte bli föremål för ett beslut, vilket kan inbegripa en åtgärd, med bedömning av personliga aspekter rörande honom eller henne, vilket enbart grundas på automatiserad behandling och medför rättsverkan för honom eller henne eller på liknande sätt i betydande grad påverkar honom eller henne, såsom ett automatiserat avslag på en kreditansökan online eller e-rekrytering utan personlig kontakt. Sådan behandling omfattar "profilering" i form av automatisk behandling av personuppgifter med bedömning av personliga aspekter rörande en fysisk person, särskilt för att analysera eller förutse aspekter avseende den registrerades arbetsprestation, ekonomiska situation, hälsa, personliga preferenser eller intressen, pålitlighet eller beteende, vistelseort eller förflyttningar, i den mån dessa har rättsverkan rörande honom eller henne eller på liknande sätt i betydande grad påverkar honom eller henne. Beslutsfattande grundat på sådan behandling, inbegripet profilering, bör dock tillåtas när det uttryckligen beviljas genom unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av, inbegripet för sådan övervakning och sådant förebyggande av bedrägerier och skatteundandragande som genomförs i enlighet med unionsinstitutionernas eller de nationella tillsynsorganens bestämmelser, standarder och rekommendationer samt för att sörja för tillförlitlighet hos en tjänst som tillhandahålls av den personuppgiftsansvarige, eller när det krävs för ingående eller genomförande av ett avtal mellan den registrerade och en personuppgiftsansvarig eller den registrerade har gett sitt uttryckliga samtycke. Denna form av uppgiftsbehandling bör under alla omständigheter omgärdas av lämpliga skyddsåtgärder, som bör inkludera specifik information till den registrerade och rätt till mänskligt ingripande, att framföra sina synpunkter, att erhålla en förklaring till det beslut som fattas efter sådan bedömning och att överklaga beslutet. Sådana åtgärder bör inte gälla barn.

I syfte att sörja för rättvis och öppen behandling med avseende på den registrerade, med beaktande av omständigheterna och det sammanhang i vilket personuppgifterna behandlas, bör den personuppgiftsansvarige använda adekvata matematiska eller statistiska förfaranden för profilering, genomföra tekniska och organisatoriska åtgärder som framför allt säkerställer att faktorer som kan medföra felaktigheter i personuppgifter korrigeras och att risken för fel minimeras samt säkra per-

sonuppgifterna på sådant sätt att man beaktar potentiella risker för den registrerades intressen och rättigheter samt förhindra bland annat diskriminerande effekter för fysiska personer, på grund av ras eller etniskt ursprung, politiska åsikter, religion eller övertygelse, medlemskap i fackföreningar, genetisk status eller hälsostatus eller sexuell läggning, eller behandling som leder till åtgärder som får sådana effekter. Automatiserat beslutsfattande och profilering baserat på särskilda kategorier av personuppgifter bör endast tillåtas på särskilda villkor.

72. Profilering omfattas av denna förordnings bestämmelser om behandling av personuppgifter, såsom de rättsliga grunderna för behandlingen och principer för dataskydd. Europeiska dataskyddsstyrelsen som inrättas genom denna förordning (nedan kallad *styrelsen*) bör kunna utfärda riktlinjer i detta avseende.
73. Begränsningar med avseende på specifika principer och rätten till information, tillgång till och rättelse eller radering av personuppgifter, rätten till dataportabilitet, rätten att göra invändningar, profileringsbaserade beslut samt information till den registrerade om personuppgiftsincidenter och vissa av den personuppgiftsansvariges relaterade skyldigheter kan införas genom unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, i den mån de är nödvändiga och proportionella i ett demokratiskt samhälle för att upprätthålla den allmänna säkerheten, exempelvis för att skydda människoliv, särskilt vid naturkatastrofer eller katastrofer framkallade av människan, vid förebyggande, förhindrande, utredning och lagföring av brott eller verkställande av straffrättsliga sanktioner, inbegripet skydd mot samt förebyggande och förhindrande av hot mot den allmänna säkerheten eller överträdelser av etiska principer för reglerade yrken, vad gäller unionens eller en medlemsstats övriga viktiga mål av allmänt intresse, särskilt om de är av stort ekonomiskt eller finansiellt intresse för unionen eller en medlemsstat, förande av offentliga register som förs av hänsyn till ett allmänt intresse, ytterligare behandling av arkiverade personuppgifter för att tillhandahålla specifik information om politiskt beteende under tidigare totalitära regimer eller skydd av den registrerade eller andras rättigheter och friheter, inklusive socialt skydd, folkhälsa och humanitära skäl. Dessa begränsningar bör överensstämma med kraven i stadgan och den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.
74. Personuppgiftsansvariga bör åläggas ansvaret för all behandling av personuppgifter som de utför eller som utförs på deras vägnar. Personuppgiftsansvariga bör särskilt vara skyldiga att vidta lämpliga och effektiva åtgärder och kunna visa att behandlingen är förenlig med denna förordning, även vad gäller åtgärdernas effektivitet. Man bör inom dessa åtgärder beakta behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål samt risken för fysiska personers rättigheter och friheter.
75. Risken för fysiska personers rättigheter och friheter, av varierande sannolikhetsgrad och allvar, kan uppkomma till följd av personuppgiftsbehandling som skulle kunna medföra fysiska, materiella eller immateriella skador, i synnerhet om behandlingen kan leda till diskriminering, identitetsstöld eller bedrägeri, ekonomisk förlust, skadat anseende, förlust av konfidentialitet när det gäller personuppgifter som omfattas av tystnadsplikt, obehörigt hävande av pseudonymisering eller annan betydande ekonomisk eller social nackdel, om registrerade kan berövas sina rättigheter och friheter eller hindras att utöva kontroll över sina personuppgifter, om personuppgifter behandlas som avslöjar ras eller etniskt ursprung, politiska åsikter, religion eller övertygelse eller medlemskap i fackförening, om genetiska uppgifter, uppgifter om hälsa eller sexualliv eller fällande domar i brottmål samt lagöverträdelser som innefattar brott eller därmed sammanhängande säkerhetsåtgärder behandlas, om personliga aspekter bedöms, framför allt analyser eller förutsägelser beträffande sådant som rör arbetsprestationer, ekonomisk ställning, hälsa, personliga preferenser eller intressen, tillförlitlighet eller beteende, vistelseort eller förflyttningar, i syfte att skapa eller använda personliga profiler, om det sker behandling av personuppgifter rörande sårbara fysiska personer, framför allt barn, eller om behandlingen inbegriper ett stort antal personuppgifter och gäller ett stort antal registrerade.

Författningar

76. Hur sannolik och allvarlig risken för den registrerades rättigheter och friheter är bör fastställas utifrån behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål. Risken bör utvärderas på grundval av en objektiv bedömning, genom vilken det fastställs huruvida uppgiftsbehandlingen inbegriper en risk eller en hög risk.
77. Vägledning för den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdets genomförande av lämpliga åtgärder och för påvisande av att behandlingen är förenlig med denna förordning, särskilt när det gäller att kartlägga den risk som är förknippad med behandlingen och bedöma dess ursprung, art, sannolikhetsgrad och allvar samt fastställa bästa praxis för att minska risken, kan framför allt ges genom godkända uppförandekoder, godkänd certifiering, riktlinjer från styrelsen eller genom anvisningar från ett dataskyddsombud. Styrelsen kan också utfärda riktlinjer för uppgiftsbehandling som inte bedöms medföra någon hög risk för fysiska personers rättigheter och friheter samt ange vilka åtgärder som i sådana fall kan vara tillräckliga för att bemöta en sådan risk.
78. Skyddet av fysiska personers rättigheter och friheter i samband med behandling av personuppgifter förutsätter att lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder vidtas, så att kraven i denna förordning uppfylls. För att kunna visa att denna förordning följs bör den personuppgiftsansvarige anta interna strategier och vidta åtgärder, särskilt för att uppfylla principerna om inbyggt dataskydd och dataskydd som standard. Sådana åtgärder kan bland annat bestå av att uppgiftsbehandlingen minimeras, att personuppgifter snarast möjligt pseudonymiseras, att öppenhet om personuppgifternas syfte och behandling iakttas, att den registrerade får möjlighet att övervaka uppgiftsbehandlingen och att den personuppgiftsansvarige får möjlighet att skapa och förbättra säkerhetsanordningar. Vid utveckling, utformning, urval och användning av applikationer, tjänster och produkter som är baserade på behandling av personuppgifter eller behandlar personuppgifter för att uppfylla sitt syfte bör producenterna av dessa produkter, tjänster och applikationer uppmanas att beakta rätten till dataskydd när sådana produkter, tjänster och applikationer utvecklas och utformas och att, med tillbörlig hänsyn till den tekniska utvecklingen, säkerställa att personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden kan fullgöra sina skyldigheter avseende dataskydd. Principerna om inbyggt dataskydd och dataskydd som standard bör också beaktas vid offentliga upphandlingar.
79. Skyddet av de registrerades rättigheter och friheter samt de personuppgiftsansvarigas och personuppgiftsbiträdenas ansvar, även i förhållande till tillsynsmyndigheternas övervakning och åtgärder, kräver ett tydligt fastställande av vem som bär ansvaret enligt denna förordning, bl.a. när personuppgiftsansvariga gemensamt fastställer ändamål och medel för en behandling tillsammans med andra personuppgiftsansvariga eller när en behandling utförs på en personuppgiftsansvarigs vägnar.
80. När personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som inte är etablerade inom unionen behandlar personuppgifter om registrerade som befinner sig inom unionen och det bakomliggande syftet med uppgiftsbehandlingen är att erbjuda de registrerade personerna i unionen varor eller tjänster, oberoende av om de registrerade personerna måste betala för dem, eller att övervaka deras beteende i den mån beteendet äger rum i unionen, bör de personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträdena utnämna en företrädare, såvida inte behandlingen endast är tillfällig, inte omfattar behandling i stor omfattning av särskilda kategorier av personuppgifter eller behandling av personuppgifter om fällande domar i brottmål samt lagöverträdelse som innefattar brott och det är osannolikt att den inbegriper en risk för fysiska personers rättigheter och friheter, med beaktande av behandlingens art, sammanhang, omfattning och ändamål eller om den personuppgiftsansvarige är en myndighet eller ett organ. Företrädaren bör agera på den personuppgiftsansvariges eller på personuppgiftsbiträdets vägnar och kan kontaktas av samtliga tillsynsmyndigheter. Företrädaren bör uttryckligen utses genom en skriftlig fullmakt från den personuppgiftsansvarige eller från personuppgiftsbiträdet att agera på dennes vägnar med avseende på dennes skyldigheter enligt denna förordning. Utnämningen av företrädaren inverkar inte på den personuppgiftsansvariges eller på personuppgiftsbiträdets ansvar enligt denna förordning. Företrädaren bör utföra sina uppgifter i enlighet med erhållen fullmakt från den personuppgiftsansvarige eller från person-

uppgiftsbiträdet, vilket inbegriper samarbete med de behöriga tillsynsmyndigheter-
na i fråga om alla åtgärder som vidtas för att sörja för efterlevnad av denna förord-
ning. Den utsedda företrädaren bör underkastas verkställighetsförfaranden i hän-
delse den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet inte uppfyller sina
skyldigheter.

81. För att se till att kraven i denna förordning uppfylls vad gäller behandling som av ett
personuppgiftsbiträde ska utföras på en personuppgiftsansvarigs vägnar ska den
personuppgiftsansvarige, när denne anförtror behandling åt ett personuppgiftsbiträ-
de, endast använda personuppgiftsbiträden som ger tillräckliga garantier, i synner-
het i fråga om sakkunskap, tillförlitlighet och resurser, för att genomföra tekniska
och organisatoriska åtgärder som uppfyller kraven i denna förordning, bl.a. vad gäl-
ler säkerhet i samband med behandlingen av uppgifter. Personuppgiftsbitrådets an-
slutning till en godkänd uppförandekod eller en godkänd certifieringsmekanism kan
användas som ett sätt att påvisa att den personuppgiftsansvarige fullgör sina skyl-
digheter. När uppgifter behandlas av ett personuppgiftsbiträde, bör hanteringen re-
gleras genom ett avtal eller en annan rättsakt enligt unionsrätten eller medlemssta-
ternas nationella rätt mellan personuppgiftsbiträdet och den personuppgiftsansvari-
ge, där föremålet för behandlingen, behandlingens varaktighet, art och ändamål,
typen av personuppgifter och kategorier av registrerade anges, med beaktande av
personuppgiftsbitrådets specifika arbets- och ansvarsuppgifter inom ramen för den
behandling som ska utföras och risken med avseende på den registrerades rättig-
heter och friheter. Den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet får väl-
ja att använda sig av ett enskilt avtal eller standardavtalsklausuler som antingen an-
tas direkt av kommissionen eller av en tillsynsmyndighet i enlighet med mekanis-
men för enhetlighet och därefter antas av kommissionen. Efter det att behandlingen
på den personuppgiftsansvariges vägnar har avslutats, bör personuppgiftsbiträdet
återlämna eller radera personuppgifterna, beroende på vad den personuppgiftsans-
varige väljer, såvida inte lagring av personuppgifterna krävs enligt den unionsrätt
eller medlemsstaternas nationella rätt som personuppgiftsbiträdet omfattas av.
82. För att påvisa att denna förordning följs bör de personuppgiftsansvariga eller per-
sonuppgiftsbiträdena föra register över behandling som sker under deras ansvar.
Alla personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden bör vara skyldiga att
samarbeta med tillsynsmyndigheten och på dennas begäran göra detta register till-
gängligt, så att det kan tjäna som grund för övervakningen av behandlingen.
83. För att upprätthålla säkerheten och förhindra behandling som bryter mot denna för-
ordning bör personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden utvärdera risker-
na med behandlingen och vidta åtgärder, såsom kryptering, för att minska dem. Åt-
gärderna bör säkerställa en lämplig säkerhetsnivå, inbegripet konfidentialitet, med
beaktande av den senaste utvecklingen och genomförandekostnader i förhållande
till riskerna och vilken typ av personuppgifter som ska skyddas. Vid bedömningen
av datasäkerhetsrisken bör man även beakta de risker som personuppgiftsbehand-
ling medför, såsom förstöring, förlust eller ändringar genom olyckshändelse eller
otillåtna handlingar eller obehörigt röjande av eller obehörig åtkomst till de person-
uppgifter som överförts, lagrats eller på annat sätt behandlats, framför allt när den-
na kan medföra fysisk, materiell eller immateriell skada.
84. I syfte att sörja för bättre efterlevnad av denna förordning när behandlingen sanno-
likt kan innebära en hög risk för fysiska personers rättigheter och friheter, bör den
personuppgiftsansvarige vara ansvarig för att en konsekvensbedömning utförs av-
seende dataskydd för att bedöma framför allt riskens ursprung, art, särdrag och all-
var. Resultatet av denna bedömning bör beaktas vid fastställandet av de lämpliga
åtgärder som ska vidtas för att visa att behandlingen av personuppgifter är förenlig
med denna förordning. I de fall en konsekvensbedömning avseende dataskydd ger
vid handen att uppgiftsbehandlingen medför en hög risk, som den personuppgifts-
ansvarige inte kan begränsa genom lämpliga åtgärder med avseende på tillgänglig
teknik och genomförandekostnader, bör ett samråd med tillsynsmyndigheten ske
före behandlingen.

Författ-
ningar

85. En personuppgiftsincident som inte snabbt åtgärdas på lämpligt sätt kan för fysiska personer leda till fysisk, materiell eller immateriell skada, såsom förlust av kontrollen över de egna personuppgifterna eller till begränsning av deras rättigheter, diskriminering, identitetsstöld eller bedrägeri, ekonomisk förlust, obehörigt hävande av pseudonymisering, skadat anseende, förlust av konfidentialitet när det gäller personuppgifter som omfattas av tystnadsplikt, eller till annan ekonomisk eller social nackdel för den berörda fysiska personen. Så snart en personuppgiftsansvarig blir medveten om att en personuppgiftsincident har inträffat, bör den personuppgiftsansvarige därför anmäla personuppgiftsincidenten till tillsynsmyndigheten utan onödigt dröjsmål och, om så är möjligt, inom 72 timmar efter att ha blivit medveten om denna, om inte den personuppgiftsansvarige, i enlighet med ansvarsprincipen, kan påvisa att det är osannolikt att personuppgiftsincidenten kommer att medföra en risk för fysiska personers rättigheter och friheter. Om en sådan anmälan inte kan ske inom 72 timmar, bör skälen till fördröjningen åtfölja anmälan och information får lämnas i omgångar utan otillbörligt vidare dröjsmål.
86. Den personuppgiftsansvarige bör utan onödigt dröjsmål underrätta den registrerade om en personuppgiftsincident, om personuppgiftsincidenten sannolikt kommer att medföra en hög risk för den fysiska personens rättigheter och friheter, så att denne kan vidta nödvändiga försiktighetsåtgärder. Denna underrättelse bör beskriva personuppgiftsincidentens art samt innehålla rekommendationer för den berörda fysiska personen om hur de potentiella negativa effekterna kan mildras. De registrerade bör underrättas så snart detta rimligtvis är möjligt, i nära samarbete med tillsynsmyndigheten och i enlighet med den vägledning som lämnats av den eller andra relevanta myndigheter, exempelvis brottsbekämpande myndigheter. Till exempel kräver behovet av att mildra en omedelbar skaderisk att de registrerade underrättas omedelbart, medan behovet av att vidta lämpliga åtgärder vid fortlöpande eller likartade personuppgiftsincidenter däremot kan motivera längre tid för underrättelsen.
87. Det bör undersökas huruvida alla lämpliga tekniska skyddsåtgärder och alla lämpliga organisatoriska åtgärder har vidtagits för att omedelbart fastställa om en personuppgiftsincident har ägt rum och skyndsamt informera tillsynsmyndigheten och den registrerade. Att en anmälan gjordes utan onödigt dröjsmål bör fastställas med hänsyn tagen bl.a. till personuppgiftsincidentens art och svårighetsgrad och dess följder och negativa effekter för den registrerade. En sådan anmälan kan leda till ett ingripande från tillsynsmyndighetens sida i enlighet med dess uppgifter och befogenheter enligt denna förordning.
88. När ingående regler fastställs för format och förfaranden för anmälan av personuppgiftsincidenter, bör vederbörlig hänsyn tas till omständigheterna kring incidenten, däribland om personuppgifterna var skyddade av lämpliga tekniska skyddsåtgärder, som betydligt begränsar sannolikheten för identitetsbedrägeri eller andra former av missbruk. Dessutom bör sådana regler och förfaranden beakta brottsbekämpande myndigheters berättigade intressen, där en för tidig redovisning kan riskera att i onödan hämma utredning av omständigheterna kring en personuppgiftsincident.
89. Direktiv 95/46/EG föreskrev en allmän skyldighet att anmäla behandling av personuppgifter till tillsynsmyndigheterna. Denna skyldighet medförde administrativa och ekonomiska bördor, men förbättrade inte alltid personuppgiftsskyddet. Sådana övergripande och allmänna anmälningsskyldigheter bör därför avskaffas och ersättas av effektiva förfaranden och mekanismer som i stället inriktas på de typer av behandlingar som sannolikt innebär en hög risk för fysiska personers rättigheter och friheter, i kraft av deras art, omfattning, sammanhang och ändamål. Dessa behandlingar kan vara sådana som särskilt inbegriper användning av ny teknik eller är av en ny typ, för vilken konsekvensbedömning avseende uppgiftsskydd inte tidigare har genomförts av den personuppgiftsansvarige, eller som blir nödvändiga på grund av den tid som har förflutit sedan den ursprungliga behandlingen.
90. I sådana fall bör den personuppgiftsansvarige före behandlingen, med beaktande av behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål samt upphovet till risken, göra en konsekvensbedömning avseende dataskydd i syfte att bedöma den höga riskens specifika sannolikhetsgrad och allvar. Konsekvensbedömningen bör

främst innefatta de planerade åtgärder, skyddsåtgärder och mekanismer som ska minska denna risk, säkerställa personuppgiftsskyddet och visa att denna förordning efterlevs.

91. Detta bör särskilt vara tillämpligt på storskalig uppgiftsbehandling med syftet att behandla betydande mängder personuppgifter på regional, nationell eller övernationell nivå, vilket skulle kunna påverka ett stort antal registrerade och sannolikt kommer att innebära en hög risk, exempelvis till följd av uppgifternas känsliga natur, där i enlighet med den uppnådda nivån av teknisk kunskap en ny teknik används storskaligt, samt på annan behandling som innebär en hög risk för registrerades rättigheter och friheter, framför allt när denna behandling gör det svårare för de registrerade att utöva sina rättigheter. En konsekvensbedömning avseende dataskydd bör också göras, där personuppgifter behandlas i syfte att fatta beslut om specifika fysiska personer efter en systematisk och omfattande bedömning av fysiska personers personliga aspekter på grundval av profilering av dessa uppgifter eller efter behandling av särskilda kategorier av personuppgifter, biometrisk uppgifter eller uppgifter om fällande domar i brottmål samt lagöverträdelse som innefattar brott eller därmed sammanhängande säkerhetsåtgärder. Likaså krävs en konsekvensbedömning avseende dataskydd för övervakning av allmän plats i stor omfattning, särskilt vid användning av optisk-elektroniska anordningar, eller för all annan behandling där den behöriga tillsynsmyndigheten anser att behandlingen sannolikt kommer att innebära en hög risk för de registrerades rättigheter och friheter, framför allt på grund av att den hindrar de registrerade från att utöva en rättighet eller använda en tjänst eller ett avtal eller på grund av att den systematiskt genomförs i stor omfattning. Behandling av personuppgifter bör inte anses vara storskalig, om det är fråga om personuppgifter från patienter eller klienter som behandlas av enskilda läkare, andra yrkesverksamma på hälsoområdet eller juridiska ombud. I dessa fall bör en konsekvensbedömning avseende dataskydd inte vara obligatorisk.
92. Ibland kan det vara förnuftigt och ekonomiskt att en konsekvensbedömning avseende dataskydd inriktar sig på ett vidare område än ett enda projekt, exempelvis när myndigheter eller organ avser att skapa en gemensam tillämpnings- eller behandlingsplattform eller när flera personuppgiftsansvariga planerar att införa en gemensam tillämpnings- eller behandlingsmiljö för en hel bransch eller ett helt segment eller för en allmänt utnyttjad horisontell verksamhet.
93. Medlemsstaterna kan anse det nödvändigt att genomföra en sådan bedömning före behandlingen i samband med antagandet av medlemsstaters nationella rätt som ligger till grund för utförandet av myndighetens eller det offentliga organets uppgifter och reglerar den aktuella specifika behandlingsåtgärden eller serien av åtgärder.
94. Om det av en konsekvensbedömning avseende dataskydd framgår att behandlingen utan skyddsåtgärder, säkerhetsåtgärder och mekanismer för att minska risken kommer att innebära en hög risk för fysiska personers rättigheter och friheter, och den personuppgiftsansvarige anser att risken inte kan begränsas genom åtgärder som är rimliga med avseende på tillgänglig teknik och genomförandekostnader, bör samråd hållas med tillsynsmyndigheten innan behandlingen inleds. En sådan hög risk kommer sannolikt att orsakas av vissa typer av behandling samt av en viss omfattning och frekvens för behandlingen, vilket även kan leda till skador för eller kränkningar av fysiska personers rättigheter och friheter. Tillsynsmyndigheten bör inom en fastställd tid svara på en begäran om samråd. Ett uteblivet svar från tillsynsmyndigheten inom denna tid bör dock inte hindra ett eventuellt ingripande från tillsynsmyndighetens sida i enlighet med dess uppgifter och befogenheter enligt denna förordning, inbegripet befogenheten att förbjuda behandling. Som en del av denna samrådsprocess får resultatet av en konsekvensbedömning avseende dataskydd som utförs med avseende på behandlingen i fråga överlämnas till tillsynsmyndigheten, framför allt de åtgärder som planeras för att minska risken för fysiska personers rättigheter och friheter.
95. Personuppgiftsbiträdet bör vid behov och på begäran bistå den personuppgiftsansvarige med fullgörande av de skyldigheter som härrör från utförandet av konsekvensbedömningar avseende dataskydd och förhandssamråd med tillsynsmyndigheten.

Författningar

96. Ett samråd med tillsynsmyndigheten bör även ske som ett led i det förberedande arbetet med en lagstiftningsåtgärd som stadgar om behandling av personuppgifter i syfte att säkerställa att den avsedda behandlingen överensstämmer med denna förordning och framför allt för att minska den risk den medför för den registrerade.
97. När en behandling utförs av en myndighet, med undantag av domstolar eller oberoende rättsliga myndigheter som en del av deras dömande verksamhet, eller när en behandling utförs i den privata sektorn av en personuppgiftsansvarig vars kärnverksamhet består av behandlingsverksamhet som kräver regelbunden och systematisk övervakning av de registrerade i stor omfattning, eller när den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets kärnverksamhet består av behandling i stor omfattning av särskilda kategorier av personuppgifter och uppgifter som rör fällande domar i brottmål och lagöverträdelse som innefattar brott, bör en person med sakkunskap i fråga om dataskyddslagstiftning och -förfaranden bistå den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet för att övervaka den interna efterlevnaden av denna förordning. I den privata sektorn avser personuppgiftsansvarigas kärnverksamhet deras primära verksamhet och inte behandling av personuppgifter som kompletterande verksamhet. Den nödvändiga nivån på sakkunskapen bör fastställas särskilt i enlighet med den uppgiftsbehandling som utförs och det skydd som krävs för de personuppgifter som behandlas av den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet. Denna typ av dataskyddsombud bör, oavsett om de är anställda av den personuppgiftsansvarige eller ej, kunna fullgöra sitt uppdrag och utföra sina uppgifter på ett oberoende sätt.
98. Sammanslutningar eller andra organ som företräder kategorier av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbitråden bör uppmuntras att utarbeta uppförandekoder inom gränserna för denna förordning, så att tillämpningen av denna förordning effektiviseras, med beaktande av särdragen hos den behandling som sker inom vissa sektorer och de särskilda behov som finns inom mikroföretag samt inom små och medelstora företag. I synnerhet skulle man genom sådana uppförandekoder kunna anpassa personuppgiftsansvarigas och personuppgiftsbitrådets skyldigheter, med beaktande av den risk som behandlingen sannolikt innebär för fysiska personers rättigheter och friheter.
99. Vid utformningen av en uppförandekod eller vid ändring eller utvidgning av en befintlig sådan kod bör sammanslutningar och andra organ som företräder kategorier av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbitråden samråda med berörda intressenter, i möjligaste mån inbegripet registrerade, och beakta de inlagor som mottas och de åsikter som framförs som svar på samråden.
100. För att förbättra öppenheten och efterlevnaden av denna förordning bör införandet av certifieringsmekanismer och dataskyddsförsegling och dataskyddsmärkning uppmuntras, så att registrerade snabbt kan bedöma nivån på relevanta produkters och tjänsters dataskydd.
101. Flöden av personuppgifter till och från länder utanför unionen och till och från internationella organisationer är nödvändiga för utvecklingen av internationell handel och internationellt samarbete. Ökningen av dessa flöden har medfört nya utmaningar och nya farhågor när det gäller skyddet av personuppgifter. Det är viktigt att den skyddsnivå som fysiska personer säkerställs inom unionen genom denna förordning inte undergrävs när personuppgifter överförs från unionen till personuppgiftsansvariga, personuppgiftsbitråden eller andra mottagare i tredjeland eller till internationella organisationer, vilket inbegriper vidarebefordran av personuppgifter från tredjelandet eller den internationella organisationen till personuppgiftsansvariga, personuppgiftsbitråden i samma eller ett annat tredjeland eller en annan internationell organisation. Överföringar till tredjeländer och internationella organisationer får under alla omständigheter endast utföras i full överensstämmelse med denna förordning. En överföring kan endast ske, om de villkor som fastställs i bestämmelserna i denna förordning om överföring av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer har uppfyllts av den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet, med förbehåll för de övriga bestämmelserna i denna förordning.

102. Denna förordning påverkar inte internationella avtal mellan unionen och tredjeländer som reglerar överföring av personuppgifter, däribland lämpliga skyddsåtgärder för de registrerade. Medlemsstaterna får ingå internationella avtal som innefattar överföring av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer i den mån sådana avtal inte påverkar denna förordning eller andra bestämmelser i unionsrätten och innehåller en skälig nivå av skydd för de registrerades grundläggande rättigheter.
103. Kommissionen kan med verkan för hela unionen fastställa att ett tredjeland, ett territorium eller en specificerad sektor i ett tredjeland eller en internationell organisation erbjuder en adekvat dataskyddsnivå och på så sätt skapa rättslig säkerhet och enhetlighet i hela unionen vad gäller tredjelandet eller den internationella organisationen som anses tillhandahålla en sådan skyddsnivå. I dessa fall får överföringar av personuppgifter till det tredjelandet eller den internationella organisationen ske utan ytterligare tillstånd. Kommissionen kan också, efter att ha underrättat tredjelandet eller den internationella organisationen och lämnat en fullständig motivering, besluta att ett sådant beslut ska återkallas.
104. I enlighet med de grundläggande värderingar som unionen bygger på, bl.a. skyddet av mänskliga rättigheter, bör kommissionen i sin bedömning av tredjelandet eller ett territorium eller en specificerad sektor i ett tredjeland beakta hur ett visst tredjeland respekterar rättsstatsprincipen, tillgången till rättslig prövning samt internationella människorättsnormer och -standarder samt landets allmänna lagstiftning och sektorslagstiftning, inklusive lagstiftning om allmän säkerhet, försvar och nationell säkerhet samt allmän ordning och straffrätt. Vid antagandet av ett beslut om adekvat skyddsnivå avseende ett territorium eller en specificerad sektor i ett tredjeland bör hänsyn tas till tydliga och objektiva kriterier, t.ex. specifik behandling och tillämpningsområdet för tillämpliga rättsliga standarder och gällande lagstiftning i tredjelandet. Tredjelandet bör erbjuda garantier som säkerställer en tillfredsställande skyddsnivå som i huvudsak motsvarar den som säkerställs i unionen, i synnerhet när personuppgifter behandlas inom en eller flera specifika sektorer. Tredjelandet bör framför allt säkerställa en effektiv oberoende dataskyddsövervakning och sörja för samarbetsmekanismer med medlemsstaternas dataskyddsmyndigheter, och de registrerade bör tillförsäkras effektiva och lagstadgade rättigheter samt effektiv administrativ och rättslig prövning.
105. Utöver de internationella åtaganden som tredjelandet eller den internationella organisationen har gjort bör kommissionen beakta de skyldigheter som följer av tredjelandets eller den internationella organisationens deltagande i multilaterala eller regionala system, särskilt rörande skydd av personuppgifter och genomförandet av dessa skyldigheter. Framför allt bör tredjelandets anslutning till Europarådets konvention av den 28 januari 1981 om skydd för enskilda vid automatisk behandling av personuppgifter och dess tilläggsprotokoll beaktas. Kommissionen bör samråda med styrelsen vid bedömningen av skyddsnivån i tredjeländer eller internationella organisationer.
106. Kommissionen bör övervaka hur beslut om skyddsnivå i ett tredjeland, ett territorium eller en specificerad sektor i ett tredjeland eller en internationell organisation fungerar, och övervaka hur beslut som antas på grundval av artikel 25.6 eller 26.4 i direktiv 95/46/EG fungerar. Kommissionen bör i sina beslut om adekvat skyddsnivå föreskriva en mekanism för periodisk översyn av hur de fungerar. Denna periodiska översyn bör genomföras i samråd med det berörda tredjelandet eller den berörda internationella organisationen, med beaktande av all relevant utveckling i tredjelandet eller den internationella organisationen. Vid övervakningen och genomförandet av den periodiska översynen bör kommissionen ta hänsyn till synpunkter och resultat från Europaparlamentet och rådet samt andra relevanta organ och källor. Kommissionen bör inom rimlig tid utvärdera hur de sistnämnda besluten fungerar och rapportera alla relevanta resultat till den kommitté, i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011, som inrättats enligt denna förordning och till Europaparlamentet och rådet.

Författ-
ningar

107. Kommissionen kan konstatera att ett tredjeland, ett territorium eller en viss specifierad sektor i ett tredjeland eller en internationell organisation inte längre säkerställer en adekvat dataskyddsnivå. Överföring av personuppgifter till detta tredjeland eller till denna internationella organisation bör då förbjudas, såvida inte kraven i denna förordning avseende överföring med stöd av lämpliga skyddsåtgärder, inbegripet bindande företagsbestämmelser och undantag för särskilda situationer, är uppfyllda. I så fall bör det finnas möjlighet till samråd mellan kommissionen och dessa tredjeländer eller internationella organisationer. Kommissionen bör i god tid informera tredjelandet eller den internationella organisationen om skälen och inleda samråd med tredjelandet eller organisationen för att avhjälpa situationen.
108. Saknas beslut om adekvat skyddsnivå bör den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet vidta åtgärder för att kompensera för det bristande dataskyddet i ett tredjeland med hjälp av lämpliga skyddsåtgärder för den registrerade. Sådana lämpliga skyddsåtgärder kan bestå i tillämpning av bindande företagsbestämmelser, standardbestämmelser om dataskydd som antagits av kommissionen, standardbestämmelser om dataskydd som antagits av en tillsynsmyndighet eller avtalsbestämmelser som godkänts av en tillsynsmyndighet. Dessa skyddsåtgärder bör säkerställa iakttagande av de krav i fråga om dataskydd och registrerades rättigheter som är lämpliga för behandling inom unionen, inbegripet huruvida bindande rättigheter för de registrerade och effektiva rättsmedel är tillgängliga, inbegripet en faktisk rätt att föra talan på administrativ väg eller inför domstol och att kräva kompensation i unionen eller i ett tredjeland. De bör särskilt gälla överensstämmelse med allmänna principer för behandling av personuppgifter samt principerna om inbyggt dataskydd och dataskydd som standard. Överföring av uppgifter kan också utföras av offentliga myndigheter eller organ till offentliga myndigheter eller organ i tredjeländer eller internationella organisationer med motsvarande skyldigheter eller uppgifter, inbegripet på grundval av bestämmelser som ska införas i administrativa överenskommelser, t.ex. samförståndsavtal, som föreskriver verkställbara och faktiska rättigheter för de registrerade. Tillstånd från den behöriga tillsynsmyndigheten bör erhållas när skyddsåtgärder föreskrivs i icke rättsligt bindande administrativa arrangemang.
109. Personuppgiftsansvarigas eller personuppgiftsbitrådets möjlighet att använda standardiserade dataskyddsbestämmelser som antagits av kommissionen eller av en tillsynsmyndighet bör inte hindra att de infogar standardiserade dataskyddsbestämmelser i ett vidare avtal, såsom ett avtal mellan personuppgiftsbiträdet och ett annat personuppgiftsbiträde, eller lägger till andra bestämmelser eller ytterligare skyddsåtgärder, under förutsättning att de inte direkt eller indirekt står i strid med standardavtalsklausuler som antagits av kommissionen eller av en tillsynsmyndighet eller påverkar de registrerades grundläggande rättigheter eller friheter. Personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden bör uppmuntras att tillhandahålla ytterligare skyddsåtgärder via avtalsmässiga åtaganden som kompletterar de standardiserade skyddsbestämmelserna.
110. En concern eller en grupp av företag som deltar i en gemensam ekonomisk verksamhet bör kunna använda sig av godkända bindande företagsbestämmelser för sina internationella överföringar från unionen till organisationer inom samma concern eller grupp av företag som deltar i en gemensam ekonomisk verksamhet, under förutsättning att företagsbestämmelserna inbegriper alla nödvändiga principer och bindande rättigheter som säkerställer lämpliga skyddsåtgärder för överföringar eller kategorier av överföringar av personuppgifter.
111. Det bör införas bestämmelser som ger möjlighet att under vissa omständigheter göra överföringar, om den registrerade har lämnat sitt uttryckliga samtycke, när överföringen är tillfällig och nödvändig med hänsyn till ett avtal eller ett rättsligt anspråk, oavsett om detta sker inom ett rättsligt förfarande eller i ett administrativt eller utomrättsligt förfarande, inbegripet förfaranden inför tillsynsorgan. Det bör också införas bestämmelser som ger möjlighet till överföringar om viktiga allmänintressen fastställda genom unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt så kräver eller när överföringen görs från ett register som inrättats genom lag och är avsett att konsulteras av allmänheten eller av personer med ett berättigat intresse. I sistnäm-

da fall bör en sådan överföring inte omfatta alla personuppgifter eller hela kategorier av uppgifter i registret, och överföringen bör endast göras när registret är avsett att vara tillgängligt för personer med ett berättigat intresse, på begäran av dessa personer eller om de själva är mottagarna, med full hänsyn till de registrerades intressen och grundläggande rättigheter.

112. Dessa undantag bör främst vara tillämpliga på uppgiftsöverföringar som krävs och är nödvändiga med hänsyn till viktiga allmänintressen, exempelvis vid internationella utbyten av uppgifter mellan konkurrensmyndigheter, skatte- eller tullmyndigheter, finanstillsynsmyndigheter, socialförsäkringsmyndigheter, eller med hänsyn till folkhälsan, till exempel vid kontaktspårning för smittsamma sjukdomar eller för att minska och/eller undanröja dopning inom idrott. En överföring av personuppgifter bör också betraktas som laglig, om den är nödvändig för att skydda ett intresse som är väsentligt för den registrerades eller en annan persons vitala intressen, inklusive dennes fysiska integritet och liv, om den registrerade är oförmögen att ge sitt samtycke. Saknas beslut om adekvat skyddsnivå får unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt med hänsyn till viktiga allmänintressen uttryckligen fastställa gränser för överföringen av särskilda kategorier av uppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation. Medlemsstaterna bör underrätta kommissionen om sådana bestämmelser. Varje överföring till en internationell humanitär organisation av personuppgifter rörande en registrerad som är fysiskt eller rättsligt förhindrad att ge sitt samtycke, i syfte att utföra en uppgift inom ramen för Genèvekonventionerna eller vara förenlig med internationell humanitär rätt, vilken är tillämplig vid väpnade konflikter, skulle kunna anses vara nödvändig för ett betydande allmänintresse eller för att den är av vitalt intresse för den registrerade.
113. Överföringar som kan anses vara icke återkommande och endast gäller ett begränsat antal registrerade kan också vara möjliga när personuppgiftsansvarigas tvingande berättigade intressen motiverar detta, om inte den registrerades intressen eller rättigheter och friheter väger tyngre än dessa intressen, och den personuppgiftsansvarige har bedömt alla omständigheter kring uppgiftsöverföringen. Den personuppgiftsansvarige bör ta särskild hänsyn till personuppgifternas art, den eller de avsedda behandlingarnas ändamål och varaktighet samt situationen i ursprungslandet, tredjelandet och det slutliga bestämmelselandet och bör tillhandahålla lämpliga åtgärder för att skydda fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter vid behandlingen av deras personuppgifter. Sådana överföringar bör endast vara möjliga i vissa fall där inget av de andra skälen till överföring är tillämpligt. För vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål bör hänsyn tas till samhällets legitima förväntningar i fråga om ökad kunskap. Den personuppgiftsansvarige bör informera tillsynsmyndigheten och den registrerade om överföringen.
114. Om kommissionen inte har fattat beslut om adekvat dataskyddsnivå i ett tredjeland, bör den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet i alla fall använda sig av lösningar som ger de registrerade verkställbara och effektiva rättigheter vad gäller behandlingen av deras personuppgifter inom unionen när dessa uppgifter väl har överförts, så att de fortsatt kan utöva sina grundläggande rättigheter och att skyddsåtgärder fortsatt gäller i förhållande till dem.
115. Vissa tredjeländer antar lagar och andra författningar som syftar till att direkt reglera behandling som genomförs av fysiska och juridiska personer under medlemsstaternas jurisdiktion. Detta kan inkludera rättsliga avgöranden eller beslut av administrativa myndigheter i tredjeländer med krav på att personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden överför eller överlämnar personuppgifter, vilka inte grundar sig på något gällande internationellt avtal, såsom ett fördrag om ömsesidig rättshjälp, mellan det begärande tredjelandet och unionen eller en medlemsstat. Extraterritoriell tillämpning av dessa lagar och andra författningar kan strida mot internationell rätt och inverka menligt på det skydd av fysiska personer som säkerställs inom unionen genom denna förordning. Överföringar bör endast tillåtas om villkoren i denna förordning för en överföring till tredjeländer är uppfyllda. Detta kan vara fallet bl.a. när utlämnande är nödvändigt på grund av ett viktigt allmänintresse som erkänns i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av.

Författningar

116. När personuppgifter förs över gränser utanför unionen kan detta öka risken för att fysiska personer inte kan utöva sina dataskyddsrättigheter, i synnerhet för att skydda sig från otillåten användning eller otillåtet utlämnande av denna information. Samtidigt kan tillsynsmyndigheter finna att de inte är i stånd att handlägga klagomål eller göra utredningar som gäller verksamheter utanför gränserna för deras land. Deras strävan att arbeta tillsammans över gränserna kan också hindras av otillräckliga preventiva eller korrigerande befogenheter, oenhetliga rättsliga regelverk och praktiska hinder, som exempelvis bristande resurser. Närmare samarbete mellan dataskyddstillsynsmyndigheter bör därför främjas för att hjälpa dem att utbyta information och utföra utredningar med sina internationella motparter. I syfte att bygga upp internationella samarbetsmekanismer för att underlätta och tillhandahålla ömsesidig internationell hjälp med att kontrollera efterlevnaden av lagstiftningen till skydd för personuppgifter, bör kommissionen och tillsynsmyndigheterna utbyta information och samarbeta, inom verksamhet som rör utövandet av deras befogenheter, med behöriga myndigheter i tredjeländer, på grundval av ömsesidighet och i överensstämmelse med denna förordning.
117. Ett väsentligt inslag i skyddet av fysiska personer vid behandlingen av personuppgifter är att medlemsstaterna inrättar tillsynsmyndigheter med behörighet att utföra sina uppgifter och utöva sina befogenheter under fullständigt oberoende. Medlemsstaterna bör kunna inrätta fler än en tillsynsmyndighet om det behövs för att ta hänsyn till den egna konstitutionella, organisatoriska och administrativa strukturen.
118. Tillsynsmyndigheternas oberoende bör dock inte innebära att deras utgifter inte kan underkastas kontroll- eller övervakningsmekanismer eller att de inte kan bli föremål för domstolsprövning.
119. Om en medlemsstat inrättar flera tillsynsmyndigheter, bör den genom lagstiftning säkerställa att dessa tillsynsmyndigheter effektivt deltar i mekanismen för enhetlighet. Medlemsstaten bör i synnerhet utnämna en tillsynsmyndighet som fungerar som samlande kontaktpunkt för dessa myndigheters effektiva deltagande i mekanismen för att säkra ett snabbt och smidigt samarbete med övriga tillsynsmyndigheter, styrelsen och kommissionen.
120. Varje tillsynsmyndighet bör tilldelas de ekonomiska och personella resurser och lokalutrymmen samt den infrastruktur som är nödvändig för att den effektivt ska kunna utföra sina uppgifter, däribland de uppgifter som är knutna till ömsesidigt bistånd och samarbete med övriga tillsynsmyndigheter i hela unionen. Varje tillsynsmyndighet bör ha en separat offentlig årlig budget, som kan ingå i den övergripande statsbudgeten eller nationella budgeten.
121. De allmänna villkoren för tillsynsmyndighetens ledamot eller ledamöter bör fastställas genom varje medlemsstats lagstiftning och där bör i synnerhet föreskrivas att ledamöterna ska utnämnas genom ett öppet förfarande antingen av medlemsstatens parlament, regering eller statschef, på grundval av ett förslag från regeringen, en ledamot av regeringen, parlamentet eller en av parlamentets kammare eller av ett oberoende organ som enligt medlemsstaternas nationella rätt har anförtratts utnämningen. I syfte att säkerställa tillsynsmyndighetens oberoende bör ledamoten eller ledamöterna handla med integritet, avstå från alla handlingar som står i strid med deras tjänsteutövning och under sin mandattid avstå från all annan avlönad eller oavlönad yrkesverksamhet som står i strid med deras uppdrag. Tillsynsmyndigheten bör ha egen personal, som valts ut av tillsynsmyndigheten eller ett oberoende organ som fastställs i medlemsstaternas nationella rätt, vilken uteslutande bör vara underställd tillsynsmyndighetens ledamot eller ledamöter.
122. Varje tillsynsmyndighet bör ha behörighet att inom sin medlemsstats territorium utöva de befogenheter och utföra de uppgifter som den tilldelats i enlighet med denna förordning. Detta bör framför allt omfatta behandling inom ramen för verksamhet vid den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdets verksamhetsställen inom den egna medlemsstatens territorium, behandling av personuppgifter som utförs av myndigheter eller privata organ som agerar i ett allmänt intresse, behandling som påverkar registrerade på dess territorium eller behandling som utförs av en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde som inte är etablerad i unionen när den rör registrerade som är bosatta på dess territorium. Detta bör inbegripa

att hantera klagomål som lämnas in av en registrerad, genomföra undersökningar om tillämpningen av denna förordning samt främja allmänhetens medvetenhet om risker, bestämmelser, skyddsåtgärder och rättigheter när det gäller behandlingen av personuppgifter.

123. Tillsynsmyndigheterna bör övervaka tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning och bidra till att tillämpningen blir enhetlig över hela unionen, för att skydda fysiska personer vid behandling av deras personuppgifter och för att underlätta det fria flödet av personuppgifter inom den inre marknaden. För detta ändamål bör tillsynsmyndigheterna samarbeta såväl sinsemellan som med kommissionen, utan att det behövs något avtal mellan medlemsstaterna om tillhandahållande av ömsesidigt bistånd eller om sådant samarbete.
124. Om behandlingen av personuppgifter sker inom ramen för verksamhet vid en personuppgiftsansvarigs eller ett personuppgiftsbiträdes verksamhetsställe i unionen och den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet är etablerad i mer än en medlemsstat, eller om behandling som sker inom ramen för verksamhet vid ett enda verksamhetsställe tillhörande en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde i unionen i väsentlig grad påverkar eller sannolikt i väsentlig grad kommer att påverka registrerade i mer än en medlemsstat, bör tillsynsmyndigheten för den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdes huvudsakliga verksamhetsställe eller för detta enda verksamhetsställe tillhörande den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet agera som ansvarig myndighet. Denna bör samarbeta med de övriga myndigheter som berörs, eftersom den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet har ett verksamhetsställe inom deras medlemsstats territorium, eftersom registrerade som är bosatta på deras territorium i väsentlig grad påverkas eller eftersom ett klagomål har lämnats in till dem. Även när en registrerad som inte är bosatt i medlemsstaten har lämnat in ett klagomål, bör den tillsynsmyndighet som klagomålet har lämnats in till också vara en berörd tillsynsmyndighet. Styrelsen bör inom ramen för sina uppgifter kunna utfärda riktlinjer för alla frågor som rör tillämpningen av denna förordning, framför allt för vilka kriterier som ska beaktas för att konstatera om behandlingen i fråga i väsentlig grad påverkar registrerade i mer än en medlemsstat och för vad som utgör en relevant och motiverad invändning.
125. Den ansvariga myndigheten bör ha behörighet att anta bindande beslut om åtgärder inom ramen för de befogenheter som den tilldelats i enlighet med denna förordning. I egenskap av ansvarig myndighet bör tillsynsmyndigheten nära involvera och samordna de berörda tillsynsmyndigheterna i beslutsfattandet. Om man beslutar att helt eller delvis avslå den registrerades klagomål, bör detta beslut antas av den tillsynsmyndighet som klagomålet har lämnats in till.
126. Den ansvariga tillsynsmyndigheten och de berörda tillsynsmyndigheterna bör gemensamt enas om beslutet, som bör rikta sig till den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdes huvudsakliga eller enda verksamhetsställe och vara bindande för den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet bör vidta de åtgärder som krävs för att säkerställa efterlevnad av denna förordning och genomförande av det beslut som den ansvariga tillsynsmyndigheten har anmält till den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdes huvudsakliga verksamhetsställe vad gäller behandling i unionen.
127. Varje tillsynsmyndighet som inte agerar som ansvarig tillsynsmyndighet bör vara behörig att behandla lokala fall, om den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet är etablerad i mer än en medlemsstat men ärendet för den specifika behandlingen endast avser behandling som utförs i en enda medlemsstat och endast omfattar registrerade i denna enda medlemsstat, till exempel om ärendet avser behandling av anställdas personuppgifter inom ramen för en medlemsstats specifika anställningsförhållanden. I sådana fall bör tillsynsmyndigheten utan dröjsmål underrätta den ansvariga tillsynsmyndigheten om detta ärende. Efter att ha underrättats bör den ansvariga tillsynsmyndigheten besluta huruvida den kommer att hantera ärendet i enlighet med bestämmelsen om samarbete mellan den ansvariga tillsynsmyndigheten och andra berörda tillsynsmyndigheter (nedan kallad *mekanismen*

Författningar

för en enda kontaktpunkt), eller om den tillsynsmyndighet som underrättade den bör behandla ärendet på lokal nivå. När den ansvariga tillsynsmyndigheten beslutar huruvida den kommer att behandla ärendet, bör den ta hänsyn till om den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet har ett verksamhetsställe i den medlemsstat där den tillsynsmyndighet som underrättade den ansvariga myndigheten är belägen för att säkerställa ett effektivt genomförande av ett beslut gentemot den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet. När den ansvariga tillsynsmyndigheten beslutar att behandla ärendet, bör den tillsynsmyndighet som underrättade den ha möjlighet att lämna in ett förslag till beslut, som den ansvariga tillsynsmyndigheten bör ta största möjliga hänsyn till när den utarbetar utkastet till beslut inom ramen för mekanismen för en enda kontaktpunkt.

128. Bestämmelserna om den ansvariga tillsynsmyndigheten och mekanismen för en enda kontaktpunkt bör inte tillämpas om behandlingen utförs av myndigheter eller privata organ i ett allmänt intresse. I sådana fall bör den enda tillsynsmyndighet som är behörig att utöva de befogenheter som den tilldelas i enlighet med denna förordning vara tillsynsmyndigheten i den medlemsstat där myndigheten eller det privata organet är etablerat.
129. För att denna förordning ska övervakas och verkställas på ett enhetligt sätt i hela unionen bör tillsynsmyndigheterna i alla medlemsstater ha samma uppgifter och effektiva befogenheter, bl.a. undersökningsbefogenheter, korrigerande befogenheter och befogenheter att ålägga sanktioner samt befogenheter att utfärda tillstånd och ge råd, särskilt vid klagomål från fysiska personer och, utan att det påverkar åklagarmyndigheternas befogenheter enligt medlemsstaternas nationella rätt, att upplysa de rättsliga myndigheterna om överträdelse av denna förordning och delta i rättsliga förfaranden. Dessa befogenheter bör även omfatta en befogenhet att införa en tillfällig eller definitiv begränsning av, inklusive förbud mot, behandling. Medlemsstaterna får fastställa andra uppgifter med anknytning till skyddet av personuppgifter enligt denna förordning. Tillsynsmyndigheternas befogenheter bör utövas opartiskt, rättvist och inom rimlig tid i överensstämmelse med lämpliga rättssäkerhetsgarantier i unionsrätten och i medlemsstaternas nationella rätt. Framför allt bör varje åtgärd vara lämplig, nödvändig och proportionell för att säkerställa efterlevnad av denna förordning, med beaktande av omständigheterna i varje enskilt fall, samt respektera varje persons rätt att bli hörd innan några enskilda åtgärder som påverkar honom eller henne negativt vidtas och vara utformad så att onödiga kostnader och alltför stora olägenheter för de berörda personerna undviks. Undersökningsbefogenheten när det gäller tillträde till lokaler bör utövas i enlighet med särskilda krav i medlemsstaternas nationella processrätt, såsom kravet på att inhämta förhandstillstånd från rättsliga myndigheter. Varje rättsligt bindande åtgärd som vidtas av tillsynsmyndigheten bör vara skriftlig, klar och entydig, innehålla information om vilken tillsynsmyndighet som har utfärdat åtgärden och datum för utfärdandet, vara undertecknad av tillsynsmyndighetens chef eller en av dess ledamöter efter dennes bemyndigande samt innehålla en motivering till åtgärden och en hänvisning till rätten till ett effektivt rättsmedel. Detta bör inte utesluta ytterligare krav enligt medlemsstaternas nationella processrätt. Antagande av ett rättsligt bindande beslut innebär att det kan bli föremål för domstolsprövning i den medlemsstat till vilken den tillsynsmyndighet som antog beslutet hör.
130. Om den tillsynsmyndighet till vilken klagomålet har ingetts inte är den ansvariga tillsynsmyndigheten, bör den ansvariga tillsynsmyndigheten nära samarbeta med den tillsynsmyndighet till vilken klagomålet har ingetts i enlighet med de bestämmelser om samarbete och enhetlighet som fastställs i denna förordning. I sådana fall bör den ansvariga tillsynsmyndigheten när den vidtar åtgärder avsedda att ha rättsverkan, inbegripet utdömandet av administrativa sanktionsavgifter, ta största hänsyn till synpunkter från den tillsynsmyndighet till vilken klagomålet har ingetts, vilken bör kvarstå som behörig för genomförande av utredningar på den egna medlemsstatens territorium i samverkan med den behöriga tillsynsmyndigheten.
131. Om en annan tillsynsmyndighet bör agera som ansvarig tillsynsmyndighet för den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdes behandling men den sakfråga som klagomålet gäller eller den möjliga överträdelsen endast rör den person-

uppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets behandling i den medlemsstat där klagomålet har ingetts eller den eventuella överträdelsen har upptäckts, och frågan inte i väsentlig grad påverkar eller inte sannolikt i väsentlig grad kommer att påverka registrerade i andra medlemsstater, bör den tillsynsmyndighet som mottar ett klagomål eller upptäcker eller på annat sätt informeras om situationer som innebär eventuella överträdelser av denna förordning försöka få till stånd en uppgörelse i godo med den personuppgiftsansvarige och, om detta inte lyckas, utöva sina befogenheter fullt ut. Detta bör omfatta särskild behandling som utförs inom tillsynsmyndighetens medlemsstats territorium eller med avseende på registrerade inom denna medlemsstats territorium, behandling som utförs inom ramen för ett erbjudande om varor eller tjänster som särskilt riktar sig till registrerade inom tillsynsmyndighetens medlemsstats territorium eller behandling som måste bedömas med beaktande av relevanta rättsliga skyldigheter enligt medlemsstaternas nationella rätt.

132. Medvetandehöjande kampanjer från tillsynsmyndigheters sida riktade till allmänheten bör innefatta särskilda åtgärder riktade dels till personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden, inbegripet mikroföretag samt små och medelstora företag, dels till fysiska personer, särskilt i utbildningssammanhang.
133. Tillsynsmyndigheterna bör hjälpa varandra att utföra sina uppgifter och ge ömsesidigt bistånd så att denna förordning tillämpas och verkställs enhetligt på den inre marknaden. En tillsynsmyndighet som begärt ömsesidigt bistånd får anta en provisorisk åtgärd, om den inte har fått något svar på en begäran om ömsesidigt bistånd inom en månad från det att begäran mottogs av den andra tillsynsmyndigheten.
134. Alla tillsynsmyndigheter bör om lämpligt delta i gemensamma insatser med andra tillsynsmyndigheter. Den anmodade tillsynsmyndigheten bör vara skyldig att besvara en begäran inom en fastställd tidsperiod.
135. För att denna förordning ska tillämpas enhetligt i hela unionen bör en mekanism för enhetlighet när det gäller samarbete mellan tillsynsmyndigheterna skapas. Denna mekanism bör främst tillämpas när en tillsynsmyndighet avser att anta en åtgärd som är avsedd att ha rättsverkan gällande behandlingar som i väsentlig grad påverkar ett betydande antal registrerade i flera medlemsstater. Den bör också tillämpas när en berörd tillsynsmyndighet eller kommissionen begär att ett sådant ärende ska hanteras inom ramen för mekanismen för enhetlighet. Mekanismen bör inte påverka åtgärder som kommissionen kan komma att vidta när den utövar sina befogenheter enligt fördragen.
136. Vid tillämpningen av mekanismen för enhetlighet bör styrelsen inom en fastställd tidsperiod avge ett yttrande, om en majoritet av dess ledamöter så beslutar eller om någon berörd tillsynsmyndighet eller kommissionen begär detta. Styrelsen bör också ges befogenhet att anta rättsligt bindande beslut vid tvister mellan tillsynsmyndigheter. För detta ändamål bör den, normalt med två tredjedelars majoritet av sina ledamöter, utfärda rättsligt bindande beslut i tydligt fastställda fall då tillsynsmyndigheter har olika uppfattningar, framför allt när det gäller mekanismen för samarbete mellan den ansvariga tillsynsmyndigheten och berörda tillsynsmyndigheter om sakförhållandena, i synnerhet om huruvida denna förordning har överträtts.
137. Det kan uppstå brådskande behov att agera för att skydda registrerades rättigheter och friheter, särskilt när fara föreligger att säkerställandet av en registrerad persons rättighet kan komma att försvåras avsevärt. En tillsynsmyndighet bör därför kunna vidta vederbörligen motiverade provisoriska åtgärder inom sitt territorium med en viss giltighetsperiod, som inte bör överskrida tre månader.
138. Tillämpningen av en sådan mekanism bör vara ett villkor för lagligheten av en åtgärd som är avsedd att ha rättsverkan och som vidtas av tillsynsmyndigheten i de fall där denna tillämpning är obligatorisk. I andra ärenden som inbegriper flera länder bör samarbetsmekanismen mellan den ansvariga tillsynsmyndigheten och berörda tillsynsmyndigheter tillämpas, och ömsesidigt bistånd och gemensamma insatser kan utföras mellan de berörda tillsynsmyndigheterna på bilateral eller multilateral basis utan att mekanismen för enhetlighet utlöses.

Författ-
ningar

139. I syfte att främja en enhetlig tillämpning av denna förordning bör styrelsen inrättas som ett oberoende unionsorgan. För att styrelsen ska kunna uppfylla sina mål bör den vara en juridisk person. Styrelsen bör företräddas av sin ordförande. Den bör ersätta arbetsgruppen för skydd av fysiska personer med avseende på behandlingen av personuppgifter, som inrättades genom direktiv 95/46/EG. Den bör bestå av chefen för en tillsynsmyndighet i varje medlemsstat och Europeiska datatillsynsmannen eller deras respektive företrädare. Kommissionen bör delta i styrelsens verksamhet utan att ha rösträtt, och Europeiska datatillsynsmannen bör ha specifik rösträtt. Styrelsen bör bidra till denna förordnings enhetliga tillämpning i hela unionen, bl.a. genom att lämna råd till kommissionen, särskilt vad gäller skyddsnivån i tredjeländer eller internationella organisationer, och främja samarbetet mellan tillsynsmyndigheterna i hela unionen. Styrelsen bör agera oberoende när den utför sina uppgifter.
140. Styrelsen bör biträddas av ett sekretariat som tillhandahålls av Europeiska datatillsynsmannen. Den personal vid Europeiska datatillsynsmannen som medverkar i utförandet av de uppgifter som enligt denna förordning anförtrots styrelsen bör för sina uppgifter uteslutande ta emot instruktioner från styrelsens ordförande och rapportera till denne.
141. Alla registrerade bör ha rätt att lämna in ett klagomål till en enda tillsynsmyndighet, särskilt i den medlemsstat där den registrerade har sin hemvist, och ha rätt till ett effektivt rättsmedel i enlighet med artikel 47 i stadgan, om den registrerade anser att hans eller hennes rättigheter enligt denna förordning har kränkts eller om tillsynsmyndigheten inte reagerar på ett klagomål, helt eller delvis avslår eller avvisar ett klagomål eller inte agerar när så är nödvändigt för att skydda den registrerades rättigheter. Utredningen av ett klagomål bör, med förbehåll för eventuell domstolsprövning, ske i den utsträckning som är lämplig i det enskilda fallet. Tillsynsmyndigheten bör inom rimlig tid informera den registrerade om hur arbetet med klagomålet fortskrider och vad resultatet blir. Om ärendet fordrar ytterligare utredning eller samordning med en annan tillsynsmyndighet, bör den registrerade underrättas även om detta. För att förenkla inlämningen av klagomål bör varje tillsynsmyndighet vidta åtgärder, såsom att tillhandahålla ett formulär för inlämnande av klagomål som även kan fyllas i elektroniskt, utan att andra kommunikationsformer utesluts.
142. Om en registrerad anser att hans eller hennes rättigheter enligt denna förordning har kränkts, bör han eller hon ha rätt att ge mandat till ett organ, en organisation eller en sammanslutning som drivs utan vinstsyfte och som har inrättats i enlighet med en medlemsstats nationella rätt, som har stadgaenliga mål av allmänt intresse och bedriver verksamhet på området skydd av personuppgifter, att på hans eller hennes vägnar lämna in ett klagomål till en tillsynsmyndighet, om detta föreskrivs i medlemsstatens nationella rätt, att på den registrerades vägnar utöva rätten till domstolsprövning eller att på den registrerades vägnar utöva rätten att ta emot ersättning. En medlemsstat får föreskriva att ett sådant organ, en sådan organisation eller en sådan sammanslutning ska ha rätt att lämna in ett klagomål i den medlemsstaten, oberoende av en registrerad persons mandat, och ha rätt till ett effektivt rättsmedel, om det eller den har skäl att anse att en registrerad persons rättigheter har kränkts till följd av behandling av personuppgifter som strider mot denna förordning. Detta organ, denna organisation eller denna sammanslutning får inte ges rätt att kräva ersättning på en registrerad persons vägnar oberoende av den registrerades mandat.
143. Varje fysisk eller juridisk person har rätt att väcka ogiltighetstalan mot styrelsens beslut vid domstolen enligt de villkor som föreskrivs i artikel 263 i EUF-fördraget. I sin egenskap av adressater för sådana beslut måste, i enlighet med artikel 263 i EUF-fördraget, de berörda tillsynsmyndigheter som önskar överklaga dessa väcka talan inom två månader efter det att beslutet meddelats dem. Om styrelsens beslut direkt och personligen berör en personuppgiftsansvarig, ett personuppgiftsbiträde eller en enskild, kan den enskilde väcka ogiltighetstalan mot besluten inom två månader efter det att de har offentliggjorts på styrelsens webbplats, i enlighet med artikel 263 i EUF-fördraget. Utan att det påverkar denna rätt inom ramen för artikel 263 i EUF-fördraget bör varje fysisk eller juridisk person ha rätt till ett effektivt rätts-

medel vid den behöriga nationella domstolen mot ett beslut av en tillsynsmyndighet som har rättsliga följder för denna person. Sådana beslut avser särskilt tillsynsmyndighetens utövande av utrednings-, korrigerings- och godkännandebefogenheter eller avvísande av eller avslag på klagomål. Rätten till ett effektivt rättsmedel inbegriper dock inte åtgärder som vidtagits av tillsynsmyndigheter när dessa inte är rättsligt bindande, såsom yttranden som avgivits eller rådgivning som tillhandahållits av tillsynsmyndigheten. Talan mot beslut som har fattats av en tillsynsmyndighet bör väckas vid domstolarna i den medlemsstat där tillsynsmyndigheten har sitt säte och bör genomföras i enlighet med den medlemsstatens nationella processrätt. Dessa domstolar bör ha fullständig behörighet, vilket bör omfatta behörighet att pröva alla fakta och rättsliga frågor som rör den tvist som anhängiggjorts vid dem.

Om ett klagomål avslås eller avvisas av en tillsynsmyndighet, kan den enskilde väcka talan vid domstolarna i samma medlemsstat. I samband med rättsmedel som avser tillämpningen av denna förordning kan eller, i det fall som anges i artikel 267 i EUF-fördraget, måste nationella domstolar som anser att ett beslut om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att de ska kunna döma begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande om tolkningen av unionsrätten, inbegripet denna förordning. Om dessutom ett beslut av en tillsynsmyndighet om genomförande av ett beslut av styrelsen överklagas till en nationell domstol och giltigheten av styrelsens beslut ifrågasätts, har inte den nationella domstolen befogenhet att förklara styrelsens beslut ogiltigt utan måste hänskjuta frågan om giltighet till domstolen i enlighet med artikel 267 i EUF-fördraget såsom den tolkats av domstolen, närhelst den anser att beslutet är ogiltigt. En nationell domstol får dock inte hänskjuta en fråga om giltigheten av styrelsens beslut på begäran av en fysisk eller juridisk person som haft tillfälle att väcka ogiltighetstalan mot beslutet, i synnerhet inte om denna person direkt och personligen berördes av beslutet men inte gjorde detta inom den frist som anges i artikel 263 i EUF-fördraget.

144. Om en domstol där ett förfarande inlemts mot beslut som har fattats av en tillsynsmyndighet har skäl att tro att ett förfarande rörande samma behandling, såsom samma sakfråga vad gäller behandling av samma personuppgiftsansvarige eller samma personuppgiftsbiträde, eller samma händelseförlopp, har inlemts vid en annan behörig domstol i en annan medlemsstat, bör den kontakta denna domstol i syfte att bekräfta förekomsten av sådana relaterade förfaranden. Om relaterade förfaranden pågår vid en domstol i en annan medlemsstat får alla andra domstolar än den domstol där förfarandet först inleddes låta förfarandena vila eller på en av parterna begäran förklara sig obehöriga till förmån för den domstol där förfarandet först inleddes, om den domstolen har behörighet i förfarandet i fråga och dess lagstiftning tillåter förening av sådana relaterade förfaranden. Förfarandena anses vara relaterade, om de är så nära förenade att en gemensam handläggning och dom är påkallad för att undvika att oförenliga domar meddelas som en följd av att förfarandena prövas i olika rättegångar.
145. När det gäller ett rättsligt förfarande mot en personuppgiftsansvarig eller personuppgiftsbiträdet har ett verksamhetsställe eller där den registrerade är bosatt, såvida inte den personuppgiftsansvarige är en myndighet i en medlemsstat som agerar inom ramen för sina offentliga befogenheter.
146. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet bör ersätta all skada som en person kan komma att lida till följd av behandling som strider mot denna förordning. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet bör dock befrias från skadeståndsskyldighet om den kan visa att den inte på något sätt är ansvarig för skadan. Begreppet skada bör tolkas brett mot bakgrund av domstolens rättspraxis på ett sätt som fullt ut återspeglar denna förordnings mål. Detta påverkar inte skadeståndsanspråk till följd av överträdelse av andra bestämmelser i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt. Behandling som strider mot denna förordning omfattar även behandling som strider mot delegerade akter och genomförandeakter som antagits i enlighet med denna förordning och medlemsstaternas nationella rätt med närmare specifikation av denna förordnings bestämmelser. Registrerade bör få full och effektiv ersättning för den skada de lidit. Om personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden medverkat vid samma behandling, bör varje

Författ-
ningar

personuppgiftsansvarig eller personuppgiftsbiträde hållas ansvarig för hela skadan. Om de är förenade i samma rättsliga förfarande i enlighet med medlemsstaternas nationella rätt, kan ersättningen dock fördelas i enlighet med varje personuppgiftsansvarigs eller personuppgiftsbiträdes ansvar för den genom behandlingen uppkomna skadan, förutsatt att den registrerade som lidit skada tillförsäkras full och effektiv ersättning. Varje personuppgiftsansvarig eller personuppgiftsbiträde som har betalat full ersättning får därefter inleda förfaranden för återkrav mot andra personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som medverkat vid samma behandling.

147. Om särskilda bestämmelser om behörighet fastställs i denna förordning, framför allt vad gäller förfaranden för att begära rättslig prövning som inbegriper ersättning mot en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde, bör inte allmänna bestämmelser om behörighet, såsom bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1215/2012, påverka tillämpningen av sådana särskilda bestämmelser.
148. För att stärka verkställigheten av denna förordning bör det utdömas sanktioner, inbegripet administrativa sanktionsavgifter, för överträdelse av denna förordning utöver eller i stället för de lämpliga åtgärder som tillsynsmyndigheten vidtar i enlighet med denna förordning. Vid en mindre överträdelse eller om den sanktionsavgift som sannolikt skulle utdömas skulle innebära en oproportionell börda för en fysisk person får en reprimand utfärdas i stället för sanktionsavgifter. Vederbörlig hänsyn bör dock tas till överträdelsens karaktär, svårighetsgrad och varaktighet och huruvida den har skett uppsåtligen, vilka åtgärder som vidtagits för att lindra skadan, graden av ansvar eller eventuella tidigare överträdelse av relevans, det sätt på vilket överträdelsen kom till tillsynsmyndighetens kännedom, efterlevnad av åtgärder som förordnats mot den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet, tillämpning av en uppförandekod och eventuella andra försvårande eller förmildrande faktorer. Utdömandet av sanktioner, inbegripet administrativa sanktionsavgifter, bör underkastas adekvata rättssäkerhetsgarantier i överensstämmelse med allmänna principer inom unionsrätten och stadgan, vilket inbegriper ett effektivt rättsligt skydd och korrekt rättsligt förfarande.
149. Medlemsstaterna bör kunna fastställa bestämmelser om straffrättsliga påföljder för överträdelse av denna förordning, inbegripet för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits i enlighet med och inom ramen för denna förordning. Dessa straffrättsliga påföljder kan även inbegripa en möjlighet att förverka den vinning som gjorts genom överträdelse av denna förordning. Utdömandet av straffrättsliga påföljder för överträdelse av sådana nationella bestämmelser och administrativa sanktioner bör dock inte medföra ett åsidosättande av principen *ne bis in idem* enligt domstolens tolkning.
150. För att förstärka och harmonisera de administrativa sanktionerna för överträdelse av denna förordning bör samtliga tillsynsmyndigheter ha befogenhet att utfärda administrativa sanktionsavgifter. Det bör i denna förordning anges vilka överträdelserna är, den övre gränsen för och kriterierna för fastställande av de administrativa sanktionsavgifterna, som i varje enskilt fall bör bestämmas av den behöriga tillsynsmyndigheten med beaktande av alla relevanta omständigheter i det särskilda fallet, med vederbörlig hänsyn bl.a. till överträdelsens karaktär, svårighetsgrad och varaktighet samt till dess följder och till de åtgärder som vidtas för att sörja för fullgörandet av skyldigheterna enligt denna förordning och för att förebygga eller lindra konsekvenserna av överträdelsen. Om de administrativa sanktionsavgifterna åläggs ett företag, bör ett företag i detta syfte anses vara ett företag i den mening som avses i artiklarna 101 och 102 i EUF-fördraget. Om de administrativa sanktionsavgifterna åläggs personer som inte är ett företag, bör tillsynsmyndigheten ta hänsyn till den allmänna inkomstnivån i medlemsstaten och personens ekonomiska situation, när den överväger lämplig sanktionsavgift. Mekanismen för enhetlighet kan också tillämpas för att främja en enhetlig tillämpning av administrativa sanktionsavgifter. Medlemsstaterna bör fastställa om och i vilken utsträckning myndigheter ska om-

- fattas av administrativa sanktionsavgifter. Utfärdande av administrativa sanktionsavgifter eller utdelning av en varning påverkar inte tillämpningen av tillsynsmyndigheternas övriga befogenheter eller av andra sanktioner enligt denna förordning.
151. Danmarks och Estlands rättssystem tillåter inte administrativa sanktionsavgifter i enlighet med denna förordning. Bestämmelserna om administrativa sanktionsavgifter kan tillämpas så att sanktionsavgiften i Danmark utdöms som en straffrättslig påföljd av en behörig nationell domstol och att den i Estland utdöms av tillsynsmyndigheten inom ramen för ett förseelseförfarande, under förutsättning att en sådan tillämpning av bestämmelserna i dessa medlemsstater har en effekt som är likvärdig med administrativa sanktionsavgifter som utdöms av tillsynsmyndigheter. De behöriga nationella domstolarna bör därför beakta rekommendationen från den tillsynsmyndighet som initierar sanktionsavgiften. De sanktionsavgifter som utdöms bör i alla händelser vara effektiva, proportionella och avskräckande.
 152. Om denna förordning inte harmoniserar administrativa sanktioner eller om nödvändigt i andra fall, till exempel vid fall av allvarliga överträdelser av denna förordning, bör medlemsstaterna genomföra ett system med effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner. Dessa sanktioners art, straffrättsliga eller administrativa, bör fastställas i medlemsstaternas nationella rätt.
 153. Medlemsstaterna bör i sin lagstiftning sammanjämka bestämmelserna om yttrandefrihet och informationsfrihet, vilket inbegriper journalistiska, akademiska, konstnärliga och/eller litterära uttrycksformer, med rätten till skydd av personuppgifter i enlighet med denna förordning. Behandling av personuppgifter enbart för journalistiska, akademiska, konstnärliga eller litterära ändamål bör undantas från vissa av kraven i denna förordning, så att rätten till skydd av personuppgifter vid behov kan förenas med rätten till yttrandefrihet och informationsfrihet, som följer av artikel 11 i stadgan. Detta bör särskilt gälla vid behandling av personuppgifter inom det audiovisuella området och i nyhetsarkiv och pressbibliotek. Medlemsstaterna bör därför anta lagstiftningsåtgärder som fastställer de olika undantag som behövs för att skapa en balans mellan dessa grundläggande rättigheter. Medlemsstaterna bör fastställa sådana undantag med avseende på allmänna principer, de registrerades rättigheter, personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden, överföring av uppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer, de oberoende tillsynsmyndigheterna, samarbete och enhetlighet samt specifika situationer där personuppgifter behandlas. Om sådana undantag varierar från en medlemsstat till en annan, ska den nationella rätten i den medlemsstat vars lag den personuppgiftsansvarige omfattas av tillämpas. För att beakta vikten av rätten till yttrandefrihet i varje demokratiskt samhälle måste det göras en bred tolkning av vad som innefattas i denna frihet, som till exempel journalistik.
 154. Denna förordning gör det möjligt att vid tillämpningen av den ta hänsyn till principen om allmänhetens rätt att få tillgång till allmänna handlingar. Allmänhetens rätt att få tillgång till allmänna handlingar kan betraktas som ett allmänt intresse. Personuppgifter i handlingar som innehas av en myndighet eller ett offentligt organ bör kunna lämnas ut offentligt av denna myndighet eller detta organ, om utlämnning stadgas i unionsrätten eller i medlemsstatens nationella rätt som är tillämplig på myndigheten eller det offentliga organet. Denna rätt bör sammanjämka allmänhetens rätt att få tillgång till allmänna handlingar och vidareutnyttjande av information från den offentliga sektorn med rätten till skydd av personuppgifter och får därför innehålla föreskrifter om den nödvändiga sammanjämkningen med rätten till skydd av personuppgifter enligt denna förordning. Hänvisningen till offentliga myndigheter och organ bör i detta sammanhang omfatta samtliga myndigheter eller andra organ som omfattas av medlemsstaternas nationella rätt om allmänhetens tillgång till handlingar. Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/98/EG ska inte på något sätt påverka skyddsnivån för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter enligt bestämmelserna i unionsrätten och i medlemsstaternas nationella rätt och i synnerhet ändras inte de skyldigheter och rättigheter som anges i denna förordning genom det direktivet. I synnerhet ska direktivet inte vara tillämpligt på handlingar till vilka, med hänsyn till skyddet av personuppgifter, tillgång enligt tillgångsbestämmelserna är utesluten eller begränsad eller på delar av handlingar som

Författningar

är tillgängliga enligt dessa bestämmelser men som innehåller personuppgifter vilkas vidareutnyttjande i lag har fastställts som oförenligt med lagstiftningen om skydd för fysiska personer vid behandling av personuppgifter.

155. En medlemsstats nationella rätt eller kollektivavtal, inbegripet "verksamhetsöversenskommelser", får föreskriva särskilda bestämmelser om behandling av anställdas personuppgifter i anställningsförhållanden, särskilt när det gäller villkoren för hur personuppgifter i anställningsförhållanden får behandlas på grundval av samtycke från den anställde, rekrytering, genomförande av anställningsavtalet, inklusive befrielse från i lag eller kollektivavtal stadgade skyldigheter, ledning, planering och organisering av arbetet, jämställdhet och mångfald i arbetslivet samt hälsa och säkerhet på arbetsplatsen, men också när det gäller att såväl kollektivt som individuellt utöva och komma i åtnjutande av rättigheter och förmåner som är knutna till anställningen samt att avsluta anställningsförhållandet.
156. Behandlingen av personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål bör omfattas av lämpliga skyddsåtgärder för de registrerade rättigheter och friheter enligt denna förordning. Skyddsåtgärderna bör säkerställa att tekniska och organisatoriska åtgärder har införts för att se till att särskilt principen om uppgiftsminimering iakttas. Ytterligare behandling av personuppgifter för arkivändamål av allmänintresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål bör genomföras, när den personuppgiftsansvarige har bedömt möjligheten att uppnå dessa ändamål genom behandling av personuppgifter som inte medger eller inte längre medger identifiering av de registrerade, förutsatt att det finns lämpliga skyddsåtgärder (t. ex. pseudonymisering av personuppgifter). Medlemsstaterna bör införa lämpliga skyddsåtgärder för behandlingen av personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål. Medlemsstaterna bör på särskilda villkor med förbehåll för lämpliga skyddsåtgärder för de registrerade ha rätt att specificera och göra undantag från kraven på information, rätten till rättelse eller radering av personuppgifter, rätten att bli bortglömd, rätten till begränsning av behandlingen, rätten till dataportabilitet och rätten att göra invändning i samband med behandling av personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål. Villkoren och säkerhetsåtgärderna i fråga kan medföra att de registrerade måste följa särskilda förfaranden för att utöva dessa rättigheter, om det är lämpligt med hänsyn till den särskilda behandlingens syfte tillsammans med tekniska och organisatoriska åtgärder som syftar till att minimera behandlingen av personuppgifter i enlighet med principerna om proportionalitet och nödvändighet. Behandling av personuppgifter för vetenskapliga ändamål bör även vara förenlig med annan relevant lagstiftning, exempelvis om kliniska prövningar.
157. Genom att koppla samman information från olika register kan forskare erhålla ny kunskap av stort värde med avseende på medicinska tillstånd som exempelvis hjärt-kärlsjukdomar, cancer och depression. På grundval av registren kan forskningsresultaten förbättras, eftersom de bygger på en större befolkningsgrupp. Forskning inom samhällsvetenskap som bedrivs på grundval av register gör det möjligt för forskare att få grundläggande kunskaper om sambandet på lång sikt mellan ett antal sociala villkor, exempelvis arbetslöshet och utbildning, och andra livsförhållanden. Forskningsresultat som erhållits på grundval av register utgör en stabil, högkvalitativ kunskap, som kan ligga till grund för utformningen och genomförandet av kunskapsbaserad politik, förbättra livskvaliteten för ett antal personer och förbättra de sociala tjänsternas effektivitet. För att underlätta vetenskaplig forskning får personuppgifter behandlas för vetenskapliga forskningsändamål, med förbehåll för lämpliga villkor och skyddsåtgärder i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt.
158. Om personuppgifter behandlas för arkivändamål, bör denna förordning också gälla denna behandling, med beaktande av att denna förordning inte bör gälla för avlidna personer. Offentliga myndigheter eller offentliga eller privata organ som innehar uppgifter av allmänt intresse bör vara tillhandahållare som, i enlighet med unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, har en rättslig skyldighet att förvärva,

bevara, bedöma, organisera, beskriva, kommunicera, främja, sprida och ge tillgång till uppgifter av bestående värde för allmänintresset. Medlemsstaterna bör också ha rätt att föreskriva att personuppgifter får vidarebehandlas för arkivering, exempelvis i syfte att tillhandahålla specifik information om politiskt beteende under tidigare totalitära regimer, folkmord, brott mot mänskligheten, särskilt Förintelsen, eller krigsförbrytelser.

159. Om personuppgifter behandlas för vetenskapliga forskningsändamål, bör denna förordning också gälla denna behandling. Behandling av personuppgifter för vetenskapliga forskningsändamål bör i denna förordning ges en vid tolkning och omfatta till exempel teknisk utveckling och demonstration, grundforskning, tillämpad forskning och privatfinansierad forskning. Behandlingen av personuppgifter bör dessutom ta hänsyn till unionens mål enligt artikel 179.1 i EUF-fördraget angående åstadkommandet av ett europeiskt forskningsområde. Vetenskapliga forskningsändamål bör också omfatta studier som utförs av ett allmänt intresse inom folkhälsoområdet. För att tillgodose de särskilda kraven i samband med behandling av personuppgifter för vetenskapliga forskningsändamål bör särskilda villkor gälla, särskilt vad avser offentliggörande eller annat utlämnande av personuppgifter inom ramen för vetenskapliga forskningsändamål. Om resultatet av vetenskaplig forskning, särskilt för hälso- och sjukvårdsändamål, ger anledning till ytterligare åtgärder i den registrerades intresse, bör de allmänna reglerna i denna förordning tillämpas på dessa åtgärder.
160. Om personuppgifter behandlas för historiska forskningsändamål, bör denna förordning också gälla denna behandling. Detta bör även omfatta forskning för historiska och genealogiska ändamål, med beaktande av att denna förordning inte bör gälla för avlidna personer.
161. När det gäller samtycke till deltagande i vetenskaplig forskning inom ramen för kliniska prövningar, bör de relevanta bestämmelserna i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 536/2014 tillämpas.
162. Om personuppgifter behandlas för statistiska ändamål, bör denna förordning gälla denna behandling. Unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt bör, inom ramen för denna förordning, fastställa statistiskt innehåll, kontroll av tillgång, specifikationer för behandling av personuppgifter för statistiska ändamål och lämpliga åtgärder till skydd för den registrerades rättigheter och friheter och för att säkerställa insynsskydd för statistiska uppgifter. Med statistiska ändamål avses varje åtgärd som vidtas för den insamling och behandling av personuppgifter som är nödvändig för statistiska undersökningar eller för framställning av statistiska resultat. Dessa statistiska resultat kan vidare användas för olika ändamål, inbegripet vetenskapliga forskningsändamål. Ett statistiskt ändamål innebär att resultatet av behandlingen för statistiska ändamål inte består av personuppgifter, utan av aggregerade personuppgifter, och att resultatet eller uppgifterna inte används till stöd för åtgärder eller beslut som avser en särskild fysisk person.
163. De konfidentiella uppgifter som unionens myndigheter och nationella statistikansvariga myndigheter samlar in för att framställa officiell europeisk och officiell nationell statistik bör skyddas. Europeisk statistik bör utvecklas, framställas och spridas i enlighet med de statistiska principerna i artikel 338.2 i EUF-fördraget, medan hanteringen av nationell statistik även bör överensstämma med medlemsstaternas nationella rätt. Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 223/2009 innehåller ytterligare preciseringar om statistisk konfidentialitet för europeisk statistik.
164. Vad beträffar tillsynsmyndigheternas befogenheter att från personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden få tillgång till personuppgifter och tillträde till lokaler, får medlemsstaterna, inom gränserna för denna förordning, genom lagstiftning anta särskilda regler för att skydda yrkesmässig eller annan motsvarande tystnadsplikt, i den mån detta är nödvändigt för att jämka samman rätten till skydd av personuppgifter med tystnadsplikten. Detta påverkar inte tillämpningen av medlemsstaternas befintliga skyldigheter att anta bestämmelser om tystnadsplikt, där detta krävs enligt unionsrätten.

Författningar

165. Denna förordning är förenlig med kravet på att respektera och inte påverka den ställning som kyrkor och religiösa sammanslutningar eller samfund har i medlemsstaterna enligt gällande grundlag i enlighet med artikel 17 i EUF-fördraget.
166. I syfte att uppnå målen för denna förordning, nämligen att skydda fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter och i synnerhet deras rätt till skydd av personuppgifter och för att säkra det fria flödet av personuppgifter inom unionen, bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUF-fördraget delegeras till kommissionen. Delegerade akter bör framför allt antas när det gäller kriterier och krav vad gäller certifieringsmekanismer, information som ska ges med användning av standardiserade symboler och förfaranden för att tillhandahålla sådana symboler. Det är särskilt viktigt att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.
167. För att säkerställa enhetliga villkor för tillämpningen av denna förordning bör kommissionen ges genomförandebefogenheter i enlighet med denna förordning. Dessa befogenheter bör utövas i enlighet med förordning (EU) nr 182/2011. Kommissionen bör därvid överväga särskilda åtgärder för mikroföretag och små och medelstora företag.
168. Granskningsförfarandet bör användas vid antagande av genomförandekter om standardavtalsklausuler mellan personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden och mellan personuppgiftsbiträden, uppförandekoder, tekniska standarder och mekanismer för certifiering, adekvat nivå på det skydd som lämnas av ett tredjeland, ett territorium eller av en specificerad sektor inom det tredjelandet eller en internationell organisation, standardiserade skyddsbestämmelser, format och förfaranden för elektroniskt utbyte av information mellan personuppgiftsansvariga, personuppgiftsbiträden och tillsynsmyndigheter för bindande företagsbestämmelser, ömsesidigt bistånd och tillvägagångssätt för elektroniskt utbyte av information mellan tillsynsmyndigheter samt mellan tillsynsmyndigheter och styrelsen.
169. Kommissionen bör när det föreligger tvingande skäl till skyndsamhet anta omedelbart tillämpliga genomförandekter, när tillgängliga bevis visar att ett tredjeland, ett territorium eller en specificerad sektor inom det tredjelandet eller en internationell organisation inte upprätthåller en adekvat skyddsnivå.
170. Eftersom målet för denna förordning, nämligen att säkerställa en likvärdig nivå för skyddet av fysiska personer och det fria flödet av personuppgifter inom hela unionen, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av åtgärdens omfattning eller verkningar, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen (EUF-fördraget). I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går denna förordning inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
171. Direktiv 95/46/EG bör upphävas genom denna förordning. Behandling som redan pågår den dag då denna förordning börjar tillämpas bör bringas i överensstämmelse med denna förordning inom en period av två år från det att denna förordning träder i kraft. Om behandlingen grundar sig på samtycke enligt direktiv 95/46/EG, är det inte nödvändigt att den registrerade på nytt ger sitt samtycke för att den personuppgiftsansvarige ska kunna fortsätta med behandlingen i fråga efter det att denna förordning börjar tillämpas, om det sätt på vilket samtycket gavs överensstämmer med villkoren i denna förordning. Beslut av kommissionen som antagits och tillstånd från tillsynsmyndigheterna som utfärdats på grundval av direktiv 95/46/EG ska fortsatt vara giltiga tills de ändras, ersätts eller upphävs.
172. Europeiska datatillsynsmannen har hörts i enlighet med artikel 28.2 i förordning (EG) nr 45/2001 och avgav ett yttrande den 7 mars 2012.
173. Denna förordning bör vara tillämplig på alla frågor som gäller skyddet av grundläggande rättigheter och friheter i förhållande till behandlingen av personuppgifter, vilka inte omfattas av särskilda skyldigheter med samma mål som anges i Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/58/EG, däribland den personuppgiftsansvariges

skyldigheter och fysiska personers rättigheter. För att klargöra förhållandet mellan denna förordning och direktiv 2002/58/EG bör det direktivet ändras. När denna förordning har antagits, bör direktiv 2002/58/EG ses över, framför allt för att säkerställa konsekvens med denna förordning.

Kapitel I Allmänna bestämmelser

Artikel 1 Syfte

1. I denna förordning fastställs bestämmelser om skydd för fysiska personer med avseende på behandlingen av personuppgifter och om det fria flödet av personuppgifter.
2. Denna förordning skyddar fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter, särskilt deras rätt till skydd av personuppgifter.
3. Det fria flödet av personuppgifter inom unionen får varken begränsas eller förbjudas av skäl som rör skyddet för fysiska personer med avseende på behandlingen av personuppgifter.

Artikel 2 Materiellt tillämpningsområde

1. Denna förordning ska tillämpas på sådan behandling av personuppgifter som helt eller delvis företas på automatisk väg samt på annan behandling än automatisk av personuppgifter som ingår i eller kommer att ingå i ett register.
2. Denna förordning ska inte tillämpas på behandling av personuppgifter som
 - a. utgör ett led i en verksamhet som inte omfattas av unionsrätten,
 - b. medlemsstaterna utför när de bedriver verksamhet som omfattas av avdelning V kapitel 2 i EU-fördraget,
 - c. en fysisk person utför som ett led i verksamhet av rent privat natur eller som har samband med hans eller hennes hushåll,
 - d. behöriga myndigheter utför i syfte att förebygga, förhindra, utreda, avslöja eller lagföra brott eller verkställa straffrättsliga påföljder, i vilket även ingår att skydda mot samt förebygga och förhindra hot mot den allmänna säkerheten.
3. Förordning (EG) nr 45/2001 är tillämplig på den behandling av personuppgifter som sker i i EUs institutioner, organ och byråer. Förordning (EG) nr 45/2001 och de av unionens övriga rättsakter som är tillämpliga på sådan behandling av personuppgifter ska anpassas till principerna och bestämmelserna i denna förordning i enlighet med artikel 98.
4. Denna förordning påverkar inte tillämpningen av direktiv 2000/31/EG, särskilt bestämmelserna om tjänstelevererande mellanhanders ansvar i artiklarna 12–15 i det direktivet.

Författningar

Artikel 3 Territoriellt tillämpningsområde

1. Denna förordning ska tillämpas på behandlingen av personuppgifter inom ramen för den verksamhet som bedrivs på personuppgiftsansvarigas eller personuppgiftsbiträdens verksamhetsställen inom unionen, oavsett om behandlingen utförs i unionen eller inte.
2. Denna förordning ska tillämpas på behandling av personuppgifter som avser registrerade som befinner sig i unionen och som utförs av en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde som inte är etablerad i unionen, om behandlingen har anknytning till
 - a. utbudande av varor eller tjänster till sådana registrerade i unionen, oavsett om dessa varor eller tjänster erbjuds kostnadsfritt eller inte, eller
 - b. övervakning av deras beteende så länge beteendet sker inom unionen.
3. Denna förordning ska tillämpas på behandling av personuppgifter som utförs av en personuppgiftsansvarig som inte är etablerad i unionen, men på en plats där en medlemsstats nationella rätt gäller enligt folkrätten.

Artikel 4 Definitioner

I denna förordning avses med

1. *personuppgifter*: varje upplysning som avser en identifierad eller identifierbar fysisk person (nedan kallad *en registrerad*), varvid en identifierbar fysisk person är en person som direkt eller indirekt kan identifieras särskilt med hänvisning till en identifierare som ett namn, ett identifikationsnummer, en lokaliseringssuppgift eller onlineidentifikatorer eller en eller flera faktorer som är specifika för den fysiska personens fysiska, fysiologiska, genetiska, psykiska, ekonomiska, kulturella eller sociala identitet,
2. *behandling*: en åtgärd eller kombination av åtgärder beträffande personuppgifter eller uppsättningar av personuppgifter, oberoende av om de utförs automatiserat eller ej, såsom insamling, registrering, organisering, strukturering, lagring, bearbetning eller ändring, framtagning, läsning, användning, utlämning genom överföring, spridning eller tillhandahållande på annat sätt, justering eller sammanförande, begränsning, radering eller förstöring,
3. *begränsning av behandling*: markering av lagrade personuppgifter med syftet att begränsa behandlingen av dessa i framtiden,
4. *profilering*: varje form av automatisk behandling av personuppgifter som består i att dessa personuppgifter används för att bedöma vissa personliga egenskaper hos en fysisk person, i synnerhet för att analysera eller förutsäga denna fysiska persons arbetsprestationer, ekonomiska situation, hälsa, personliga preferenser, intressen, pålitlighet, beteende, vistelseort eller förflyttningar,
5. *pseudonymisering*: behandling av personuppgifter på ett sätt som innebär att personuppgifterna inte längre kan tillskrivas en specifik registrerad utan att kompletterande uppgifter används, under förutsättning att dessa kompletterande uppgifter förvaras separat och är föremål för tekniska och organisatoriska åtgärder som säkerställer att personuppgifterna inte tillskrivs en identifierad eller identifierbar fysisk person,
6. *register*: en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgänglig enligt särskilda kriterier, oavsett om samlingen är centraliserad, decentraliserad eller spridd på grundval av funktionella eller geografiska förhållanden,
7. *personuppgiftsansvarig*: en fysisk eller juridisk person, offentlig myndighet, institution eller annat organ som ensamt eller tillsammans med andra bestämmer ändamålen och medlen för behandlingen av personuppgifter; om ändamålen och medlen för behandlingen bestäms av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt kan den personuppgiftsansvarige eller de särskilda kriterierna för hur denne ska utses föreskrivas i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt,
8. *personuppgiftsbiträde*: en fysisk eller juridisk person, offentlig myndighet, institution eller annat organ som behandlar personuppgifter för den personuppgiftsansvariges räkning,
9. *mottagare*: en fysisk eller juridisk person, offentlig myndighet, institution eller annat organ till vilket personuppgifterna utlämnas, vare sig det är en tredje part eller inte; offentliga myndigheter som kan komma att motta personuppgifter inom ramen för ett särskilt uppdrag i enlighet med unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt ska dock inte betraktas som mottagare; offentliga myndigheters behandling av dessa uppgifter ska vara förenlig med tillämpliga bestämmelser för dataskydd beroende på behandlingens syfte,
10. *tredje part*: en fysisk eller juridisk person, offentlig myndighet, institution eller organ som inte är den registrerade, den personuppgiftsansvarige, personuppgiftsbiträdet eller de personer som under den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets direkta ansvar är behöriga att behandla personuppgifterna,
11. *samtycke* av den registrerade: varje slag av frivillig, specifik, informerad och otvetydig viljeyttring, genom vilken den registrerade, antingen genom ett uttalande eller genom en entydig bekräftande handling, godtar behandling av personuppgifter som rör honom eller henne,
12. *personuppgiftsincident*: en säkerhetsincident som leder till oavsiktlig eller olaglig förstöring, förlust eller ändring eller till obehörigt röjande av eller obehörig åtkomst till de personuppgifter som överförts, lagrats eller på annat sätt behandlats,

13. *genetiska uppgifter*: alla personuppgifter som rör nedärvda eller förvärvade genetiska kännetecken för en fysisk person, vilka ger unik information om denna fysiska persons fysiologi eller hälsa och vilka framför allt härrör från en analys av ett biologiskt prov från den fysiska personen i fråga,
14. *biometrisk uppgift*: personuppgifter som erhållits genom en särskild teknisk behandling som rör en fysisk persons fysiska, fysiologiska eller beteendemässiga kännetecken och som möjliggör eller bekräftar identifieringen av denna fysiska person, såsom ansiktsbilder eller fingeravtrycksuppgifter,
15. *uppgifter om hälsa*: personuppgifter som rör en fysisk persons fysiska eller psykiska hälsa, inbegripet tillhandahållande av hälso- och sjukvårdstjänster, vilka ger information om dennes hälsostatus,
16. *huvudsakligt verksamhetsställe*:
 - a. när det gäller en personuppgiftsansvarig med verksamhetsställen i mer än en medlemsstat, den plats i unionen där vederbörande har sin centrala förvaltning, om inte besluten om ändamålen och medlen för behandlingen av personuppgifter fattas vid ett annat av den personuppgiftsansvariges verksamhetsställen i unionen och det sistnämnda verksamhetsstället har befogenhet att få sådana beslut genomförda, i vilket fall det verksamhetsställe som har fattat sådana beslut ska betraktas som det huvudsakliga verksamhetsstället,
 - b. när det gäller ett personuppgiftsbiträde med verksamhetsställen i mer än en medlemsstat, den plats i unionen där vederbörande har sin centrala förvaltning eller, om personuppgiftsbiträdet inte har någon central förvaltning i unionen, det av personuppgiftsbitrådets verksamhetsställen i unionen där den huvudsakliga behandlingen inom ramen för verksamheten vid ett av personuppgiftsbitrådets verksamhetsställen sker, i den utsträckning som personuppgiftsbiträdet omfattas av särskilda skyldigheter enligt denna förordning,
17. *företrädare*: en i unionen etablerad fysisk eller juridisk person som skriftligen har utsetts av den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet i enlighet med artikel 27 och företräder denne i frågor som gäller dennes skyldigheter enligt denna förordning,
18. *företag*: en fysisk eller juridisk person som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett dess juridiska form, vilket inbegriper partnerskap eller föreningar som regelbundet bedriver ekonomisk verksamhet,
19. *koncern*: ett kontrollerande företag och dess kontrollerade företag,
20. *bindande företagsbestämmelser*: strategier för skydd av personuppgifter som en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde som är etablerad på en medlemsstats territorium använder sig av vid överföringar eller en uppsättning av överföringar av personuppgifter till en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde i ett eller flera tredjeländer inom en koncern eller en grupp av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet,
21. *tillsynsmyndighet*: en oberoende offentlig myndighet som är utsedd av en medlemsstat i enlighet med artikel 51,
22. *berörd tillsynsmyndighet*: en tillsynsmyndighet som berörs av behandlingen av personuppgifter på grund av att
 - a. den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet är etablerad på tillsynsmyndighetens medlemsstats territorium,
 - b. registrerade som är bosatta i den tillsynsmyndighetens medlemsstat i väsentlig grad påverkas eller sannolikt i väsentlig grad kommer att påverkas av behandlingen, eller
 - c. ett klagomål har lämnats in till denna tillsynsmyndighet,
23. *gränsöverskridande behandling*:

Författningar

- a. behandling av personuppgifter som äger rum inom ramen för verksamhet vid verksamhetsställen i mer än en medlemsstat tillhörande en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde i unionen, när den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet är etablerad i mer än en medlemsstat, eller
 - b. behandling av personuppgifter som äger rum inom ramen för verksamhet vid ett enda verksamhetsställe tillhörande en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde i unionen men som i väsentlig grad påverkar eller sannolikt i väsentlig grad kommer att påverka registrerade i mer än en medlemsstat,
24. *relevant och motiverad invändning*: en invändning mot ett förslag till beslut avseende frågan huruvida det föreligger en överträdelse av denna förordning eller huruvida den planerade åtgärden i förhållande till den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet är förenlig med denna förordning, av vilken invändning det tydligt framgår hur stora risker utkastet till beslut medför när det gäller registrerades grundläggande rättigheter och friheter samt i tillämpliga fall det fria flödet av personuppgifter inom unionen,
25. *informationssamhällets tjänster*: alla tjänster enligt definitionen i artikel 1.1 b i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/1535,
26. *internationell organisation*: en organisation och dess underställda organ som lyder under folkrätten, eller ett annat organ som inrättats genom eller på grundval av en överenskommelse mellan två eller flera länder.

Kapitel II Principer

Artikel 5 Principer för behandling av personuppgifter

1. Vid behandling av personuppgifter ska följande gälla:
 - a. Uppgifterna ska behandlas på ett lagligt, korrekt och öppet sätt i förhållande till den registrerade (*laglighet, korrekthet och öppenhet*).
 - b. De ska samlas in för särskilda, uttryckligt angivna och berättigade ändamål och inte senare behandlas på ett sätt som är oförenligt med dessa ändamål. Ytterligare behandling för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål i enlighet med artikel 89.1 ska inte anses vara oförenliga med de ursprungliga ändamålen (*ändamålsbegränsning*).
 - c. De ska vara adekvata, relevanta och inte för omfattande i förhållande till de ändamål för vilka de behandlas (*uppgiftsminimering*).
 - d. De ska vara riktiga och om nödvändigt uppdaterade. Alla rimliga åtgärder måste vidtas för att säkerställa att personuppgifter som är felaktiga i förhållande till de ändamål för vilka de behandlas raderas eller rättas utan dröjsmål (*riktighet*).
 - e. De får inte förvaras i en form som möjliggör identifiering av den registrerade under en längre tid än vad som är nödvändigt för de ändamål för vilka personuppgifterna behandlas. Personuppgifter får lagras under längre perioder i den mån som personuppgifterna enbart behandlas för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål i enlighet med artikel 89.1, under förutsättning att de lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder som krävs enligt denna förordning genomförs för att säkerställa den registrerades rättigheter och friheter (*lagringsminimering*).
 - f. De ska behandlas på ett sätt som säkerställer lämplig säkerhet för personuppgifterna, inbegripet skydd mot obehörig eller otillåten behandling och mot förlust, förstöring eller skada genom olyckshändelse, med användning av lämpliga tekniska eller organisatoriska åtgärder (*integritet och konfidentialitet*).
2. Den personuppgiftsansvarige ska ansvara för och kunna visa att punkt 1 efterlevs (*ansvarsskyldighet*).

Artikel 6 Laglig behandling av personuppgifter

1. Behandling är endast laglig om och i den mån som åtminstone ett av följande villkor är uppfyllt:
 - a. Den registrerade har lämnat sitt samtycke till att dennes personuppgifter behandlas för ett eller flera specifika ändamål.

- b. Behandlingen är nödvändig för att fullgöra ett avtal i vilket den registrerade är part eller för att vidta åtgärder på begäran av den registrerade innan ett sådant avtal ingås.
- c. Behandlingen är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse som åvilar den personuppgiftsansvarige.
- d. Behandlingen är nödvändig för att skydda intressen som är av grundläggande betydelse för den registrerade eller för en annan fysisk person.
- e. Behandlingen är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning.
- f. Behandlingen är nödvändig för ändamål som rör den personuppgiftsansvariges eller en tredje parts berättigade intressen, om inte den registrerades intressen eller grundläggande rättigheter och friheter väger tyngre och kräver skydd av personuppgifter, särskilt när den registrerade är ett barn.

Led f i första stycket ska inte gälla för behandling som utförs av offentliga myndigheter när de fullgör sina uppgifter.

2. Medlemsstaterna får behålla eller införa mer specifika bestämmelser för att anpassa tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning med hänsyn till behandling för att efterleva punkt 1 c och e genom att närmare fastställa specifika krav för uppgiftsbehandlingen och andra åtgärder för att säkerställa en laglig och rättvis behandling, inbegripet för andra specifika situationer då uppgifter behandlas i enlighet med kapitel IX.

3. Den grund för behandlingen som avses i punkt 1 c och e ska fastställas i enlighet med

- a. unionsrätten, eller
- b. en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av.

Syftet med behandlingen ska fastställas i den rättsliga grunden eller, i fråga om behandling enligt punkt 1 e, ska vara nödvändigt för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. Den rättsliga grunden kan innehålla särskilda bestämmelser för att anpassa tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning, bland annat: de allmänna villkor som ska gälla för den personuppgiftsansvariges behandling, vilken typ av uppgifter som ska behandlas, vilka registrerade som berörs, de enheter till vilka personuppgifterna får lämnas ut och för vilka ändamål, ändamålsbegränsningar, lagringstid samt typer av behandling och förfaranden för behandling, inbegripet åtgärder för att tillförsäkra en laglig och rättvis behandling, däribland för behandling i andra särskilda situationer enligt kapitel IX. Unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt ska uppfylla ett mål av allmänt intresse och vara proportionell mot det legitima mål som eftersträvas.

Författningar

4. Om en behandling för andra ändamål än det ändamål för vilket personuppgifterna samlades in inte grundar sig på den registrerades samtycke eller på unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt som utgör en nödvändig och proportionell åtgärd i ett demokratiskt samhälle för att skydda de mål som avses i artikel 23.1, ska den personuppgiftsansvarige för att fastställa huruvida behandling för andra ändamål är förenlig med det ändamål för vilket personuppgifterna ursprungligen samlades in bland annat beakta följande:

- a. Kopplingar mellan de ändamål för vilka personuppgifterna har samlats in och ändamålen med den avsedda ytterligare behandlingen.
- b. Det sammanhang inom vilket personuppgifterna har samlats in, särskilt förhållandet mellan de registrerade och den personuppgiftsansvarige.
- c. Personuppgifternas art, särskilt huruvida särskilda kategorier av personuppgifter behandlas i enlighet med artikel 9 eller huruvida personuppgifter om fällande domar i brottmål och lagöverträdelse som innefattar brott behandlas i enlighet med artikel 10.
- d. Eventuella konsekvenser för registrerade av den planerade fortsatta behandlingen.
- e. Förekomsten av lämpliga skyddsåtgärder, vilket kan inbegripa kryptering eller pseudonymisering.

Artikel 7 Villkor för samtycke

1. Om behandlingen grundar sig på samtycke, ska den personuppgiftsansvarige kunna visa att den registrerade har samtyckt till behandling av sina personuppgifter.
2. Om den registrerades samtycke lämnas i en skriftlig förklaring som också rör andra frågor, ska begäran om samtycke läggas fram på ett sätt som klart och tydligt kan särskiljas från de andra frågorna i en begriplig och lätt tillgänglig form, med användning av klart och tydligt språk. Om en del av förklaringen innebär en överträdelse av denna förordning, ska denna del inte vara bindande.
3. De registrerade ska ha rätt att när som helst återkalla sitt samtycke. Återkallandet av samtycket ska inte påverka lagligheten av behandling som grundar sig på samtycke, innan detta återkallas. Innan samtycke lämnas ska den registrerade informeras om detta. Det ska vara lika lätt att återkalla som att ge sitt samtycke.
4. Vid bedömning av huruvida samtycke är frivilligt ska största hänsyn bland annat tas till huruvida genomförandet av ett avtal, inbegripet tillhandahållandet av en tjänst, har gjorts beroende av samtycke till sådan behandling av personuppgifter som inte är nödvändig för genomförandet av det avtalet.

Artikel 8 Villkor som gäller barns samtycke avseende informationssamhällets tjänster

1. Vid erbjudande av informationssamhällets tjänster direkt till ett barn, ska vid tillämpningen av artikel 6.1 a behandling av personuppgifter som rör ett barn vara tillåten om barnet är minst 16 år. Om barnet är under 16 år ska sådan behandling vara tillåten endast om och i den mån samtycke ges eller godkänns av den person som har föräldraansvar för barnet.
Medlemsstaterna får i sin nationella rätt föreskriva en lägre ålder i detta syfte, under förutsättning att denna lägre ålder inte är under 13 år.
2. Den personuppgiftsansvarige ska göra rimliga ansträngningar för att i sådana fall kontrollera att samtycke ges eller godkänns av den person som har föräldraansvar för barnet, med hänsyn tagen till tillgänglig teknik.
3. Punkt 1 ska inte påverka tillämpningen av allmän avtalsrätt i medlemsstaterna, såsom bestämmelser om giltigheten, upprättandet eller effekten av ett avtal som gäller ett barn.

Artikel 9 Behandling av särskilda kategorier av personuppgifter

1. Behandling av personuppgifter som avslöjar ras eller etniskt ursprung, politiska åsikter, religiös eller filosofisk övertygelse eller medlemskap i fackförening och behandling av genetiska uppgifter, biometrisk uppgifter för att entydigt identifiera en fysisk person, uppgifter om hälsa eller uppgifter om en fysisk persons sexualliv eller sexuella läggning ska vara förbjuden.
2. Punkt 1 ska inte tillämpas om något av följande gäller:
 - a. Den registrerade har uttryckligen lämnat sitt samtycke till behandlingen av dessa personuppgifter för ett eller flera specifika ändamål, utom då unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt föreskriver att förbudet i punkt 1 inte kan upphävas av den registrerade.
 - b. Behandlingen är nödvändig för att den personuppgiftsansvarige eller den registrerade ska kunna fullgöra sina skyldigheter och utöva sina särskilda rättigheter inom arbetsrätten och på områdena social trygghet och socialt skydd, i den omfattning detta är tillåtet enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt eller ett kollektivavtal som antagits med stöd av medlemsstaternas nationella rätt, där lämpliga skyddsåtgärder som säkerställer den registrerades grundläggande rättigheter och intressen fastställs.

- c. Behandlingen är nödvändig för att skydda den registrerades eller någon annan fysisk persons grundläggande intressen när den registrerade är fysiskt eller rättsligt förhindrad att ge sitt samtycke.
- d. Behandlingen utförs inom ramen för berättigad verksamhet med lämpliga skyddsåtgärder hos en stiftelse, en förening eller ett annat icke vinstdrivande organ, som har ett politiskt, filosofiskt, religiöst eller fackligt syfte, förutsatt att behandlingen enbart rör sådana organs medlemmar eller tidigare medlemmar eller personer som på grund av organets ändamål har regelbunden kontakt med detta och personuppgifterna inte lämnas ut utanför det organet utan den registrerades samtycke.
- e. Behandlingen rör personuppgifter som på ett tydligt sätt har offentliggjorts av den registrerade.
- f. Behandlingen är nödvändig för att fastställa, göra gällande eller försvara rättsliga anspråk eller som en del av domstolarnas dömande verksamhet.
- g. Behandlingen är nödvändig av hänsyn till ett viktigt allmänt intresse, på grundval av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, vilken ska stå i proportion till det eftersträlvade syftet, vara förenligt med det väsentliga innehållet i rätten till dataskydd och innehålla bestämmelser om lämpliga och särskilda åtgärder för att säkerställa den registrerades grundläggande rättigheter och intressen.
- h. Behandlingen är nödvändig av skäl som hör samman med förebyggande hälso- och sjukvård och yrkesmedicin, bedömningen av en arbetstagares arbetskapacitet, medicinska diagnoser, tillhandahållande av hälso- och sjukvård, behandling, social omsorg eller förvaltning av hälso- och sjukvårdstjänster och social omsorg och av deras system, på grundval av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt eller enligt avtal med yrkesverksamma på hälsoområdet och under förutsättning att de villkor och skyddsåtgärder som avses i punkt 3 är uppfyllda.
- i. Behandlingen är nödvändig av skäl av allmänt intresse på folkhälsoområdet, såsom behovet av att säkerställa ett skydd mot allvarliga gränsöverskridande hot mot hälsan eller säkerställa höga kvalitets- och säkerhetsnormer för vård och läkemedel eller medicintekniska produkter, på grundval av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, där lämpliga och specifika åtgärder för att skydda den registrerades rättigheter och friheter fastställs, särskilt tystnadsplikt.
- j. Behandlingen är nödvändig för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål i enlighet med artikel 89.1, på grundval av unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, vilken ska stå i proportion till det eftersträlvade syftet, vara förenlig med det väsentliga innehållet i rätten till dataskydd och innehålla bestämmelser om lämpliga och särskilda åtgärder för att säkerställa den registrerades grundläggande rättigheter och intressen.

Författningar

3. Personuppgifter som avses i punkt 1 får behandlas för de ändamål som avses i punkt 2 h, när uppgifterna behandlas av eller under ansvar av en yrkesutövare som omfattas av tystnadsplikt enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt eller bestämmelser som fastställs av nationella behöriga organ eller av en annan person som också omfattas av tystnadsplikt enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt eller bestämmelser som fastställs av nationella behöriga organ.

4. Medlemsstaterna får behålla eller införa ytterligare villkor, även begränsningar, för behandlingen av genetiska eller biometriska uppgifter eller uppgifter om hälsa.

Artikel 10 Behandling av personuppgifter som rör fällande domar i brottmål samt lagöverträdelser som innefattar brott

Behandling av personuppgifter som rör fällande domar i brottmål och lagöverträdelser som innefattar brott eller därmed sammanhängande säkerhetsåtgärder enligt artikel 6.1 får endast utföras under kontroll av en myndighet eller då behandling är tillåten enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, där lämpliga skyddsåtgärder för de registrerades rättigheter och friheter fastställs. Ett fullständigt register över fällande domar i brottmål får endast föras under kontroll av en myndighet.

Artikel 11 Behandling som inte kräver identifiering

1. Om de ändamål för vilka den personuppgiftsansvarige behandlar personuppgifter inte kräver eller inte längre kräver att den registrerade identifieras av den personuppgiftsansvarige, ska den personuppgiftsansvarige inte vara tvungen att bevara, förvärva eller behandla ytterligare information för att identifiera den registrerade endast i syfte att följa denna förordning.

2. Om den personuppgiftsansvarige, i de fall som avses i punkt 1 i denna artikel, kan visa att denne inte är i stånd att identifiera den registrerade, ska den personuppgiftsansvarige om möjligt informera den registrerade om detta. I sådana fall ska artiklarna 15–20 inte gälla, förutom när den registrerade för utövande av sina rättigheter i enlighet med dessa artiklar tillhandahåller ytterligare information som gör identifieringen möjlig.

Kapitel III Den registrerades rättigheter

Avsnitt 1 Insyn och villkor

Artikel 12 Klar och tydlig information och kommunikation samt klara och tydliga villkor för utövandet av den registrerades rättigheter

1. Den personuppgiftsansvarige ska vidta lämpliga åtgärder för att till den registrerade tillhandahålla all information som avses i artiklarna 13 och 14 och all kommunikation enligt artiklarna 15–22 och 34 vilken avser behandling i en koncis, klar och tydlig, begriplig och lätt tillgänglig form, med användning av klart och tydligt språk, i synnerhet för information som är särskilt riktad till barn. Informationen ska tillhandahållas skriftligt, eller i någon annan form, inbegripet, när så är lämpligt, i elektronisk form. Om den registrerade begär det får informationen tillhandahållas muntligt, förutsatt att den registrerades identitet bevisats på andra sätt.

2. Den personuppgiftsansvarige ska underlätta utövandet av den registrerades rättigheter i enlighet med artiklarna 15–22. I de fall som avses i artikel 11.2 får den personuppgiftsansvarige inte vägra att tillmötesgå den registrerades begäran om att utöva sina rättigheter enligt artiklarna 15–22, om inte den personuppgiftsansvarige visar att han eller hon inte är i stånd att identifiera den registrerade.

3. Den personuppgiftsansvarige ska på begäran utan onödigt dröjsmål och under alla omständigheter senast en månad efter att ha mottagit begäran tillhandahålla den registrerade information om de åtgärder som vidtagits enligt artiklarna 15–22. Denna period får vid behov förlängas med ytterligare två månader, med beaktande av hur komplicerad begäran är och antalet inkomna begäranden. Den personuppgiftsansvarige ska underlätta den registrerade om en sådan förlängning inom en månad från det att begäran mottagits samt ange orsakerna till förseningen. Om den registrerade lämnar begäran i elektronisk form, ska informationen om möjligt tillhandahållas i elektronisk form, om den registrerade inte begär något annat.

4. Om den personuppgiftsansvarige inte vidtar åtgärder på den registrerades begäran, ska den personuppgiftsansvarige utan dröjsmål och senast en månad efter att ha mottagit begäran informera den registrerade om orsaken till att åtgärder inte vidtagits och om möjligheten att lämna in ett klagomål till en tillsynsmyndighet och begära rättslig prövning.

5. Information som tillhandahållits enligt artiklarna 13 och 14, all kommunikation och samtliga åtgärder som vidtas enligt artiklarna 15–22 och 34 ska tillhandahållas kostnadsfritt. Om begäranden från en registrerad är uppenbart ogrundade eller orimliga, särskilt på grund av deras repetitiva art, får den personuppgiftsansvarige antingen

- a. ta ut en rimlig avgift som täcker de administrativa kostnaderna för att tillhandahålla den information eller vidta den åtgärd som begärts, eller
- b. vägra att tillmötesgå begäran.

Det åligger den personuppgiftsansvarige att visa att begäran är uppenbart ogrundad eller orimlig.

6. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 11 får den personuppgiftsansvarige, om denne har rimliga skäl att betvivla identiteten hos den fysiska person som lämnar in en begäran enligt artiklarna 15–21, begära att ytterligare information som är nödvändig för att bekräfta den registrerades identitet tillhandahålls.

7. Den information som ska tillhandahållas de registrerade i enlighet med artiklarna 13 och 14 får tillhandahållas kombinerad med standardiserade symboler för att ge en överskådlig, begriplig, lättläst och meningsfull överblick över den planerade behandlingen. Om sådana symboler visas elektroniskt ska de vara maskinläsbara.

8. Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 92 för att fastställa vilken information som ska visas med hjälp av symboler och förfaranden för att tillhandahålla sådana symboler.

Avsnitt 2 Information och tillgång till personuppgifter

Artikel 13 Information som ska tillhandahållas om personuppgifterna samlas in från den registrerade

1. Om personuppgifter som rör en registrerad person samlas in från den registrerade, ska den personuppgiftsansvarige, när personuppgifterna erhålls, till den registrerade lämna information om följande:

- a. Identitet och kontaktuppgifter för den personuppgiftsansvarige och i tillämpliga fall för dennes företrädare.
- b. Kontaktuppgifter för dataskyddsombudet, i tillämpliga fall.
- c. Ändamålen med den behandling för vilken personuppgifterna är avsedda samt den rättsliga grunden för behandlingen.
- d. Om behandlingen är baserad på artikel 6.1 f, den personuppgiftsansvariges eller en tredje parts berättigade intressen.
- e. Mottagarna eller de kategorier av mottagare som ska ta del av personuppgifterna, i förekommande fall.
- f. I tillämpliga fall att den personuppgiftsansvarige avser att överföra personuppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation och huruvida ett beslut av kommissionen om adekvat skyddsnivå föreligger eller saknas eller, när det gäller de överföringar som avses i artikel 46, 47 eller artikel 49.1 andra stycket, hänvisning till lämpliga eller passande skyddsåtgärder och hur en kopia av dem kan erhållas eller var dessa har gjorts tillgängliga.

Författ-
ningar

2. Utöver den information som avses i punkt 1 ska den personuppgiftsansvarige vid insamlingen av personuppgifterna lämna den registrerade följande ytterligare information, vilken krävs för att säkerställa rättvis och öppen behandling:

- a. Den period under vilken personuppgifterna kommer att lagras eller, om detta inte är möjligt, de kriterier som används för att fastställa denna period.
- b. Att det föreligger en rätt att av den personuppgiftsansvarige begära tillgång till och rättelse eller radering av personuppgifter eller begränsning av behandling som rör den registrerade eller att invända mot behandling samt rätten till dataportabilitet.
- c. Om behandlingen grundar sig på artikel 6.1 a eller artikel 9.2 a, att det föreligger en rätt att när som helst återkalla sitt samtycke, utan att detta påverkar lagligheten av behandlingen på grundval av samtycket, innan detta återkallades.
- d. Rätten att inge klagomål till en tillsynsmyndighet.
- e. Huruvida tillhandahållandet av personuppgifter är ett lagstadgat eller avtalsenligt krav eller ett krav som är nödvändigt för att ingå ett avtal samt huruvida den registrerade är skyldig att tillhandahålla personuppgifterna och de möjliga följderna av att sådana uppgifter inte lämnas.
- f. Förekomsten av automatiserat beslutsfattande, inbegripet profilering enligt artikel 22.1 och 22.4, varvid det åtminstone i dessa fall ska lämnas meningsfull information om logiken bakom samt betydelsen och de förutsedda följderna av sådan behandling för den registrerade.

3. Om den personuppgiftsansvarige avser att ytterligare behandla personuppgifterna för ett annat syfte än det för vilket de insamlades, ska den personuppgiftsansvarige före denna ytterligare behandling ge den registrerade information om detta andra syfte samt ytterligare relevant information enligt punkt 2.

4. Punkterna 1, 2 och 3 ska inte tillämpas om och i den mån den registrerade redan förfogar över informationen.

Artikel 14 Information som ska tillhandahållas om personuppgifterna inte har erhållits från den registrerade

1. Om personuppgifterna inte har erhållits från den registrerade, ska den personuppgiftsansvarige före den registrerade med följande information:

- a. Identitet och kontaktuppgifter för den personuppgiftsansvarige och i tillämpliga fall för dennes företrädare.
- b. Kontaktuppgifter för dataskyddsombudet, i tillämpliga fall.
- c. Ändamålen med den behandling för vilken personuppgifterna är avsedda samt den rättsliga grunden för behandlingen.
- d. De kategorier av personuppgifter som behandlingen gäller.
- e. Mottagarna eller de kategorier av mottagare som ska ta del av personuppgifterna, i förekommande fall.
- f. I tillämpliga fall att den personuppgiftsansvarige avser att överföra personuppgifter till en mottagare i ett tredjeland eller en internationell organisation och huruvida ett beslut av kommissionen om adekvat skyddsnivå föreligger eller saknas eller, när det gäller de överföringar som avses i artiklarna 46, 47 eller artikel 49.1 andra stycket, hänvisning till lämpliga eller passande skyddsåtgärder och hur en kopia av dem kan erhållas eller var dessa har gjorts tillgängliga.

2. Utöver den information som avses i punkt 1 ska den personuppgiftsansvarige lämna den registrerade följande information, vilken krävs för att säkerställa rättvis och öppen behandling när det gäller den registrerade:

- a. Den period under vilken personuppgifterna kommer att lagras eller, om detta inte är möjligt, de kriterier som används för att fastställa denna period.
- b. Om behandlingen grundar sig på artikel 6.1 f, den personuppgiftsansvariges eller en tredje parts berättigade intressen.
- c. Förekomsten av rätten att av den personuppgiftsansvarige begära tillgång till och rättelse eller radering av personuppgifter eller begränsning av behandling som rör den registrerade och att invända mot behandling samt rätten till dataportabilitet.
- d. Om behandlingen grundar sig på artikel 6.1 a eller artikel 9.2 a, rätten att när som helst återkalla sitt samtycke, utan att detta påverkar lagligheten av behandlingen på grundval av samtycket, innan detta återkallades.
- e. Rätten att inge klagomål till en tillsynsmyndighet.
- f. Varifrån personuppgifterna kommer och i förekommande fall huruvida de har sitt ursprung i allmänt tillgängliga källor.
- g. Förekomsten av automatiserat beslutsfattande, inbegripet profilering enligt artikel 22.1 och 22.4, varvid det åtminstone i dessa fall ska lämnas meningsfull information om logiken bakom samt betydelsen och de förutsedda följderna av sådan behandling för den registrerade.

3. Den personuppgiftsansvarige ska lämna den information som anges i punkterna 1 och 2

- a. inom en rimlig period efter det att personuppgifterna har erhållits, dock senast inom en månad, med beaktande av de särskilda omständigheter under vilka personuppgifterna behandlas,
- b. om personuppgifterna ska användas för kommunikation med den registrerade, senast vid tidpunkten för den första kommunikationen med den registrerade, eller
- c. om ett utlämnande till en annan mottagare förutses, senast när personuppgifterna lämnas ut för första gången.

4. Om den personuppgiftsansvarige avser att ytterligare behandla personuppgifterna för ett annat syfte än det för vilket de insamlades, ska den personuppgiftsansvarige före denna ytterligare behandling ge den registrerade information om detta andra syfte samt ytterligare relevant information enligt punkt 2.

5. Punkterna 1–4 ska inte tillämpas i följande fall och i den mån

- a. den registrerade redan förfogar över informationen,
- b. tillhandahållandet av sådan information visar sig vara omöjligt eller skulle medföra en oproportionell ansträngning, särskilt för behandling för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål i enlighet med artikel 89.1, eller i den mån den skyldighet som avses i punkt 1 i den här artikeln sannolikt kommer att göra det omöjligt eller avsevärt försvårar uppfyllandet av målen med den behandlingen; i sådana fall ska den personuppgiftsansvarige vidta lämpliga åtgärder för att skydda den registrerades rättigheter och friheter och berättigade intressen, inbegripet göra uppgifterna tillgängliga för allmänheten,
- c. erhållande eller utlämnande av uppgifter uttryckligen föreskrivs genom unionsrätten eller genom en medlemsstats nationella rätt som den registrerade omfattas av och som fastställer lämpliga åtgärder för att skydda den registrerades berättigade intressen, eller
- d. personuppgifterna måste förbli konfidentiella till följd av tystnadsplikt enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, inbegripet andra lagstadgade sekretessförpliktelser.

Artikel 15 Den registrerades rätt till tillgång

1. Den registrerade ska ha rätt att av den personuppgiftsansvarige få bekräftelse på huruvida personuppgifter som rör honom eller henne håller på att behandlas och i så fall få tillgång till personuppgifterna och följande information:

- a. Ändamålen med behandlingen.
- b. De kategorier av personuppgifter som behandlingen gäller.
- c. De mottagare eller kategorier av mottagare till vilka personuppgifterna har lämnats eller ska lämnas ut, särskilt mottagare i tredjeländer eller internationella organisationer.
- d. Om möjligt, den förutsedda period under vilken personuppgifterna kommer att lagras eller, om detta inte är möjligt, de kriterier som används för att fastställa denna period.
- e. Förekomsten av rätten att av den personuppgiftsansvarige begära rättelse eller radering av personuppgifterna eller begränsningar av behandling av personuppgifter som rör den registrerade eller att invända mot sådan behandling.
- f. Rätten att inge klagomål till en tillsynsmyndighet.
- g. Om personuppgifterna inte samlas in från den registrerade, all tillgänglig information om varifrån dessa uppgifter kommer.
- h. Förekomsten av automatiserat beslutsfattande, inbegripet profilering enligt artikel 22.1 och 22.4, varvid det åtminstone i dessa fall ska lämnas meningsfull information om logiken bakom samt betydelsen och de förutsedda följderna av sådan behandling för den registrerade.

2. Om personuppgifterna överförs till ett tredjeland eller till en internationell organisation, ska den registrerade ha rätt till information om de lämpliga skyddsåtgärder som i enlighet med artikel 46 har vidtagits vid överföringen.

3. Den personuppgiftsansvarige ska förse den registrerade med en kopia av de personuppgifter som är under behandling. För eventuella ytterligare kopior som den registrerade begär får den personuppgiftsansvarige ta ut en rimlig avgift på grundval av de administrativa kostnaderna. Om den registrerade gör begäran i elektronisk form ska informationen tillhandahållas i ett elektroniskt format som är allmänt använt, om den registrerade inte begär något annat.

Författningar

4. Den rätt till en kopia som avses i punkt 3 ska inte inverka menligt på andras rättigheter och friheter.

Avsnitt 3 Rättelse och radering

Artikel 16 Rätt till rättelse

Den registrerade ska ha rätt att av den personuppgiftsansvarige utan onödigt dröjsmål få felaktiga personuppgifter som rör honom eller henne rättade. Med beaktande av ändamålet med behandlingen, ska den registrerade ha rätt att komplettera ofullständiga personuppgifter, bland annat genom att tillhandahålla ett kompletterande utlåtande.

Artikel 17 Rätt till radering ("rätten att bli bortglömd")

1. Den registrerade ska ha rätt att av den personuppgiftsansvarige utan onödigt dröjsmål få sina personuppgifter raderade och den personuppgiftsansvarige ska vara skyldig att utan onödigt dröjsmål radera personuppgifter om något av följande gäller:

- a. Personuppgifterna är inte längre nödvändiga för de ändamål för vilka de samlats in eller på annat sätt behandlats.
- b. Den registrerade återkallar det samtycke på vilket behandlingen grundar sig enligt artikel 6.1 a eller artikel 9.2 a och det finns inte någon annan rättslig grund för behandlingen.
- c. Den registrerade invänder mot behandlingen i enlighet med artikel 21.1 och det saknas berättigade skäl för behandlingen som väger tyngre, eller den registrerade invänder mot behandlingen i enlighet med artikel 21.2.
- d. Personuppgifterna har behandlats på olagligt sätt.
- e. Personuppgifterna måste raderas för att uppfylla en rättslig förpliktelse i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av.
- f. Personuppgifterna har samlats in i samband med erbjudande av informationssamhällets tjänster, i de fall som avses i artikel 8.1.

2. Om den personuppgiftsansvarige har offentliggjort personuppgifterna och enligt punkt 1 är skyldig att radera personuppgifterna, ska den personuppgiftsansvarige med beaktande av tillgänglig teknik och kostnaden för genomförandet vidta rimliga åtgärder, inbegripet tekniska åtgärder, för att underrätta personuppgiftsansvariga som behandlar personuppgifterna om att den registrerade har begärt att de ska radera eventuella länkar till, eller kopior eller reproduktioner av dessa personuppgifter.

3. Punkterna 1 och 2 ska inte gälla i den utsträckning som behandlingen är nödvändig av följande skäl:

- a. För att utöva rätten till yttrande- och informationsfrihet.
- b. För att uppfylla en rättslig förpliktelse som kräver behandling enligt unionsrätten eller enligt en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av eller för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som är ett led i myndighetsutövning som utförs av den personuppgiftsansvarige.
- c. För skäl som rör ett viktigt allmänt intresse på folkhälsoområdet enligt artikel 9.2 h och i samt artikel 9.3.
- d. För arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål enligt artikel 89.1, i den utsträckning som den rätt som avses i punkt 1 sannolikt omöjliggör eller avsevärt försvårar uppnåendet av syftet med den behandlingen.
- e. För att kunna fastställa, göra gällande eller försvara rättsliga anspråk.

Artikel 18 Rätt till begränsning av behandling

1. Den registrerade ska ha rätt att av den personuppgiftsansvarige kräva att behandlingen begränsas om något av följande alternativ är tillämpligt:

- a. Den registrerade bestrider personuppgifternas riktighet, under en tid som ger den personuppgiftsansvarige möjlighet att kontrollera om personuppgifterna är riktiga.

- b. Behandlingen är olaglig och den registrerade motsätter sig att personuppgifterna raderas och i stället begär en begränsning av deras användning.
- c. Den personuppgiftsansvarige behöver inte längre personuppgifterna för ändamålen med behandlingen men den registrerade behöver dem för att kunna fastställa, göra gällande eller försvara rättsliga anspråk.
- d. Den registrerade har invänt mot behandling i enlighet med artikel 21.1 i väntan på kontroll av huruvida den personuppgiftsansvariges berättigade skäl väger tyngre än den registrerades berättigade skäl.

2. Om behandlingen har begränsats i enlighet med punkt 1 får sådana personuppgifter, med undantag för lagring, endast behandlas med den registrerades samtycke eller för att fastställa, göra gällande eller försvara rättsliga anspråk eller för att skydda någon annan fysisk eller juridisk persons rättigheter eller för skäl som rör ett viktigt allmänintresse för unionen eller för en medlemsstat.

3. En registrerad som har fått behandling begränsad i enlighet med punkt 1 ska underlättas av den personuppgiftsansvarige innan begränsningen av behandlingen upphör.

Artikel 19 Anmälningsskyldighet avseende rättelse eller radering av personuppgifter och begränsning av behandling

Den personuppgiftsansvarige ska underrätta varje mottagare till vilken personuppgifterna har lämnats ut om eventuella rättelser eller radering av personuppgifter eller begränsningar av behandling som skett i enlighet med artiklarna 16, 17.1 och 18, om inte detta visar sig vara omöjligt eller medföra en oproportionell ansträngning. Den personuppgiftsansvarige ska informera den registrerade om dessa mottagare på den registrerades begäran.

Artikel 20 Rätt till dataportabilitet

1. Den registrerade ska ha rätt att få ut de personuppgifter som rör honom eller henne och som han eller hon har tillhandahållit den personuppgiftsansvarige i ett strukturerat, allmänt använt och maskinläsbart format och ha rätt att överföra dessa uppgifter till en annan personuppgiftsansvarig utan att den personuppgiftsansvarige som tillhandahållits personuppgifterna hindrar detta, om

- a. behandlingen grundar sig på samtycke enligt artikel 6.1 a eller artikel 9.2 a eller på ett avtal enligt artikel 6.1 b, och
- b. behandlingen sker automatiserat.

2. Vid utövandet av sin rätt till dataportabilitet i enlighet med punkt 1 ska den registrerade ha rätt till överföring av personuppgifterna direkt från en personuppgiftsansvarig till en annan, när detta är tekniskt möjligt.

3. Utövandet av den rätt som avses i punkt 1 i den här artikeln ska inte påverka tillämpningen av artikel 17. Den rätten ska inte gälla i fråga om en behandling som är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som är ett led i myndighetsutövning som utförs av den personuppgiftsansvarige.

4. Den rätt som avses i punkt 1 får inte påverka andras rättigheter och friheter på ett ogynnsamt sätt.

Avsnitt 4 Rätt att göra invändningar och automatiserat individuellt beslutsfattande

Artikel 21 Rätt att göra invändningar

1. Den registrerade ska, av skäl som hänför sig till hans eller hennes specifika situation, ha rätt att när som helst göra invändningar mot behandling av personuppgifter avseende honom eller henne som grundar sig på artikel 6.1 e eller f, inbegripet profilering som grundar sig på dessa bestämmelser. Den personuppgiftsansvarige får inte längre behandla personuppgifterna såvida denne inte kan påvisa avgörande berättigade skäl för behandlingen som väger tyngre än den registrerades intressen, rättigheter och friheter eller om det sker för fastställande, utövande eller försvar av rättsliga anspråk.

Författningar

2. Om personuppgifterna behandlas för direkt marknadsföring ska den registrerade ha rätt att när som helst invända mot behandling av personuppgifter som avser honom eller henne för sådan marknadsföring, vilket inkluderar profilering i den utsträckning som den har ett samband med sådan direkt marknadsföring.
3. Om den registrerade invänder mot behandling för direkt marknadsföring ska personuppgifterna inte längre behandlas för sådana ändamål.
4. Senast vid den första kommunikationen med den registrerade ska den rätt som avses i punkterna 1 och 2 uttryckligen meddelas den registrerade och redovisas tydligt, klart och åtskilt från eventuell annan information.
5. När det gäller användningen av informationssamhällets tjänster, och trots vad som sägs i direktiv 2002/58/EG, får den registrerade utöva sin rätt att göra invändningar på automatiserat sätt med användning av tekniska specifikationer.
6. Om personuppgifter behandlas för vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål i enlighet med artikel 89.1 ska den registrerade, av skäl som hänför sig till hans eller hennes specifika situation, ha rätt att göra invändningar mot behandling av personuppgifter avseende honom eller henne om inte behandlingen är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse.

Artikel 22 Automatiserat individuellt beslutsfattande, inbegripet profilering

1. Den registrerade ska ha rätt att inte bli föremål för ett beslut som enbart grundas på automatiserad behandling, inbegripet profilering, vilket har rättsliga följder för honom eller henne eller på liknande sätt i betydande grad påverkar honom eller henne.
2. Punkt 1 ska inte tillämpas om beslutet
 - a. är nödvändigt för ingående eller fullgörande av ett avtal mellan den registrerade och den personuppgiftsansvarige,
 - b. tillåts enligt unionsrätten eller en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av och som fastställer lämpliga åtgärder till skydd för den registrerades rättigheter, friheter och berättigade intressen, eller
 - c. grundar sig på den registrerades uttryckliga samtycke.
3. I fall som avses i punkt 2 a och c ska den personuppgiftsansvarige genomföra lämpliga åtgärder för att säkerställa den registrerades rättigheter, friheter och rättsliga intressen, åtminstone rätten till personlig kontakt med den personuppgiftsansvarige för att kunna uttrycka sin åsikt och bestrida beslutet.
4. Beslut enligt punkt 2 får inte grunda sig på de särskilda kategorier av personuppgifter som avses i artikel 9.1, såvida inte artikel 9.2 a eller g gäller och lämpliga åtgärder som ska skydda den registrerades berättigade intressen har vidtagits.

Avsnitt 5 Begränsningar

Artikel 23 Begränsningar

1. Det ska vara möjligt att i unionsrätten eller i en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet omfattas av införa en lagstiftningsåtgärd som begränsar tillämpningsområdet för de skyldigheter och rättigheter som föreskrivs i artiklarna 12–22 och 34, samt artikel 5 i den mån dess bestämmelser motsvarar de rättigheter och skyldigheter som fastställs i artiklarna 12–22, om en sådan begränsning sker med respekt för andemeningen i de grundläggande rättigheterna och friheterna och utgör en nödvändig och proportionell åtgärd i ett demokratiskt samhälle i syfte att säkerställa
 - a. den nationella säkerheten,
 - b. försvaret,
 - c. den allmänna säkerheten,

- d. förebyggande, förhindrande, utredning, avslöjande eller lagföring av brott eller verkställande av straffrättsliga sanktioner, inbegripet skydd mot samt förebyggande och förhindrande av hot mot den allmänna säkerheten,
- e. andra av unionens eller en medlemsstats viktiga mål av generellt allmänt intresse, särskilt ett av unionens eller en medlemsstats viktiga ekonomiska eller finansiella intressen, däribland penning-, budget- eller skattefrågor, folkhälsa och social trygghet,
- f. skydd av rättsväsendets oberoende och rättsliga åtgärder,
- g. förebyggande, förhindrande, utredning, avslöjande och lagföring av överträdelser av etiska regler som gäller för lagreglerade yrken,
- h. en tillsyns-, inspektions- eller regleringsfunktion som, även i enstaka fall, har samband med myndighetsutövning i fall som nämns i a–e och g,
- i. skydd av den registrerade eller andras rättigheter och friheter,
- j. verkställighet av civilrättsliga krav.

2. Framför allt ska alla lagstiftningsåtgärder som avses i punkt 1 innehålla specifika bestämmelser åtminstone, när så är relevant, avseende

- a. ändamålen med behandlingen eller kategorierna av behandling,
- b. kategorierna av personuppgifter,
- c. omfattningen av de införda begränsningarna,
- d. skyddsåtgärder för att förhindra missbruk eller olaglig tillgång eller överföring,
- e. specificeringen av den personuppgiftsansvarige eller kategorierna av personuppgiftsansvariga,
- f. lagringstiden samt tillämpliga skyddsåtgärder med beaktande av behandlingens art, omfattning och ändamål eller kategorierna av behandling,
- g. riskerna för de registrerades rättigheter och friheter, och
- h. de registrerades rätt att bli informerade om begränsningen, såvida detta inte kan inverka menligt på begränsningen.

Kapitel IV Personuppgiftsansvarig och personuppgiftsbiträde

Avsnitt 1 Allmänna skyldigheter

Artikel 24 Den personuppgiftsansvariges ansvar

1. Med beaktande av behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål samt riskerna, av varierande sannolikhetsgrad och allvar, för fysiska personers rättigheter och friheter ska den personuppgiftsansvarige genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder för att säkerställa och kunna visa att behandlingen utförs i enlighet med denna förordning. Dessa åtgärder ska ses över och uppdateras vid behov.

2. Om det står i proportion till behandlingen, ska de åtgärder som avses i punkt 1 omfatta den personuppgiftsansvariges genomförande av lämpliga strategier för dataskydd.

3. Tillämpningen av godkända uppförandekoder som avses i artikel 40 eller godkända certifieringsmekanismer som avses i artikel 42 får användas för att visa att den personuppgiftsansvarige fullgör sina skyldigheter.

Artikel 25 Inbyggt dataskydd och dataskydd som standard

1. Med beaktande av den senaste utvecklingen, genomförandekostnader och behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål samt riskerna, av varierande sannolikhetsgrad och allvar, för fysiska personers rättigheter och friheter ska den personuppgiftsansvarige, både vid fastställandet av vilka medel behandlingen utförs med och vid själva behandlingen, genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder – såsom pseudonymisering – vilka är utformade för ett effektivt genomförande av dataskyddsprinciper – såsom uppgiftsminimering – och för integrering av de nödvändiga skyddsåtgärderna i behandlingen, så att kraven i denna förordning uppfylls och den registrerades rättigheter skyddas.

Författningar

2. Den personuppgiftsansvarige ska genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder för att, i standardfallet, säkerställa att endast personuppgifter som är nödvändiga för varje specifikt ändamål med behandlingen behandlas. Den skyldigheten gäller mängden insamlade personuppgifter, behandlingens omfattning, tiden för deras lagring och deras tillgänglighet. Framför allt ska dessa åtgärder säkerställa att personuppgifter i standardfallet inte utan den enskildes medverkan görs tillgängliga för ett obegränsat antal fysiska personer.

3. En godkänd certifieringsmekanism i enlighet med artikel 42 får användas för att visa att kraven i punkterna 1 och 2 i den här artikeln följs.

Artikel 26 Gemensamt personuppgiftsansvariga

1. Om två eller fler personuppgiftsansvariga gemensamt fastställer ändamålen med och medlen för behandlingen ska de vara gemensamt personuppgiftsansvariga. Gemensamt personuppgiftsansvariga ska under öppna former fastställa sitt respektive ansvar för att fullgöra skyldigheterna enligt denna förordning, särskilt vad gäller utövandets av den registrerades rättigheter och sina respektive skyldigheter att tillhandahålla den information som avses i artiklarna 13 och 14, genom ett inbördes arrangemang, såvida inte de personuppgiftsansvarigas respektive skyldigheter fastställs genom unionsrätten eller en medlemsstats nationella rätt som de personuppgiftsansvariga omfattas av. Inom ramen för arrangemanget får en gemensam kontaktpunkt för de registrerade utses.

2. Det arrangemang som avses i punkt 1 ska på lämpligt sätt återspegla de gemensamt personuppgiftsansvarigas respektive roller och förhållanden gentemot registrerade. Det väsentliga innehållet i arrangemanget ska göras tillgängligt för den registrerade.

3. Oavsett formerna för det arrangemang som avses i punkt 1 får den registrerade utöva sina rättigheter enligt denna förordning med avseende på och emot var och en av de personuppgiftsansvariga.

Artikel 27 Företrädare för personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som inte är etablerade i unionen

1. Om artikel 3.2 tillämpas ska den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet skriftligen utse en företrädare i unionen.

2. Skyldigheten enligt punkt 1 i denna artikel ska inte gälla

- a. tillfällig behandling som inte omfattar behandling i stor omfattning av särskilda kategorier av uppgifter, som avses i artikel 9.1, eller behandling av personuppgifter avseende fällande domar i brottmål samt lagöverträdelse som innefattar brott, som avses i artikel 10, och som sannolikt inte kommer att medföra en risk för fysiska personers rättigheter och friheter, med hänsyn till behandlingens art, sammanhang, omfattning och ändamål, eller
- b. en offentlig myndighet eller ett offentligt organ.

3. Företrädaren ska vara etablerad i en av de medlemsstater där de registrerade, vars personuppgifter behandlas i samband med att de erbjuds varor eller tjänster, eller vars beteende övervakas, befinner sig.

4. Företrädaren ska på den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets uppdrag, utöver eller i stället för den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet, fungera som kontaktperson för i synnerhet tillsynsmyndigheter och registrerade, i alla frågor som har anknytning till behandlingen, i syfte att säkerställa efterlevnad av denna förordning.

5. Att den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet utser en företrädare ska inte påverka de rättsliga åtgärder som skulle kunna inledas mot den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet.

Artikel 28 Personuppgiftsbiträden

1. Om en behandling ska genomföras på en personuppgiftsansvarigs vägnar ska den personuppgiftsansvarige endast anlita personuppgiftsbiträden som ger tillräckliga garantier om att genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder på ett sådant sätt att behandlingen uppfyller kraven i denna förordning och säkerställer att den registrerades rättigheter skyddas.

2. Personuppgiftsbiträdet får inte anlita ett annat personuppgiftsbiträde utan att ett särskilt eller allmänt skriftligt förhandstillstånd har erhållits av den personuppgiftsansvarige. Om ett allmänt skriftligt tillstånd har erhållits, ska personuppgiftsbiträdet informera den personuppgiftsansvarige om eventuella planer på att anlita nya personuppgiftsbiträden eller ersätta personuppgiftsbiträden, så att den personuppgiftsansvarige har möjlighet att göra invändningar mot sådana förändringar.

3. När uppgifter behandlas av ett personuppgiftsbiträde ska hanteringen regleras genom ett avtal eller en annan rättsakt enligt unionsrätten eller enligt medlemsstaternas nationella rätt som är bindande för personuppgiftsbiträdet med avseende på den personuppgiftsansvarige och i vilken föremålet för behandlingen, behandlingens varaktighet, art och ändamål, typen av personuppgifter och kategorier av registrerade, samt den personuppgiftsansvariges skyldigheter och rättigheter anges. I det avtalet eller den rättsakten ska det särskilt föreskrivas att personuppgiftsbiträdet

- a. endast får behandla personuppgifter på dokumenterade instruktioner från den personuppgiftsansvarige, inbegripet när det gäller överföringar av personuppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation, såvida inte denna behandling krävs enligt unionsrätten eller enligt en medlemsstats nationella rätt som personuppgiftsbiträdet omfattas av, och i så fall ska personuppgiftsbiträdet informera den personuppgiftsansvarige om det rättsliga kravet innan uppgifterna behandlas, såvida sådan information inte är förbjuden med hänvisning till ett viktigt allmänintresse enligt denna rätt,
- b. säkerställer att personer med behörighet att behandla personuppgifterna har åtagit sig att iakttä confidentiality eller omfattas av en lämplig lagstadgad tystnadsplikt,
- c. ska vidta alla åtgärder som krävs enligt artikel 32,
- d. ska respektera de villkor som avses i punkterna 2 och 4 för anlitaandet av ett annat personuppgiftsbiträde,
- e. med tanke på behandlingens art, ska hjälpa den personuppgiftsansvarige genom lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder, i den mån detta är möjligt, så att den personuppgiftsansvarige kan fullgöra sin skyldighet att svara på begäran om utövande av den registrerades rättigheter i enlighet med kapitel III,
- f. ska bistå den personuppgiftsansvarige med att se till att skyldigheterna enligt artiklarna 32–36 fullgörs, med beaktande av typen av behandling och den information som personuppgiftsbiträdet har tillgång till,
- g. beroende på vad den personuppgiftsansvarige väljer, ska radera eller återlämna alla personuppgifter till den personuppgiftsansvarige efter det att tillhandahållandet av behandlingstjänster har avslutats, och radera befintliga kopior såvida inte lagring av personuppgifterna krävs enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, och
- h. ska ge den personuppgiftsansvarige tillgång till all information som krävs för att visa att de skyldigheter som fastställs i denna artikel har fullgjorts samt möjliggöra och bidra till granskningar, inbegripet inspektioner, som genomförs av den personuppgiftsansvarige eller av en annan revisor som bemyndigats av den personuppgiftsansvarige.

Med avseende på led h i första stycket ska personuppgiftsbiträdet omedelbart informera den personuppgiftsansvarige om han anser att en instruktion strider mot denna förordning eller mot andra av unionens eller medlemsstaternas dataskyddsbestämmelser.

4. I de fall där ett personuppgiftsbiträde anlitar ett annat personuppgiftsbiträde för utförande av specifik behandling på den personuppgiftsansvariges vägnar ska det andra personuppgiftsbiträdet, genom ett avtal eller en annan rättsakt enligt unionsrätten eller

Författningar

enligt medlemsstaternas nationella rätt, åläggas samma skyldigheter i fråga om dataskydd som de som fastställs i avtalet eller den andra rättsakten mellan den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet enligt punkt 3, och framför allt att ge tillräckliga garantier om att genomföra lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder på ett sådant sätt att behandlingen uppfyller kraven i denna förordning. Om det andra personuppgiftsbiträdet inte fullgör sina skyldigheter i fråga om dataskydd ska det ursprungliga personuppgiftsbiträdet vara fullt ansvarig gentemot den personuppgiftsansvarige för utförandet av det andra personuppgiftsbitrådets skyldigheter.

5. Ett personuppgiftsbitrådes anslutning till en godkänd uppförandekod som avses i artikel 40 eller en godkänd certifieringsmekanism som avses i artikel 42 får användas för att visa att tillräckliga garantier tillhandahålls, så som avses punkterna 1 och 4 i den här artikeln.

6. Det avtal eller den andra rättsakt som avses i punkterna 3 och 4 i den här artikeln får, utan att det påverkar tillämpningen av ett enskilt avtal mellan den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet, helt eller delvis baseras på sådana standardavtalsklausuler som avses i punkterna 7 och 8 i den här artikeln, inbegripet när de ingår i en certifiering som i enlighet med artiklarna 42 och 43 beviljats den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet.

7. Kommissionen får fastställa standardavtalsklausuler för de frågor som avses i punkterna 3 och 4 i den här artikeln, i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

8. En tillsynsmyndighet får fastställa standardavtalsklausuler för de frågor som avses i punkterna 3 och 4 i den här artikeln, i enlighet med den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 63.

9. Det avtal eller den andra rättsakt som avses i punkterna 3 och 4 ska upprättas skriftligen, inbegripet i ett elektroniskt format.

10. Om ett personuppgiftsbiträde överträder denna förordning genom att fastställa ändamålen med och medlen för behandlingen, ska personuppgiftsbiträdet anses vara personuppgiftsansvarig med avseende på den behandlingen, utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 82, 83 och 84.

Artikel 29 Behandling under den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets överinseende

Personuppgiftsbiträdet och personer som utför arbete under den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets överinseende, och som får tillgång till personuppgifter, får endast behandla dessa på instruktion från den personuppgiftsansvarige, såvida han eller hon inte är skyldig att göra det enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt.

Artikel 30 Register över behandling

1. Varje personuppgiftsansvarig och, i tillämpliga fall, dennes företrädare ska föra ett register över behandling som utförts under dess ansvar. Detta register ska innehålla samtliga följande uppgifter:

- a. Namn och kontaktuppgifter för den personuppgiftsansvarige, samt i tillämpliga fall gemensamt personuppgiftsansvariga, den personuppgiftsansvariges företrädare samt dataskyddsombudet.
- b. Ändamålen med behandlingen.
- c. En beskrivning av kategorierna av registrerade och av kategorierna av personuppgifter.
- d. De kategorier av mottagare till vilka personuppgifterna har lämnats eller ska lämnas ut, inbegripet mottagare i tredjeländer eller i internationella organisationer.

- e. I tillämpliga fall, överföringar av personuppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation, inbegripet identifiering av tredjelandet eller den internationella organisationen och, vid sådana överföringar som avses i artikel 49.1 andra stycket, dokumentationen av lämpliga skyddsåtgärder.
- f. Om möjligt, de förutsedda tidsfristerna för radering av de olika kategorierna av uppgifter.
- g. Om möjligt, en allmän beskrivning av de tekniska och organisatoriska säkerhetsåtgärder som avses i artikel 32.1.

2. Varje personuppgiftsbiträde och, i tillämpliga fall, dennes företrädare ska föra ett register över alla kategorier av behandling som utförts för den personuppgiftsansvariges räkning, som omfattar följande:

- a. Namn och kontaktuppgifter för personuppgiftsbiträdet eller personuppgiftsbiträdena och för varje personuppgiftsansvarig för vars räkning personuppgiftsbiträdet agerar, och, i tillämpliga fall, för den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdets företrädare samt dataskyddsombudet.
- b. De kategorier av behandling som har utförts för varje personuppgiftsansvariges räkning.
- c. I tillämpliga fall, överföringar av personuppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation, inbegripet identifiering av tredjelandet eller den internationella organisationen och, vid sådana överföringar som avses i artikel 49.1 andra stycket, dokumentationen av lämpliga skyddsåtgärder.
- d. Om möjligt, en allmän beskrivning av de tekniska och organisatoriska säkerhetsåtgärder som avses i artikel 32.1.

3. De register som avses i punkterna 1 och 2 ska upprättas skriftligen, inbegripet i elektronisk form.

4. På begäran ska den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet samt, i tillämpliga fall, den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdets företrädare göra registret tillgängligt för tillsynsmyndigheten.

5. De skyldigheter som anges i punkterna 1 och 2 ska inte gälla för ett företag eller en organisation som sysselsätter färre än 250 personer såvida inte den behandling som utförs sannolikt kommer att medföra en risk för registrerades rättigheter och friheter, behandlingen inte är tillfällig eller behandlingen omfattar särskilda kategorier av uppgifter som avses i artikel 9.1 eller personuppgifter om fällande domar i brottmål samt lagöverträdelser som innefattar brott, som avses i artikel 10.

Författningar

Artikel 31 Samarbete med tillsynsmyndigheten

Den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet samt, i tillämpliga fall, deras företrädare ska på begäran samarbeta med tillsynsmyndigheten vid utförandet av dennes uppgifter.

Avsnitt 2 Säkerhet för personuppgifter

Artikel 32 Säkerhet i samband med behandlingen

1. Med beaktande av den senaste utvecklingen, genomförandekostnaderna och behandlingens art, omfattning, sammanhang och ändamål samt riskerna, av varierande sannolikhetsgrad och allvar, för fysiska personers rättigheter och friheter ska den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet vidta lämpliga tekniska och organisatoriska åtgärder för att säkerställa en säkerhetsnivå som är lämplig i förhållande till risken, inbegripet, när det är lämpligt

- a. pseudonymisering och kryptering av personuppgifter,
- b. förmågan att fortlöpande säkerställa konfidentialitet, integritet, tillgänglighet och motståndskraft hos behandlingssystemen och -tjänsterna,

- c. förmågan att återställa tillgängligheten och tillgången till personuppgifter i rimlig tid vid en fysisk eller teknisk incident,
 - d. ett förfarande för att regelbundet testa, undersöka och utvärdera effektiviteten hos de tekniska och organisatoriska åtgärder som ska säkerställa behandlingens säkerhet.
2. Vid bedömningen av lämplig säkerhetsnivå ska särskild hänsyn tas till de risker som behandling medför, i synnerhet från oavsiktlig eller olaglig förstöring, förlust eller ändring eller till obehörigt röjande av eller obehörig åtkomst till de personuppgifter som överförts, lagrats eller på annat sätt behandlats.
3. Anslutning till en godkänd uppförandekod som avses i artikel 40 eller en godkänd certifieringsmekanism som avses i artikel 42 får användas för att visa att kraven i punkt 1 i den här artikeln följs.
4. Den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet ska vidta åtgärder för att säkerställa att varje fysisk person som utför arbete under den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets överinseende, och som får tillgång till personuppgifter, endast behandlar dessa på instruktion från den personuppgiftsansvarige, om inte unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt ålägger honom eller henne att göra det.

Artikel 33 Anmälan av en personuppgiftsincident till tillsynsmyndigheten

1. Vid en personuppgiftsincident ska den personuppgiftsansvarige utan onödigt dröjsmål och, om så är möjligt, inte senare än 72 timmar efter att ha fått vetskap om den, anmäla personuppgiftsincidenten till den tillsynsmyndighet som är behörig i enlighet med artikel 55, såvida det inte är osannolikt att personuppgiftsincidenten medför en risk för fysiska personers rättigheter och friheter. Om anmälan till tillsynsmyndigheten inte görs inom 72 timmar ska den åtföljas av en motivering till förseningen.
2. Personuppgiftsbiträdet ska underrätta den personuppgiftsansvarige utan onödigt dröjsmål efter att ha fått vetskap om en personuppgiftsincident.
3. Den anmälan som avses i punkt 1 ska åtminstone
- a. beskriva personuppgiftsincidentens art, inbegripet, om så är möjligt, de kategorier av och det ungefärliga antalet registrerade som berörs samt de kategorier av och det ungefärliga antalet personuppgiftsposter som berörs,
 - b. förmedla namnet på och kontaktuppgifterna för dataskyddsombudet eller andra kontaktpunkter där mer information kan erhållas,
 - c. beskriva de sannolika konsekvenserna av personuppgiftsincidenten, och
 - d. beskriva de åtgärder som den personuppgiftsansvarige har vidtagit eller föreslagit för att åtgärda personuppgiftsincidenten, inbegripet, när så är lämpligt, åtgärder för att mildra dess potentiella negativa effekter.
4. Om och i den utsträckning det inte är möjligt att tillhandahålla informationen samtidigt, får informationen tillhandahållas i omgångar utan onödigt ytterligare dröjsmål.
5. Den personuppgiftsansvarige ska dokumentera alla personuppgiftsincidenter, inbegripet omständigheterna kring personuppgiftsincidenten, dess effekter och de korrigerande åtgärder som vidtagits. Dokumentationen ska göra det möjligt för tillsynsmyndigheten att kontrollera efterlevnaden av denna artikel.

Artikel 34 Information till den registrerade om en personuppgiftsincident

1. Om personuppgiftsincidenten sannolikt leder till en hög risk för fysiska personers rättigheter och friheter ska den personuppgiftsansvarige utan onödigt dröjsmål informera den registrerade om personuppgiftsincidenten.
2. Den information till den registrerade som avses i punkt 1 i denna artikel ska innehålla en tydlig och klar beskrivning av personuppgiftsincidentens art och åtminstone de upplysningar och åtgärder som avses i artikel 33.3 b, c och d.

3. Information till den registrerade i enlighet med punkt 1 krävs inte om något av följande villkor är uppfyllt:

- a. Den personuppgiftsansvarige har genomfört lämpliga tekniska och organisatoriska skyddsåtgärder och dessa åtgärder har tillämpats på de personuppgifter som påverkades av personuppgiftsincidenten, i synnerhet sådana som ska göra uppgifterna oläsbara för alla personer som inte är behöriga att få tillgång till personuppgifterna, såsom kryptering.
- b. Den personuppgiftsansvarige har vidtagit ytterligare åtgärder som säkerställer att den höga risk för registrerades rättigheter och friheter som avses i punkt 1 sannolikt inte längre kommer att uppstå.
- c. Det skulle inbegripa en oproportionell ansträngning. I så fall ska i stället allmänheten informeras eller en liknande åtgärd vidtas genom vilken de registrerade informeras på ett lika effektivt sätt.

4. Om den personuppgiftsansvarige inte redan har informerat den registrerade om personuppgiftsincidenten får tillsynsmyndigheten, efter att ha bedömt sannolikheten för att personuppgiftsincidenten medför en hög risk, kräva att den personuppgiftsansvarige gör det eller får besluta att något av de villkor som avses i punkt 3 uppfylls.

Avsnitt 3 Konsekvensbedömning avseende dataskydd samt föregående samråd

Artikel 35 Konsekvensbedömning avseende dataskydd

1. Om en typ av behandling, särskilt med användning av ny teknik och med beaktande av dess art, omfattning, sammanhang och ändamål, sannolikt leder till en hög risk för fysiska personers rättigheter och friheter ska den personuppgiftsansvarige före behandlingen utföra en bedömning av den planerade behandlingens konsekvenser för skyddet av personuppgifter. En enda bedömning kan omfatta en serie liknande behandlingar som medför liknande höga risker.

2. Den personuppgiftsansvarige ska rådfråga dataskyddsombudet, om ett sådant utsetts, vid genomförande av en konsekvensbedömning avseende dataskydd.

3. En konsekvensbedömning avseende dataskydd som avses i punkt 1 ska särskilt krävas i följande fall:

- a. En systematisk och omfattande bedömning av fysiska personers personliga aspekter som grundar sig på automatisk behandling, inbegripet profilering, och på vilken beslut grundar sig som har rättsliga följder för fysiska personer eller på liknande sätt i betydande grad påverkar fysiska personer.
- b. Behandling i stor omfattning av särskilda kategorier av uppgifter, som avses i artikel 9.1, eller av personuppgifter som rör fällande domar i brottmål och lagöverträdelse som innefattar brott, som avses i artikel 10.
- c. Systematisk övervakning av en allmän plats i stor omfattning.

4. Tillsynsmyndigheten ska upprätta och offentliggöra en förteckning över det slags behandlingsverksamheter som omfattas av kravet på en konsekvensbedömning avseende dataskydd i enlighet med punkt 1. Tillsynsmyndigheten ska översända dessa förteckningar till den styrelse som avses i artikel 68.

5. Tillsynsmyndigheten får också upprätta och offentliggöra en förteckning över det slags behandlingsverksamheter som inte kräver någon konsekvensbedömning avseende dataskydd. Tillsynsmyndigheten ska översända dessa förteckningar till styrelsen.

6. Innan de förteckningar som avses i punkterna 4 och 5 antas ska den behöriga tillsynsmyndigheten tillämpa den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 63 om en sådan förteckning inbegriper behandling som rör erbjudandet av varor eller tjänster till registrerade, eller övervakning av deras beteende i flera medlemsstater, eller som väsentligt kan påverka den fria rörligheten för personuppgifter i unionen.

Författningar

7. Bedömningen ska innehålla åtminstone
 - a. en systematisk beskrivning av den planerade behandlingen och behandlingens syften, inbegripet, när det är lämpligt, den personuppgiftsansvariges berättigade intresse,
 - b. en bedömning av behovet av och proportionaliteten hos behandlingen i förhållande till syftena,
 - c. en bedömning av de risker för de registrerades rättigheter och friheter som avses i punkt 1, och
 - d. de åtgärder som planeras för att hantera riskerna, inbegripet skyddsåtgärder, säkerhetsåtgärder och rutiner för att säkerställa skyddet av personuppgifterna och för att visa att denna förordning efterlevs, med hänsyn till de registrerades och andra berörda personers rättigheter och berättigade intressen.
8. De berörda personuppgiftsansvarigas eller personuppgiftsbiträdenas efterlevnad av godkända uppförandekoder enligt artikel 40 ska på lämpligt sätt beaktas vid bedömningen av konsekvenserna av de behandlingar som utförs av dessa personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden, framför allt när det gäller att ta fram en konsekvensbedömning avseende dataskydd.
9. Den personuppgiftsansvarige ska, när det är lämpligt, inhämta synpunkter från de registrerade eller deras företrädare om den avsedda behandlingen, utan att det påverkar skyddet av kommersiella eller allmänna intressen eller behandlingens säkerhet.
10. Om behandling enligt artikel 6.1 c eller e har en rättslig grund i unionsrätten eller i en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av, reglerar den rätten den aktuella specifika behandlingsåtgärden eller serien av åtgärder i fråga och en konsekvensbedömning avseende dataskydd redan har genomförts som en del av en allmän konsekvensbedömning i samband med antagandet av denna rättsliga grund, ska punkterna 1–7 inte gälla, om inte medlemsstaterna anser det nödvändigt att utföra en sådan bedömning före behandlingen.
11. Den personuppgiftsansvarige ska vid behov genomföra en översyn för att bedöma om behandlingen genomförs i enlighet med konsekvensbedömningen avseende dataskydd åtminstone när den risk som behandlingen medför förändras.

Artikel 36 Förhandssamråd

1. Den personuppgiftsansvarige ska samråda med tillsynsmyndigheten före behandling om en konsekvensbedömning avseende dataskydd enligt artikel 35 visar att behandlingen skulle leda till en hög risk om inte den personuppgiftsansvarige vidtar åtgärder för att minska risken.
2. Om tillsynsmyndigheten anser att den planerade behandling som avses i punkt 1 skulle strida mot denna förordning, särskilt om den personuppgiftsansvarige inte i tillräcklig mån har fastställt eller reducerat risken, ska tillsynsmyndigheten inom en period på högst åtta veckor från det att begäran om samråd mottagits, ge den personuppgiftsansvarige och i tillämpliga fall personuppgiftsbiträdet skriftliga råd och får utnyttja alla de befogenheter som den har enligt artikel 58. Denna period får förlängas med sex veckor beroende på hur komplicerad den planerade behandlingen är. Tillsynsmyndigheten ska informera den personuppgiftsansvarige och, i tillämpliga fall, personuppgiftsbiträdet om en sådan förlängning inom en månad från det att begäran om samråd mottagits, tillsammans med orsakerna till förseningen. Dessa perioder får tillfälligt upphöra att löpa i avsakta på att tillsynsmyndigheten erhåller den information som den har begärt med tanke på samrådet.
3. Vid samråd med tillsynsmyndigheten enligt punkt 1 ska den personuppgiftsansvarige till tillsynsmyndigheten lämna
 - a. i tillämpliga fall de respektive ansvarsområdena för de personuppgiftsansvariga, gemensamt personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden som medverkar vid behandlingen, framför allt vid behandling inom en koncern,

- b. ändamålen med och medlen för den avsedda behandlingen,
- c. de åtgärder som vidtas och de garantier som lämnas för att skydda de registrerades rättigheter och friheter enligt denna förordning,
- d. i tillämpliga fall kontaktuppgifter till dataskyddsombudet,
- e. konsekvensbedömningen avseende dataskydd enligt artikel 35, och
- f. all annan information som begärs av tillsynsmyndigheten.

4. Medlemsstaterna ska samråda med tillsynsmyndigheten vid utarbetandet av ett förslag till lagstiftningsåtgärd som ska antas av ett nationellt parlament eller av en regleringsåtgärd som grundar sig på en sådan lagstiftningsåtgärd som rör behandling.

5. Trots vad som sägs i punkt 1 får det i medlemsstaternas nationella rätt krävas att personuppgiftsansvariga ska samråda med, och erhålla förhandstillstånd av, tillsynsmyndigheten när det gäller en personuppgiftsansvarigs behandling för utförandet av en uppgift som den personuppgiftsansvarige utför av allmänt intresse, inbegripet behandling avseende social trygghet och folkhälsa.

Avsnitt 4 Dataskyddsombud

Artikel 37 Utnämning av dataskyddsombudet

1. Den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet ska under alla omständigheter utnämna ett dataskyddsombud om
 - a. behandlingen genomförs av en myndighet eller ett offentligt organ, förutom när detta sker som en del av domstolarnas dömande verksamhet,
 - b. den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets kärnverksamhet består av behandling som, på grund av sin karaktär, sin omfattning och/eller sina ändamål, kräver regelbunden och systematisk övervakning av de registrerade i stor omfattning, eller
 - c. den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets kärnverksamhet består av behandling i stor omfattning av särskilda kategorier av uppgifter i enlighet med artikel 9 eller personuppgifter som rör fällande domar i brottmål och lagöverträdelser som innefattar brott, som avses i artikel 10.
2. En koncern får utnämna ett enda dataskyddsombud om det på varje verksamhetsställe är lätt att nå ett dataskyddsombud.
3. Om den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet är en myndighet eller ett offentligt organ, får ett enda dataskyddsombud utnämnas för flera sådana myndigheter eller organ, med hänsyn till deras organisationsstruktur och storlek.
4. I andra fall än de som avses i punkt 1 får eller, om så krävs enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt, ska den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet eller sammanslutningar och andra organ som företräder kategorier av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden utnämna ett dataskyddsombud. Dataskyddsombudet får agera för sådana sammanslutningar och andra organ som företräder personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden.
5. Dataskyddsombudet ska utses på grundval av yrkesmässiga kvalifikationer och, i synnerhet, sakkunskap om lagstiftning och praxis avseende dataskydd samt förmågan att fullgöra de uppgifter som avses i artikel 39.
6. Dataskyddsombudet får ingå i den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets personal, eller utföra uppgifterna på grundval av ett tjänsteavtal.
7. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet ska offentliggöra dataskyddsombudets kontaktuppgifter och meddela dessa till tillsynsmyndigheten.

Författ-
ningar

Artikel 38 Dataskyddsombudets ställning

1. Den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet ska säkerställa att dataskyddsombudet på ett korrekt sätt och i god tid deltar i alla frågor som rör skyddet av personuppgifter.
2. Den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet ska stödja dataskyddsombudet i utförandet av de uppgifter som avses i artikel 39 genom att tillhandahålla de resurser som krävs för att fullgöra dessa uppgifter samt tillgång till personuppgifter och behandlingsförfaranden, samt i upprätthållandet av dennes sakkunskap.
3. Den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet ska säkerställa att dataskyddsombudet inte tar emot instruktioner som gäller utförandet av dessa uppgifter. Han eller hon får inte avsättas eller bli föremål för sanktioner av den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet för att ha utfört sina uppgifter. Dataskyddsombudet ska rapportera direkt till den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets högsta förvaltningsnivå.
4. Den registrerade får kontakta dataskyddsombudet med avseende på alla frågor som rör behandlingen av dennes personuppgifter och utövandet av dennes rättigheter enligt denna förordning.
5. Dataskyddsombudet ska, när det gäller dennes genomförande av sina uppgifter, vara bundet av sekretess eller konfidentialitet i enlighet med unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt.
6. Dataskyddsombudet får fullgöra andra uppgifter och uppdrag. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet ska se till att sådana uppgifter och uppdrag inte leder till en intressekonflikt.

Artikel 39 Dataskyddsombudets uppgifter

1. Dataskyddsombudet ska ha minst följande uppgifter:
 - a. Att informera och ge råd till den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet och de anställda som behandlar om deras skyldigheter enligt denna förordning och andra av unionens eller medlemsstaternas dataskyddsbestämmelser.
 - b. Att övervaka efterlevnaden av denna förordning, av andra av unionens eller medlemsstaternas dataskyddsbestämmelser och av den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets strategi för skydd av personuppgifter, inbegripet ansvarstilldelning, information till och utbildning av personal som deltar i behandling och tillhörande granskning.
 - c. Att på begäran ge råd vad gäller konsekvensbedömningen avseende dataskydd och övervaka genomförandet av den enligt artikel 35.
 - d. Att samarbeta med tillsynsmyndigheten.
 - e. Att fungera som kontaktpunkt för tillsynsmyndigheten i frågor som rör behandling, inbegripet det förhandssamråd som avses i artikel 36, och vid behov samråda i alla andra frågor.
2. Dataskyddsombudet ska vid utförandet av sina uppgifter ta vederbörlig hänsyn till de risker som är förknippade med behandling, med beaktande av behandlingens art, omfattning, sammanhang och syften.

Avsnitt 5 Uppförandekod och certifiering

Artikel 40 Uppförandekoder

1. Medlemsstaterna, tillsynsmyndigheterna, styrelsen och kommissionen ska uppmuntra utarbetandet av uppförandekoder avsedda att bidra till att denna förordning genomförs korrekt, med hänsyn till särdragen hos de olika sektorer där behandling sker, och de särskilda behoven hos mikroföretag samt små och medelstora företag.

2. Sammanslutningar och andra organ som företräder kategorier av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden får utarbeta uppförandekoder, eller ändra eller utöka sådana koder, i syfte att specificera tillämpningen av denna förordning, till exempel när det gäller

- a. rättvis och öppen behandling,
- b. personuppgiftsansvarigas berättigade intressen i särskilda sammanhang,
- c. insamling av personuppgifter,
- d. pseudonymisering av personuppgifter,
- e. information till allmänheten och de registrerade,
- f. utövande av registrerades rättigheter,
- g. information till och skydd av barn samt metoderna för att erhålla samtycke från de personer som har föräldraansvar för barn,
- h. åtgärder och förfaranden som avses i artiklarna 24 och 25 samt åtgärder för att säkerställa säkerhet vid behandling i enlighet med artikel 32,
- i. anmälan av personuppgiftsincidenter till tillsynsmyndigheter och meddelande av sådana personuppgiftsincidenter till registrerade,
- j. överföring av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer,
- k. utomrättsliga förfaranden och andra tvistlösningsförfaranden för lösande av tvister mellan personuppgiftsansvariga och registrerade när det gäller behandling, utan att detta påverkar registrerades rättigheter enligt artiklarna 77 och 79.

3. Uppförandekoder som är godkända i enlighet med punkt 5 i denna artikel och som har allmän giltighet enligt punkt 9 i denna artikel får, förutom att de iakttas av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som omfattas av denna förordning, även iakttas av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som inte omfattas av denna förordning enligt artikel 3, för att tillhandahålla lämpliga garantier inom ramen för överföringar av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer enligt villkoren i artikel 46.2 e. Sådana personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden ska göra bindande och verkställbara åtaganden, genom avtal eller andra rättsligt bindande instrument, att tillämpa dessa lämpliga garantier inbegripet när det gäller registrerades rättigheter.

4. Den uppförandekod som avses i punkt 2 i den här artikeln ska innehålla mekanismer som gör det möjligt för det organ som avses i artikel 41.1 att utföra den obligatoriska övervakningen av att dess bestämmelser efterlevs av personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden som tillämpar den, utan att det påverkar uppgifter eller befogenheter för de tillsynsmyndigheter som är behöriga enligt artikel 55 eller 56.

5. Sammanslutningar och andra organ som avses i punkt 2 i den här artikeln som avser att utarbeta en uppförandekod eller ändra eller utöka befintliga uppförandekoder ska inge utkastet till uppförandekod, ändringen eller utökningen till den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 55. Tillsynsmyndigheten ska yttra sig om huruvida utkastet till uppförandekod, ändring eller utökning överensstämmer med denna förordning och ska godkänna utkastet till kod, ändring eller utökning om den finner att tillräckliga garantier tillhandahålls.

6. Om utkastet till kod, eller en ändring eller utökning, godkänns i enlighet med punkt 5, och om den berörda uppförandekoden inte avser behandling i flera medlemsstater, ska tillsynsmyndigheten registrera och offentliggöra uppförandekoden.

7. Om ett utkast till uppförandekod avser behandling i flera medlemsstater ska den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 55 innan den godkänner utkastet till kod, ändring eller utökning, inom ramen för det förfarande som avses i artikel 63 överlämna det till styrelsen som ska avge ett yttrande om huruvida utkastet till kod, ändring eller utökning är förenlig med denna förordning eller, i de fall som avses i punkt 3 i den här artikeln, tillhandahåller lämpliga garantier.

Författ-
ningar

8. Om det i det yttrande som avses i punkt 7 bekräftas att utkastet till kod, ändring eller utökning är förenligt med denna förordning, eller, i de fall som avses i punkt 3, tillhandahåller lämpliga garantier, ska styrelsen inlämna sitt yttrande till kommissionen.

9. Kommissionen får, genom genomförandeakter, besluta att den godkända koden, ändringen eller utökningen som getts in till den enligt punkt 8 i den här artikeln har allmän giltighet inom unionen. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

10. Kommissionen ska se till att de godkända koder om vilka det har beslutats att de har allmän giltighet enligt punkt 9 offentliggörs på lämpligt sätt.

11. Styrelsen ska samla alla godkända uppförandekoder, ändringar och utökningar i ett register och offentliggöra dem på lämpligt sätt.

Artikel 41 Övervakning av godkända uppförandekoder

1. Utan att det påverkar den berörda tillsynsmyndighetens uppgifter och befogenheter enligt artiklarna 57 och 58 får övervakningen av efterlevnaden av en uppförandekod i enlighet med artikel 40 utföras av ett organ som har en lämplig expertnivå i förhållande till kodens syfte och som ackrediteras för detta ändamål av den behöriga tillsynsmyndigheten.

2. Ett organ som avses i punkt 1 får ackrediteras för att övervaka efterlevnaden av en uppförandekod om detta organ har

- a. visat sitt oberoende och sin expertis i förhållande till uppförandekodens syfte på ett sätt som den behöriga tillsynsmyndigheten finner tillfredsställande,
- b. upprättat förfaranden varigenom det kan bedöma de berörda personuppgiftsansvarigas och personuppgiftsbiträdenas lämplighet för att tillämpa uppförandekoden, övervaka att de efterlever dess bestämmelser och regelbundet se över hur den fungerar,
- c. upprättat förfaranden och strukturer för att hantera klagomål om överträdelse av uppförandekoden eller det sätt på vilket uppförandekoden har tillämpats, eller tillämpas, av en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde, och för att göra dessa förfaranden och strukturer synliga för registrerade och för allmänheten, och
- d. på ett sätt som den behöriga tillsynsmyndigheten finner tillfredsställande visat att dess uppgifter och uppdrag inte leder till en intressekonflikt.

3. Den behöriga tillsynsmyndigheten ska inlämna utkastet till krav för ackreditering av ett organ som avses i punkt 1 i den här artikeln till styrelsen i enlighet med den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 63.

4. Utan att det påverkar den behöriga tillsynsmyndighetens uppgifter och befogenheter och tillämpningen av bestämmelserna i kapitel VIII ska ett organ som avses i punkt 1 i denna artikel, med förbehåll för tillräckliga skyddsåtgärder, vidta lämpliga åtgärder i fall av en personuppgiftsansvarigs eller ett personuppgiftsbiträdes överträdelse av uppförandekoden, inbegripet avstängning eller uteslutande av den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet från uppförandekoden. Det ska informera den behöriga tillsynsmyndigheten om sådana åtgärder och skälen för att de vidtagits.

5. Den behöriga tillsynsmyndigheten ska återkalla ackrediteringen av ett organ som avses i punkt 1 om kraven för ackrediteringen inte, eller inte längre, uppfylls eller om åtgärder som vidtagits av organet strider mot denna förordning.

6. Denna artikel ska inte gälla behandling som utförs av offentliga myndigheter och organ.

Artikel 42 Certifiering

1. Medlemsstaterna, tillsynsmyndigheterna, styrelsen och kommissionen ska uppmuntra, särskilt på unionsnivå, införandet av certifieringsmekanismer för dataskydd och sigill och märkningar för dataskydd som syftar till att visa att personuppgiftsansvarigas eller personuppgiftsbiträdens behandling är förenlig med denna förordning. De särskilda behoven hos mikroföretag samt små och medelstora företag ska beaktas.

2. Certifieringsmekanismer för dataskydd och sigill och märkningar för dataskydd som är godkända enligt punkt 5 i denna artikel får, förutom att de iakttas av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som omfattas av denna förordning, inrättas för att visa att det föreligger lämpliga garantier som tillhandahålls av personuppgiftsansvariga och personuppgiftsbiträden som inte omfattas av denna förordning enligt artikel 3, inom ramen för överföringar av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer enligt villkoren i artikel 46.2 f. Sådana personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden ska göra bindande och verkställbara åtaganden, genom avtal eller andra rättsligt bindande instrument, att tillämpa dessa lämpliga garantier, inbegripet när det gäller registrerades rättigheter.

3. Certifieringen ska vara frivillig och tillgänglig via ett öppet förfarande.

4. En certifiering i enlighet med denna artikel minskar inte den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdes ansvar för att denna förordning efterlevs och påverkar inte uppgifter och befogenheter för de tillsynsmyndigheter som är behöriga enligt artikel 55 eller 56.

5. En certifiering i enlighet med denna artikel ska utfärdas av de certifieringsorgan som avses i artikel 43 eller av den behöriga tillsynsmyndigheten på grundval av kriterier som godkänts av den behöriga myndigheten enligt artikel 58.3 eller av styrelsen enligt artikel 63. Om kriterierna har godkänts av styrelsen får detta leda till en gemensam certifiering, det europeiska sigillet för dataskydd.

6. Den personuppgiftsansvarige eller det personuppgiftsbiträde som låter sin behandling av uppgifter omfattas av certifieringsmekanismen ska förse det certifieringsorgan som avses i artikel 43 eller, i tillämpliga fall, den behöriga tillsynsmyndigheten, med all information och tillgång till behandlingsförfaranden som krävs för att genomföra certifieringsförfarandet.

7. Certifiering ska utfärdas till en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde för en period på högst tre år och får förnyas på samma villkor under förutsättning att de relevanta kriterierna fortsätter att vara uppfyllda. Certifiering ska, i tillämpliga fall, återkallas av de certifieringsorgan som avses i artikel 43 eller av den behöriga tillsynsmyndigheten om kriterierna för certifieringen inte, eller inte längre, uppfylls.

8. Styrelsen ska samla alla certifieringsmekanismer och sigill och märkningar för dataskydd i ett register och offentliggöra dem på lämpligt sätt.

Artikel 43 Certifieringsorgan

1. Utan att det påverkar den behöriga tillsynsmyndighetens uppgifter och befogenheter enligt artiklarna 57 och 58 ska certifieringsorgan som har lämplig nivå av expertis i fråga om dataskydd, efter att ha informerat tillsynsmyndigheten för att den ska kunna utöva sina befogenheter enligt artikel 58.2 h när så är nödvändigt, utfärda och förnya certifiering. Medlemsstaterna ska säkerställa att dessa certifieringsorgan är ackrediterade av en av eller båda följande:

- a. Den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 55 eller 56,
- b. det nationella ackrediteringsorgan som utsetts i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 i enlighet med EN-ISO/IEC 17065/2012 och med de ytterligare krav som fastställts av den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 55 eller 56.

Författningar

2. Certifieringsorgan som avses i punkt 1 får ackrediteras i enlighet med den punkten endast om de har
 - a. visat oberoende och expertis i förhållande till certifieringens syfte på ett sätt som den behöriga tillsynsmyndigheten finner tillfredsställande,
 - b. förbundit sig att respektera de kriterier som avses i artikel 42.5 och godkänts av den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 55 eller 56, eller av styrelsen enligt artikel 63,
 - c. upprättat förfaranden för utfärdande, periodisk översyn och återkallande av certifiering, sigill och märkningar för dataskydd,
 - d. upprättat förfaranden och strukturer för att hantera klagomål om överträdelse av certifieringen eller det sätt på vilket certifieringen har tillämpats, eller tillämpas, av en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde, och för att göra dessa förfaranden och strukturer synliga för registrerade och för allmänheten, och
 - e. på ett sätt som den behöriga tillsynsmyndigheten finner tillfredsställande visat att deras uppgifter och uppdrag inte leder till en intressekonflikt.
3. Ackrediteringen av certifieringsorgan som avses i punkterna 1 och 2 i denna artikel ska ske på grundval av krav som godkänts av den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 55 eller 56, eller av styrelsen enligt artikel 63. I händelse av ackreditering enligt punkt 1 b i den här artikeln ska dessa krav komplettera dem som föreskrivs i förordning (EG) nr 765/2008 och de tekniska regler som beskriver certifieringsorganens metoder och förfaranden.
4. De certifieringsorgan som avses i punkt 1 ska ansvara för den korrekta bedömning som leder till certifieringen eller återkallelsen av certifieringen, utan att det påverkar den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets ansvar att efterleva denna förordning. Ackrediteringen ska utfärdas för en period på högst fem år och får förnyas på samma villkor under förutsättning att certifieringsorganet uppfyller de krav som anges i denna artikel.
5. De certifieringsorgan som avses i punkt 1 ska informera de behöriga tillsynsmyndigheterna om orsakerna till beviljandet eller återkallelsen av den begärda certifieringen.
6. De krav som avses i punkt 3 i den här artikeln och de kriterier som avses i artikel 42.5 ska offentliggöras av tillsynsmyndigheten i ett lättillgängligt format. Tillsynsmyndigheterna ska också översända dessa krav och kriterier till styrelsen.
7. Utan att det påverkar tillämpningen av kapitel VIII ska den behöriga tillsynsmyndigheten eller det nationella ackrediteringsorganet återkalla ett certifieringsorgans ackreditering enligt punkt 1 i denna artikel om villkoren för ackrediteringen inte, eller inte längre, uppfylls eller om åtgärder som vidtagits av certifieringsorganet strider mot denna förordning.
8. Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 92 i syfte att närmare ange de krav som ska tas i beaktande för de certifieringsmekanismer för dataskydd som avses i artikel 42.1.
9. Kommissionen får anta genomförandeakter för att fastställa tekniska standarder för certifieringsmekanismer och sigill och märkningar för dataskydd samt rutiner för att främja och erkänna dessa certifieringsmekanismer, sigill och märkningar. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

Kapitel V Överföring av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer

Artikel 44 Allmän princip för överföring av uppgifter

Överföring av personuppgifter som är under behandling eller är avsedda att behandlas efter det att de överförts till ett tredjeland eller en internationell organisation får bara ske under förutsättning att den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet, med

förbehåll för övriga bestämmelser i denna förordning, uppfyller villkoren i detta kapitel, inklusive för vidare överföring av personuppgifter från tredjelandet eller den internationella organisationen till ett annat tredjeland eller en annan internationell organisation. Alla bestämmelser i detta kapitel ska tillämpas för att säkerställa att den nivå på skyddet av fysiska personer som säkerställs genom denna förordning inte undergrävs.

Artikel 45 Överföring på grundval av ett beslut om adekvat skyddsnivå

1. Personuppgifter får överföras till ett tredjeland eller en internationell organisation om kommissionen har beslutat att tredjelandet, ett territorium eller en eller flera specificerade sektorer i tredjelandet, eller den internationella organisationen i fråga säkerställer en adekvat skyddsnivå. En sådan överföring ska inte kräva något särskilt tillstånd.

2. När kommissionen bedömer om en adekvat skyddsnivå föreligger ska den särskilt beakta

- a. rättsstatsprincipen, respekten för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, relevant lagstiftning, både allmän lagstiftning och sektorslagstiftning, inklusive avseende allmän säkerhet, försvar, nationell säkerhet och straffrätt och offentliga myndigheters tillgång till personuppgifter samt tillämpningen av sådan lagstiftning, dataskyddsregler, yrkesregler och säkerhetsbestämmelser, inbegripet regler för vidare överföring av personuppgifter till ett annat tredjeland eller en annan internationell organisation, som ska följas i det landet eller den internationella organisationen, rättspraxis samt faktiska och verkställbara rättigheter för registrerade och effektivt administrativ och rättslig prövning för de registrerade vars personuppgifter överförs,
- b. huruvida det finns en eller flera effektivt fungerande oberoende tillsynsmyndigheter i tredjelandet, eller som utövar tillsyn över den internationella organisationen, som har ansvar för att säkerställa och kontrollera att dataskyddsregler följs, inklusive lämpliga verkställighetsbefogenheter, ge de registrerade råd och assistans när det gäller utövandet av deras rättigheter och samarbeta med medlemsstaternas tillsynsmyndigheter, och
- c. vilka internationella åtaganden det berörda tredjelandet eller den berörda internationella organisationen har gjort, eller andra skyldigheter som följer av rättsligt bindande konventioner eller instrument samt av dess deltagande i multilaterala eller regionala system, särskilt rörande skydd av personuppgifter.

3. Kommissionen får, efter att ha bedömt om det föreligger en adekvat skyddsnivå, genom en genomförandeakt besluta att ett tredjeland, ett territorium eller en eller flera specificerade sektorer inom ett tredjeland, eller en internationell organisation säkerställer en adekvat skyddsnivå i den mening som avses i punkt 2 i den här artikeln. Genomförandeakten ska inrätta en mekanism för regelbunden översyn, minst vart fjärde år, som ska beakta all relevant utveckling i det tredjelandet eller den internationella organisationen. Beslutets territoriella och sektorsmässiga tillämpning ska regleras i genomförandeakten, där det också i förekommande fall ska anges vilken eller vilka myndigheter som är tillsynsmyndighet(er) enligt punkt 2 b i den här artikeln. Genomförandeakten ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

4. Kommissionen ska fortlöpande övervaka utveckling i tredjeländer och internationella organisationer vilken kan påverka hur beslut som antagits enligt punkt 3 i den här artikeln och beslut som antagits på grundval av artikel 25.6 i direktiv 95/46/EG fungerar.

5. Kommissionen ska, när tillgänglig information visar, i synnerhet efter den översyn som avses i punkt 3 i den här artikeln, att ett tredjeland, ett territorium eller en eller flera specificerade sektorer inom tredjelandet i fråga eller en internationell organisation inte längre säkerställer adekvat skydd i den mening som avses i punkt 2 i den här artikeln

Författningar

och, i den mån det behövs, genom genomförandeakter återkalla, ändra eller upphäva det beslut som avses i punkt 3 i den här artikeln utan retroaktiv verkan. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

När det föreligger vederbörligen motiverade och tvingande skäl till skyndsamhet ska kommissionen anta omedelbart tillämpliga genomförandeakter i enlighet med det förfarande som avses i artikel 93.3.

6. Kommissionen ska samråda med tredjelandet eller den internationella organisationen i fråga för att lösa den situation som lett till beslutet enligt punkt 5.

7. Beslut enligt punkt 5 i den här artikeln ska inte påverka överföring av personuppgifter till tredjelandet, ett territorium eller en eller flera specificerade sektorer inom tredjelandet, eller den internationella organisationen i fråga enligt artiklarna 46–49.

8. Kommissionen ska i *Europeiska unionens officiella tidning* och på sin webbplats offentliggöra en förteckning över de tredjeländer och de territorier och specificerade sektorer i ett givet tredjeland samt de internationella organisationer för vilka den har fastställt att en adekvat skyddsnivå inte eller inte längre säkerställs.

9. De beslut som antas av kommissionen på grundval av artikel 25.6 i direktiv 95/46/EG ska förbli i kraft tills de ändrats, ersatts eller upphävts av ett kommissionsbeslut som antagits i enlighet med punkt 3 eller 5 i den här artikeln.

Artikel 46 Överföring som omfattas av lämpliga skyddsåtgärder

1. I avsaknad av ett beslut i enlighet med artikel 45.3, får en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde endast överföra personuppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation efter att ha vidtagit lämpliga skyddsåtgärder, och på villkor att lagstadgade rättigheter för registrerade och effektiva rättsmedel för registrerade finns tillgängliga.

2. Lämpliga skyddsåtgärder enligt punkt 1 får, utan att det krävs särskilt tillstånd från en tillsynsmyndighet, ta formen av

- a. ett rättsligt bindande och verkställbart instrument mellan offentliga myndigheter eller organ,
- b. bindande företagsbestämmelser i enlighet med artikel 47,
- c. standardiserade dataskyddsbestämmelser som antas av kommissionen i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2,
- d. standardiserade dataskyddsbestämmelser som antagits av en tillsynsmyndighet och godkänts av kommissionen i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2,
- e. en godkänd uppförandekod enligt artikel 40 tillsammans med rättsligt bindande och verkställbara åtaganden för den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet i tredjelandet att tillämpa lämpliga skyddsåtgärder, även när det gäller registrerades rättigheter, eller
- f. en godkänd certifieringsmekanism enligt artikel 42 tillsammans med rättsligt bindande och verkställbara åtaganden för den personuppgiftsansvarige, personuppgiftsbiträdet i tredjelandet att tillämpa lämpliga skyddsåtgärder, även när det gäller de registrerades rättigheter.

3. Med förbehåll för tillstånd från den behöriga tillsynsmyndigheten, får lämpliga skyddsåtgärder enligt punkt 1 också i synnerhet ta formen av

- a. avtalsklausuler mellan den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet och den personuppgiftsansvarige, personuppgiftsbiträdet eller mottagaren av personuppgifterna i tredjelandet eller den internationella organisationen, eller
- b. bestämmelser som ska införas i administrativa överenskommelser mellan offentliga myndigheter eller organ vilka inbegriper verkställbara och faktiska rättigheter för registrerade.

4. Tillsynsmyndigheten ska tillämpa den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 63 i de fall som avses i punkt 3 i den här artikeln.

5. Tillstånd från en medlemsstat eller tillsynsmyndighet på grundval av artikel 26.2 i direktiv 95/46/EG ska förbli giltigt tills det, vid behov, ändrats, ersatts eller upphävs av den tillsynsmyndigheten. De beslut som fattas av kommissionen på grundval av artikel 26.4 i direktiv 95/46/EG ska förbli i kraft tills de, vid behov, ändrats, ersatts eller upphävs av ett kommissionsbeslut som antagits i enlighet med punkt 2 i den här artikeln.

Artikel 47 Bindande företagsbestämmelser

1. Den behöriga tillsynsmyndigheten ska godkänna bindande företagsbestämmelser i enlighet med den mekanism för enhetlighet som föreskrivs i artikel 63 under förutsättning att de

- a. är rättslig bindande, tillämpas på, och verkställs av alla delar som berörs inom den koncern eller grupp av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet, inklusive deras anställda,
- b. innehåller uttryckliga bestämmelser om de registrerades lagstadgade rättigheter när det gäller behandlingen av deras personuppgifter, och
- c. uppfyller villkoren i punkt 2.

2. De bindande företagsbestämmelser som avses i punkt 1 ska närmare ange åtminstone följande:

- a. struktur och kontaktuppgifter för den koncern eller grupp av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet och för var och en av dess medlemmar,
- b. vilka överföringar eller uppsättningar av överföringar av uppgifter som omfattas, inklusive kategorierna av personuppgifter, typen av behandling och dess ändamål, den typ av registrerade som berörs samt vilket eller vilka tredjeländer som avses,
- c. bestämmelsernas rättsligt bindande natur, såväl internt som externt,
- d. tillämpningen av allmänna principer för dataskydd, särskilt avgränsning av syften, uppgiftsminimering, begränsade lagringsperioder, datakvalitet, inbyggt dataskydd och dataskydd som standard, rättslig grund för behandling, behandling av särskilda kategorier av personuppgifter, åtgärder för att säkerställa datasäkerhet och villkoren när det gäller vidare överföring av uppgifter till organ som inte är bundna av bindande företagsbestämmelser,
- e. de registrerades rättigheter avseende behandling och medlen för att utöva dessa rättigheter, inklusive rätten att inte bli föremål för beslut grundade enbart på automatisk behandling, inklusive profilering, enligt artikel 22, rätten att inge klagomål till den behöriga tillsynsmyndigheten och till behöriga domstolar i medlemsstaterna enligt artikel 79, rätten till prövning samt i förekommande fall rätten till kompensation för överträdelse av de bindande företagsbestämmelserna,
- f. att den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet som är etablerad inom en medlemsstats territorium tar på sig ansvaret om en berörd enhet som inte är etablerad inom unionen bryter mot de bindande företagsbestämmelserna; den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet får helt eller delvis undantas från denna skyldighet endast på villkor att det kan visas att den berörda enheten i företagsgruppen inte kan hållas ansvarig för den skada som har uppkommit,
- g. hur de registrerade ska informeras om innehållet i de bindande företagsbestämmelserna, särskilt de bestämmelser som avses i leden d, e och f i denna punkt utöver den information som avses i artiklarna 13 och 14,
- h. uppgifterna för varje dataskyddsombud som utsetts i enlighet med artikel 37, eller varje annan person eller enhet med ansvar för kontrollen av att de bindande företagsbestämmelserna följs inom den koncern eller grupp av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet, samt i fråga om utbildning och hantering av klagomål,
- i. förfaranden för klagomål,
- j. rutinerna inom den koncern eller grupp av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet för att kontrollera att de bindande företagsreglerna följs; sådana rutiner ska inbegripa dataskyddstillsyn och metoder för att säkerställa korrigerande

Författningar

åtgärder för att skydda de registrerades rättigheter; resultaten av sådana kontroller bör meddelas den person eller enhet som avses i led h och styrelsen i det kontrollerande företaget i koncernen eller gruppen av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet, och bör på begäran vara tillgänglig för den behöriga tillsynsmyndigheten,

- k. rutinerna för att rapportera och dokumentera ändringar i bestämmelserna, samt rutinerna för att rapportera dessa ändringar till tillsynsmyndigheten,
- l. rutinerna för att samarbeta med tillsynsmyndigheten i syfte att se till att alla medlemmar i den koncern eller gruppen av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet följer reglerna, särskilt genom att meddela tillsynsmyndigheten resultaten av kontroller av de åtgärder som avses i led j,
- m. rutinerna för att till den behöriga tillsynsmyndigheten rapportera alla rättsliga krav som en medlem i koncernen eller gruppen av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet är underkastad i ett tredjeland och som sannolikt kommer att ha en avsevärd negativ inverkan på de garantier som ges genom de bindande företagsbestämmelserna, och
- n. lämplig utbildning om dataskydd för personal som har ständig eller regelbunden tillgång till personuppgifter.

3. Kommissionen får närmare ange vilket format och vilka rutiner som ska användas för de personuppgiftsansvarigas, personuppgiftsbiträdenas och tillsynsmyndigheternas utbyte av information om bindande företagsbestämmelser i den mening som avses i denna artikel. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

Artikel 48 Överföringar och utlämnanden som inte är tillåtna enligt unionsrätten

Domstolsbeslut eller beslut från myndigheter i tredjeland där det krävs att en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde överför eller lämnar ut personuppgifter får erkännas eller genomföras på något som helst sätt endast om det grundar sig på en internationell överenskommelse, såsom ett avtal om ömsesidig rättslig hjälp, som gäller mellan det begärande tredjelandet och unionen eller en medlemsstat, utan att detta påverkar andra grunder för överföring enligt detta kapitel.

Artikel 49 Undantag i särskilda situationer

1. Om det inte föreligger något beslut om adekvat skyddsnivå enligt artikel 45.3, eller om lämpliga skyddsåtgärder enligt artikel 46, inbegripet bindande företagsbestämmelser, får en överföring eller uppsättning av överföringar av personuppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation endast ske om något av följande villkor är uppfyllt:

- a. Den registrerade har uttryckligen samtyckt till att uppgifterna får överföras, efter att först ha blivit informerad om de eventuella riskerna med sådana överföringar för den registrerade när det inte föreligger något beslut om adekvat skyddsnivå eller lämpliga skyddsåtgärder.
- b. Överföringen är nödvändig för att fullgöra ett avtal mellan den registrerade och den personuppgiftsansvarige eller för att genomföra åtgärder som föregår ett sådant avtal på den registrerades begäran.
- c. Överföringen är nödvändig för att ingå eller fullgöra ett avtal mellan den personuppgiftsansvarige och en annan fysisk eller juridisk person i den registrerades intresse.
- d. Överföringen är nödvändig av viktiga skäl som rör allmänintresset.
- e. Överföringen är nödvändig för att kunna fastställa, göra gällande eller försvara rättsliga anspråk.

- f. Överföringen är nödvändig för att skydda den registrerades eller andra personers grundläggande intressen, när den registrerade är fysiskt eller rättsligt förhindrad att ge sitt samtycke.
- g. Överföringen görs från ett register som enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt är avsett att ge allmänheten information och som är tillgängligt aningen för allmänheten eller för var och en som kan styrka ett berättigat intresse, men endast i den utsträckning som de i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt angivna villkoren för tillgänglighet uppfylls i det enskilda fallet.

När en överföring inte skulle kunna grundas på en bestämmelse i artikel 45 eller 46, inklusive bestämmelserna om bindande företagsbestämmelser, och inget av undantagen för en särskild situation som avses i första stycket i den här punkten är tillämpligt, får en överföring till ett tredjeland eller en internationell organisation äga rum endast om överföringen inte är repetitiv, endast gäller ett begränsat antal registrerade, är nödvändig för ändamål som rör den personuppgiftsansvariges tvingande berättigade intressen och den registrerades intressen eller rättigheter och friheter inte väger tyngre, och den personuppgiftsansvarige har bedömt samtliga omständigheter kring överföringen av uppgifter och på grundval av denna bedömning vidtagit lämpliga skyddsåtgärder för att skydda personuppgifter. Den personuppgiftsansvarige ska informera tillsynsmyndigheten om överföringen. Den personuppgiftsansvarige ska utöver tillhandahållande av den information som avses i artiklarna 13 och 14 informera den registrerade om överföringen och om de tvingande berättigade intressen som eftersträvas.

2. En överföring enligt led g i punkt 1 första stycket får inte omfatta alla personuppgifter eller hela kategorier av personuppgifter som finns i registret. Om registret är avsett att vara tillgängligt för personer med ett berättigat intresse ska överföringen göras endast på begäran av dessa personer eller om de själva är mottagarna.

3. Leden a, b och c i punkt 1 första stycket samt andra stycket i samma punkt ska inte gälla åtgärder som vidtas av offentliga myndigheter som ett led i utövandet av deras offentliga befogenheter.

4. Det allmänintresse som avses i led d i punkt 1 första stycket ska vara erkänt i unionsrätten eller i den nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av.

5. Saknas beslut om adekvat skyddsnivå, får unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt med hänsyn till viktiga allmänintressen uttryckligen fastställa gränser för överföringen av specifika kategorier av personuppgifter till ett tredjeland eller en internationell organisation. Medlemsstaterna ska underrätta kommissionen om sådana bestämmelser.

6. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet ska bevara uppgifter både om bedömningen och om de lämpliga skyddsåtgärder som avses i punkt 1 andra stycket i den här artikeln i det register som avses i artikel 30.

Artikel 50 Internationellt samarbete för skydd av personuppgifter

När det gäller tredjeländer och internationella organisationer ska kommissionen och tillsynsmyndigheterna vidta lämpliga åtgärder för att

- a. utveckla rutiner för det internationella samarbetet för att underlätta en effektiv tillämpning av lagstiftningen om skydd av personuppgifter,
- b. på internationell nivå erbjuda ömsesidigt bistånd för en effektiv tillämpning av lagstiftningen om skydd av personuppgifter, bland annat genom underrättelse, hänskjutande av klagomål, bistånd vid utredningar samt informationsutbyte, med iakttagande av lämpliga skyddsåtgärder för personuppgifter samt skyddet av andra grundläggande rättigheter och friheter,

Författ-
ningar

- c. involvera berörda aktörer i diskussioner och åtgärder som syftar till att öka det internationella samarbetet när det gäller tillämpningen av lagstiftningen om skydd av personuppgifter,
- d. främja utbyte och dokumentation om lagstiftning och praxis för skydd av personuppgifter, inklusive avseende behörighetskonflikter med tredjeländer.

Kapitel VI Oberoende tillsynsmyndigheter

Avsnitt 1 Oberoende ställning

Artikel 51 Tillsynsmyndighet

1. Varje medlemsstat ska föreskriva att en eller flera offentliga myndigheter ska vara ansvariga för att övervaka tillämpningen av denna förordning, i syfte att skydda fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter i samband med behandling samt att underlätta det fria flödet av sådana uppgifter inom unionen (nedan kallad *tillsynsmyndighet*).

2. Varje tillsynsmyndighet ska bidra till en enhetlig tillämpning av denna förordning i hela unionen. För detta ändamål ska tillsynsmyndigheterna samarbeta såväl sinsemellan som med kommissionen i enlighet med kapitel VII.

3. Om det finns fler än en tillsynsmyndighet i en medlemsstat ska medlemsstaten utse den tillsynsmyndighet som ska företräda dessa myndigheter i styrelsen; medlemsstaten ska också upprätta en rutin för att se till att övriga myndigheter följer reglerna för den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 63.

4. Varje medlemsstat ska senast den 25 maj 2018 anmäla till kommissionen vilka nationella bestämmelser den antar i enlighet med detta kapitel, och alla framtida ändringar som rör dessa bestämmelser ska anmälas utan dröjsmål.

Artikel 52 Oberoende

1. Varje tillsynsmyndighet ska vara fullständigt oberoende i utförandet av sina uppgifter och utövat av sina befogenheter i enlighet med denna förordning.

2. Varje tillsynsmyndighets ledamot eller ledamöter ska i utförandet av sina uppgifter och utövandet av sina befogenheter i enlighet med denna förordning stå fria från utomstående påverkan, direkt såväl som indirekt, och får varken begära eller ta emot instruktioner av någon.

3. Tillsynsmyndighetens ledamöter ska avhålla sig från alla handlingar som är oförenliga med deras skyldigheter och under sin mandattid avstå från all annan avlönad eller oavlönad yrkesverksamhet som står i strid med deras tjänsteutövning.

4. Varje medlemsstat ska säkerställa att varje tillsynsmyndighet förfogar över de personella, tekniska och finansiella resurser samt de lokaler och den infrastruktur som behövs för att myndigheten ska kunna utföra sina uppgifter och utöva sina befogenheter, inklusive inom ramen för det ömsesidiga biståndet, samarbetet och deltagandet i styrelsens verksamhet.

5. Varje medlemsstat ska säkerställa att varje tillsynsmyndighet väljer och förfogar över egen personal, som ska ta instruktioner uteslutande från den berörda tillsynsmyndighetens ledamot eller ledamöter.

6. Varje medlemsstat ska säkerställa att varje tillsynsmyndighet blir föremål för finansiell kontroll, utan att detta påverkar tillsynsmyndighetens oberoende och att de förfogar över en separat, offentlig årsbudget som kan ingå i den övergripande statsbudgeten eller nationella budgeten.

Artikel 53 Allmänna villkor för tillsynsmyndighetens ledamöter

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att varje ledamot av deras tillsynsmyndigheter ska utnåmnas genom ett öppet förfarande med insyn av
 - deras parlament,
 - deras regering,
 - deras statschef, eller
 - ett oberoende organ som genom medlemsstatens nationella rätt anförtratts utnämningen.
2. Varje ledamot ska ha de kvalifikationer, den erfarenhet och den kompetens, särskilt på området skydd av personuppgifter, som krävs för att ledamoten ska kunna utföra sitt uppdrag och utöva sina befogenheter.
3. En ledamots uppdrag ska upphöra då mandattiden löper ut eller om ledamoten avgår eller avsätts från sin tjänst i enlighet med den berörda medlemsstatens nationella rätt.
4. En ledamot får avsättas endast på grund av grov försummelse eller när ledamoten inte längre uppfyller de villkor som krävs för att utföra uppdraget.

Artikel 54 Regler för inrättandet av en tillsynsmyndighet

1. Varje medlemsstat ska fastställa följande i lag:
 - a. Varje tillsynsmyndighets inrättande.
 - b. De kvalifikationer och de villkor för lämplighet som krävs för att någon ska kunna utnåmnas till ledamot av en tillsynsmyndighet.
 - c. Regler och förfaranden för att utse varje tillsynsmyndighets ledamot eller ledamöter.
 - d. Mandattiden för varje tillsynsmyndighets ledamot eller ledamöter, vilken inte får understiga fyra år, utom vid tillsättandet av de första ledamöterna efter den 24 maj 2016, då ett stegvis tillsättningsförfarande med kortare perioder för några av ledamöterna får tillämpas om detta är nödvändigt för att säkerställa myndighetens oberoende.
 - e. Huruvida varje tillsynsmyndighets ledamot eller ledamöter får ges förnyat mandat, och om så är fallet, för hur många perioder.
 - f. Vilka villkor som gäller för de skyldigheter som varje tillsynsmyndighets ledamot eller ledamöter och personal har, förbud mot handlingar, yrkesverksamhet och förmåner som står i strid därmed under och efter mandattiden och vilka bestämmelser som gäller för anställningens upphörande.
2. Varje tillsynsmyndighets ledamot eller ledamöter och personal ska i enlighet med unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt omfattas av tystnadsplikt både under och efter sin mandattid vad avser konfidentiell information som de fått kunskap om under utförandet av sina uppgifter eller utövandet av sina befogenheter. Under mandatperioden ska denna tystnadsplikt i synnerhet gälla rapportering från fysiska personer om överträdelse av denna förordning.

Författningar

Avsnitt 2 Behörighet, uppgifter och befogenheter

Artikel 55 Behörighet

1. Varje tillsynsmyndighet ska vara behörig att utföra de uppgifter och utöva de befogenheter som tilldelas den enligt denna förordning inom sin egen medlemsstats territorium.
2. Om behandling utförs av myndigheter eller privata organ som agerar på grundval av artikel 6.1 c eller e ska tillsynsmyndigheten i den berörda medlemsstaten vara behörig. I sådana fall ska artikel 56 inte tillämpas.
3. Tillsynsmyndigheterna ska inte vara behöriga att utöva tillsyn över domstolar som behandlar personuppgifter i sin dömande verksamhet.

Artikel 56 Den ansvariga tillsynsmyndighetens behörighet

1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 55 ska tillsynsmyndigheten för den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets huvudsakliga verksamhetsställe eller enda verksamhetsställe vara behörig att agera som ansvarig tillsynsmyndighet för den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets gränsöverskridande behandling i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 60.
2. Genom undantag från punkt 1 ska varje tillsynsmyndighet vara behörig att behandla ett klagomål som lämnats in till denna eller en eventuell överträdelse av denna förordning, om sakfrågan i ärendet endast rör ett verksamhetsställe i medlemsstaten eller i väsentlig grad påverkar registrerade endast i medlemsstaten.
3. I de fall som avses i punkt 2 i den här artikeln ska tillsynsmyndigheten utan dröjsmål informera den ansvariga tillsynsmyndigheten om detta ärende. Inom tre veckor från det att den underrättats ska den ansvariga tillsynsmyndigheten besluta huruvida den kommer att behandla ärendet i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 60, med hänsyn till huruvida den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet har eller inte har ett verksamhetsställe som är beläget i den medlemsstat där den tillsynsmyndighet som lämnat informationen är belägen.
4. Om den ansvariga tillsynsmyndigheten beslutar att behandla ärendet ska det ske i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 60. Den tillsynsmyndighet som underrättade den ansvariga tillsynsmyndigheten får lämna in ett utkast till beslut till den ansvariga tillsynsmyndigheten. Den ansvariga tillsynsmyndigheten ska ta största möjliga hänsyn till detta utkast till beslut när det utarbetar det utkast till beslut som avses i artikel 60.3.
5. Om den ansvariga tillsynsmyndigheten beslutar att inte behandla ärendet ska den tillsynsmyndighet som underrättade den ansvariga tillsynsmyndigheten behandla ärendet i enlighet med artiklarna 61 och 62.
6. Den ansvariga tillsynsmyndigheten ska vara den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets enda motpart när det gäller den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets gränsöverskridande behandling.

Artikel 57 Uppgifter

1. Utan att det påverkar de andra uppgifter som föreskrivs i denna förordning ska varje tillsynsmyndighet på sitt territorium ansvara för följande:
 - a. Övervaka och verkställa tillämpningen av denna förordning.
 - b. Öka allmänhetens medvetenhet om och förståelse för risker, regler, skyddsåtgärder och rättigheter i fråga om behandling. Särskild uppmärksamhet ska ägnas åt insatser som riktar sig till barn.
 - c. I enlighet med medlemsstatens nationella rätt ge rådgivning åt det nationella parlamentet, regeringen och andra institutioner och organ om lagstiftningsåtgärder och administrativa åtgärder rörande skyddet av fysiska personers rättigheter och friheter när det gäller behandling.
 - d. Öka personuppgiftsansvarigas och personuppgiftsbitrådets medvetenhet om sina skyldigheter enligt denna förordning.
 - e. På begäran tillhandahålla information till registrerade om hur de ska utöva sina rättigheter enligt denna förordning, och om så krävs samarbeta med tillsynsmyndigheter i andra medlemsstater för detta ändamål.
 - f. Behandla klagomål från en registrerad eller från ett organ, en organisation eller en sammanslutning enligt artikel 80, och där så är lämpligt undersöka den sakfråga som klagomålet gäller och inom rimlig tid underrätta den enskilde om hur undersökningen fortskrider och om resultatet, i synnerhet om det krävs ytterligare undersökningar eller samordning med en annan tillsynsmyndighet.

- g. Samarbeta, inbegripet utbyta information, med och ge ömsesidigt bistånd till andra tillsynsmyndigheter för att se till att denna förordning tillämpas och verkställs på ett enhetligt sätt.
- h. Utföra undersökningar om tillämpningen av denna förordning, inbegripet på grundval av information som erhålls från en annan tillsynsmyndighet eller annan myndighet.
- i. Följa sådan utveckling som påverkar skyddet av personuppgifter, bland annat inom informations- och kommunikationsteknik och affärspraxis.
- j. Anta sådana standardavtalsklausuler som avses i artiklarna 28.8 och 46.2 d.
- k. Upprätta och föra en förteckning när det gäller kravet på en konsekvensbedömning avseende dataskydd enligt artikel 35.4.
- l. Ge råd om behandling av personuppgifter enligt artikel 36.2.
- m. Främja framtagande av uppförandekoder enligt artikel 40.1 samt yttra sig över och godkänna sådana uppförandekoder som tillhandahåller tillräckliga garantier, i enlighet med artikel 40.5.
- n. Uppmuntra till inrättandet av certifieringsmekanismer för dataskydd och av sigill och märkningar för dataskydd i enlighet med artikel 42.1 samt godkänna certifieringskriterierna i enlighet med artikel 42.5.
- o. I tillämpliga fall genomföra en periodisk översyn av certifieringar som utfärdats i enlighet med artikel 42.7.
- p. Utarbeta och offentliggöra kraven för ackreditering av ett organ för övervakning av uppförandekoder enligt artikel 41 och av ett certifieringsorgan enligt artikel 43.
- q. Ackreditera ett organ för övervakning av uppförandekoder enligt artikel 41 och ett certifieringsorgan enligt artikel 43.
- r. Godkänna sådana avtalsklausuler och bestämmelser som avses i artikel 46.3.
- s. Godkänna sådana bindande företagsbestämmelser som avses i artikel 47.
- t. Bidra till styrelsens verksamhet.
- u. Hålla arkiv över överträdelser av denna förordning och åtgärder som vidtagits i enlighet med artikel 58.2.
- v. Utföra eventuella andra uppgifter som rör skyddet av personuppgifter.

2. Varje tillsynsmyndighet ska underlätta inlämningen av klagomål enligt punkt 1 f genom åtgärder såsom ett särskilt formulär för ändamålet, vilket också kan fyllas i elektroniskt, utan att andra kommunikationsformer utesluts.

3. Utförandet av alla tillsynsmyndigheters uppgifter ska vara avgiftsfritt för den registrerade och, i tillämpliga fall, för dataskyddsombudet.

4. Om en begäran är uppenbart ogrundad eller orimlig, särskilt på grund av dess repetitiva karaktär, får tillsynsmyndigheten ta ut en rimlig avgift grundad på de administrativa kostnaderna eller vägra att tillmötesgå begäran. Det åligger tillsynsmyndigheten att visa att begäran är uppenbart ogrundad eller orimlig.

Artikel 58 Befogenheter

- 1.** Varje tillsynsmyndighet ska ha samtliga följande utredningsbefogenheter
 - a. Beordra den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet, och i tillämpliga fall den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbiträdets företrädare, att lämna all information som myndigheten behöver för att kunna fullgöra sina uppgifter.
 - b. Genomföra undersökningar i form av dataskyddstillsyn.
 - c. Genomföra en översyn av certifieringar som utfärdats i enlighet med artikel 42.7.
 - d. Meddela den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet om en påstådd överträdelse av denna förordning.

Författningar

- e. Från den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet få tillgång till alla personuppgifter och all information som tillsynsmyndigheten behöver för att kunna fullgöra sina uppgifter.
 - f. Få tillträde till alla lokaler som tillhör den personuppgiftsansvarige och personuppgiftsbiträdet, inbegripet tillgång till all utrustning och alla andra medel för behandling av personuppgifter i överensstämmelse med unionens processrätt eller medlemsstaternas nationella processrätt.
- 2.** Varje tillsynsmyndighet ska ha samtliga följande korrigerande befogenheter
- a. Utfärda varningar till en personuppgiftsansvarig eller personuppgiftsbiträdet om att planerade behandlingar sannolikt kommer att bryta mot bestämmelserna i denna förordning.
 - b. Utfärda reprimander till en personuppgiftsansvarig eller personuppgiftsbiträdet om behandling bryter mot bestämmelserna i denna förordning.
 - c. Förelägga den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet att tillmötesgå den registrerades begäran att få utöva sina rättigheter enligt denna förordning.
 - d. Förelägga den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet att se till att behandlingen sker i enlighet med bestämmelserna i denna förordning och om så krävs på ett specifikt sätt och inom en specifik period,
 - e. Förelägga den personuppgiftsansvarige att meddela den registrerade att en personuppgiftsincident har inträffat.
 - f. Införa en tillfällig eller definitiv begränsning av, inklusive ett förbud mot, behandling.
 - g. Förelägga om rättelse eller radering av personuppgifter samt begränsning av behandling enligt artiklarna 16, 17 och 18 och underrätta mottagare till vilka personuppgifterna har lämnats ut om dessa åtgärder enligt artiklarna 17.2 och 19.
 - h. Återkalla en certifiering eller beordra certifieringsorganet att återkalla en certifiering som utfärdats enligt artikel 42 eller 43, eller beordra certifieringsorganet att inte utfärda certifiering om kraven för certifiering inte eller inte längre uppfylls.
 - i. Påföra administrativa sanktionsavgifter i enlighet med artikel 83 utöver eller i stället för de åtgärder som avses i detta stycke, beroende på omständigheterna i varje enskilt fall.
 - j. Förelägga om att flödet av uppgifter till en mottagare i tredje land eller en internationell organisation ska avbrytas.
- 3.** Varje tillsynsmyndighet ska ha samtliga följande befogenheter att utfärda tillstånd och att ge råd:
- a. Ge råd till den personuppgiftsansvarige i enlighet med det förfarande för förhandssamråd som avses i artikel 36.
 - b. På eget initiativ eller på begäran avge yttranden till det nationella parlamentet, medlemsstatens regering eller, i enlighet med medlemsstatens nationella rätt, till andra institutioner och organ samt till allmänheten, i frågor som rör skydd av personuppgifter.
 - c. Ge tillstånd till behandling enligt artikel 36.5 om medlemsstatens rätt kräver ett sådant förhandstillstånd. d) Avge ett yttrande om och godkänna utkast till uppförandekoder enligt artikel 40.5.
 - d. Ackreditera certifieringsorgan i enlighet med artikel 43.
 - e. Utfärda certifieringar och godkänna kriterier för certifiering i enlighet med artikel 42.5.
 - f. Anta standardiserade dataskyddsbestämmelser enligt artiklarna 28.8 och 46.2 d.
 - g. Godkänna avtalsklausuler enligt artikel 46.3 a.
 - h. Godkänna administrativa överenskommelser enligt artikel 46.3 b.
 - i. Godkänna bindande företagsbestämmelser enligt artikel 47.
- 4.** Utövandet av de befogenheter som tillsynsmyndigheten tilldelas enligt denna artikel ska omfattas av lämpliga skyddsåtgärder, inbegripet effektiva rättsmedel och rättssäkerhet, som fastställs i unionsrätten och i medlemsstaternas nationella rätt i enlighet med stadgan.

5. Varje medlemsstat ska i lagstiftning fastställa att dess tillsynsmyndighet ska ha befogenhet att upplysa de rättsliga myndigheterna om överträdelse av denna förordning och vid behov att inleda eller på annat sätt delta i rättsliga förfaranden, för att verkställa bestämmelserna i denna förordning.

6. Varje medlemsstat får i lagstiftning föreskriva att dess tillsynsmyndighet ska ha ytterligare befogenheter utöver dem som avses i punkterna 1, 2 och 3. Utövandet av dessa befogenheter ska inte påverka den effektiva tillämpningen av kapitel VII.

Artikel 59 Verksamhetsrapporter

Varje tillsynsmyndighet ska upprätta en årlig rapport om sin verksamhet, vilken kan omfatta en förteckning över typer av anmälda överträdelse och typer av åtgärder som vidtagits i enlighet med artikel 58.2. Rapporterna ska översändas till det nationella parlamentet, regeringen och andra myndigheter som utsetts genom medlemsstatens nationella rätt. De ska göras tillgängliga för allmänheten, kommissionen och styrelsen.

Kapitel VII Samarbete och enhetlighet

Avsnitt 1 Samarbete

Artikel 60 Samarbete mellan den ansvariga tillsynsmyndigheten och de andra berörda tillsynsmyndigheterna

1. Den ansvariga tillsynsmyndigheten ska samarbeta med de andra berörda tillsynsmyndigheterna i enlighet med denna artikel i en strävan att uppnå samförstånd. Den ansvariga tillsynsmyndigheten och de berörda tillsynsmyndigheterna ska utbyta all relevant information med varandra.

2. Den ansvariga tillsynsmyndigheten får när som helst begära att andra berörda tillsynsmyndigheter ger ömsesidigt bistånd i enlighet med artikel 61 och får genomföra gemensamma insatser i enlighet med artikel 62, i synnerhet för att utföra utredningar eller övervaka genomförandet av en åtgärd som avser en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde som är etablerad i en annan medlemsstat.

3. Den ansvariga tillsynsmyndigheten ska utan dröjsmål meddela de andra berörda tillsynsmyndigheterna den relevanta informationen i ärendet. Den ska utan dröjsmål lägga fram ett utkast till beslut för de andra berörda tillsynsmyndigheterna så att de kan avge ett yttrande och ta vederbörlig hänsyn till deras synpunkter.

4. Om någon av de andra berörda tillsynsmyndigheterna inom en period av fyra veckor efter att de har rådfrågats i enlighet med punkt 3 i den här artikeln uttrycker en relevant och motiverad invändning mot utkastet till beslut ska den ansvariga tillsynsmyndigheten, om den inte instämmer i den relevanta och motiverade invändningen eller anser att invändningen inte är relevant eller motiverad, överlämna ärendet till den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 63.

5. Om den ansvariga tillsynsmyndigheten avser att följa den relevanta och motiverade invändningen ska den till de andra berörda tillsynsmyndigheterna överlämna ett reviderat utkast till beslut så att de kan avge ett yttrande. Detta reviderade utkast till beslut ska omfattas av det förfarande som avses i punkt 4 inom en period av två veckor.

6. Om ingen av de andra berörda tillsynsmyndigheterna har gjort invändningar mot det utkast till beslut som den ansvariga tillsynsmyndigheten har lagt fram inom den period som avses i punkterna 4 och 5 ska den ansvariga tillsynsmyndigheten och de berörda tillsynsmyndigheterna anses samtycka till detta utkast till beslut och ska vara bundna av det.

7. Den ansvariga tillsynsmyndigheten ska anta och meddela beslutet till den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets huvudsakliga eller enda verksamhetsställe, allt efter omständigheterna, och underrätta de andra berörda tillsynsmyndigheter-

Författ-
ningar

na och styrelsen om beslutet i fråga, inbegripet en sammanfattning av relevanta fakta och en relevant motivering. Den tillsynsmyndighet till vilken ett klagomål har lämnats in ska underrätta den enskilde om beslutet.

8. Om ett klagomål avvisas eller avslås ska den tillsynsmyndighet till vilken klagomålet lämnades in, genom undantag från punkt 7, anta beslutet och meddela den enskilde samt informera den personuppgiftsansvarige.

9. Om den ansvariga tillsynsmyndigheten och de berörda tillsynsmyndigheterna är överens om att avvisa eller avslå delar av ett klagomål och att vidta åtgärder beträffande andra delar av klagomålet ska ett separat beslut antas för var och en av dessa delar av frågan. Den ansvariga tillsynsmyndigheten ska anta beslutet om den del som gäller åtgärder som avser den personuppgiftsansvarige och meddela det till den personuppgiftsansvariges eller personuppgiftsbitrådets huvudsakliga eller enda verksamhetsställe på medlemsstatens territorium och underrätta den enskilde om detta, medan den enskildes tillsynsmyndighet ska anta beslutet för den del som gäller avvisande av eller avslag på klagomålet och meddela det till den enskilde och underrätta den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet om detta.

10. Efter att den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet har meddelats om den ansvariga myndighetens beslut i enlighet med punkterna 7 och 9 ska den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet vidta nödvändiga åtgärder för att se till att beslutet efterlevs vad gäller behandling med koppling till alla deras verksamhetsställen i unionen. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbitrådet ska meddela den ansvariga tillsynsmyndigheten vilka åtgärder som har vidtagits för att efterleva beslutet, och den ansvariga tillsynsmyndigheten ska informera de andra berörda tillsynsmyndigheterna.

11. Om en berörd tillsynsmyndighet under exceptionella omständigheter har skäl att anse att det finns ett brådskande behov av att agera för att skydda registrerades intressen ska det skyndsamma förfarande som avses i artikel 66 tillämpas.

12. Den ansvariga tillsynsmyndigheten och de andra berörda tillsynsmyndigheterna ska förse varandra med den information som krävs enligt denna artikel på elektronisk väg med användning av ett standardiserat format.

Artikel 61 Ömsesidigt bistånd

1. Tillsynsmyndigheterna ska utbyta relevant information och ge ömsesidigt bistånd i arbetet för att genomföra och tillämpa denna förordning på ett enhetligt sätt, och ska införa åtgärder som bidrar till ett verkningsfullt samarbete. Det ömsesidiga biståndet ska i synnerhet omfatta begäranden om information och tillsynsåtgärder, till exempel begäranden om utförande av förhandstillstånd och förhandssamråd, inspektioner och utredningar.

2. Varje tillsynsmyndighet ska vidta lämpliga åtgärder som krävs för att besvara en begäran från en annan tillsynsmyndighet utan onödigt dröjsmål och inte senare än en månad efter det att den tagit emot begäran. Till sådana åtgärder hör bland annat att överlämna relevant information om genomförandet av en pågående utredning.

3. En begäran om bistånd ska innehålla all nödvändig information, inklusive syftet med begäran och skälen till denna. Information som utbyts får endast användas för det syfte för vilket den har begärts.

4. Den tillsynsmyndighet som tar emot en begäran får endast vägra att tillmötesgå begäran om

- a. den inte är behörig att behandla den sakfråga som begäran avser eller de åtgärder som det begärs att den ska utföra, eller
- b. det skulle stå i strid med denna förordning eller unionsrätten eller den nationella rätt i en medlemsstat som tillsynsmyndigheten omfattas av att tillmötesgå begäran.

5. Den tillsynsmyndighet som tagit emot begäran ska meddela den myndighet som begäran kommer ifrån om resultatet eller, allt efter omständigheterna, om hur de åtgärder som vidtagits för att tillmötesgå begäran fortskrider. Den tillsynsmyndighet som tagit emot begäran ska redogöra för sina skäl för att vägra tillmötesgå begäran i enlighet med punkt 4.

6. Den tillsynsmyndighet som tar emot en begäran ska som regel tillhandahålla den information som begärts av andra tillsynsmyndigheter på elektronisk väg med användning av ett standardiserat format.

7. Tillsynsmyndigheter som tar emot en begäran får inte ta ut någon avgift för åtgärder som vidtagits av dem till följd av en begäran om ömsesidigt bistånd. Tillsynsmyndigheter får i undantagsfall komma överens med andra tillsynsmyndigheter om regler för ersättning från varandra för vissa utgifter i samband med tillhandahållande av ömsesidigt bistånd.

8. Om en tillsynsmyndighet inte tillhandahåller den information som avses i punkt 5 i denna artikel inom en månad efter det att den erhållit begäran från en annan tillsynsmyndighet får den begärande myndigheten anta en provisorisk åtgärd på sin medlemsstats territorium i enlighet med artikel 55.1. I detta fall ska det brådskande behov av att agera enligt artikel 66.1 anses vara uppfyllt och kräva ett brådskande bindande beslut från styrelsen i enlighet med artikel 66.2.

9. Kommissionen får genom genomförandeakter närmare ange format och förfaranden för sådant ömsesidigt bistånd som avses i denna artikel samt formerna för elektronisk överföring av information tillsynsmyndigheter emellan, samt mellan tillsynsmyndigheter och styrelsen, i synnerhet det standardiserade format som avses i punkt 6 i den här artikeln. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

Artikel 62 Tillsynsmyndigheters gemensamma insatser

1. Tillsynsmyndigheter ska vid behov genomföra gemensamma insatser, inbegripet gemensamma utredningar och gemensamma verkställighetsåtgärder i vilka ledamöter eller personal från andra medlemsstaters tillsynsmyndigheter deltar.

2. Om den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet har verksamhetsställen i flera medlemsstater eller om ett betydande antal registrerade personer i mer än en medlemsstat sannolikt kommer att påverkas i väsentlig grad av att uppgifter behandlas, ska tillsynsmyndigheterna i var och en av dessa medlemsstater ha rätt att delta i de gemensamma insatserna. Den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 56.1 eller 56.4 ska bjuda in tillsynsmyndigheterna i var och en av de berörda medlemsstaterna att delta i de gemensamma insatserna och ska utan dröjsmål svara på en annan tillsynsmyndighets begäran att få delta.

3. En tillsynsmyndighet får, i enlighet med medlemsstatens nationella rätt och efter godkännande från den utsändande tillsynsmyndigheten, tilldela befogenheter, inklusive utredningsbefogenheter, till ledamöter eller personal från den utsändande tillsynsmyndigheten som deltar i gemensamma insatser eller, i den mån lagstiftningen i värdtillsynsmyndighetens medlemsstat tillåter detta, medge att den utsändande tillsynsmyndighetens ledamöter eller personal utövar utredningsbefogenheter enligt lagstiftningen i den utsändande tillsynsmyndighetens medlemsstat. Sådana utredningsbefogenheter får endast utövas under vägledning och i närvaro av ledamöter eller personal från värdtillsynsmyndigheten. Ledamöter och personal från den utsändande tillsynsmyndigheten ska omfattas av lagstiftningen i värdtillsynsmyndighetens medlemsstat.

4. Om personal från en utsändande tillsynsmyndighet verkar i en annan medlemsstat i enlighet med punkt 1 ska värdtillsynsmyndighetens medlemsstat ansvara för deras handlingar, vilket inbegriper ansvar för skador som personalen vållar i samband med insatserna, i enlighet med rätten i den medlemsstat på vars territorium personalen verkar.

Författningar

5. Den medlemsstat på vars territorium skadorna förorsakades ska ersätta sådana skador enligt de villkor som gäller för skador som förorsakas av dess egen personal. Den medlemsstat vars tillsynsmyndighets tjänstemän har orsakat en person skada på någon annan medlemsstats territorium ska fullt ut ersätta den andra medlemsstaten för det belopp som denna har betalat ut till den personens rättsinnehavare.

6. Utan att det påverkar rättigheterna gentemot tredje man och tillämpningen av punkt 5, ska varje medlemsstat i de fall som nämns i punkt 1 avstå från att kräva ersättning från en annan medlemsstat för skador som avses i punkt 4.

7. Om en gemensam insats planeras och en tillsynsmyndighet inte inom en månad har uppfyllt sin skyldighet enligt punkt 2 i den här artikeln, andra meningen får övriga tillsynsmyndigheter anta provisoriska åtgärder på sina respektive medlemsstaters territorium i enlighet med artikel 55. I detta fall ska det brådskande behov av att agera enligt artikel 66.1 anses vara uppfyllt och kräva ett yttrande eller ett brådskande bindande beslut från styrelsen i enlighet med artikel 66.2.

Avsnitt 2 Enhetlighet

Artikel 63 Mekanism för enhetlighet

För att bidra till en enhetlig tillämpning av denna förordning i hela unionen ska tillsynsmyndigheterna samarbeta med varandra och, i förekommande fall, med kommissionen, genom den mekanism för enhetlighet som föreskrivs i detta avsnitt.

Artikel 64 Yttrande från styrelsen

1. Styrelsen ska avge ett yttrande när en behörig tillsynsmyndighet avser att anta någon av åtgärderna nedan. I detta syfte ska den behöriga tillsynsmyndigheten skicka utkastet till beslut till styrelsen när det

- syftar till att anta en förteckning över behandling som omfattas av kravet på en konsekvensbedömning avseende dataskydd enligt artikel 35.4,
- rör ett ärende i enlighet med artikel 40.7 om huruvida ett utkast till uppförandekoder eller en ändring eller förlängning av en uppförandekod är förenlig med denna förordning,
- syftar till att godkänna kraven för ackreditering av ett organ enligt artikel 41.3 eller av ett certifieringsorgan enligt artikel 43.3 eller de kriterier för certifiering som avses i artikel 42.5,
- syftar till att fastställa standardiserade dataskyddsbestämmelser enligt artiklarna 46.2 d och 28.8,
- syftar till att godkänna sådana avtalsklausuler som avses i artikel 46.3 a, eller
- syftar till att godkänna bindande företagsbestämmelser enligt artikel 47.

2. Varje tillsynsmyndighet, styrelsens ordförande eller kommissionen får i syfte att er hålla ett yttrande begära att styrelsen granskar en fråga med allmän räckvidd eller som har följder i mer än en medlemsstat, i synnerhet om en behörig myndighet inte uppfyller sina skyldigheter i fråga om ömsesidigt bistånd i enlighet med artikel 61 eller i fråga om gemensamma insatser i enlighet med artikel 62.

3. I de fall som avses i punkterna 1 och 2 ska styrelsen avge ett yttrande i den fråga som ingivits till den, förutsatt att den inte redan har avgett ett yttrande i samma fråga. Detta yttrande ska antas med enkel majoritet av styrelsens ledamöter inom åtta veckor. Denna period får förlängas med ytterligare sex veckor med hänsyn till sakfrågans komplexitet. Vad gäller det utkast till beslut som avses i punkt 1 som spridits till styrelsens ledamöter i enlighet med punkt 5, ska en ledamot som inte har gjort invändningar inom en rimlig period som ordföranden angett anses samtycka till utkastet till beslut.

4. Tillsynsmyndigheterna och kommissionen ska utan onödigt dröjsmål i ett standardiserat elektroniskt format till styrelsen översända all relevant information, som allt efter omständigheterna får utgöras av en sammanfattning av sakförhållanden, utkastet till beslut, grunden till att en sådan åtgärd är nödvändig och synpunkter från övriga berörda tillsynsmyndigheter.

5. Styrelsens ordförande ska utan onödigt dröjsmål och på elektronisk väg upplysa

- a. styrelsens ledamöter samt kommissionen om all relevant information som meddelats styrelsen i ett standardiserat format; styrelsens sekretariat ska vid behov tillhandahålla översättningar av relevant information; och
- b. den tillsynsmyndighet som, allt efter omständigheterna, avses i punkterna 1 och 2 samt kommissionen om yttrandet, och ska också offentliggöra det.

6. Den behöriga tillsynsmyndighet som avses i punkt 1 får inte anta sitt utkast till beslut enligt punkt 1 inom den period som avses i punkt 3.

7. Den behöriga tillsynsmyndighet som avses i punkt 1 ska ta största möjliga hänsyn till styrelsens yttrande och ska, inom två veckor efter att yttrandet inkommit, i ett standardiserat elektroniskt format meddela styrelsens ordförande om huruvida den kommer att hålla fast vid eller ändra sitt utkast till beslut, och i förekommande fall översända det ändrade utkastet till beslut.

8. Om den behöriga tillsynsmyndighet som avses i punkt 1 underrättar styrelsens ordförande inom den period som avses i punkt 7 i denna artikel om att den inte avser att följa styrelsens yttrande, helt eller delvis, och tillhandahåller en relevant motivering, ska artikel 65.1 tillämpas.

Artikel 65 Tvistlösning genom styrelsen

1. För att säkerställa en korrekt och enhetlig tillämpning av denna förordning i enskilda fall ska styrelsen anta ett bindande beslut i följande fall:

- a. Om en berörd tillsynsmyndighet i ett fall som avses i artikel 60.4 har gjort en relevant och motiverad invändning mot ett utkast till beslut av den ansvariga tillsynsmyndigheten och den ansvariga tillsynsmyndigheten inte har instämt i invändningen eller har avslagit denna invändning med motiveringen att den inte var relevant eller motiverad. Det bindande beslutet ska avse alla ärenden som är föremål för den relevanta och motiverade invändningen, särskilt frågan om huruvida det föreligger en överträdelse av denna förordning.
- b. Om det finns motstridiga åsikter om vilken av de berörda tillsynsmyndigheterna som är behörig för det huvudsakliga verksamhetsstället.
- c. Om en behörig tillsynsmyndighet inte begär ett yttrande från styrelsen i de fall som avses i artikel 64.1, eller inte följer ett yttrande som styrelsen avger enligt artikel 64. I detta fall får varje berörd tillsynsmyndighet eller kommissionen översända ärendet till styrelsen.

2. Det beslut som avses i punkt 1 ska antas inom en månad efter det att sakfrågan hänskjuts med två tredjedels majoritet av styrelsens ledamöter. Denna period får förlängas med ytterligare en månad med hänsyn till sakfrågans komplexitet. Det beslut som avses i punkt 1 ska vara motiverat och riktat till den ansvariga tillsynsmyndigheten och alla berörda tillsynsmyndigheter och ska vara bindande för dem.

3. Om styrelsen inte har kunnat anta något beslut inom de perioder som avses i punkt 2 ska den anta sitt beslut inom två veckor efter utgången av den andra månad som avses i punkt 2 med enkel majoritet av styrelsens ledamöter. Om styrelsens ledamöter är delade i frågan ska beslutet antas i enlighet med ordförandens röst.

4. De berörda tillsynsmyndigheterna ska inte anta något beslut om den sakfråga som ingivits till styrelsen i enlighet med punkt 1 under de perioder som avses i punkterna 2 och 3.

Författningar

5. Styrelsens ordförande ska utan onödigt dröjsmål meddela de berörda tillsynsmyndigheterna det beslut som avses i punkt 1. Kommissionen ska informeras om detta. Beslutet ska utan dröjsmål offentliggöras på styrelsens webbplats efter att tillsynsmyndigheten har meddelat det slutliga beslut som avses i punkt 6.

6. Den ansvariga tillsynsmyndigheten eller, allt efter omständigheterna, den tillsynsmyndighet till vilken klagomålet har inletts ska anta sitt slutliga beslut på grundval av det beslut som avses i punkt 1 i den här artikeln, utan onödigt dröjsmål och senast en månad efter det att styrelsen har meddelat sitt beslut. Den ansvariga tillsynsmyndigheten eller, allt efter omständigheterna, den tillsynsmyndighet till vilken klagomålet har inletts ska underrätta styrelsen om vilken dag dess slutliga beslut meddelas till den personuppgiftsansvarige respektive personuppgiftsbiträdet och den registrerade. De berörda tillsynsmyndigheternas slutliga beslut ska antas i enlighet med bestämmelserna i artikel 60.7, 60.8 och 60.9. Det slutliga beslutet ska hänvisa till det beslut som avses i punkt 1 i den här artikeln och ska precisera att det beslut som avses i punkt 1 kommer att offentliggöras på styrelsens webbplats i enlighet med punkt 5 i den här artikeln. Det beslut som avses i punkt 1 i den här artikeln ska fogas till det slutliga beslutet.

Artikel 66 Skyndsamt förfarande

1. Under exceptionella omständigheter får en berörd tillsynsmyndighet med avvikelse från den mekanism för enhetlighet som avses i artiklarna 63, 64 och 65 eller det förfarande som avses i artikel 60 omedelbart vidta provisoriska åtgärder avsedda att ha rättsverkan på det egna territoriet och med förutbestämd varaktighet som inte överskrider tre månader, om den anser att det finns ett brådskande behov av att agera för att skydda registrerades rättigheter och friheter. Tillsynsmyndigheten ska utan dröjsmål underrätta de andra berörda tillsynsmyndigheterna, styrelsen och kommissionen om dessa åtgärder och om skälen till att de vidtas.

2. Om en tillsynsmyndighet har vidtagit en åtgärd enligt punkt 1 och anser att definitiva åtgärder skyndsamt måste antas, får den begära ett brådskande yttrande eller ett brådskande bindande beslut från styrelsen; den ska då motivera varför den begär ett sådant yttrande eller beslut.

3. Om en behörig tillsynsmyndighet inte har vidtagit någon lämplig åtgärd i en situation som kräver skyndsam handling för att skydda registrerades rättigheter och friheter, får vilken tillsynsmyndighet som helst begära ett brådskande yttrande eller, i tillämpliga fall, ett brådskande bindande beslut från styrelsen, varvid den ska motivera varför den begär ett sådant yttrande eller beslut och varför åtgärden måste vidtas skyndsamt.

4. Genom undantag från artiklarna 64.3 och 65.2 ska ett brådskande yttrande eller ett brådskande beslut enligt punkterna 2 och 3 i den här artikeln antas inom två veckor med enkel majoritet av styrelsens ledamöter.

Artikel 67 Utbyte av information

Kommissionen får anta genomförandeakter med allmän räckvidd i syfte att närmare ange tillvägagångssätten för elektroniskt utbyte av information mellan tillsynsmyndigheter samt mellan tillsynsmyndigheter och styrelsen, särskilt det standardiserade format som avses i artikel 64.

Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 93.2.

Avsnitt 3 Europeiska dataskyddsstyrelsen

Artikel 68 Europeiska dataskyddsstyrelsen

1. Europeiska dataskyddsstyrelsen (nedan kallad *styrelsen*) inrättas härmed som ett unionsorgan och ska ha ställning som juridisk person.

2. Styrelsen ska företrädas av sin ordförande.

3. Styrelsen ska bestå av chefen för en tillsynsmyndighet per medlemsstat och av Europeiska datatillsynsmannen eller deras respektive företrädare.

4. Om en medlemsstat har mer än en tillsynsmyndighet som ansvarar för att övervaka tillämpningen av bestämmelserna i denna förordning ska en gemensam företrädare utses i enlighet med den medlemsstatens nationella rätt.

5. Kommissionen ska ha rätt att delta i styrelsens verksamhet och möten utan rösträtt. Kommissionen ska utse en egen företrädare. Styrelsens ordförande ska underrätta kommissionen om styrelsens verksamhet.

6. I de fall som avses i artikel 65 ska Europeiska datatillsynsmannen endast ha rösträtt i fråga om beslut som rör principer och regler som är tillämpliga på unionens institutioner, organ och byråer, och som i allt väsentligt motsvarar dem i denna förordning.

Artikel 69 Oberoende

1. Styrelsen ska vara oberoende när den fullgör sina uppgifter eller utövar sina befogenheter i enlighet med artiklarna 70 och 71.

2. Utan att detta påverkar kommissionens rätt att lämna en begäran enligt artikel 70.1 och 70.2 ska styrelsen när den fullgör sina uppgifter eller utövar sina befogenheter varken begära eller ta emot instruktioner av någon.

Artikel 70 Styrelsens uppgifter

1. Styrelsen ska se till att denna förordning tillämpas enhetligt. För detta ändamål ska styrelsen, på eget initiativ eller i förekommande fall på begäran av kommissionen, i synnerhet

- a. övervaka och säkerställa korrekt tillämpning av denna förordning i de fall som avses i artiklarna 64 och 65 utan att det påverkar de nationella tillsynsmyndigheternas uppgifter,
- b. ge kommissionen råd i alla frågor som gäller skydd av personuppgifter inom unionen, inklusive om eventuella förslag till ändring av denna förordning,
- c. ge kommissionen råd om format och förfaranden för informationsutbyte mellan personuppgiftsansvariga, personuppgiftsbiträden och tillsynsmyndigheter för bindande företagsbestämmelser,
- d. utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis beträffande förfaranden för att radera länkar, kopior eller reproduktioner av personuppgifter från allmänt tillgängliga kommunikationstjänster enligt artikel 17.2,
- e. på eget initiativ eller på begäran av en av sina ledamöter eller av kommissionen behandla frågor om tillämpningen av denna förordning och utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis i syfte att främja en enhetlig tillämpning av denna förordning,
- f. utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis i enlighet med led e i denna punkt för att närmare ange kriterierna och villkoren för profileringsbaserade beslut enligt artikel 22.2,
- g. utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis i enlighet med led e i denna punkt för att konstatera sådana personuppgiftsincidenter och fastställa sådant onödigt dröjsmål som avses i artikel 33.1 och 33.2 och för de särskilda omständigheter under vilka en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde är skyldig att anmäla personuppgiftsincidenten,
- h. utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis i enlighet med led e i denna punkt angående de omständigheter under vilka en personuppgiftsincident sannolikt kommer att leda till hög risk för rättigheterna och friheterna för de fysiska personer som avses i artikel 34.1,

Författningar

- i. utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis i enlighet med led e i denna punkt för att närmare ange kriterierna och kraven för överföringar av personuppgifter på grundval av bindande företagsbestämmelser som personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden följer samt ytterligare nödvändiga krav för att säkerställa skyddet för personuppgifter för berörda registrerade enligt artikel 47,
 - j. utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis i enlighet med led e i denna punkt för att närmare ange kriterierna och villkoren för överföring av personuppgifter på grundval av artikel 49.1,
 - k. utforma riktlinjer för tillsynsmyndigheterna i fråga om tillämpningen av de åtgärder som avses i artikel 58.1, 58.2 och 58.3 och fastställandet av administrativa sanktionsavgifter i enlighet med artikel 83,
 - l. se över den praktiska tillämpningen av riktlinjerna, rekommendationerna och bästa praxisen,
 - m. utfärda riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis i enlighet med led e i denna punkt för att fastställa gemensamma förfaranden för fysiska personers rapportering av överträdelse av denna förordning enligt artikel 54.2,
 - n. främja utarbetandet av uppförandekoder och införandet av certifieringsmekanismer för dataskydd och sigill och märkningar för dataskydd i enlighet med artiklarna 40 och 42,
 - o. godkänna kriterierna för certifiering i enlighet med artikel 42.5 och föra ett offentligt register över certifieringsmekanismer och sigill och märkningar för dataskydd i enlighet med artikel 42.8 och över de certifierade personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som är etablerade i tredjeländer i enlighet med artikel 42.7,
 - p. godkänna de krav som avses i artikel 43.3 i syfte att ackreditera certifieringsorgan som avses i artikel 43,
 - q. avge ett yttrande till kommissionen om de certifieringskrav som avses i artikel 43.8,
 - r. avge ett yttrande till kommissionen om de symboler som avses i artikel 12.7,
 - s. avge ett yttrande till kommissionen för bedömningen av adekvat skyddsnivå i ett tredjeland eller en internationell organisation, inklusive för bedömningen av huruvida ett tredjeland, ett territorium eller en eller flera specificerade sektorer inom det tredjelandet, eller en internationell organisation inte längre säkerställer en adekvat skyddsnivå; i detta syfte ska kommissionen lämna all nödvändig dokumentation till styrelsen, inklusive korrespondens med regeringen i tredjelandet, med avseende på tredjelandet, territoriet eller den specificerade sektorn, eller till databehandlingssektorn i tredjelandet eller den internationella organisationen,
 - t. avge yttranden om utkast till beslut som läggs fram av tillsynsmyndigheter inom den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 64.1, i ärenden som ingivits i enlighet med artikel 64.2 och anta bindande beslut i enlighet med artikel 65, inbegripet de fall som avses i artikel 66,
 - u. främja samarbete och effektivt bilateralt och multilateralt utbyte av bästa praxis och information mellan tillsynsmyndigheterna,
 - v. främja gemensamma utbildningsprogram och underlätta personalutbyte mellan tillsynsmyndigheterna och där så är lämpligt även med tillsynsmyndigheter i tredjeländer eller internationella organisationer,
 - w. främja utbyte av kunskap och dokumentation om lagstiftning om och praxis för dataskydd med tillsynsmyndigheter för dataskydd i hela världen.
 - x. avge yttranden över de uppförandekoder som utarbetas på unionsnivå i enlighet med artikel 40.9, och
 - y. föra ett offentligt elektroniskt register över tillsynsmyndigheters beslut och domstolars avgöranden i frågor som hanteras inom mekanismen för enhetlighet.
2. När kommissionen begär rådgivning från styrelsen får den ange en tidsfrist med hänsyn till hur brådskande ärendet är.
3. Styrelsen ska vidarebefordra sina yttranden, riktlinjer, rekommendationer och bästa praxis till kommissionen och till den kommitté som avses i artikel 93, samt offentliggöra dem.

4. När så är lämpligt ska styrelsen samråda med berörda parter och ge dem möjlighet att yttra sig inom rimlig tid. styrelsen ska, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 76, offentliggöra resultatet av samrådsförfarandet.

Artikel 71 Rapporter

1. Styrelsen ska sammanställa en årsrapport om skydd av fysiska personer vid behandling inom unionen och, i förekommande fall, i tredjeländer och internationella organisationer. Rapporten ska offentliggöras och översändas till Europaparlamentet, rådet och kommissionen.

2. Årsrapporten ska också innehålla en översikt över den praktiska tillämpningen av de riktlinjer och rekommendationer och den bästa praxis som avses i artikel 70.1 liksom de bindande beslut som avses i artikel 65.

Artikel 72 Förfarande

1. Styrelsen ska fatta beslut med enkel majoritet av dess ledamöter, om inte annat anges i denna förordning.

2. Styrelsen ska själv anta sin arbetsordning med två tredjedels majoritet av sina ledamöter och fastställa sina arbetsformer.

Artikel 73 Ordförande

1. Styrelsen ska med enkel majoritet välja en ordförande och två vice ordförande bland sina ledamöter.

2. Ordförandens och de vice ordförandenas mandattid ska vara fem år och kunna förnyas en gång.

Artikel 74 Ordförandens uppgifter

1. Ordföranden ska ha i uppgift att

- sammankalla till styrelsens möten och planera dagordningen,
- meddela beslut som antas av styrelsen i enlighet med artikel 65 till den ansvariga tillsynsmyndigheten och de berörda tillsynsmyndigheterna,
- se till att styrelsens uppgifter fullgörs i tid, särskilt i fråga om den mekanism för enhetlighet som avses i artikel 63.

2. Fördelningen av uppgifter mellan ordföranden och de vice ordförandena ska fastställas i styrelsens arbetsordning.

Artikel 75 Sekretariatet

1. Styrelsen ska förfoga över ett sekretariat som ska tillhandahållas av Europeiska datatillsynsmannen.

2. Sekretariatet ska utföra sina uppgifter enbart under ledning av ordföranden för styrelsen.

3. Den personal vid Europeiska datatillsynsmannen som utför de uppgifter som styrelsen tilldelas genom denna förordning ska följa separata rapporteringsvägar från den personal som utför de uppgifter som Europeiska datatillsynsmannen tilldelas.

4. När så är lämpligt ska styrelsen och Europeiska datatillsynsmannen fastställa och offentliggöra ett samförståndsavtal för genomförande av denna artikel, som fastställer villkoren för deras samarbete, och som ska tillämpas på den personal vid Europeiska datatillsynsmannen som utför de uppgifter som styrelsen tilldelas genom denna förordning.

5. Sekretariatet ska förse styrelsen med analysstöd samt administrativt och logistiskt stöd.

Författningar

6. Sekretariatet ska särskilt ansvara för
 - a. styrelsens löpande arbete,
 - b. kommunikationen mellan styrelsens ledamöter, dess ordförande och kommissionen,
 - c. kommunikationen med andra institutioner och med allmänheten,
 - d. användningen av elektroniska medel för intern och extern kommunikation,
 - e. översättning av relevant information,
 - f. förberedelser och uppföljning av styrelsens möten,
 - g. förberedelse, sammanställning och offentliggörande av yttranden, beslut om lösning av tvister mellan tillsynsmyndigheter och andra texter som antas av styrelsen.

Artikel 76 Konfidentialitet

1. Styrelsens överläggningar ska vara konfidentiella i de fall som styrelsen bedömer detta vara nödvändigt, i enlighet med vad som anges i dess arbetsordning.
2. Tillgången till handlingar som skickas till styrelsens ledamöter, till experter eller till företrädare för tredje part ska regleras av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1049/2001.

Kapitel VIII Rättsmedel, ansvar och sanktioner

Artikel 77 Rätt att lämna in klagomål till en tillsynsmyndighet

1. Utan att det påverkar något annat administrativt prövningsförfarande eller rättsmedel, ska varje registrerad som anser att behandlingen av personuppgifter som avser henne eller honom strider mot denna förordning ha rätt att lämna in ett klagomål till en tillsynsmyndighet, särskilt i den medlemsstat där han eller hon har sin hemvist eller sin arbetsplats eller där det påstådda intrånget begicks.
2. Den tillsynsmyndighet till vilken klagomålet har ingetts ska underrätta den enskilde om hur arbetet med klagomålet fortskrider och vad resultatet blir, inbegripet möjligheten till rättslig prövning enligt artikel 78.

Artikel 78 Rätt till ett effektivt rättsmedel mot tillsynsmyndighetens beslut

1. Utan att det påverkar något annat administrativt prövningsförfarande eller prövningsförfarande utanför domstol ska varje fysisk eller juridisk person ha rätt till ett effektivt rättsmedel mot ett rättsligt bindande beslut rörande dem som meddelats av en tillsynsmyndighet.
2. Utan att det påverkar något annat administrativt prövningsförfarande eller prövningsförfarande utanför domstol, ska varje registrerad person ha rätt till ett effektivt rättsmedel om den tillsynsmyndighet som är behörig i enlighet med artiklarna 55 och 56 underlåter att behandla ett klagomål eller att informera den registrerade inom tre månader om hur arbetet med det klagomål som ingetts med stöd av artikel 77 fortskrider eller om dess resultat.
3. Talan mot en tillsynsmyndighet ska väckas vid domstolarna i den medlemsstat där tillsynsmyndigheten har sitt säte.
4. Om talan väcks mot ett beslut som fattats av en tillsynsmyndighet och som föregicks av ett yttrande från eller beslut av styrelsen inom ramen för mekanismen för enhetlighet ska tillsynsmyndigheten vidarebefordra detta yttrande eller beslut till domstolen.

Artikel 79 Rätt till ett effektivt rättsmedel mot en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde

1. Utan att det påverkar tillgängliga administrativa prövningsförfaranden eller prövningsförfaranden utanför domstol, inbegripet rätten att lämna in ett klagomål till en tillsynsmyndighet i enlighet med artikel 77, ska varje registrerad som anser att hans eller

hennes rättigheter enligt denna förordning har åsidosatts som en följd av att hans eller hennes personuppgifter har behandlats på ett sätt som inte är förenligt med denna förordning ha rätt till ett effektivt rättsmedel.

2. Talan mot en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde ska väckas vid domstolarna i den medlemsstat där den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet har ett verksamhetsställe. Alternativt får sådan talan väckas vid domstolarna i den medlemsstat där den registrerade har sin hemvist, såvida inte den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet är en myndighet i en medlemsstat som agerar inom ramen för sina offentliga befogenheter.

Artikel 80 Företrädande av registrerade

1. Den registrerade ska ha rätt att ge ett organ, en organisation eller sammanslutning utan vinstsyfte, som har inrättats på lämpligt sätt i enlighet med lagen i en medlemsstat, vars stadgeenliga mål är av allmänt intresse och som är verksam inom området skydd av registrerades rättigheter och friheter när det gäller skyddet av deras personuppgifter, i uppdrag att lämna in ett klagomål för hans eller hennes räkning, att utöva de rättigheter som avses i artiklarna 77, 78 och 79 för hans eller hennes räkning samt att för hans eller hennes räkning utöva den rätt till ersättning som avses i artikel 82 om så föreskrivs i medlemsstatens nationella rätt.

2. Medlemsstaterna får föreskriva att ett organ, en organisation eller en sammanslutning enligt punkt 1 i den här artikeln, oberoende av en registrerads mandat, har rätt att i den medlemsstaten inge klagomål till den tillsynsmyndighet som är behörig enligt artikel 77 och utöva de rättigheter som avses i artiklarna 78 och 79 om organet, organisationen eller sammanslutningen anser att den registrerades rättigheter enligt den här förordningen har kränkts som en följd av behandlingen.

Artikel 81 Vilandeförklaring av förfaranden

1. Om en behörig domstol i en medlemsstat har information om att förfaranden som rör samma sakfråga vad gäller behandling av samma personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträde pågår i en domstol i en annan medlemsstat ska den kontakta denna domstol i den andra medlemsstaten för att bekräfta förekomsten av sådana förfaranden.

2. Om förfaranden som rör samma sakfråga vad gäller behandling av samma personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträde pågår i en domstol i en annan medlemsstat får alla andra behöriga domstolar än den där förfarandena först inleddes vilandeförklara sina förfaranden.

3. Om dessa förfaranden prövas i första instans får varje domstol, utom den vid vilken förfarandena först inleddes, också förklara sig obehörig på begäran av en av parterna, om den domstol vid vilken förfarandena först inleddes är behörig att pröva de berörda förfarandena och dess lagstiftning tillåter förening av dessa.

Artikel 82 Ansvar och rätt till ersättning

1. Varje person som har lidit materiell eller immateriell skada till följd av en överträdelse av denna förordning ska ha rätt till ersättning från den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet för den uppkomna skadan.

2. Varje personuppgiftsansvarig som medverkat vid behandlingen ska ansvara för skada som orsakats av behandling som strider mot denna förordning. Ett personuppgiftsbiträde ska ansvara för skada uppkommen till följd av behandlingen endast om denne inte har fullgjort de skyldigheter i denna förordning som specifikt riktar sig till personuppgiftsbiträden eller agerat utanför eller i strid med den personuppgiftsansvariges lagenliga anvisningar.

Författ-
ningar

3. Den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet ska undgå ansvar enligt punkt 2 om den visar att den inte på något sätt är ansvarig för den händelse som orsakade skadan.

4. Om mer än en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde, eller både en personuppgiftsansvarig och ett personuppgiftsbiträde, har medverkat vid samma behandling, och om de enligt punkterna 2 och 3 är ansvariga för eventuell skada som behandlingen orsakat ska varje personuppgiftsansvarig eller personuppgiftsbiträde hållas ansvarig för hela skadan för att säkerställa att den registrerade får effektiv ersättning.

5. Om en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde, i enlighet med punkt 4, har betalat full ersättning för den skada som orsakats ska den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet ha rätt att från de andra personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträdena som medverkat vid samma behandling återkräva den del av ersättningen som motsvarar deras del av ansvaret för skadan i enlighet med de villkor som fastställs i punkt 2.

6. Domstolsförfaranden för utövande av rätten till ersättning ska tas upp vid de domstolar som är behöriga enligt den nationella rätten i den medlemsstat som avses i artikel 79.2.

Artikel 83 Allmänna villkor för påförande av administrativa sanktionsavgifter

1. Varje tillsynsmyndighet ska säkerställa att påförande av administrativa sanktionsavgifter i enlighet med denna artikel för sådana överträdelser av denna förordning som avses i punkterna 4, 5 och 6 i varje enskilt fall är effektivt, proportionellt och avskräckande.

2. Administrativa sanktionsavgifter ska, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, påföras utöver eller i stället för de åtgärder som avses i artikel 58.2 a–h och j. Vid beslut om huruvida administrativa sanktionsavgifter ska påföras och om beloppet för de administrativa sanktionsavgifterna i varje enskilt fall ska vederbörlig hänsyn tas till följande:

- a. Överträdelsens karaktär, svårighetsgrad och varaktighet med beaktande av den aktuella uppgiftsbehandlingens karaktär, omfattning eller syfte samt antalet berörda registrerade och den skada som de har lidit.
- b. Om överträdelsen skett med uppsåt eller genom oaktsamhet.
- c. De åtgärder som den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet har vidtagit för att lindra den skada som de registrerade har lidit.
- d. Graden av ansvar hos den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet med beaktande av de tekniska och organisatoriska åtgärder som genomförts av dem i enlighet med artiklarna 25 och 32.
- e. Eventuella relevanta tidigare överträdelser som den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet gjort sig skyldig till.
- f. Graden av samarbete med tillsynsmyndigheten för att komma till rätta med överträdelsen och minska dess potentiella negativa effekter.
- g. De kategorier av personuppgifter som påverkas av överträdelsen.
- h. Det sätt på vilket överträdelsen kom till tillsynsmyndighetens kännedom, särskilt huruvida och i vilken omfattning den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet anmälde överträdelsen.
- i. När åtgärder enligt artikel 58.2 tidigare har förordnats mot den berörda personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet vad gäller samma sakfråga, efterlevnad av dessa åtgärder.
- j. Tillämpandet av godkända uppförandekoder i enlighet med artikel 40 eller godkända certifieringsmekanismer i enlighet med artikel 42.
- k. Eventuell annan försvårande eller förmildrande faktor som är tillämplig på omständigheterna i fallet, såsom ekonomisk vinst som görs eller förlust som undviks, direkt eller indirekt, genom överträdelsen.

3. Om en personuppgiftsansvarig eller ett personuppgiftsbiträde, med avseende på en och samma eller sammankopplade uppgiftsbehandlings, uppsåtliga eller av oaksamhet överträder flera av bestämmelserna i denna förordning får den administrativa sanktionsavgiftens totala belopp inte överstiga det belopp som fastställs för den allvarligaste överträdelsen.

4. Vid överträdelser av följande bestämmelser ska det i enlighet med punkt 2 påföras administrativa sanktionsavgifter på upp till 10.000.000 EUR eller, om det gäller ett företag, på upp till 2 % av den totala globala årsomsättningen under föregående budgetår, beroende på vilket värde som är högst:

- a. Personuppgiftsansvarigas och personuppgiftsbiträdens skyldigheter enligt artiklarna 8, 11, 25–39, 42 och 43.
- b. Certifieringsorganets skyldigheter enligt artiklarna 42 och 43.
- c. Övervakningsorganets skyldigheter enligt artikel 41.4.

5. Vid överträdelser av följande bestämmelser ska det i enlighet med punkt 2 påföras administrativa sanktionsavgifter på upp till 20.000.000 EUR eller, om det gäller ett företag, på upp till 4 % av den totala globala årsomsättningen under föregående budgetår, beroende på vilket värde som är högst:

- a. De grundläggande principerna för behandling, inklusive villkoren för samtycke, enligt artiklarna 5, 6, 7 och 9.
- b. Registrerades rättigheter enligt artiklarna 12–22.
- c. Överföring av personuppgifter till en mottagare i ett tredjeland eller en internationell organisation enligt artiklarna 44–49.
- d. Alla skyldigheter som följer av medlemsstaternas lagstiftning som antagits på grundval av kapitel IX.
- e. Underlåtenhet att rätta sig efter ett föreläggande eller en tillfällig eller permanent begränsning av uppgifter eller ett beslut om att avbryta uppgiftsflödena som meddelats av tillsynsmyndigheten i enlighet med artikel 58.2 eller underlåtenhet att ge tillgång till uppgifter i strid med artikel 58.1.

6. Vid underlåtenhet att rätta sig efter ett föreläggande från tillsynsmyndigheten i enlighet med artikel 58.2 ska det i enlighet med punkt 2 i den här artikeln påföras administrativa sanktionsavgifter på upp till 20.000.000 EUR eller, om det gäller ett företag, på upp till 4 % av den totala globala årsomsättningen under föregående budgetår, beroende på vilket värde som är högst.

Författningar

7. Utan att det påverkar tillsynsmyndigheternas korrigering befogenheter enligt artikel 58.2 får varje medlemsstat fastställa regler för huruvida och i vilken utsträckning administrativa sanktionsavgifter kan påföras offentliga myndigheter och organ som är inrättade i medlemsstaten.

8. Tillsynsmyndighetens utövande av sina befogenheter enligt denna artikel ska omfattas av lämpliga rättssäkerhetsgarantier i enlighet med unionsrätten och medlemsstaternas nationella rätt, inbegripet effektiva rättsmedel och rättssäkerhet.

9. Om det i medlemsstatens rättssystem inte finns några föreskrifter om administrativa sanktionsavgifter får den här artikeln tillämpas så att förfarandet inleds av den behöriga tillsynsmyndigheten och sanktionsavgifterna sedan utdöms av behörig nationell domstol, varvid det säkerställs att rättsmedlen är effektiva och har motsvarande verkan som de administrativa sanktionsavgifter som påförs av tillsynsmyndigheter. De sanktionsavgifter som påförs ska i alla händelser vara effektiva, proportionella och avskräckande. Dessa medlemsstater ska till kommissionen anmäla de bestämmelser i deras lagstiftning som de antar i enlighet med denna punkt senast den 25 maj 2018, samt utan dröjsmål anmäla eventuell senare ändringslagstiftning eller ändringar som berör dem.

Artikel 84 Sanktioner

1. Medlemsstaterna ska fastställa regler om andra sanktioner för överträdelse av denna förordning, särskilt för överträdelse som inte är föremål för administrativa sanktionsavgifter enligt artikel 83, och vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa att de genomförs. Dessa sanktioner ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

2. Varje medlemsstat ska till kommissionen anmäla de bestämmelser i sin lagstiftning som den antar i enlighet med punkt 1 senast den 25 maj 2018, samt utan dröjsmål anmäla eventuella senare ändringar som berör dem.

Kapitel IX Bestämmelser om särskilda behandlingssituationer

Artikel 85 Behandling och yttrande- och informationsfriheten

1. Medlemsstaterna ska i lag förena rätten till integritet i enlighet med denna förordning med yttrande- och informationsfriheten, inbegripet behandling som sker för journalistiska ändamål eller för akademiskt, konstnärligt eller litterärt skapande.

2. Medlemsstaterna ska, för behandling som sker för journalistiska ändamål eller för akademiskt, konstnärligt eller litterärt skapande, fastställa undantag eller avvikelser från kapitel II (principer), kapitel III (den registrerades rättigheter), kapitel IV (personuppgiftsansvarig och personuppgiftsbiträde), kapitel V (överföring av personuppgifter till tredje-länder eller internationella organisationer), kapitel VI (oberoende tillsynsmyndigheter), kapitel VII (samarbete och enhetlighet) och kapitel IX (särskilda situationer vid behandling av personuppgifter) om dessa är nödvändiga för att förena rätten till integritet med yttrande- och informationsfriheten.

3. Varje medlemsstat ska till kommissionen anmäla de bestämmelser i sin lagstiftning som den antagit i enlighet med punkt 2, samt utan dröjsmål anmäla eventuell senare ändringslagstiftning eller ändringar som berör dem.

Artikel 86 Behandling och allmänhetens tillgång till allmänna handlingar

Personuppgifter i allmänna handlingar som förvaras av en myndighet eller ett offentligt organ eller ett privat organ för utförande av en uppgift av allmänt intresse får lämnas ut av myndigheten eller organet i enlighet med den unionsrätt eller den medlemsstats nationella rätt som myndigheten eller det offentliga organet omfattas av, för att jämka samman allmänhetens rätt att få tillgång till allmänna handlingar med rätten till skydd av personuppgifter i enlighet med denna förordning.

Artikel 87 Behandling av nationella identifikationsnummer

Medlemsstaterna får närmare bestämma på vilka särskilda villkor ett nationellt identifikationsnummer eller något annat vedertaget sätt för identifiering får behandlas. Ett nationellt identifikationsnummer eller ett annat vedertaget sätt för identifiering ska i sådana fall endast användas med iakttagande av lämpliga skyddsåtgärder för de registrerades rättigheter och friheter enligt denna förordning.

Artikel 88 Behandling i anställningsförhållanden

1. Medlemsstaterna får i lag eller i kollektivavtal fastställa mer specifika regler för att säkerställa skyddet av rättigheter och friheter vid behandling av anställdas personuppgifter i anställningsförhållanden, särskilt när det gäller rekrytering, genomförande av anställningsavtalet inklusive befrielse från i lag eller kollektivavtal stadgade skyldigheter, ledning, planering och organisering av arbetet, jämställdhet och mångfald i arbetslivet, hälsa och säkerhet på arbetsplatsen samt skydd av arbetsgivarens eller kundens egendom men också när det gäller att såväl kollektivt som individuellt utöva och komma i åtnjutande av rättigheter och förmåner som är knutna till anställningen samt att avsluta anställningsförhållandet.

2. Dessa regler ska innehålla lämpliga och specifika åtgärder för att skydda den registrerades mänskliga värdighet, berättigade intressen och grundläggande rättigheter, varvid hänsyn särskilt ska tas till insyn i behandlingen, överföring av personuppgifter inom en koncern eller en grupp av företag som deltar i gemensam ekonomisk verksamhet samt övervakningssystem på arbetsplatsen.

3. Varje medlemsstat ska till kommissionen anmäla de bestämmelser i sin lagstiftning som den antar i enlighet med punkt 1 senast den 25 maj 2018, samt utan dröjsmål anmäla eventuella senare ändringar som berör dem.

Artikel 89 Skyddsåtgärder och undantag för behandling för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål

1. Behandling för arkivändamål av allmänt intresse, vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål ska omfattas av lämpliga skyddsåtgärder i enlighet med denna förordning för den registrerades rättigheter och friheter. Skyddsåtgärderna ska säkerställa att tekniska och organisatoriska åtgärder har införts för att se till att särskilt principen om uppgiftsminimering iakttas. Dessa åtgärder får inbegripa pseudonymisering, under förutsättning att dessa ändamål kan uppfyllas på det sättet. När dessa ändamål kan uppfyllas genom vidare behandling av uppgifter som inte medger eller inte längre medger identifiering av de registrerade ska dessa ändamål uppfyllas på det sättet.

2. Om personuppgifter behandlas för vetenskapliga eller historiska forskningsändamål eller statistiska ändamål får det i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt föreskrivas undantag från de rättigheter som avses i artiklarna 15, 16, 18 och 21 med förbehåll för de villkor och skyddsåtgärder som avses i punkt 1 i den här artikeln i den utsträckning som sådana rättigheter sannolikt kommer att göra det omöjligt eller mycket svårare att uppfylla de särskilda ändamålen, och sådana undantag krävs för att uppnå dessa ändamål.

3. Om personuppgifter behandlas för arkivändamål av allmänt intresse får det i unionsrätten eller i medlemsstaternas nationella rätt föreskrivas om undantag från de rättigheter som avses i artiklarna 15, 16, 18, 19, 20 och 21 med förbehåll för de villkor och skyddsåtgärder som avses i punkt 1 i den här artikeln i den utsträckning som sådana rättigheter sannolikt kommer att göra det omöjligt eller mycket svårare att uppfylla de särskilda ändamålen, och sådana undantag krävs för att uppnå dessa ändamål.

4. Om behandling enligt punkterna 2 och 3 samtidigt har andra ändamål, ska undantagen endast tillämpas på behandling för de ändamål som avses i dessa punkter.

Artikel 90 Tystnadsplikt

1. Medlemsstaterna får anta särskilda bestämmelser för att fastställa tillsynsmyndigheternas befogenheter enligt artikel 58.1 e och f gentemot personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som enligt unionsrätten eller medlemsstaternas nationella rätt eller bestämmelser som fastställts av behöriga nationella organ omfattas av tystnadsplikt eller andra motsvarande former av förbud mot att lämna ut uppgifter, om det är nödvändigt och står i proportion till vad som behövs för att förena rätten till skydd för personuppgifter och tystnadsplikten. Dessa bestämmelser ska endast tillämpas med avseende på personuppgifter som den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet har erhållit i samband med en verksamhet som omfattas av denna tystnadsplikt.

2. Varje medlemsstat ska till kommissionen anmäla de bestämmelser den har antagit i enlighet med punkt 1 senast den 25 maj 2018, samt utan dröjsmål anmäla eventuella ändringar som berör dem.

Författningar

Artikel 91 Befintliga bestämmelser om dataskydd inom kyrkor och religiösa samfund

1. Om kyrkor och religiösa samfund eller gemenskaper i en medlemsstat vid tidpunkten för ikraftträdandet av denna förordning tillämpar övergripande bestämmelser om skyddet av fysiska personer i samband med behandling, får sådana befintliga bestämmelser fortsätta att tillämpas under förutsättning att de görs förenliga med denna förordning.

2. Kyrkor och religiösa samfund som tillämpar övergripande bestämmelser i enlighet med punkt 1 i denna artikel ska vara föremål för kontroll av en oberoende tillsynsmyndighet som kan vara specifik, förutsatt att den uppfyller de villkor som fastställs i kapitel VI i denna förordning.

Kapitel X Delegerade akter och genomförandeakter

Artikel 92 Utövande av delegeringen

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.

2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artikel 12.8 och artikel 43.8 ska ges till kommissionen tills vidare från och med den 24 maj 2016.

3. Den delegering av befogenhet som avses i artikel 12.8 och artikel 43.8 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som anges i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.

4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.

5. En delegerad akt som antas enligt artikel 12.8 och artikel 43.8 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av tre månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med tre månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

Artikel 93 Kommittéförfarande

1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté. Denna kommitté ska vara en kommitté i den mening som avses i förordning (EU) nr 182/2011.

2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

3. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 8 i förordning (EU) nr 182/2011, jämförd med artikel 5 i samma förordning, tillämpas.

Kapitel XI Slutbestämmelser

Artikel 94 Upphävande av direktiv 95/46/EG

1. Direktiv 95/46/EG ska upphöra att gälla med verkan från och med den 25 maj 2018.

2. Hänvisningar till det upphävda direktivet ska anses som hänvisningar till denna förordning. Hänvisningar till arbetsgruppen för skydd av enskilda med avseende på behandlingen av personuppgifter, som inrättades genom artikel 29 i direktiv 95/46/EG, ska anses som hänvisningar till Europeiska dataskyddsstyrelsen, som inrättas genom denna förordning.

Artikel 95 Förhållande till direktiv 2002/58/EG

Denna förordning ska inte innebära några ytterligare förpliktelser för fysiska eller juridiska personer som behandlar personuppgifter inom ramen för tillhandahållande av allmänt tillgängliga elektroniska kommunikationstjänster i allmänna kommunikationsnät i unionen, när det gäller områden inom vilka de redan omfattas av särskilda skyldigheter för samma ändamål i enlighet med direktiv 2002/58/EG.

Artikel 96 Förhållande till tidigare ingångna avtal

De internationella avtal som rör överföring av personuppgifter till tredjeländer eller internationella organisationer som ingicks av medlemsstaterna före den 24 maj 2016 och som är förenliga med unionsrätten i dess lydelse innan detta datum, ska fortsätta att gälla tills de ändras, ersätts eller återkallas.

Artikel 97 Kommissionsrapporter

1. Senast den 25 maj 2020 och därefter vart fjärde år ska kommissionen överlämna en rapport om utvärderingen och översynen av denna förordning till Europaparlamentet och rådet.

2. Inom ramen för de utvärderingar och översyner som avses i punkt 1 ska kommissionen särskilt undersöka hur följande bestämmelser tillämpas och fungerar:

- a. Kapitel V om överföring av personuppgifter till tredjeländer och internationella organisationer, särskilt när det gäller beslut som antagits enligt artikel 45.3 i den här förordningen och beslut som antagits på grundval av artikel 25.6 i direktiv 95/46/EG.
- b. Kapitel VII om samarbete och enhetlighet.

3. Med avseende på tillämpningen av punkt 1 får kommissionen begära information från medlemsstaterna och tillsynsmyndigheterna.

4. Kommissionen ska när den utför de utvärderingar och översyner som avses i punkterna 1 och 2 ta hänsyn till ståndpunkter och slutsatser från Europaparlamentet, rådet och andra relevanta organ och källor.

5. Kommissionen ska om nödvändigt överlämna lämpliga förslag om ändring av denna förordning, med särskild hänsyn till informationsteknikens utveckling och mot bakgrund av tendenserna inom informationssamhället.

Författningar

Artikel 98 Översyn av andra unionsrättsakter om dataskydd

Kommissionen ska, om så är lämpligt, lägga fram lagstiftningsförslag i syfte att ändra andra unionsrättsakter om skydd av personuppgifter, för att säkerställa ett enhetligt och konsekvent skydd för fysiska personer med avseende på behandling. Detta gäller i synnerhet bestämmelserna om skyddet för fysiska personer i samband med behandling som utförs av unionens institutioner, organ och byråer samt om det fria flödet av sådana uppgifter.

Artikel 99 Ikraftträdande och tillämpning

1. Denna förordning träder i kraft den 24 maj 2016.
2. Den ska tillämpas från och med den 25 maj 2018.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Lag (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning (GDPR)

(senast ändrad genom SFS 2021:1174)

1 kap. Inledande bestämmelser	1688
Utvidgad tillämpning av bestämmelserna i EUs dataskyddsförordning	1688
Lagens territoriella tillämpningsområde	1689
Avvikande bestämmelser i annan författning	1689
Förhållandet till tryck- och yttrandefriheten	1689
Tystnadsplikt för dataskyddsombud	1689
2 kap. Rättslig grund för behandling av personuppgifter	1689
Rättslig förpliktelse	1689
Uppgift av allmänt intresse och myndighetsutövning	1690
Enskilda arkiv	1690
Barns samtycke	1690
3 kap. Behandling av vissa kategorier av personuppgifter	1690
Känsliga personuppgifter	1690
Personuppgifter som rör lagöverträdelse	1691
Personnummer och samordningsnummer	1691
4 kap. Användningsbegränsningar	1691
Arkiv	1691
Statistik	1692
Forskning	1692
5 kap. Begränsningar av vissa rättigheter och skyldigheter	1692
Information och tillgång till personuppgifter	1692
Bemyndigande	1692
6 kap. Tillsynsmyndighetens handläggning och beslut	1692
Befogenheter	1692
Sanktionsavgifter	1692
7 kap. Skadestånd och överklagande	1693
Skadestånd	1693
Överklagande av personuppgiftsansvariga myndigheters beslut	1693
Överklagande av tillsynsmyndighetens beslut	1693
Överklagande av vissa andra beslut	1693
Överklagandeförbud	1693
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1693
Propositioner	1694

1 kap. Inledande bestämmelser

1 § Denna lag kompletterar Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), här benämnd EUs dataskyddsförordning.

Termer och uttryck i denna lag har samma betydelse som i EUs dataskyddsförordning.

Utvidgad tillämpning av bestämmelserna i EUs dataskyddsförordning

2 § Bestämmelserna i EUs dataskyddsförordning, i den ursprungliga lydelsen, och denna lag ska gälla även vid behandling av personuppgifter som utgör ett led i en verksamhet som inte omfattas av unionsrätten och i verksamhet som omfattas av avdelning V kapitel 2 i fördraget om Europeiska unionen.

3 § Bestämmelserna i 2 § gäller inte i verksamhet som omfattas av

1. lagen (2021:1171) om behandling av personuppgifter vid Försvarsmakten,

2. lagen (2021:1172) om behandling av personuppgifter vid Försvarets radioanstalt, eller
3. lagen (2019:1182) om Säkerhetspolisens behandling av personuppgifter.
Lag (2021:1174)

4 § Artiklarna 33 och 34 i EUs dataskyddsförordning tillämpas inte i fråga om personuppgiftsincidenter som ska rapporteras enligt säkerhetsskyddslagen (2018:585) eller föreskrifter som har meddelats i anslutning till den lagen.

Lag (2018:1248)

Lagens territoriella tillämpningsområde

5 § Denna lag gäller vid behandling av personuppgifter som utförs inom ramen för verksamhet som bedrivs vid personuppgiftsansvarigas eller personuppgiftsbiträdens verksamhetsställen i Sverige. Lagen gäller även vid behandling av personuppgifter som utförs av personuppgiftsansvariga som inte är etablerade i Sverige, men på en plats där svensk rätt gäller enligt folkrätten.

Lagen gäller också vid behandling av personuppgifter som utförs av personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträden som endast är etablerade i tredjeland, om behandlingen avser registrerade som befinner sig i Sverige och har anknytning till

1. utbudande av varor eller tjänster till sådana registrerade, eller
2. övervakning av deras beteende i Sverige.

Bestämmelsen i 2 kap. 4 § gäller vid behandling av personuppgifter som avser barn som bor i Sverige, oavsett var de personuppgiftsansvariga eller personuppgiftsbiträdena är etablerade.

Avvikande bestämmelser i annan författning

6 § Om en annan lag eller en förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från denna lag, tillämpas den bestämmelsen.

Förhållandet till tryck- och yttrandefriheten

7 § EUs dataskyddsförordning och denna lag ska inte tillämpas i den utsträckning det skulle strida mot tryckfrihetsförordningen eller yttrandefrihetsgrundlagen.

Artiklarna 5–30 och 35–50 i EUs dataskyddsförordning samt 2–5 kap. denna lag ska inte tillämpas vid behandling av personuppgifter som sker för journalistiska ändamål eller för akademiskt, konstnärligt eller litterärt skapande.

Författningar

Tystnadsplikt för dataskyddsombud

8 § Den som fullgör uppgift som dataskyddsombud enligt artikel 37 i EUs dataskyddsförordning får inte obehörigen röja det som han eller hon vid fullgörandet av sin uppgift har fått kännedom om.

I det allmännas verksamhet tillämpas offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) i stället för första stycket.

2 kap. Rättslig grund för behandling av personuppgifter

Rättslig förpliktelse

1 § Personuppgifter får behandlas med stöd av artikel 6.1 c i EUs dataskyddsförordning, om behandlingen är nödvändig för att den personuppgiftsansvarige ska kunna fullgöra en rättslig förpliktelse som följer av lag eller annan författning, av kollektivavtal eller av beslut som har meddelats med stöd av lag eller annan författning.

Uppgift av allmänt intresse och myndighetsutövning

2 § Personuppgifter får behandlas med stöd av artikel 6.1 e i EUs dataskyddsförordning, om behandlingen är nödvändig

1. för att utföra en uppgift av allmänt intresse som följer av lag eller annan författning, av kollektivavtal eller av beslut som har meddelats med stöd av lag eller annan författning, eller
2. som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning enligt lag eller annan författning.

Enskilda arkiv

3 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om att personuppgiftsansvariga som inte omfattas av föreskrifter om arkiv får behandla personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse.

Den myndighet som regeringen bestämmer får i enskilda fall besluta att sådana personuppgiftsansvariga får behandla personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse. Ett beslut får förenas med villkor.

Barns samtycke

4 § Vid erbjudande av informationssamhällets tjänster direkt till ett barn som bor i Sverige ska behandling av personuppgifter vara tillåten med stöd av barnets samtycke, om barnet är minst 13 år. Om barnet är under 13 år, ska sådan behandling vara tillåten endast om samtycke ges eller godkänns av den som har föräldraansvar för barnet.

3 kap. Behandling av vissa kategorier av personuppgifter

Känsliga personuppgifter

1 § Med känsliga personuppgifter avses i denna lag sådana uppgifter som avses i artikel 9.1 i EUs dataskyddsförordning.

Arbetsrätt, social trygghet och socialt skydd

2 § Känsliga personuppgifter får behandlas med stöd av artikel 9.2 b i EUs dataskyddsförordning, om behandlingen är nödvändig för att den personuppgiftsansvarige eller den registrerade ska kunna fullgöra sina skyldigheter och utöva sina särskilda rättigheter inom arbetsrätten och inom områdena social trygghet och socialt skydd.

Personuppgifter som behandlas med stöd av första stycket får lämnas ut till tredje part endast om det inom arbetsrätten eller inom områdena social trygghet och socialt skydd finns en skyldighet för den personuppgiftsansvarige att göra det eller om den registrerade uttryckligen har samtyckt till utlämnandet.

Viktigt allmänt intresse

3 § Känsliga personuppgifter får behandlas av en myndighet med stöd av artikel 9.2 g i EUs dataskyddsförordning

1. om uppgifterna har lämnats till myndigheten och behandlingen krävs enligt lag,
2. om behandlingen är nödvändig för handläggningen av ett ärende, eller
3. i annat fall, om behandlingen är nödvändig med hänsyn till ett viktigt allmänt intresse och inte innebär ett otillbörligt intrång i den registrerades personliga integritet.

Vid behandling som sker enbart med stöd av första stycket är det förbjudet att utföra sökningar i syfte att få fram ett urval av personer grundat på känsliga personuppgifter.

Vid tillämpningen av första stycket 1 ska andra än myndigheter jämsställas med myndigheter, i den utsträckning bestämmelserna om allmänna handlingar och sekretess i tryckfrihetsförordningen och offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) gäller i deras verksamhet.

4 § Regeringen får meddela ytterligare föreskrifter om sådan behandling av känsliga personuppgifter som är nödvändig med hänsyn till ett viktigt allmänt intresse.

Hälsö- och sjukvård och social omsorg

5 § Känsliga personuppgifter får behandlas med stöd av artikel 9.2 h i EUs dataskyddsförordning, om behandlingen är nödvändig för

1. förebyggande hälso- och sjukvård och yrkesmedicin,
2. bedömningen av en arbetstagares arbetskapacitet,
3. medicinska diagnoser,
4. tillhandahållande av hälso- och sjukvård eller behandling,
5. social omsorg, eller
6. förvaltning av hälso- och sjukvårdstjänster, social omsorg samt deras system.

Behandling enligt första stycket får ske under förutsättning att kravet på tystnadsplikt i artikel 9.3 i EUs dataskyddsförordning är uppfyllt.

Arkiv

6 § Känsliga personuppgifter får behandlas för arkivändamål av allmänt intresse med stöd av artikel 9.2 j i EUs dataskyddsförordning, om behandlingen är nödvändig för att den personuppgiftsansvarige ska kunna följa föreskrifter om arkiv.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om att personuppgiftsansvariga som inte omfattas av föreskrifter om arkiv får behandla känsliga personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse.

Den myndighet som regeringen bestämmer får i enskilda fall besluta att sådana personuppgiftsansvariga får behandla känsliga personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse. Ett beslut får förenas med villkor.

Statistik

7 § Känsliga personuppgifter får behandlas med stöd av artikel 9.2 j i EUs dataskyddsförordning, om behandlingen är nödvändig för statistiska ändamål och samhällsintresset av det statistikprojekt där behandlingen ingår klart väger över den risk för otillbörligt intrång i enskildas personliga integritet som behandlingen kan innebära.

Personuppgifter som rör lagöverträdelse

8 § Personuppgifter som avses i artikel 10 i EUs dataskyddsförordning får behandlas av myndigheter.

Även andra än myndigheter får behandla sådana personuppgifter, om behandlingen är nödvändig för att den personuppgiftsansvarige ska kunna följa föreskrifter om arkiv.

9 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om i vilka fall andra än myndigheter får behandla sådana personuppgifter som avses i artikel 10 i EUs dataskyddsförordning.

Den myndighet som regeringen bestämmer får i enskilda fall besluta att andra än myndigheter får behandla sådana uppgifter. Ett beslut får förenas med villkor.

Personnummer och samordningsnummer

10 § Personnummer och samordningsnummer får behandlas utan samtycke endast när det är klart motiverat med hänsyn till ändamålet med behandlingen, vikten av en säker identifiering eller något annat beaktansvärt skäl.

11 § Regeringen får meddela ytterligare föreskrifter om i vilka fall behandling av personnummer och samordningsnummer är tillåten.

4 kap. Användningsbegränsningar

Arkiv

1 § Personuppgifter som behandlas enbart för arkivändamål av allmänt intresse får användas för att vidta åtgärder i fråga om den registrerade endast om det finns synnerliga skäl med hänsyn till den registrerades vitala intressen.

Författningar

Första stycket hindrar inte myndigheter från att använda personuppgifter som finns i allmänna handlingar.

Vid tillämpningen av andra stycket ska andra än myndigheter jämföras med myndigheter, i den utsträckning bestämmelserna om allmänna handlingar och sekretess i tryckfrihetsförordningen och offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) gäller i deras verksamhet.

Statistik

2 § Personuppgifter som behandlas enbart för statistiska ändamål får användas för att vidta åtgärder i fråga om den registrerade endast om det finns synnerliga skäl med hänsyn till den registrerades vitala intressen.

Forskning

3 § Personuppgifter som behandlas enbart för forskningsändamål får användas för att vidta åtgärder i fråga om den registrerade endast om det finns synnerliga skäl med hänsyn till den registrerades vitala intressen.

Lag (2018:2002)

5 kap. Begränsningar av vissa rättigheter och skyldigheter

Information och tillgång till personuppgifter

1 § Artiklarna 13–15 i EUs dataskyddsförordning om information och rätt att få tillgång till personuppgifter gäller inte sådana uppgifter som den personuppgiftsansvarige inte får lämna ut till den registrerade enligt lag eller annan författning eller enligt beslut som har meddelats med stöd av författning.

Om den personuppgiftsansvarige inte är en myndighet, gäller undantaget i första stycket även för uppgifter som hos en myndighet skulle ha varit sekretessbelagda enligt offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

2 § Artikel 15 i EUs dataskyddsförordning gäller inte personuppgifter i löpande text som inte har fått sin slutliga utformning när begäran gjordes eller som utgör minnesanteckning eller liknande.

Undantaget i första stycket gäller inte om personuppgifterna

1. har lämnats ut till tredje part,
2. behandlas enbart för arkivändamål av allmänt intresse eller statistiska ändamål, eller
3. har behandlats under längre tid än ett år i löpande text som inte har fått sin slutliga utformning.

Bemyndigande

3 § Regeringen får meddela ytterligare föreskrifter om begränsningar enligt artiklarna 23, 89.2 och 89.3 i EUs dataskyddsförordning.

6 kap. Tillsynsmyndighetens handläggning och beslut

Befogenheter

1 § De befogenheter som tillsynsmyndigheten har enligt artikel 58.1, 58.2 och 58.3 i EUs dataskyddsförordning gäller vid tillsyn över att bestämmelserna i denna lag och andra föreskrifter som kompletterar EUs dataskyddsförordning följs.

Första stycket innebär inte att tillsynsmyndigheten får ta ut sanktionsavgifter vid andra överträdelseer än de som avses i artikel 83 i EUs dataskyddsförordning.

Sanktionsavgifter

2 § Tillsynsmyndigheten får ta ut en sanktionsavgift av en myndighet vid överträdelseer som avses i artikel 83.4, 83.5 och 83.6 i EUs dataskyddsförordning, i den ursprungliga lydelsen. Då ska artikel 83.1, 83.2 och 83.3 i förordningen tillämpas.

Sanktionsavgiften ska bestämmas till högst 5.000.000 kronor vid överträdelseer som avses i artikel 83.4 i EUs dataskyddsförordning och till högst 10.000.000 kronor vid överträdelseer som avses i artikel 83.5 och 83.6 i förordningen.

3 § Tillsynsmyndigheten får ta ut en sanktionsavgift vid överträdelse av artikel 10 i EUs dataskyddsförordning, i den ursprungliga lydelsen. Då ska artikel 83.1, 83.2 och 83.3 i förordningen tillämpas. Avgiftens storlek ska bestämmas med tillämpning av artikel 83.5 i förordningen.

4 § En sanktionsavgift får inte beslutas om den som avgiften ska tas ut av inte har fått tillfälle att yttra sig inom fem år från den dag då överträdelsen ägde rum.

Ett beslut om sanktionsavgift ska delges.

5 § En sanktionsavgift tillfaller staten.

6 § En sanktionsavgift ska betalas till den myndighet som regeringen bestämmer inom 30 dagar från det att beslutet om att ta ut avgiften har fått laga kraft eller inom den längre tid som anges i beslutet.

Om sanktionsavgiften inte betalas inom den tid som anges i första stycket, ska myndigheten lämna den obetalda avgiften för indrivning. Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet ske enligt utsökningsbalken.

7 § Regeringen får meddela ytterligare föreskrifter om sanktionsavgifter enligt EUs dataskyddsförordning och denna lag.

7 kap. Skadestånd och överklagande

Skadestånd

1 § Rätten till ersättning från den personuppgiftsansvarige eller personuppgiftsbiträdet enligt artikel 82 i EUs dataskyddsförordning gäller vid överträdelse av bestämmelser i denna lag och andra föreskrifter som kompletterar EUs dataskyddsförordning.

Överklagande av personuppgiftsansvariga myndigheters beslut

2 § Beslut enligt artiklarna 12.5 och 15–21 i EUs dataskyddsförordning som har meddelats av en myndighet i egenskap av personuppgiftsansvarig får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Första stycket gäller inte beslut av regeringen, Högsta domstolen, Högsta förvaltningsdomstolen eller Riksdagens ombudsmän.

Författ-
ningar

Överklagande av tillsynsmyndighetens beslut

3 § Tillsynsmyndighetens beslut enligt EUs dataskyddsförordning och enligt 6 kap. 2 och 3 §§ denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. När ett beslut överklagas, är tillsynsmyndigheten motpart i domstolen.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Överklagande av vissa andra beslut

4 § Beslut enligt 2 kap. 3 § andra stycket, 3 kap. 6 § tredje stycket och 3 kap. 9 § andra stycket denna lag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Överklagandeförbud

5 § Andra beslut enligt EUs dataskyddsförordning eller denna lag än de som avses i 2–4 §§ får inte överklagas.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:218

1. Denna lag träder i kraft den 25 maj 2018.
2. Genom lagen upphävs personuppgiftslagen (1998:204).
3. har upphävts genom lag (2021:1174).
4. har upphävts genom lag (2018:1248).

Kompletterande bestämmelser till GDPR, lag (2018:218)

5. Den upphävda lagen gäller fortfarande i den utsträckning som det i en annan lag eller en förordning finns bestämmelser som innehåller hänvisningar till den lagen.
6. Den upphävda lagen gäller fortfarande för överklagande av beslut som har meddelats med stöd av den lagen.
7. Bestämmelsen i 49 § den upphävda lagen gäller fortfarande för överträdelse som har skett före ikraftträdandet.
8. Beslut som har meddelats med stöd av 21 § fjärde stycket den upphävda lagen gäller fortfarande.

2018:1248

Denna lag träder i kraft den 1 april 2019 i fråga om 1 kap. 4 § och i övrigt den 1 augusti 2018.

2018:2002

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.

2019:1186

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

2020:152

Denna lag träder i kraft den 1 maj 2020.

2021:1174

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

Propositioner

SFS 2018:218

Prop. 2017/18:105

SFS 2018:1248

Prop. 2017/18:232

SFS 2018:2002

Prop. 2017/18:298

SFS 2019:1186

Prop. 2018/19:163

SFS 2020:152

Prop. 2019/20:51

SFS 2021:1174

Prop. 2020/21:224

Förordning (2018:219) med kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning (GDPR)

(senast ändrad genom SFS 2020:1140)

Inledande bestämmelser

1 § Denna förordning innehåller bestämmelser som kompletterar

1. Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), här benämnd EUs dataskyddsförordning,
2. lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning, och
3. Europarådets konvention om skydd för enskilda vid automatisk databehandling av personuppgifter, här benämnd Europarådets dataskyddskonvention.

2 § Denna förordning är meddelad med stöd av

- 3 kap. 9 § lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning i fråga om 5 och 6 §§,
- 2 kap. 3 § och 3 kap. 6 och 9 §§ samma lag i fråga om 7 §,
- 6 kap. 7 § samma lag i fråga om 10 och 11 §§, och
- 8 kap. 7 § regeringsformen i fråga om övriga bestämmelser.

Tillsynsmyndighet

3 § Integritetsskyddsmyndigheten är tillsynsmyndighet enligt EUs dataskyddsförordning och lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EUs dataskyddsförordning.

Förordning (2020:1140)

Ackrediteringsorgan

4 § Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll ackrediterar certifieringsorgan enligt artikel 43 i EUs dataskyddsförordning.

Personuppgifter som rör lagöverträdelse

5 § Personuppgifter som avses i artikel 10 i EUs dataskyddsförordning får behandlas av andra än myndigheter om behandlingen är nödvändig för att

1. rättsliga anspråk ska kunna fastställas, göras gällande eller försvaras, eller
2. en rättslig förpliktelse enligt lag eller förordning ska kunna fullgöras.

6 § Integritetsskyddsmyndigheten får meddela ytterligare föreskrifter om i vilka fall andra än myndigheter får behandla personuppgifter som avses i artikel 10 i EUs dataskyddsförordning

Integritetsskyddsmyndigheten får även i enskilda fall besluta att andra än myndigheter får behandla sådana personuppgifter.

Förordning (2020:1140)

Enskilda arkiv

7 § Riksarkivet får meddela föreskrifter om att personuppgiftsansvariga som inte omfattas av föreskrifter om arkiv får behandla personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse.

Riksarkivet får även i enskilda fall besluta att sådana personuppgiftsansvariga får behandla personuppgifter för arkivändamål av allmänt intresse.

Föreskrifter och beslut som meddelas enligt första och andra styckena får avse behandling av personuppgifter som avses i artikel 9.1 (känsliga personuppgifter) och artikel 10 i EUs dataskyddsförordning.

Författningar

8 § Innan Riksarkivet meddelar föreskrifter eller beslut enligt 7 § ska Integritetsskyddsmyndigheten ges tillfälle att yttra sig över Riksarkivets förslag.

Förordning (2020:1140)

Verkställighet av beslut om sanktionsavgift

9 § Sanktionsavgifter ska betalas till Kammarkollegiet.

10 § En beslutad sanktionsavgift faller bort till den del beslutet om avgiften inte har verkställts inom fem år från det att beslutet fick laga kraft.

11 § Om betalningsansvaret har upphävts genom ett beslut som fått laga kraft, ska sanktionsavgiften betalas tillbaka. För sanktionsavgift som betalas tillbaka betalas även ränta enligt 5 § räntelagen (1975:635) för tiden från den dag då avgiften betalades till och med den dag den betalas tillbaka.

Bistånd enligt Europarådets dataskyddskonvention

12 § Den som är bosatt i Sverige och vill utöva sådana rättigheter som följer av Europarådets dataskyddskonvention, i ett annat land som är anslutet till konventionen, får till Integritetsskyddsmyndigheten ge in en sådan framställning om bistånd som avses i artikel 14.2 i konventionen. Integritetsskyddsmyndigheten förmedlar framställningen till det andra landet.

Framställningen ska innehålla uppgifter om

1. namn och adress samt andra uppgifter som behövs för att identifiera den person som gör framställningen,
2. den behandling som framställningen avser eller den som är personuppgiftsansvarig, och
3. ändamålet med framställningen.

Förordning (2020:1140)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:219

1. Denna förordning träder i kraft den 25 maj 2018.
2. Genom förordningen upphävs personuppgiftsförordningen (1998:1191).
3. Den upphävda förordningen gäller fortfarande för överklagande av beslut som har meddelats med stöd av den förordningen.
4. Beslut som har meddelats med stöd av 9 § den upphävda förordningen gäller fortfarande.

2020:1140

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2021.

Lag (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

(senast ändrad genom SFS 2021:903)

1 kap. Tillämpningsområde och definitioner	1698
Lagens syfte	1698
Lagens tillämpningsområde	1698
Definitioner	1699
2 kap. Riskbedömning och rutiner	1701
Allmän riskbedömning	1701
Riskbedömning av kunder	1701
Förbud mot anonyma tjänster och korrespondentförbindelser med brevlådebanks	1702
Rutiner och riktlinjer	1702
Verksamhetsutövarns anställda och uppdragstagare	1703
3 kap. Kundkännedom	1704
Förbud mot affärsförbindelser och transaktioner	1704
Situationer som kräver kundkännedom	1704
Åtgärder som ska vidtas för kundkännedom	1705
Åtgärder som krävs för kundkännedom i det enskilda fallet	1706
Åtgärder för kundkännedom som har utförts av utomstående	1708
Kundkontroll i särskilda fall	1708
4 kap. Övervakning och rapportering	1710
Övervaknings- och rapporteringsskyldighet	1710
Uppgiftsskyldighet	1711
Undantag från rapporterings- och uppgiftsskyldighet	1711
Tystnadsplikt	1711
Dispositionsförbud	1712
5 kap. Behandling av personuppgifter	1713
Tillämpningsområde	1713
Tillåtna ändamål för behandling av personuppgifter	1713
Bevarande av handlingar och uppgifter	1713
Behandling av känsliga personuppgifter	1713
Behandling av personuppgifter om lagöverträdelser	1714
Information till den registrerade	1714
Samkörning av register	1714
Tystnadsplikt	1714
6 kap. Intern kontroll och anmälningar om misstänkta överträdelser	1714
6 a kap. Skadestånd	1715
7 kap. Tillsyn och ingripanden	1716
Tillämpningsområde	1716
Tillsyn	1716
Ingripanden	1717
Sanktionsavgift	1718
Sanktionsföreläggande	1718
Verkställighet av beslut om sanktionsavgift	1719
Vite	1719
Överklagande	1719
7 a kap. Särskilda bestämmelser om tillsyn över och ingripanden mot advokater och advokatbolag	1719
Advokater	1719
Advokatbolag	1719
Platsundersökning	1719
Omständigheter som ska beaktas vid val av ingripande	1720
Sanktionsavgift och tillfälligt förbud att ingå i advokatbolags ledning	1720
Överklagande	1721
8 kap. Bemyndiganden	1721

Författ-
ningar

Lkraftträdande- och övergångsbestämmelser	1721
Propositioner	1722

1 kap. Tillämpningsområde och definitioner

Lagens syfte

1 § Denna lag syftar till att förhindra att finansiell verksamhet och annan näringsverksamhet utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Lagens tillämpningsområde

- 2 §** Denna lag gäller för fysiska och juridiska personer som driver
- bank- eller finansieringsrörelse enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse,
 - livförsäkringsrörelse, dock inte
 - sådan som drivs av försäkringsföreningar som har beviljats undantag enligt 1 kap. 19 d § försäkringsrörelselagen (2010:2043), eller
 - tjänstepensionsverksamhet enligt lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag,
 - värdepappersrörelse enligt 2 kap. 1 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,
 - verksamhet som kräver ansökan hos Finansinspektionen enligt lagen (1996:1006) om valutaväxling och annan finansiell verksamhet,
 - försäkringsdistribution enligt lagen (2018:1219) om försäkringsdistribution, i fråga om sådan verksamhet rörande livförsäkring, bedriven av sådana försäkringsförmedlare som har tillstånd enligt 2 kap. 1 § den lagen eller bedriver verksamhet enligt 3 kap. 1 § andra stycket 2 eller 3 § den lagen,
 - verksamhet för utgivning av elektroniska pengar enligt lagen (2011:755) om elektroniska pengar,
 - fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder,
 - verksamhet med att som betalningsinstitut tillhandahålla betaltjänster enligt lagen (2010:751) om betaltjänster,
 - verksamhet med att tillhandahålla betaltjänster enligt lagen om betaltjänster utan att vara betalningsinstitut, dock inte om verksamheten uteslutande avser kontoinformationstjänster,
 - verksamhet som förvaltare av alternativa investeringsfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder,
 - verksamhet med konsumentkrediter enligt lagen (2014:275) om viss verksamhet med konsumentkrediter,
 - verksamhet med bostadskrediter enligt lagen (2016:1024) om verksamhet med bostadskrediter,
 - verksamhet som leverantör av gräsrotsfinansieringstjänster enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/1503 av den 7 oktober 2020 om europeiska leverantörer av gräsrotsfinansieringstjänster för företag och om ändring av förordning (EU) 2017/1129 och direktiv (EU) 2019/1937, om företaget är en juridisk person som är etablerad i Sverige,
 - verksamhet som fastighetsmäklare eller fastighetsmäklar företag med särskild registrering för hyresförmedling eller fullständig registrering enligt fastighetsmäklarlagen (2021:516),
 - spelverksamhet som bedrivs med licens eller registrering enligt spellagen (2018:1138),
 - yrkesmässig handel med varor, om det kan antas att det i verksamheten eller i en del av verksamheten genomförs eller kommer att genomföras transaktioner, enstaka eller sådana som kan antas ha samband, som innebär att ett utbetalt eller mottaget belopp i kontanter uppgår till motsvarande 5.000 euro eller mer,
 - verksamhet enligt pantbankslagen (1995:1000),
 - verksamhet som auktoriserad eller godkänd revisor eller registrerat revisionsbolag,
 - yrkesmässig verksamhet som avser bokföringstjänster eller revisionstjänster som inte omfattas av 18,
 - yrkesmässig rådgivning avseende skatter och avgifter (skatterådgivare),

21. verksamhet som advokat eller advokatbolag, till den del verksamheten avser tjänster som anges i 4 § första stycket,
22. yrkesmässig verksamhet som annan oberoende jurist än den som avses i 21, till den del verksamheten avser tjänster som anges i 4 § första stycket,
23. yrkesmässig verksamhet till den del verksamheten avser tjänster som anges i 4 § andra stycket och verksamhetsutövaren inte är en sådan person som avses i 18–22, eller
24. yrkesmässig verksamhet som avser förmedling, förvaring eller handel med konstverk, om det kan antas att det i verksamheten eller i en del av verksamheten genomförs eller kommer att genomföras transaktioner, enstaka eller sådana som kan antas ha samband, som innebär att ett utbetalt eller mottaget belopp uppgår till motsvarande 10.000 euro eller mer.

Vissa speltjänster får undantas från tillämpning av lagen eller bestämmelser i den enligt föreskrifter som meddelas med stöd av 8 kap. 1 § 1.

Lag (2021:903)

3 § I fråga om verksamheter som avses i 2 § första stycket 1–8 och 10–12 gäller lagen även filialer i Sverige till utländska juridiska personer med huvudkontor i utlandet.

4 § Tjänster som avses i 2 § första stycket 21 och 22 omfattar

1. handlande i en klients namn för dennes räkning vid finansiella transaktioner eller transaktioner med fastigheter, och
2. hjälp vid planering eller genomförande av transaktioner för en klients räkning vid
 - a. köp och försäljning av fastigheter eller företag,
 - b. förvaltning av klientens pengar, värdepapper eller andra tillgångar,
 - c. öppnande eller förvaltning av bank-, spar- eller värdepapperskonton,
 - d. anskaffande av nödvändigt kapital för bildande, drift eller ledning av företag, och
 - e. bildande, drift eller ledning av bolag, föreningar, stiftelser eller trustar och liknande juridiska konstruktioner.

Tjänster som avses i 2 § första stycket 23 omfattar

1. bildande av juridiska personer, försäljning av nybildade aktiebolag och förmedling av svenska eller utländska juridiska personer,
2. fullgörande av funktion som styrelseledamot eller bolagsrättsligt ansvarig, som bolagsman i handels- eller kommanditbolag eller i någon liknande ställning i förhållande till andra juridiska personer,
3. tillhandahållande av ett registrerat kontor eller en postadress och därmed sammanhängande tjänster till en fysisk person, en juridisk person eller en trust eller en liknande juridisk konstruktion,
4. förvaltning av en trust eller en liknande juridisk konstruktion, och
5. funktion som nominell aktieägare för någon annans räkning eller åtgärder som syftar till att någon annan ska ha en sådan funktion, med undantag för uppdrag åt en juridisk person som är noterad på en reglerad marknad.

Lag (2021:903)

5 § Bestämmelserna i 2 kap. 1, 2, 8 och 14 §§ och 15 § första stycket samt 4 kap. 5, 7, 9 och 10 §§ ska tillämpas på drift av en auktionsplattform för handel med utsläppsrätter som en reglerad marknad i enlighet med artikel 26.1 i kommissionens förordning (EU) nr 1031/2010 av den 12 november 2010 om tidsschema, administration och andra aspekter av auktionering av utsläppsrätter för växthusgaser i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom gemenskapen.

Definitioner

6 § Med penningtvätt avses i denna lag åtgärder med avseende på pengar eller annan egendom som härrör från brott eller brottslig verksamhet som

1. kan dölja egendomens samband med brott eller brottslig verksamhet,
2. kan främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde,

Författningar

3. kan främja möjligheterna för någon att undandra sig rättsliga påföljder, eller
4. innebär att någon förvärvar, innehar, hävdar rätt till eller brukar egendomen.

Vid tillämpning av denna lag ska med penningtvätt jämföras åtgärder med egendom som typiskt sett är ägnade att dölja att någon avser att berika sig eller någon annan genom en framtida brottslig handling.

7 § Med finansiering av terrorism avses i denna lag insamling, tillhandahållande eller mottagande av pengar eller annan egendom i syfte att egendomen ska användas eller med vetskap om att den är avsedd att användas

1. för att begå sådan brottslighet som avses i 2 § lagen (2002:444) om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet i vissa fall,
2. av en person eller en sammanslutning av personer som begår sådan brottslighet som avses i 2 § lagen om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet i vissa fall, eller gör sig skyldig till försök, förberedelse, stämpling eller medverkan till sådan brottslighet, eller
3. för en sådan resa som avses i 5 b § lagen (2010:299) om straff för offentlig uppmärksamhet, rekrytering och utbildning avseende terroristbrott och annan särskilt allvarlig brottslighet.

8 § I denna lag avses med

1. *affärsförbindelse*: en affärsmässig förbindelse som när den etableras förväntas ha en viss varaktighet,
2. *brevlådebänk*: ett utländskt institut som är registrerat inom en jurisdiktion inom vilken institutet saknar verklig etablering och ledning och där institutet inte heller ingår i en finansiell grupp som omfattas av tillsyn,
3. *EES*: Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
4. *kund*: den som har trätt eller står i begrepp att träda i avtalsförbindelse med sådan verksamhetsutövare som avses i denna lag,
5. *person i politiskt utsatt ställning*: fysisk person som har eller har haft en viktig offentlig funktion i en stat eller i en internationell organisation,
6. *verklig huvudman*: detsamma som i 1 kap. 3–7 §§ lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän,
7. *koncern, moderföretag och dotterföretag*: detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller motsvarande utländska företeelser,
8. *verksamhetsutövare*: en fysisk eller juridisk person som utför verksamhet som omfattas av denna lag, och
9. *behörig beslutsfattare*: styrelseledamot, verkställande direktör eller annan befattningshavare som har tillräckliga kunskaper om verksamhetsutövarens riskexponering mot penningtvätt och finansiering av terrorism och som har tillräckliga befogenheter att fatta beslut som påverkar dess riskexponering.

Lag (2020:51)

9 § Med viktig offentlig funktion i en stat avses funktioner som

1. stats- eller regeringschefer, ministrar samt vice och biträdande ministrar,
2. parlamentsledamöter och ledamöter av liknande lagstiftande organ,
3. ledamöter i styrelsen för politiska partier,
4. domare i högsta domstol, konstitutionell domstol eller andra rättsliga organ på hög nivå vilkas beslut endast undantagsvis kan överklagas,
5. högre tjänstemän vid revisionsmyndigheter och ledamöter i centralbankers styrande organ,
6. ambassadörer, beskickningschefer samt höga officerare i försvarsmakten, och
7. personer som ingår i statsägda företags förvaltnings-, lednings- eller kontrollorgan.

Med viktig offentlig funktion i en internationell organisation avses funktioner som direktörer, biträdande direktörer, styrelseledamöter och innehavare av liknande poster.

Lag (2020:51)

10 § Med familjemedlem till en person i politiskt utsatt ställning avses make, registrerad partner, sambo, barn och deras makar, registrerade partner eller sambor samt föräldrar.

Med känd medarbetare till en person i politiskt utsatt ställning avses

1. fysisk person som, enligt vad som är känt eller finns anledning att förmoda, gemensamt med en person i politiskt utsatt ställning är verklig huvudman till en juridisk person eller juridisk konstruktion eller som på annat sätt har eller har haft nära förbindelser med en person i politiskt utsatt ställning, och
2. fysisk person som ensam är verklig huvudman till en juridisk person eller juridisk konstruktion som, enligt vad som är känt eller finns anledning att förmoda, egentligen har upprättats till förmån för en person i politiskt utsatt ställning.

Med nära förbindelser i andra stycket 1 avses nära affärsförbindelser och andra förbindelser som kan medföra att den kända medarbetaren kan förknippas med förhöjd risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

2 kap. Riskbedömning och rutiner

Allmän riskbedömning

1 § En verksamhetsutövare ska göra en bedömning av hur de produkter och tjänster som tillhandahålls i verksamheten kan utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism och hur stor risken är för att detta sker (allmän riskbedömning).

Vid den allmänna riskbedömningen ska det särskilt beaktas vilka slags produkter och tjänster som tillhandahålls, vilka kunder och distributionskanaler som finns och vilka geografiska riskfaktorer som föreligger. Hänsyn ska också tas till uppgifter som kommer fram vid verksamhetsutövarens rapportering av misstänkta aktiviteter och transaktioner samt till information om tillvägagångssätt för penningtvätt och finansiering av terrorism och andra relevanta uppgifter som myndigheter lämnar.

2 § Omfattningen av den allmänna riskbedömningen ska bestämmas med hänsyn till verksamhetsutövarens storlek och art och de risker för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan antas föreligga. Riskbedömningen ska utformas så att den kan ligga till grund för verksamhetsutövarens rutiner, riktlinjer och övriga åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Den allmänna riskbedömningen ska dokumenteras och hållas uppdaterad.

Riskbedömning av kunder

3 § En verksamhetsutövare ska bedöma den risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen (kundens riskprofil). Kundens riskprofil ska bestämmas med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och verksamhetsutövarens kännedom om kunden.

När det behövs för att bestämma kundens riskprofil ska verksamhetsutövaren beakta omständigheter som avses i 4 och 5 §§ och föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag samt andra omständigheter som i det enskilda fallet påverkar risken som kan förknippas med kundrelationen.

Kundens riskprofil ska följas upp under pågående affärsförbindelser och ändras när det finns anledning till det.

4 § Som omständigheter som kan tyda på att risken för penningtvätt och finansiering av terrorism är låg kan verksamhetsutövaren beakta bland annat att kunden

1. är en stat, en region, en kommun eller motsvarande eller en juridisk person över vilken en stat, en region, en kommun eller motsvarande, var för sig eller tillsammans, har ett direkt eller indirekt rättsligt bestämmande inflytande,
2. har hemvist inom EES,
3. har hemvist i en stat som har bestämmelser om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism som motsvarar dem i denna lag och som tillämpar dessa bestämmelser på ett effektivt sätt,
4. har hemvist i en stat som har en låg nivå av korruption och annan relevant brottslighet, och
5. är ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES eller på en motsvarande marknad utanför EES.

Lag (2019:980)

Författningar

5 § Som omständigheter som kan tyda på att risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism är hög kan verksamhetsutövaren beakta bland annat att

1. kundens ägarstruktur framstår som ovanlig eller alltför komplicerad för dess verksamhet,
2. kunden bedriver kontantintensiv verksamhet,
3. kunden är en juridisk person som har nominella aktieägare eller andelar utställda på innehavaren,
4. kunden är en juridisk person, en trust eller en liknande juridisk konstruktion som har till syfte att förvalta en viss fysisk persons tillgångar,
5. kunden har hemvist i en stat som saknar effektiva system för bekämpning av penningtvätt eller finansiering av terrorism,
6. kunden har hemvist i en stat med betydande korruption och annan relevant brottslighet,
7. kunden har hemvist i en stat som är föremål för sanktioner, embargon eller liknande åtgärder,
8. kunden har hemvist i en stat som finansierar eller stöder terroristverksamhet eller där terroristorganisationer är verksamma,
9. affärsrelationer eller transaktioner sker på distans, utan användning av metoder som på ett tillförlitligt sätt kan säkerställa kundens identitet, och
10. betalning av varor eller tjänster görs av någon som är okänd eller saknar koppling till kunden.

Förbud mot anonyma tjänster och korrespondentförbindelser med brevlådebanks

6 § En verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 får inte tillhandahålla anonyma konton, motböcker eller värdefack.

Lag (2021:903)

7 § En verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 får inte etablera eller upprätthålla korrespondentförbindelser med brevlådebanks och ska se till att sådana förbindelser inte heller etableras eller upprätthålls med institut som tillåter att deras konton används av sådana banks.

Lag (2021:903)

Rutiner och riktlinjer

Interna rutiner och riktlinjer

8 § En verksamhetsutövare ska ha dokumenterade rutiner och riktlinjer avseende sina åtgärder för kundkännedom, övervakning och rapportering samt för behandling av personuppgifter.

Rutinerna och riktlinjerna ska fortlöpande anpassas efter nya och förändrade risker för penningtvätt och finansiering av terrorism.

Rutinernas och riktlinjernas omfattning och innehåll ska bestämmas med hänsyn till verksamhetsutövarens storlek, art och riskerna för penningtvätt och finansiering av terrorism som identifierats i den allmänna riskbedömningen.

Rutiner och riktlinjer för koncerner

9 § En verksamhetsutövare som är det yttersta moderföretaget i en koncern ska fastställa gemensamma rutiner och riktlinjer för koncernen.

De gemensamma rutinerna och riktlinjerna ska åtminstone omfatta rutiner och riktlinjer för behandling av personuppgifter och informationsutbyte inom koncernen för att säkerställa att information om misstänkt penningtvätt och finansiering av terrorism och andra relevanta uppgifter vid behov sprids till berörda inom koncernen.

10 § En verksamhetsutövare som avses i 9 § första stycket ska se till att gemensamma rutiner och riktlinjer tillämpas inom koncernen.

Särskilda krav i fråga om dotterföretag och filialer utanför EES

11 § En verksamhetsutövare som avses i 9 § första stycket ska se till att dotterföretag med hemvist i ett land utanför EES (hemviststaten) tillämpar bestämmelserna i denna lag och föreskrifter som meddelats med stöd av lagen, om bestämmelserna för att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism är mindre ingripande i det landet.

Första stycket gäller även verksamhetsutövare som har filialer i ett land utanför EES.

12 § Om kraven i 10 eller 11 § inte kan uppfyllas i fråga om ett dotterföretag utanför EES på grund av bestämmelser i hemviststaten, ska en verksamhetsutövare som avses i 9 § första stycket vidta åtgärder för att effektivt hantera den ökade risken för penningtvätt och finansiering av terrorism som därigenom uppkommer.

Första stycket gäller även verksamhetsutövare som har filialer i ett land utanför EES.

Verksamhetsutövaren ska underrätta tillsynsmyndigheten om kraven inte kan uppfyllas.

Verksamhetsutövarens anställda och uppdragstagare

Rutiner för lämplighetsprövning

13 § En verksamhetsutövare ska ha rutiner för att säkerställa lämpligheten hos anställda, uppdragstagare och andra som på liknande grund deltar i verksamheten, om de utför arbetsuppgifter av betydelse för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Utbildning

14 § En verksamhetsutövare ska se till att anställda, uppdragstagare och andra som på liknande grund deltar i verksamheten och som utför arbetsuppgifter av betydelse för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism fortlöpande får relevant utbildning och information för att kunna fullgöra verksamhetsutövarens skyldigheter enligt denna lag.

Utbildningen ska åtminstone avse relevanta delar av innehållet i gällande regelverk, verksamhetsutövarens allmänna riskbedömning, rutiner och riktlinjer samt information som ska underlätta för personer som avses i första stycket att upptäcka misstänkt penningtvätt och finansiering av terrorism.

Skydd och förbud mot repressalier

15 § En verksamhetsutövare ska ha rutiner och vidta de åtgärder i övrigt som behövs för att skydda anställda, uppdragstagare och andra som på liknande grund deltar i verksamheten från hot, hämnd eller andra fientliga åtgärder till följd av att de fullgör verksamhetsutövarens skyldigheter enligt denna lag.

En verksamhetsutövare får inte utsätta en anställd, en uppdragstagare eller någon annan som på liknande grund deltar i verksamheten för repressalier på grund av att denne har informerat om misstänkt penningtvätt eller finansiering av terrorism, internt eller till Polismyndigheten.

Lag (2019:774)

Verksamhetsutövare som är anställda hos juridiska personer

16 § Om en verksamhetsutövare som är en fysisk person driver sin verksamhet som anställd hos en juridisk person, ska de krav som avses i 1, 2, 8–12, 14 och 15 §§ samt 6 kap. 1 och 2 §§ gälla den juridiska personen.

Lag (2021:517)

Författ-
ningar

3 kap. Kundkännedom

Förbud mot affärsförbindelser och transaktioner

Otillräcklig kundkännedom

1 § En verksamhetsutövare får inte etablera eller upprätthålla en affärsförbindelse eller utföra en enstaka transaktion, om verksamhetsutövaren inte har tillräcklig kännedom om kunden för att kunna

1. hantera risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen, och
2. övervaka och bedöma kundens aktiviteter och transaktioner enligt 4 kap. 1 och 2 §§.

Första stycket gäller inte advokater och advokatbolag, andra oberoende jurister, auktoriserade och godkända revisorer samt skatterådgivare, om affärsförbindelsen syftar till att försvara eller företräda en klient i fråga om ett rättsligt förfarande, inklusive rådgivning för att inleda eller undvika ett rättsligt förfarande, eller till att bedöma klientens rättsliga situation.

Lag (2019:608)

Misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism

2 § En affärsförbindelse får inte etableras om det finns misstanke om att verksamhetsutövarens produkter eller tjänster kommer att användas för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

3 § En verksamhetsutövare får inte utföra en transaktion om det på skälig grund kan misstänkas att den utgör ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism. Om en rapport har lämnats till Polismyndigheten enligt 4 kap. 3 § ska verksamhetsutövaren även beakta den information som Polismyndigheten kan lämna om hanteringen av ärendet.

Om det inte är möjligt att låta bli att utföra en misstänkt transaktion, eller om ett avstående från att genomföra transaktionen sannolikt skulle försvåra den vidare utredningen, får transaktionen genomföras.

Situationer som kräver kundkännedom

4 § En verksamhetsutövare ska vidta åtgärder för kundkännedom vid etableringen av en affärsförbindelse.

Om verksamhetsutövaren inte har en affärsförbindelse med kunden, ska åtgärder för kundkännedom vidtas

1. vid enstaka transaktioner som uppgår till ett belopp motsvarande 15.000 euro eller mer,
2. vid transaktioner som understiger ett belopp motsvarande 15.000 euro och som verksamhetsutövaren inser eller borde inse har samband med en eller flera andra transaktioner och som tillsammans uppgår till minst detta belopp, och
3. vid utförandet av sådana överföringar av medel som avses i artikel 3.9 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2015/847 av den 20 maj 2015 om uppgifter som ska åtfölja överföringar av medel och om upphävande av förordning (EG) nr 1781/2006, om överföringen överstiger ett belopp motsvarande 1.000 euro.

5 § En verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 15 ska, utöver vad som följer av 4 § första stycket, vidta åtgärder för kundkännedom

1. vid enstaka transaktioner som avser utbetalning av vinster eller betalning av insatser som uppgår till ett belopp motsvarande 2.000 euro eller mer, och
2. vid transaktioner som understiger ett belopp motsvarande 2.000 euro och som verksamhetsutövaren inser eller borde inse har samband med en eller flera andra transaktioner som tillsammans uppgår till minst detta belopp.

Lag (2021:903)

6 § En verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 16 ska, i stället för vad som följer av 4 §, vidta åtgärder för kundkännedom

1. vid etableringen av en affärsförbindelse, om det när förbindelsen ingås är sannolikt eller under förbindelsens gång står klart att utbetalt eller mottaget belopp i kontanter inom ramen för affärsförbindelsen uppgår till motsvarande 5.000 euro eller mer,
2. vid enstaka transaktioner där utbetalt eller mottaget belopp i kontanter uppgår till ett belopp motsvarande 5.000 euro eller mer, och
3. vid transaktioner där utbetalt eller mottaget belopp i kontanter understiger ett belopp motsvarande 5.000 euro och som verksamhetsutövaren inser eller borde inse har samband med en eller flera andra transaktioner i kontanter som tillsammans uppgår till minst detta belopp.

Lag (2021:903)

Åtgärder som ska vidtas för kundkännedom

Identifiering och kontroll av kunden

7 § En verksamhetsutövare ska identifiera kunden och kontrollera kundens identitet genom identitetshandlingar eller registerutdrag eller genom andra uppgifter och handlingar från en oberoende och tillförlitlig källa.

När första stycket tillämpas får man använda medel för elektronisk identifiering och betrodda tjänster enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG. Andra säkra identifieringsprocesser på distans eller på elektronisk väg som är reglerade, erkända, godkända eller accepterade av relevanta myndigheter får också användas.

Om kunden företräds av en person som uppger sig handla på kundens vägnar, ska verksamhetsutövaren kontrollera den personens identitet och behörighet att företräda kunden.

Lag (2019:774)

8 § En verksamhetsutövare ska utreda om kunden har en verklig huvudman. En sådan utredning ska åtminstone avse sökning i registret över verkliga huvudmän enligt lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Om kunden är en juridisk person, en trust eller en liknande juridisk konstruktion, ska utredningen omfatta åtgärder för att förstå kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur. Om kunden har en verklig huvudman, ska verksamhetsutövaren vidta åtgärder för att kontrollera den verkliga huvudmannens identitet.

Första stycket gäller inte om kunden är ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige eller inom EES eller på en motsvarande marknad utanför EES eller ett dotterföretag till ett sådant bolag.

Om kunden är en juridisk person och det efter åtgärder enligt första stycket står klart att den juridiska personen inte har en verklig huvudman, ska den person som är styrelseordförande, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare anses vara verklig huvudman. Detsamma gäller om verksamhetsutövaren har anledning att anta att den person som identifierats enligt första stycket inte är den verkliga huvudmannen.

Lag (2019:1254)

8 a § Bestämmelsen i 8 § tredje stycket gäller inte om

- kunden är en stat, en region, en kommun eller motsvarande, och
- den risk som kan förknippas med kunden enligt 2 kap. 3 § bedöms som låg.

Lag (2019:1254)

9 § Kontroll av kundens och den verkliga huvudmannens identitet ska slutföras innan en affärsförbindelse etableras eller en enstaka transaktion utförs.

Om det är nödvändigt för att inte avbryta verksamhetens normala gång, får identitetskontroll med anledning av en ny affärsförbindelse göras senare än enligt första stycket, dock senast när affärsförbindelsen etableras.

Andra stycket får endast tillämpas om risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism är låg.

Författ-
ningar

10 § En verksamhetsutövare ska bedöma om kunden eller kundens verkliga huvudman är en person i politiskt utsatt ställning eller en familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person.

11 § En verksamhetsutövare ska kontrollera om kunden är etablerad i ett land utanför EES som av Europeiska kommissionen har identifierats som ett högriskredjeland.

Information om och uppföljning av affärsförbindelser

12 § En verksamhetsutövare ska inhämta information om affärsförbindelsens syfte och art.

Informationen ska ligga till grund för en bedömning av

1. vilka aktiviteter och transaktioner som kunden kan förväntas vidta och genomföra inom ramen för affärsförbindelsen, och
2. kundens riskprofil enligt 2 kap. 3 §.

13 § En verksamhetsutövare ska löpande och vid behov följa upp pågående affärsförbindelser i syfte att säkerställa att kännedomen om kunden enligt 7, 8 och 10–12 §§ är aktuell och tillräcklig för att hantera den bedömda risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

En verksamhetsutövare som är ett rapporteringsskyldigt finansiellt institut ska vidta åtgärder som avses i första stycket även när kontakt måste tas med kunden för att fullgöra skyldigheterna att granska finansiella konton enligt lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

Lag (2019:774)

Åtgärder som krävs för kundkännedom i det enskilda fallet

Utgångspunkter

14 § Åtgärder för kontroll, bedömning och utredning enligt 7, 8 och 10–13 §§ ska utföras i den omfattning det behövs med hänsyn till kundens riskprofil och övriga omständigheter.

Förenklade åtgärder vid låg risk

15 § Om risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen bedöms som låg, får verksamhetsutövaren tillämpa förenklade åtgärder för kundkännedom.

Förenklade åtgärder för kundkännedom innebär att kontroller, bedömningar och utredningar som följer av 7, 8 och 10–13 §§ kan vara av mer begränsad omfattning och vidtas på annat sätt.

Skärpta åtgärder vid hög risk

16 § Om risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen bedöms som hög, ska särskilt omfattande kontroller, bedömningar och utredningar enligt 7, 8 och 10–13 §§ göras.

Åtgärderna ska i sådant fall kompletteras med de ytterligare åtgärder som krävs för att motverka den höga risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Sådana åtgärder kan avse inhämtande av ytterligare information om kundens affärsverksamhet eller ekonomiska situation och uppgifter om varifrån kundens ekonomiska medel kommer.

17 § Skärpta åtgärder enligt 16 § ska vidtas vid affärsförbindelser eller enstaka transaktioner när kunden är etablerad i ett land utanför EES som har identifierats som ett högriskredjeland av Europeiska kommissionen.

Sådana åtgärder ska åtminstone avse skärpning av övervakningen av pågående affärsförbindelser och bedömningen av enstaka transaktioner enligt 4 kap. 1 § och omfatta inhämtande av

1. ytterligare information om kunden och den verkliga huvudmannen,

2. ytterligare information om affärsförbindelsens eller den enstaka transaktionens syfte och art,
3. information om kundens och den verkliga huvudmannens ekonomiska situation och varifrån kundens och den verkliga huvudmannens ekonomiska medel kommer, och
4. godkännande från en behörig beslutsfattare att etablera eller upprätthålla en affärsförbindelse.

Skärpta åtgärder behöver inte vidtas i förhållande till filialer eller dotterföretag till juridiska personer som är etablerade inom EES, om

1. den juridiska personen omfattas av denna lag eller motsvarande krav enligt utländsk rätt,
2. risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kunden inte bedöms som hög vid riskbedömning enligt 2 kap. 3 §, och
3. kunden tillämpar rutiner som fastställts enligt 2 kap. 8 eller 9 § eller motsvarande krav enligt lagstiftningen i det land där kunden finns eller har hemvist.

Lag (2019:774)

18 § När en korrespondentförbindelse som innefattar betalning etableras mellan en verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 och ett kreditinstitut eller finansiellt institut från ett land utanför EES, ska verksamhetsutövaren utöver åtgärder enligt 7, 8 och 10–13 §§ åtminstone

1. inhämta tillräckligt med information om motparten för att kunna förstå verksamheten och utifrån offentligt tillgänglig information bedöma motpartens anseende och tillsynens kvalitet,
2. bedöma motpartens kontroller för att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism,
3. dokumentera respektive instituts ansvar att vidta kontrollåtgärder och de åtgärder som det vidtar,
4. inhämta godkännande från en behörig beslutsfattare innan korrespondentförbindelsen ingås, och
5. förvissa sig om att motparten har kontrollerat identiteten på kunder som har direkt tillgång till konton hos kreditinstitutet eller det finansiella institutet och fortlöpande följer upp dessa kunder samt på begäran kan lämna relevanta kunduppgifter.

Lag (2021:903)

Personer i politiskt utsatt ställning

19 § Om kunden eller kundens verkliga huvudman är en person i politiskt utsatt ställning, ska en verksamhetsutövare utöver åtgärder enligt 7, 8 och 10–12 §§ alltid

1. vidta lämpliga åtgärder för att ta reda på varifrån de tillgångar som hanteras inom ramen för affärsförbindelsen eller den enstaka transaktionen kommer,
2. tillämpa skärpt fortlöpande uppföljning av affärsförbindelsen enligt 13 § och övervaka aktiviteter och transaktioner enligt 4 kap. 1 § i förhöjd omfattning, och
3. inhämta godkännande från behörig beslutsfattare inför beslut om att ingå eller avbryta en affärsförbindelse.

Första stycket tillämpas också om kunden är en familjemedlem eller känd medarbetare till en person i politiskt utsatt ställning.

20 § När en person i politiskt utsatt ställning upphör att utöva en offentlig funktion enligt 1 kap. 8 § 5, ska 19 § tillämpas i 18 månader. Därefter ska åtgärder enligt 19 § tillämpas om risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen bedöms som hög.

Om åtgärder enligt 19 § inte längre ska tillämpas på en person som avses i första stycket, ska sådana åtgärder inte heller tillämpas på familjemedlemmar eller kända medarbetare till en person i politiskt utsatt ställning.

Författningar

Åtgärder för kundkännedom som har utförts av utomstående

21 § Vid tillämpningen av 7, 8 och 12 §§ får en verksamhetsutövare förlita sig på åtgärder som har utförts av en utomstående som anges i 22 §, om verksamhetsutövaren utan dröjsmål

1. får del av de uppgifter som den utomstående har inhämtat, och
2. på begäran kan få del av den dokumentation som ligger till grund för uppgifterna.

Verksamhetsutövaren svarar för att de åtgärder för kundkännedom som vidtagits av utomstående är tillräckliga.

22 § Med utomstående enligt 21 § avses

1. fysiska eller juridiska personer med verksamhet som anges i 1 kap. 2 § första stycket 1–3, 5–8 och 10–15 eller motsvarande verksamhet, auktoriserade eller godkända revisorer och advokater som är etablerade inom EES, och
2. fysiska eller juridiska personer med verksamhet som anges i 1 kap. 2 § första stycket 1–3, 5–8 och 10–15 eller motsvarande verksamhet, auktoriserade eller godkända revisorer och advokater som är etablerade utanför EES, om de
 - a. tillämpar bestämmelser om kundkännedom och bevarande av handlingar som motsvarar kraven i denna lag, och
 - b. står under tillsyn över att dessa bestämmelser följs.

Lag (2021:903)

23 § En verksamhetsutövare får inte förlita sig på åtgärder för kundkännedom som vidtagits av en utomstående med hemvist i ett sådant land utanför EES som av Europeiska kommissionen identifierats som ett högriskredjeland.

Första stycket gäller inte om den utomstående är filial eller dotterföretag till en juridisk person som anges i 22 § 1, om filialen eller dotterföretaget tillämpar gemensamma rutiner som fastställts enligt 2 kap. 8 eller 9 § eller motsvarande krav enligt lagstiftningen i det land där kunden finns eller har hemvist.

24 § Kraven i 21–23 §§ ska inte tillämpas vid utkontraktering, agenturförhållanden eller liknande förhållanden där den utomstående tjänsteleverantören, agenten eller motsvarande enligt avtal ska anses ingå i verksamhetsutövaren.

Kundkontroll i särskilda fall

Konton med medel som tillhör någon annan

25 § En verksamhetsutövare som tillhandahåller konto som kunden innehar i syfte att förvalta medel som tillhör kundens verkliga huvudman behöver inte vidta de åtgärder för kundkännedom som avses i 8 § i fråga om den verkliga huvudmannen, om kunden

1. är en fysisk eller juridisk person med verksamhet som anges i 1 kap. 2 § första stycket 1–3, 5–8 och 10–15 eller motsvarande verksamhet, auktoriserad eller godkänd revisor, advokat eller advokatbolag med hemvist inom EES,
2. är en fysisk eller juridisk person med verksamhet som anges i 1 kap. 2 § första stycket 1–3, 5–8 och 10–15 eller motsvarande verksamhet, auktoriserad eller godkänd revisor, advokat eller advokatbolag med hemvist utanför EES, och
 - a. tillämpar bestämmelser om kundkännedom och bevarande av handlingar som motsvarar kraven i denna lag, och
 - b. står under tillsyn över att dessa bestämmelser följs, eller
3. till följd av föreskrift i lag eller annan författning är skyldig att hålla medel som förvaltas för någon annans räkning avskilda från egna tillgångar och medel.

Första stycket får tillämpas endast om den risk som kan förknippas med kunden enligt 2 kap. 3 § bedöms som låg och om verksamhetsutövaren utan dröjsmål på begäran kan få del av uppgift om identiteten hos den för vars räkning kunden förvaltar medlen och den dokumentation som ligger till grund för uppgifterna.

Lag (2021:903)

Livförsäkringar och andra investeringsrelaterade försäkringar

26 § En verksamhetsutövare som tillhandahåller livförsäkringar eller andra investeringsrelaterade försäkringar ska

1. senast när försäkringsersättning betalas ut identifiera förmånstagaren och förmånstagarens verkliga huvudman och kontrollera identiteten på dessa samt vidta åtgärder för att avgöra om någon av dem är en person i politiskt utsatt ställning eller en familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person,
2. när den får kännedom om att en försäkring har överlåts identifiera förvärvaren och förvärvarens verkliga huvudman och kontrollera identiteten på dessa samt vidta åtgärder för att avgöra om någon av dem är en person i politiskt utsatt ställning eller en familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person.

Lag (2020:51)

27 § Om en person i politiskt utsatt ställning eller en familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person har identifierats enligt 26 § 1 och detta medför att risken för penningtvätt eller finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen bedöms som hög, ska verksamhetsutövaren

1. inhämta godkännande från behörig beslutsfattare innan försäkringsersättning betalas ut, och
2. tillämpa skärpt fortlöpande uppföljning av affärsförbindelsen enligt 13 § och övervaka aktiviteter och transaktioner enligt 4 kap. 1 § i förhöjd omfattning.

Lag (2020:51)

28 § Kontroller och åtgärder enligt 26 och 27 §§ ska vidtas i den omfattning det behövs med hänsyn till den risk som kan förknippas med kundrelationen enligt 2 kap. 3 §. Om det behövs för att bedöma risken, ska omständigheter hänförliga till förmånstagaren också beaktas.

Truster och liknande juridiska konstruktioner utan utpekade förmånstagare

29 § Om kunden är eller företräder en trust eller liknande juridisk konstruktion och trustens eller den juridiska konstruktionens förmånstagare identifieras på annat sätt än med namn, ska en verksamhetsutövare säkerställa att förmånstagaren kan identifieras senast vid utbetalningstillfället.

Förmånstagarens identitet ska kontrolleras senast vid utbetalningen av förmånerna eller när förmånstagaren gör gällande någon annan förvärvad rättighet.

Författningar

30 § Kontroller och åtgärder enligt 29 § ska vidtas i den omfattning det behövs med hänsyn till den risk som kan förknippas med kundrelationen enligt 2 kap. 3 §. När det behövs för att bedöma risken ska omständigheter hänförliga till förmånstagaren också beaktas.

Elektroniska pengar

31 § En verksamhetsutövare får besluta att inte vidta de åtgärder för kundkännedom som avses i 7, 8 och 10–13 §§ i fråga om elektroniska pengar enligt lagen (2011:755) om elektroniska pengar, om

1. betalningsinstrumentet inte kan återuppladdas eller har en månatlig gräns för penningtransaktioner på ett belopp motsvarande högst 150 euro och endast kan användas för betalning i Sverige,
2. det högsta belopp som lagras elektroniskt inte överstiger ett belopp motsvarande 150 euro,
3. betalningsinstrumentet kan användas uteslutande för inköp av varor eller tjänster,
4. betalningsinstrumentet inte kan finansieras med anonyma elektroniska pengar, och
5. kontantinlösen eller kontantuttag av de elektroniska pengarnas penningvärde inte får ske med belopp som överstiger motsvarande 50 euro.

Förenklade åtgärder för kundkännedom enligt första stycket får tillämpas endast om

1. utgivaren av elektroniska pengar övervakar affärsförbindelserna och transaktionerna så noga att ovanliga eller misstänkta transaktioner kan upptäckas enligt 4 kap. 1 §, eller
2. en betalningstransaktion som initieras via internet eller genom något annat medel för distanskommunikation avser ett belopp som uppgår till motsvarande högst 50 euro.

Lag (2019:774)

32 § Verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 får ta emot betalning med ett anonymt betalningsinstrument som getts ut i ett land utanför EES bara om instrumentet uppfyller kraven i 31 §.

Lag (2021:903)

4 kap. Övervakning och rapportering

Övervaknings- och rapporteringsskyldighet

1 § En verksamhetsutövare ska övervaka pågående affärsförbindelser och bedöma enskilda transaktioner i syfte att upptäcka aktiviteter och transaktioner som

1. avviker från vad verksamhetsutövaren har anledning att räkna med utifrån den kännedom om kunden som verksamhetsutövaren har,
2. avviker från vad verksamhetsutövaren har anledning att räkna med utifrån den kännedom som verksamhetsutövaren har om sina kunder, de produkter och tjänster som tillhandahålls, de uppgifter som kunden lämnar och övriga omständigheter, eller
3. utan att vara avvikande enligt 1 eller 2 kan antas ingå som ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Inriktningen och omfattningen av övervakningen ska bestämmas med beaktande av de risker som identifierats i den allmänna riskbedömningen, den risk för penningtvätt och finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen och annan information om tillvägagångssätt för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

2 § Om avvikelser eller misstänkta aktiviteter eller transaktioner uppmärksammas enligt 1 § eller på annat sätt, ska en verksamhetsutövare genom skärpta åtgärder för kundkännedom enligt 3 kap. 16 § och andra nödvändiga åtgärder bedöma om det finns skäligen grund att misstänka att det är fråga om penningtvätt eller finansiering av terrorism eller att egendom annars härrör från brottslig handling.

När en verksamhetsutövare anser att det finns skäligen grund att misstänka att det är fråga om penningtvätt eller finansiering av terrorism eller att egendom annars härrör från brottslig handling, behöver ytterligare åtgärder enligt första stycket inte vidtas.

3 § Om en verksamhetsutövare efter en bedömning enligt 2 § har skäligen grund att misstänka penningtvätt eller finansiering av terrorism eller att egendom annars härrör från brottslig handling, ska uppgifter om alla omständigheter som kan tyda på detta utan dröjsmål rapporteras till Polismyndigheten.

En sådan rapport ska göras även om transaktioner inte genomförs liksom om det före ingående av en affärsförbindelse eller utförandet av en transaktion uppkommer misstanke om att kunden avser att använda verksamhetsutövarens produkter eller tjänster för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Om den egendom som avses i rapporten till Polismyndigheten finns hos verksamhetsutövaren ska detta anges särskilt, liksom i förekommande fall uppgifter om

1. vilka tillgodohavanden kunden har hos verksamhetsutövaren,
2. huruvida verksamhetsutövaren avstått från att genomföra en misstänkt transaktion, och
3. mottagare av en misstänkt transaktion.

3 a § Polismyndigheten ska i de fall det är möjligt ge lämplig återkoppling till verksamhetsutövarna om effektiviteten och uppföljningen av rapporter enligt 3 §.

Lag (2020:51)

4 § Om en tillsynsmyndighet vid inspektion eller på annat sätt har upptäckt en omständighet som kan antas ha samband med eller utgöra penningtvätt eller finansiering av terrorism, ska myndigheten utan dröjsmål underrätta Polismyndigheten om detta.

En sådan underrättelse ska även göras av andra myndigheter som i sin verksamhet upptäcker sådana omständigheter som avses i första stycket i samband med att de hanterar kontanter, om det inte hindras av sekretess enligt offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

5 § Vid tillämpning av artikel 32.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG, i den ursprungliga lydelsen, och av artikel 55.2 i förordning (EU) nr 1031/2010 är Polismyndigheten finansunderrättelseenhet.

Uppgiftsskyldighet

6 § På begäran av Polismyndigheten eller Säkerhetspolisen ska en verksamhetsutövare och den som bedriver eller under de senaste fem åren har bedrivit penninginsamling för humanitärt, välgörande, kulturellt eller något annat allmännyttigt ändamål utan dröjsmål lämna alla uppgifter som behövs för en utredning om penningtvätt eller finansiering av terrorism.

När uppgifter har lämnats enligt 3 §, ska även andra fysiska eller juridiska personer som avses i 1 kap. 2–5 §§ lämna de uppgifter för utredningen som Polismyndigheten eller Säkerhetspolisen begär.

Lag (2019:774)

7 § En verksamhetsutövare ska ha ett system för att snabbt och fullständigt kunna lämna uppgifter om huruvida verksamhetsutövaren under de senaste fem åren har haft en affärsförbindelse med en viss person och, om så skulle vara fallet, om förbindelsens art.

Undantag från rapporterings- och uppgiftsskyldighet

8 § Advokater och andra oberoende jurister, auktoriserade och godkända revisorer samt skatterådgivare är inte skyldiga att lämna uppgifter enligt 3 eller 6 § om vad som anförtrots dem när de försvarar eller företräder en klient i fråga om ett rättsligt förfarande, inklusive rådgivning för att inleda eller undvika ett rättsligt förfarande. Detsamma gäller information som avser en klient och som de har fått del av i samband med att de bedömer klientens rättsliga situation.

Lag (2019:608)

Tystnadsplikt

9 § Den fysiska personen, den juridiska personen, dess styrelseledamöter eller anställda får inte för kunden eller för någon utomstående obehörigen röja att en bedömning enligt 2 § utförs, har utförts eller kommer att utföras eller att uppgifter har lämnats enligt 3 eller 6 §.

Som obehörigt röjande avses inte att

1. uppgifter lämnas till en tillsynsmyndighet eller en brottsbekämpande myndighet,
2. uppgifter lämnas mellan verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 med hemvist i EES och som ingår i samma koncern eller mellan sådana verksamhetsutövare och deras filialer och dotterföretag belägna i ett land utanför EES, förutsatt att filialerna och dotterföretagen utanför EES tillämpar gemensamma rutiner som fastställts enligt 2 kap. 8 eller 9 § eller motsvarande krav enligt lagstiftningen i det land där filialen finns eller dotterföretaget har hemvist,
3. uppgifter lämnas mellan advokater, andra oberoende jurister, revisorer, tillhandahållare av bokföringstjänster, skatterådgivare och fastighetsmäklare som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, i den ursprungliga lydelsen,

Författningar

- eller likvärdiga bestämmelser i ett land utanför EES och som är anställda eller på annat sätt verksamma inom samma juridiska person eller olika juridiska personer med gemensamt ägande, gemensam ledning eller gemensam efterlevnadskontroll,
4. uppgifter som rör samma kund och samma transaktion och som omfattar fler än en verksamhetsutövare lämnas mellan sådana juridiska och fysiska personer som anges i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 och 18–22, förutsatt att de tillhör samma verksamhets- eller yrkeskategori och omfattas av skyldigheter i fråga om tystnadsplikt och skydd för personuppgifter som följer av denna lag, och
 5. en kund får kännedom om att åtgärder enligt första stycket vidtas eller kan komma att vidtas, när ett röjande inte kan undvikas till följd av verksamhetsutövarens skyldighet att avstå från en transaktion, att avstå från att inleda en affärsförbindelse eller att avsluta en affärsförbindelse enligt 3 kap. 1–3 §§.

Bestämmelser om ansvar för den som bryter mot tystnadsplikten enligt första stycket finns i 20 kap. 3 § brottsbalken.

Lag (2021:903)

10 § En fysisk eller juridisk person som lämnar uppgifter med stöd av 3 eller 6 § får inte göras ansvarig för att ha åsidosatt tystnadsplikt, om personen hade anledning att räkna med att uppgiften borde lämnas. Detsamma gäller en styrelseledamot eller en anställd som lämnar uppgifter för den fysiska eller juridiska personens räkning.

I fråga om europabolag och europakooperativ som har ett sådant förvaltningsssystem som avses i artiklarna 39–42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag respektive artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) ska bestämmelsen om styrelseledamot i första stycket tillämpas på en ledamot i tillsynsorganet. Detsamma gäller bestämmelsen om styrelseledamöter i 9 §.

Av 16 § andra stycket och 22 § lagen (2004:575) om europabolag samt 21 § andra stycket och 26 § lagen (2006:595) om europakooperativ framgår att bestämmelserna i andra stycket ska tillämpas också på ledamöter i ett europabolags eller ett europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan.

Särskilda bestämmelser om ansvar för revisorer i aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser och vissa andra företag finns i 5 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220), 37 § revisionslagen (1999:1079), 29 kap. 2 § aktiebolagslagen (2005:551) och 21 kap. 2 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.

Lag (2018:737)

Dispositionsförbud

11 § Om det finns skäl att misstänka att egendom i form av pengar, fordran eller någon annan rättighet är föremål för penningtvätt eller avsedd för finansiering av terrorism och egendomen finns hos en verksamhetsutövare, får Polismyndigheten eller Säkerhetspolisen besluta att egendomen eller ett motsvarande värde tills vidare inte får flyttas eller disponeras på annat sätt (dispositionsförbud).

Beslut om dispositionsförbud får meddelas endast om det är fara i dröjsmål och det skäligen kan befaras att egendomen annars kommer att undanskaffas och skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som den innebär.

Om förutsättningarna enligt första och andra styckena är uppfyllda, får Polismyndigheten fatta beslut om dispositionsförbud även på begäran av en utländsk finansunderrättelseenhet.

12 § Ett beslut om dispositionsförbud ska så snart som möjligt anmälas till åklagare, som skyndsamt ska pröva om åtgärden ska bestå. Åklagarens beslut får inte överklagas.

Finns det inte längre skäl för åtgärden ska den hävas. Åtgärden upphör att gälla när två arbetsdagar har gått från Polismyndighetens eller Säkerhetspolisens beslut, om den inte hävts före det.

En verksamhetsutövare ska omedelbart underrättas om att en åtgärd har beslutats eller hävts.

Den som har drabbats av ett beslut om dispositionsförbud ska underrättas om beslutet när det kan antas att syftet med en beslutad eller förutsedd åtgärd inte motverkas och den framtida utredningen inte skadas om uppgiften röjs. Beslut om underrättelse meddelas av åklagare. En underrättelse behöver inte lämnas, om den med hänsyn till omständigheterna uppenbart är utan betydelse.

13 § Beslut om dispositionsförbud med anledning av misstänkt penningtvätt får endast avse sådan egendom som härrör från brott eller brottslig verksamhet som avses i 1 kap. 6 § första stycket.

5 kap. Behandling av personuppgifter

Tillämpningsområde

1 § Detta kapitel gäller vid en verksamhetsutövers behandling av personuppgifter enligt denna lag. Kapitlet gäller om behandlingen helt eller delvis är automatiserad eller om personuppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier.

Lag (2018:332)

Tillåtna ändamål för behandling av personuppgifter

2 § En verksamhetsutövare får behandla personuppgifter i syfte att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt denna lag.

Bevarande av handlingar och uppgifter

3 § En verksamhetsutövare ska i fem år bevara handlingar och uppgifter, om handlingarna och uppgifterna avser

1. åtgärder som har vidtagits för kundkännedom enligt 3 kap. och 4 kap. 2 §, eller
2. transaktioner som genomförts med kunder inom ramen för affärsförbindelser eller vid enstaka transaktioner som omfattas av krav på åtgärder för kundkännedom enligt 3 kap. 4–6 §§.

Tiden ska räknas från det att åtgärderna eller transaktionerna utfördes eller, i de fall då en affärsförbindelse har etablerats, affärsförbindelsen upphörde. Om en enstaka transaktion inte har genomförts till följd av misstanke om penningtvätt eller finansiering av terrorism, ska tiden räknas från det att avståendet skedde.

Författningar

4 § Om det är nödvändigt för att förebygga, upptäcka eller utreda penningtvätt eller finansiering av terrorism får verksamhetsutövare bevara handlingar och uppgifter enligt 3 § under en längre tid än fem år. Den sammanlagda tiden får dock inte överstiga tio år.

Första stycket gäller också i fråga om handlingar och uppgifter som ska bevaras enligt artikel 16 i förordning (EU) 2015/847.

Behandling av känsliga personuppgifter

5 § Personuppgifter som avses i artikel 9.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), här benämnd EUs dataskyddsförordning, får behandlas endast om det är nödvändigt för att

1. bedöma om kunden är en person i politiskt utsatt ställning eller familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person enligt 1 kap. 8–10 §§,
2. bedöma den risk som kan förknippas med kundrelationen enligt 2 kap. 3 §,
3. uppfylla övervakningsskyldigheten enligt 4 kap. 1 §,
4. bedöma misstänkta transaktioner och aktiviteter enligt 4 kap. 2 §, och
5. lämna uppgifter enligt 4 kap. 3 och 6 §§.

Personuppgifterna får också behandlas vid bevarande av handlingar och uppgifter enligt 3 och 4 §§, om det är tillåtet att behandla uppgifterna enligt första stycket.

Lag (2018:332)

Behandling av personuppgifter om lagöverträdelser

6 § Personuppgifter som avses i artikel 10 i EUs dataskyddsförordning får behandlas endast om det är nödvändigt för att

1. bedöma den risk som kan förknippas med kundrelationen enligt 2 kap. 3 §,
2. uppfylla övervakningsskyldigheten enligt 4 kap. 1 §,
3. bedöma misstänkta transaktioner och aktiviteter enligt 4 kap. 2 §, och
4. lämna uppgifter enligt 4 kap. 3 och 6 §§.

Personuppgifterna får också behandlas vid bevarande av handlingar och uppgifter enligt 3 och 4 §§, om det är tillåtet att behandla uppgifterna enligt första stycket.

Lag (2018:332)

Information till den registrerade

7 § Besked om att personuppgifter behandlas enligt 4 kap. 2, 3 eller 6 § och om att sådana uppgifter lagras enligt 3 eller 4 § får inte lämnas ut till den registrerade.

Samkörning av register

8 § En verksamhetsutövers register med uppgifter om misstänkt penningtvätt eller finansiering av terrorism får inte samköras med motsvarande register hos någon annan.

9 § Förbudet i 8 § gäller inte samkörning av register med en filial till en verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 som är etablerad i ett land utanför EES, om kraven enligt 2 kap. 10 och 11 §§ är uppfyllda i fråga om filialen.

Förbudet i 8 § gäller inte heller samkörning av register som sker mellan verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 och som ingår i samma koncern, om verksamhetsutövarna har hemvist i Sverige eller inom EES.

Om en verksamhetsutövare som avses i andra stycket har hemvist i ett land utanför EES gäller andra stycket om kraven enligt 2 kap. 10 och 11 §§ är uppfyllda i fråga om den verksamhetsutövaren.

Lag (2021:903)

10 § har upphävts genom lag (2018:332).

Tystnadsplikt

11 § Den som är verksam hos en verksamhetsutövare får inte obehörigen röja att personuppgifter behandlas enligt 5 och 6 §§ eller 4 kap. 2, 3 och 6 §§ och att sådana uppgifter bevaras enligt 3 och 4 §§.

Ansvaret enligt 20 kap. 3 § brottsbalken ska inte följa för den som bryter mot förbudet i första stycket.

6 kap. Intern kontroll och anmälningar om misstänkta överträdelser

1 § En verksamhetsutövare ska ha rutiner och riktlinjer för intern kontroll.

Om en verksamhetsutövare använder modeller för riskbedömning, riskklassificering, övervakning eller andra förfaranden, ska verksamhetsutövaren ha rutiner för modellriskhantering. Rutinerna för modellriskhantering ska syfta till att utvärdera och kvalitetssäkra de modeller som verksamhetsutövaren använder.

Omfattningen av och innehållet i rutinerna och riktlinjerna ska bestämmas med hänsyn till verksamhetsutövarens storlek och art samt den risk för penningtvätt och finansiering av terrorism som identifierats i den allmänna riskbedömningen.

2 § När det är motiverat med hänsyn till verksamhetens storlek och art, ska en verksamhetsutövare

1. utse en medlem av ledningsgruppen, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare som ska ansvara för att verksamhetsutövaren genomför de åtgärder som krävs för att följa denna lag och de föreskrifter som meddelats med stöd av lagen,

2. utse en person att löpande kontrollera att verksamhetsutövaren fullgör sina skyldigheter enligt denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av lagen (centralt funktionsansvarig), och
3. inrätta en oberoende granskningsfunktion med ansvar för att granska de interna riktlinjer, kontroller och förfaranden som syftar till att verksamhetsutövaren ska fullgöra sina skyldigheter enligt denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av lagen.

Den som är centralt funktionsansvarig ska ansvara för rapporter till Polismyndigheten enligt 4 kap. 3 §.

3 § Om en verksamhetsutövare med huvudkontor i en annan stat inom EES tillhandahåller tjänster som avses i 1 kap. 2 § första stycket 6 eller 8 i Sverige, får Finansinspektionen besluta att verksamhetsutövaren ska utse en central kontaktpunkt i Sverige med ansvar för att säkerställa att bestämmelserna i denna lag följs.

Första stycket gäller inte om tjänsterna tillhandahålls genom en filial eller ett dotterföretag här i landet.

4 § En verksamhetsutövare ska tillhandahålla ändamålsenliga rapporteringssystem för anställda, uppdragstagare och andra som på liknande grund deltar i verksamheten och som vill göra anmälningar om misstänkta överträdelse av bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av lagen.

För verksamhetsutövare som omfattas av förordning (EU) 2015/847 ska rapporteringssystemen även möjliggöra anmälningar av misstänkta överträdelse av bestämmelserna i den förordningen.

Lag (2019:774)

4 a § En verksamhetsutövare ska ha rutiner och vidta de åtgärder i övrigt som behövs för att skydda anställda, uppdragstagare och andra som på liknande grund deltar i verksamheten från hot, hämnd eller andra fientliga åtgärder till följd av att de gjort en anmälan om misstänkta överträdelse av bestämmelserna i denna lag eller i föreskrifter som meddelats med stöd av lagen.

En verksamhetsutövare får inte utsätta en anställd, en uppdragstagare eller någon annan som på liknande grund deltar i verksamheten för repressalier på grund av att denne har gjort en anmälan.

Lag (2019:774)

5 § Uppgift i en anmälan om en misstänkt överträdelse enligt 4 § får inte obehörigen röjas, om uppgiften kan avslöja anmälarens identitet.

Ansvar enligt 20 kap. 3 § brottsbalken ska inte följa för den som bryter mot förbudet i första stycket.

I det allmänna verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Om det i lag finns bestämmelser som avviker från första eller andra stycket, gäller de bestämmelserna.

6 a kap. Skadestånd

1 § En verksamhetsutövare som bryter mot 2 kap. 15 § andra stycket eller 6 kap. 4 a § andra stycket ska betala ersättning för den skada som uppkommer. Skadeståndet kan avse både ersättning för den förlust som uppkommer och ersättning för den kränkning som lagbrottet innebär.

Ersättning som avser en förlust som uppkommit efter det att en anställning upphört får bestämmas till högst det belopp som anges i 39 § lagen (1982:80) om anställningsskydd.

Om det är skäligt får skadeståndet sättas ned eller helt falla bort.

Lag (2019:774)

Författningar

2 § Om den som anser sig ha blivit utsatt för repressalier visar omständigheter som ger anledning att anta att han eller hon har blivit utsatt för repressalier, är det verksamhetsutövaren som ska visa att några repressalier inte har förekommit.

Lag (2019:774)

3 § Mål enligt 1 § som rör en anställd eller någon som fullgör praktik hos verksamhetsutövaren eller som utför arbete som inhyrd eller inlånad arbetskraft ska handläggas enligt lagen (1974:371) om rättegången i arbetstvister. I sådana mål ska även den som fullgör praktik eller som utför arbete som inhyrd eller inlånad arbetskraft anses som arbetstagare. Den verksamhetsutövare hos vilken praktiken eller arbetet utförs ska anses som arbetsgivare. Detta gäller också när reglerna om tvisteförhandling i lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet tillämpas.

Mål enligt 1 § som rör någon annan än den som avses i första stycket ska prövas av allmän domstol och handläggas enligt rättegångsbalkens bestämmelser om rättegången i tvistemål där förlikning om saken är tillåten.

Lag (2019:774)

4 § I mål som avses i 3 § första stycket ska följande bestämmelser i lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet tillämpas:

- 64 § om tidsfrist för att påkalla förhandling,
- 65 § om tidsfrist för att väcka talan,
- 66 § om förlängd tidsfrist för den som inte företräds av en arbetstagarorganisation, och
- 68 § om förlorad talerätt på grund av preskription.

Lag (2019:774)

7 kap. Tillsyn och ingripanden

Tillämpningsområde

1 § Detta kapitel tillämpas i fråga om tillsyn över och ingripanden mot verksamhet som avses i 1 kap. 2 § första stycket 16, 19, 20 och 22–24. Regeringen kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela föreskrifter om vilka myndigheter som utövar tillsyn enligt detta kapitel.

Bestämmelser om tillsyn över och ingripanden mot verksamhet som avses i 1 kap. 2 § första stycket 21 finns i 8 kap. rättegångsbalken och i 7 a kap. denna lag.

Bestämmelser om tillsyn över och ingripanden mot annan verksamhet som avses i 1 kap. 2 § första stycket finns i de lagar som reglerar dessa verksamhetsutövare.

Lag (2021:903)

Tillsyn

2 § Genom tillsynen kontrolleras att verksamheten drivs enligt denna lag och föreskrifter som meddelats med stöd av lagen.

3 § Den som avser att driva verksamhet som anges i 1 § första stycket ska anmäla detta till Bolagsverket. Sådan verksamhet får inte drivas om anmälan inte har gjorts.

Om en fysisk eller juridisk person som är antecknad i Bolagsverkets register anmäler att verksamheten har upphört eller om det på annat sätt framgår att så är fallet, ska verket ta bort personen ur registret.

4 § Tillsynsmyndigheten får förelägga den som driver verksamhet som anges i 1 § första stycket utan att ha anmält detta att göra anmälan. Är det osäkert om en verksamhet är anmälningspliktig enligt 3 §, får tillsynsmyndigheten förelägga personen att lämna de upplysningar om verksamheten som behövs för att bedöma om så är fallet.

5 § Tillsynsmyndigheten får förelägga den som driver verksamhet som omfattas av detta kapitel att lämna de upplysningar och ge tillgång till de handlingar som behövs för tillsynen.

Tillsynsmyndigheten får, när den anser det nödvändigt, genomföra en undersökning på plats hos en verksamhetsutövare som är föremål för tillsyn enligt detta kapitel.

6 § Den som i väsentlig utsträckning har åsidosatt skyldigheter i näringsverksamhet eller som har gjort sig skyldig till allvarig brottslighet får inte ägna sig åt verksamhet som är anmälningspliktig enligt 3 §.

Om verksamhetsutövaren är en juridisk person, gäller första stycket den som har ett kvalificerat innehav av andelar i den juridiska personen eller ingår i dess ledning.

Med ett kvalificerat innehav avses i detta kapitel detsamma som i 1 kap. 5 § 15 lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.

7 § Om en verksamhetsutövare får kännedom om att förändringar har skett i den krets som har ett kvalificerat innehav i företaget eller ingår i dess ledning, ska förändringen anmälas till tillsynsmyndigheten.

Ingripanden

8 § Om ett föreläggande enligt 4 § eller 5 § första stycket inte följs, får tillsynsmyndigheten förelägga den fysiska eller juridiska personen att upphöra med verksamheten.

9 § Tillsynsmyndigheten ska förelägga en verksamhetsutövare som omfattas av ett förbud enligt 6 § första stycket att

1. upphöra med verksamheten, om verksamhetsutövaren är en fysisk person, eller
2. vidta rättelse och, om rättelse inte vidtas, upphöra med verksamheten, om verksamhetsutövaren är en juridisk person.

Tillsynsmyndigheten får förelägga den som omfattas av ett förbud enligt 6 § andra stycket att avyttra så stor del av andelarna att innehavet därefter inte är kvalificerat eller, om innehavaren av andelarna är en juridisk person, att byta ut den diskvalificerade personen i dess ledning.

10 § Tillsynsmyndigheten får ingripa mot en verksamhetsutövare som överträder en bestämmelse i 2–6 kap. eller föreskrifter som meddelats med stöd av lagen.

11 § Vid en överträdelse som avses i 10 § får tillsynsmyndigheten ingripa mot en verksamhetsutövare genom att utfärda ett föreläggande att göra rättelse eller, vid överträdelse som inte är ringa, genom beslut om sanktionsavgift.

Om verksamhetsutövaren är en fysisk person får sanktionsavgift enligt första stycket beslutas endast om överträdelsen är allvarlig, upprepad eller systematisk och personen i fråga uppsåtlig eller av grov oaktsamhet orsakat överträdelsen.

Om överträdelsen är allvarlig, upprepad eller systematisk får tillsynsmyndigheten förelägga verksamhetsutövaren att upphöra med verksamheten.

12 § Om verksamhetsutövaren är en juridisk person får tillsynsmyndigheten även ingripa mot någon som ingår i verksamhetsutövarens styrelse, är dess verkställande direktör eller på motsvarande sätt företräder verksamhetsutövaren, eller är ersättare för någon av dem, om verksamhetsutövaren har befunnits ansvarig för en överträdelse som avses i 10 §.

Ett ingripande får ske endast om verksamhetsutövarens överträdelse är allvarlig, upprepad eller systematisk och personen i fråga uppsåtlig eller av grov oaktsamhet orsakat överträdelsen.

Ingripande sker genom

1. beslut att personen i fråga under en viss tid, lägst tre år och högst tio år, inte får upprätthålla en funktion som avses i första stycket hos verksamhetsutövare som anges i 1 § första stycket, eller
2. beslut om sanktionsavgift.

13 § Vid valet av ingripande ska tillsynsmyndigheten ta hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är och hur länge den har pågått. Särskild hänsyn ska tas till skador som har uppstått och graden av ansvar.

I försvårande riktning ska det beaktas om verksamhetsutövaren tidigare har begått en överträdelse eller om den fysiska personen i verksamhetsutövarens ledning tidigare orsakat en sådan överträdelse.

Författ-
ningar

I förmildrande riktning ska det beaktas om

1. verksamhetsutövaren eller den fysiska personen i verksamhetsutövarens ledning i väsentlig utsträckning genom ett aktivt samarbete har underlättat tillsynsmyndighetens utredning, och
2. om verksamhetsutövaren snabbt upphört med överträdelsen eller den fysiska personen i verksamhetsutövarens ledning snabbt verkat för att överträdelsen ska upphöra, sedan den anmälts till eller påtalats av tillsynsmyndigheten.

Sanktionsavgift

14 § Sanktionsavgiften för en verksamhetsutövare som är en juridisk person ska som högst fastställas till det högsta av

1. två gånger den vinst som verksamhetsutövaren gjort till följd av överträdelsen, om beloppet går att fastställa, eller
2. ett belopp i kronor motsvarande en miljon euro.

Sanktionsavgiften får inte bestämmas till ett lägre belopp än 5.000 kronor.

Avgiften tillfaller staten.

15 § Sanktionsavgiften för en fysisk person ska som högst fastställas till det högsta av

1. två gånger den vinst som den fysiska personen gjort till följd av överträdelsen, om beloppet går att fastställa, eller
2. ett belopp i kronor motsvarande en miljon euro.

Avgiften tillfaller staten.

16 § När sanktionsavgiftens storlek fastställs, ska särskild hänsyn tas till sådana omständigheter som anges i 13 § samt till den juridiska eller fysiska personens finansiella ställning och, om det går att fastställa, den vinst som gjorts till följd av överträdelsen.

Sanktionsföreläggande

17 § Beslut om ingripande enligt 11 § andra stycket och 12 § tas upp av tillsynsmyndigheten genom sanktionsföreläggande.

Ett sanktionsföreläggande innebär att den fysiska personen föreläggs att inom en viss tid godkänna en sanktion som är bestämd till tid eller belopp.

När föreläggandet har godkänts, gäller det som ett domstolsavgörande som fått laga kraft. Ett godkännande som görs efter den tid som angetts i föreläggandet är utan verkan.

18 § Ett sanktionsföreläggande ska innehålla uppgift om

1. den fysiska person som föreläggandet avser,
2. överträdelsen och de omständigheter som behövs för att känneteckna den,
3. de bestämmelser som är tillämpliga på överträdelsen, och
4. den sanktion som föreläggs personen.

Föreläggandet ska också innehålla en upplysning om att ansökan om sanktion kan komma att ges in till domstol, om föreläggandet inte godkänns inom den tid som tillsynsmyndigheten anger.

19 § Om ett sanktionsföreläggande inte har godkänts inom angiven tid, får tillsynsmyndigheten ansöka hos domstol om att sanktion ska beslutas. En sådan ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av tillsynsmyndighetens beslut om ingripande mot verksamhetsutövaren.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

20 § En sanktion enligt 11 § andra stycket och 12 § får beslutas bara om sanktionsföreläggande har delgetts den som sanktionen riktas mot inom två år från den tidpunkt då överträdelsen ägde rum.

Verkställighet av beslut om sanktionsavgift

21 § Sanktionsavgiften ska betalas till tillsynsmyndigheten inom trettio dagar efter det att beslutet om den fått laga kraft eller sanktionsföreläggandet godkänts eller den längre tid som anges i beslutet eller föreläggandet.

22 § Om sanktionsavgiften inte betalas inom den tid som anges i 21 §, ska tillsynsmyndigheten lämna den obetalda avgiften för indrivning. Bestämmelser om indrivning av statliga fordringar finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

23 § En sanktionsavgift som har beslutats faller bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft eller sanktionsföreläggandet godkändes.

Vite

24 § Föreläggande enligt denna lag får förenas med vite.

Överklagande

25 § Beslut om föreläggande att lämna uppgifter enligt 4 § andra meningen och 5 § första stycket samt beslut om att meddela ett sanktionsföreläggande enligt 17 § får inte överklagas.

Övriga beslut som meddelas enligt detta kapitel får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. I sådana ärenden får tillsynsmyndigheten bestämma att beslutet ska gälla omedelbart, dock inte i fråga om beslut om sanktionsavgift.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

7 a kap. Särskilda bestämmelser om tillsyn över och ingripanden mot advokater och advokatbolag

Advokater

1 § Vid tillämpningen av denna lag gäller för advokater de grundläggande bestämmelserna om tillsyn och ingripanden i 8 kap. rättegångsbalken och 4–11 §§ i detta kapitel.

Lag (2019:608)

Advokatbolag

2 § Sveriges advokatsamfunds styrelse och disciplinnämnd utövar tillsyn över att advokatbolag följer denna lag.

Advokatbolag ska lämna samfundets styrelse och disciplinnämnd de uppgifter som behövs för tillsynen.

Om ett advokatbolag överträder en bestämmelse i 2–6 kap. får samfundets styrelse och disciplinnämnd ingripa mot advokatbolaget genom beslut om uttalande, erinran eller varning.

Lag (2019:608)

3 § Den som i väsentlig utsträckning har åsidosatt skyldigheter i näringsverksamhet eller som har gjort sig skyldig till allvarlig brottslighet får inte ha ett kvalificerat innehav av andelar i ett advokatbolag eller ingå i dess ledning.

Med kvalificerat innehav avses detsamma som i 1 kap. 5 § 15 lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.

Lag (2019:608)

Platsundersökning

4 § Sveriges advokatsamfunds styrelse och disciplinnämnd får, när det är nödvändigt för tillsynen över att advokater och advokatbolag följer denna lag, genomföra en undersökning hos en advokat eller ett advokatbolag.

Lag (2019:608)

Författ-
ningar

Omständigheter som ska beaktas vid val av ingripande

5 § Vid valet av ingripande vid en överträdelse av en bestämmelse i 2–6 kap. ska hänsyn tas till hur allvarlig överträdelsen är och hur länge den har pågått. Särskild hänsyn ska tas till skador som har uppstått och graden av ansvar.

I försvårande riktning ska det beaktas om advokaten eller advokatbolaget tidigare har begått en överträdelse eller om personen i advokatbolagets ledning tidigare orsakat en sådan överträdelse.

I förmildrande riktning ska det beaktas om

1. advokaten, advokatbolaget eller personen i advokatbolagets ledning i väsentlig utsträckning genom ett aktivt samarbete har underlättat utredningen, och
2. advokaten eller advokatbolaget snabbt upphört med överträdelsen eller personen i advokatbolagets ledning snabbt verkat för att överträdelsen ska upphöra, sedan den anmälts till eller påtalats av Sveriges advokatsamfund.

Lag (2019:608)

Sanktionsavgift och tillfälligt förbud att ingå i advokatbolags ledning

6 § En varning enligt 8 kap. 7 § rättegångsbalken som avser en överträdelse av en bestämmelse i 2–6 kap. och en varning enligt 2 § tredje stycket får förenas med ett ingripande enligt 7 §.

Om Sveriges advokatsamfunds styrelse eller disciplinnämnd anser att det finns skäl att överväga ett sådant ingripande, ska ärendet överlämnas till Länsstyrelsen i Stockholms län, som beslutar i frågan.

Samfundets styrelse eller disciplinnämnd ska lämna de uppgifter till länsstyrelsen som behövs för prövningen.

Lag (2019:608)

7 § Om en advokat har meddelats en varning får ingripande ske mot advokaten genom beslut om sanktionsavgift.

Om ett advokatbolag har meddelats en varning får ingripande ske mot

1. advokatbolaget genom beslut om sanktionsavgift, och
2. en person som ingår i advokatbolagets styrelse, är dess verkställande direktör eller på motsvarande sätt företräder advokatbolaget, eller är ersättare för någon av dem, genom
 - a. beslut att personen i fråga under en viss tid, lägst tre år och högst tio år, inte får upprätthålla en sådan funktion hos ett advokatbolag, eller
 - b. beslut om sanktionsavgift.

Ett ingripande enligt andra stycket 2 får endast ske om överträdelsen är allvarlig, upprepad eller systematisk och personen i fråga uppsåtlig eller av grov oaksamhet orsakat överträdelsen.

Lag (2019:608)

8 § En sanktionsavgift enligt 7 § ska som högst fastställas till det högsta av

1. två gånger den vinst som gjorts till följd av regelöverträdelsen, om beloppet går att fastställa, eller
2. ett belopp i kronor motsvarande en miljon euro.

En sanktionsavgift enligt 7 § första stycket och andra stycket 1 får inte bestämmas till ett lägre belopp än 5.000 kronor.

Sanktionsavgiften tillfaller staten.

Lag (2019:608)

9 § När sanktionsavgiftens storlek fastställs, ska särskild hänsyn tas till sådana omständigheter som anges i 5 § samt till den berördes finansiella ställning och, om det går att fastställa, den vinst som gjorts till följd av överträdelsen.

Lag (2019:608)

10 § Beslut om ingripande enligt 7 § andra stycket 2 tas upp av Länsstyrelsen i Stockholms län genom sanktionsföreläggande enligt 7 kap. 17–20 §§.

I fråga om verkställighet av beslut om sanktionsavgift tillämpas 7 kap. 21–23 §§.
Det som sägs om tillsynsmyndigheten i de bestämmelserna ska i stället gälla länsstyrelsen.

Lag (2019:608)

Överklagande

11 § Beslut enligt 7 § av länsstyrelsen får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Beslut om att meddela ett sanktionsföreläggande får inte överklagas.

Lag (2019:608)

8 kap. Bemyndiganden

1 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om

1. undantag för vissa speltjänster från tillämpning av lagen eller bestämmelser i den,
2. innehållet i och omfattningen av den allmänna riskbedömningen enligt 2 kap. 1 § och om faktorer som kan tyda på låg eller hög risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism,
3. undantag från kravet på dokumenterade riskbedömningar enligt 2 kap. 2 §,
4. riskklassificering av kunder enligt 2 kap. 3 §, inbegripet faktorer som kan tyda på låg eller hög risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism,
5. innehållet i och omfattningen av interna och gemensamma rutiner enligt 2 kap. 8 och 9 §§,
6. innehållet i rutiner för lämplighetsprövning enligt 2 kap. 13 §,
7. dokumentation av genomförda utbildningar och vilken information och utbildning som ska tillhandahållas anställda enligt 2 kap. 14 §,
8. nödvändiga åtgärder och rutiner enligt 2 kap. 15 § och 6 kap. 4 a §,
9. åtgärder för identitetskontroll enligt 3 kap. 7 och 8 §§,
10. vad som avses med förenklade åtgärder för kundkännedom och i vilka situationer som förenklade åtgärder är tillåtna enligt 3 kap. 15 §,
11. vad som avses med skärpta åtgärder för kundkännedom och i vilka situationer som skärpta åtgärder ska vidtas enligt 3 kap. 16 och 17 §§,
12. hur rapportering till Polismyndigheten ska göras enligt 4 kap. 3 §,
13. hur uppgifter ska lämnas enligt 4 kap. 6 §,
14. system för uppgiftslämning enligt 4 kap. 7 §,
15. bevarande av handlingar och uppgifter enligt 5 kap. 3 §,
16. förutsättningarna för förlängt bevarande av handlingar och uppgifter enligt 5 kap. 4 §,
17. innehållet i och omfattningen av rutiner för intern kontroll och modellriskhantering enligt 6 kap. 1 §,
18. kriterierna för när funktioner som avses i 6 kap. 2 § första stycket ska inrättas samt de krav som ska gälla i fråga om funktionernas organisation, befogenheter och oberoende,
19. organisation, kompetens, befogenheter, funktion och oberoende för den centrala kontaktpunkten enligt 6 kap. 3 §,
20. det särskilda rapporteringssystemet enligt 6 kap. 4 §, och
21. skyldighet för verksamhetsutövare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 1–13 att periodiskt eller på begäran lämna uppgifter om sin verksamhet, sina kunder och andra förhållanden som är nödvändiga för att tillsynsmyndigheter ska kunna bedöma den risk som kan förknippas med de verksamhetsutövare som står under tillsyn.

Lag (2021:903)

Författ-
ningar

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2017:630

1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2017.
2. Genom lagen upphävs lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.
3. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för överträdelser som inträffat före ikraftträdandet.

Penningtvättslag (2017:630)

2019:608

1. Denna lag träder i kraft den 1 november 2019.
2. Äldre bestämmelser gäller för överträdelse som har inträffat före ikraftträdandet.

2019:772

Denna lag träder i kraft den 15 december 2019.

2019:774

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020 i fråga om 3 kap. 32 § och i övrigt den 1 januari 2020.

2019:980

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

2019:1254

Denna lag träder i kraft den 2 januari 2020.

2020:51

Denna lag träder i kraft den 1 april 2020.

2020:661

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2020.

2020:1039

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
2. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande för aktiebolag och ekonomiska föreningar som omfattas av punkt 2 och 3 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2020:1026) om upphävande av lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet.

2021:517

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2021.

2021:903

Denna lag träder i kraft den 10 november 2021.

Propositioner

<i>SFS 2017:630</i> Prop. 2016/17:173	<i>SFS 2018:177</i> Prop. 2017/18:77	<i>SFS 2018:332</i> Prop. 2017/18:142	<i>SFS 2018:737</i> Prop. 2017/18:185
<i>SFS 2018:1148</i> Prop. 2017/18:220	<i>SFS 2018:1221</i> Prop. 2017/18:216	<i>SFS 2018:1230</i> Prop. 2017/18:216 Prop. 2017/18:220	<i>SFS 2019:608</i> Prop. 2018/19:125
<i>SFS 2019:772</i> Prop. 2018/19:158	<i>SFS 2019:774</i> Prop. 2018/19:150	<i>SFS 2019:980</i> Prop. 2018/19:162	<i>SFS 2019:1254</i> Prop. 2019/20:14
<i>SFS 2020:51</i> Prop. 2019/20:55	<i>SFS 2020:661</i> Prop. 2019/20:148	<i>SFS 2020:1039</i> Prop. 2019/20:195	<i>SFS 2021:517</i> Prop. 2020/21:119
<i>SFS 2021:903</i> Prop. 2020/21:206			

Förordning (2009:92) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

(senast ändrad genom SFS 2021:1253)

Inledande bestämmelse	1723
Anmälan till Bolagsverket	1723
Register över verksamhetsutövare som anmält verksamhet enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism	1724
Samordningsfunktion för åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism	1724
Kontaktpunkt	1725
Tillsyn	1726
Offentliggörande av ingripanden	1726
Informationsskyldighet för Finansinspektionen	1727
Samarbete och utbyte av information	1727
Bemyndiganden	1727
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1728

Inledande bestämmelse

1 § Denna förordning innehåller närmare bestämmelser för tillämpningen av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Termer och uttryck som används i förordningen har samma betydelse som i lagen.

Förordning (2017:675)

Anmälan till Bolagsverket

2 § En anmälan om registrering enligt 7 kap. 3 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism ska göras skriftligen hos Bolagsverket.

Om en utländsk verksamhetsutövare bedriver anmälningspliktig verksamhet i Sverige genom filial, ska anmälan om registrering göras av filialen.

En anmälan om registrering får överföras elektroniskt till Bolagsverket. En sådan anmälan ska vara undertecknad med en elektronisk underskrift.

Förordning (2017:675)

3 § En anmälan enligt 2 § ska för fysiska personer innehålla uppgift om för- och efternamn, personnummer eller samordningsnummer, folkbokföringsadress och anmälningspliktig verksamhet. Om folkbokföringsadress i Sverige saknas, ska anmälan innehålla adress i Sverige där den anmälningspliktiga verksamheten huvudsakligen ska bedrivas. För juridiska personer och filialer ska en sådan anmälan innehålla uppgift om företagsnamn, organisationsnummer och anmälningspliktig verksamhet.

Anmälan ska för fysiska personer undertecknas av den som ska bedriva den anmälda verksamheten och för juridiska personer av en styrelseledamot, verkställande direktör eller bolagsman. För filialer ska en anmälan undertecknas av verkställande direktör i filialen.

Förordning (2018:1834)

4 § Om den som har gjort en registreringsanmälan inte har följt det som gäller om anmälan eller om det finns något annat som hindrar registrering, ska Bolagsverket förelägga denne att yttra sig i frågan eller göra rättelse inom viss tid.

Om den som har gjort anmälan inte följer ett föreläggande enligt första stycket, ska anmälan skrivas av. En upplysning om detta ska tas in i förelägget.

Om det även sedan anmälaren har yttrat sig finns hinder för registrering som anmälan har haft tillfälle att yttra sig över, ska Bolagsverket vägra registrering. Om det finns skäl för det, får dock verket ge den som har gjort anmälan tillfälle att yttra sig på nytt innan beslut fattas i ärendet.

Författ-
ningar

Register över verksamhetsutövare som anmält verksamhet enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

5 § Bolagsverket ska med hjälp av automatiserad databehandling föra ett register över de verksamhetsutövare som har gjort anmälan enligt 7 kap. 3 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Bolagsverket är personuppgiftsansvarigt för registret.

Förordning (2018:338)

6 § I registret ska följande uppgifter antecknas om de verksamhetsutövare som har gjort anmälan:

1. för- och efternamn eller företagsnamn,
2. personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer,
3. anmälningspliktig verksamhet, och
4. tillsynsmyndighet.

Förordning (2018:1834)

7 § Registret ska ge offentlighet åt den information som ingår i registret. I fråga om personuppgifter ska registret ha till ändamål att tillhandahålla uppgifter för

1. den tillsyn som länsstyrelserna i Stockholms, Västra Götalands och Skåne län ska utöva enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, och
2. information till allmänheten om verksamhetsutövare som har införts i registret.

Förordning (2017:675)

8 § Bolagsverket ska se till att det inte uppkommer något otillbörligt intrång i de registrerades personliga integritet eller några risker från säkerhetssynpunkt. För dessa syften får myndigheten i enskilda fall ställa upp villkor för behandlingen av personuppgifter.

9 § Bolagsverket får för de ändamål som anges i 7 § andra stycket i enskilda fall besluta om direktåtkomst till registret.

10 § har upphävts genom förordning (2018:338).

11 § En personuppgift i registret ska rättas om uppgiften innehåller någon uppenbar felaktighet till följd av Bolagsverkets eller någon annans skrivfel, räknefel eller något annat liknande förbiseende. Detta gäller i stället för rätten till rättelse enligt artikel 16 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning).

Förordning (2018:338)

12 § Bolagsverket ska snarast efter registreringen av uppgifter om en verksamhetsutövare, eller vid ändring av tidigare registrerade uppgifter, underrätta den berörda tillsynsmyndigheten om de uppgifter som har förts in eller strukits ur registret. Underrättelser får lämnas på medium för automatiserad behandling.

12 a § I ärenden som rör anmälan för registrering enligt denna förordning ska avgift betalas för ärendets handläggning, prövning och registrering, med 850 kr.

Avgift ska inte betalas för anmälan om att verksamheten upphört.

Avgift ska betalas när anmälan för registrering lämnas in. Avgiften återbetalas inte om handläggningen av ett ärende har påbörjats.

Förordning (2009:1417)

Samordningsfunktion för åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

13 § Inom Polismyndigheten ska det finnas en samordningsfunktion för åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Samordningsfunktionen ska bestå av representanter för Bolagsverket, Brottsförebyggande rådet, Ekobrottsmyndigheten, Fastighetsmäklarinspektionen, Finansinspektionen, Kronofogdemyndigheten, Spelinspektionen, Polismyndigheten, Revisorsinspektionen, Skatteverket, Säkerhetspolisen, Tullverket, Åklagarmyndigheten samt länsstyrelserna i Stockholms, Västra Götalands och Skåne län. Sveriges advokatsamfund ska ges möjlighet att delta.

Verksamhetsutövare och övriga berörda fysiska och juridiska personer kan i lämplig utsträckning ges möjlighet att delta i och bidra till samordningsfunktionens arbete.

Förordning (2018:1484)

14 § Samordningsfunktionen ska

1. löpande identifiera, kartlägga och analysera riskerna och metoderna för penningtvätt och finansiering av terrorism i Sverige samt sammanställa, årligen eller efter nya eller förändrade risker, uppdatera och i lämplig utsträckning offentliggöra nationella riskbedömningar för penningtvätt respektive finansiering av terrorism,
2. ge information till verksamhetsutövare, som är utformad så att den kan bidra till verksamhetsutövarnas allmänna riskbedömning, riskklassificering av kunder samt övervakning och rapportering av misstänkta aktiviteter och transaktioner,
3. fungera som ett forum för informationsutbyte och kunskapsöverföring för de myndigheter som utövar tillsyn över verksamhetsutövare, bland annat när det gäller metoder för tillsyn och regelgivning, och
4. sammanställa, offentliggöra och till Europeiska kommissionen ge in statistik som har tillhandahållits enligt 15 a §.

Vid genomförandet av de nationella riskbedömningarna ska samordningsfunktionen beakta den bedömning av risker för penningtvätt och finansiering av terrorism som påverkar den inre marknaden och berör gränsöverskridande verksamhet som Europeiska kommissionen ska göra enligt artikel 6 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2018/843.

Förordning (2019:690)

15 § Samordningsfunktionen bestämmer sina arbetsformer.

Nationella riskbedömningar som avses i 14 § första stycket 1 ska utformas i samförstånd av de deltagande myndigheterna.

Förordning (2017:675)

15 a § En myndighet som ingår i samordningsfunktionen för åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism ska till samordningsfunktionen lämna de statistikuppgifter och andra uppgifter som avses i artikel 44 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2018/843, i den utsträckning uppgifterna finns tillgängliga hos myndigheten.

Förordning (2019:690)

Kontaktpunkt

15 b § Fastighetsmäklarinspektionen, Finansinspektionen, Revisorsinspektionen, Spelinspektionen och länsstyrelserna i Stockholms, Västra Götalands och Skåne län ska upprätthålla funktionen att vara kontaktpunkt enligt artikel 48.1a i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2177.

Förordning (2021:384)

Författningar

Tillsyn

16 § Tillsynen över att lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism följs i fråga om verksamhet enligt 1 kap. 2 § första stycket 16, 17, 19, 20 och 22–24 samma lag ska utövas av länsstyrelserna i Stockholms, Västra Götalands och Skåne län.

Länsstyrelsen i Stockholms län ska utöva tillsyn över följande verksamhetsutövare:

1. juridiska personer med säte i Stockholms län, Södermanlands län, Gotlands län, Västmanlands län, Uppsala län, Jämtlands län, Västernorrlands län, Västerbottens län och Norrbottens län,
2. fysiska personer som är folkbokförda i Stockholms län, Södermanlands län, Gotlands län, Västmanlands län, Uppsala län, Jämtlands län, Västernorrlands län, Västerbottens län och Norrbottens län eller, om folkbokföringsadress saknas, har uppgett en adress där den anmälningsskyldiga verksamheten huvudsakligen ska bedrivas som är belägen i något av dessa län, och
3. filialer till utländska verksamhetsutövare som bedriver anmälningsskyldig verksamhet i Sverige.

Länsstyrelsen i Västra Götalands län ska utöva tillsyn över följande verksamhetsutövare:

1. juridiska personer med säte i Västra Götalands län, Hallands län, Värmlands län, Örebro län, Dalarnas län och Gävleborgs län, och
2. fysiska personer som är folkbokförda i Västra Götalands län, Hallands län, Värmlands län, Örebro län, Dalarnas län och Gävleborgs län eller, om folkbokföringsadress saknas, har uppgett en adress där den anmälningsskyldiga verksamheten huvudsakligen ska bedrivas som är belägen i något av dessa län.

Länsstyrelsen i Skåne län ska utöva tillsyn över följande verksamhetsutövare:

1. juridiska personer med säte i Skåne län, Blekinge län, Kronobergs län, Jönköpings län, Kalmar län och Östergötlands län, och
2. fysiska personer som är folkbokförda i Skåne län, Blekinge län, Kronobergs län, Jönköpings län, Kalmar län och Östergötlands län eller, om folkbokföringsadress saknas, har uppgett en adress där den anmälningsskyldiga verksamheten huvudsakligen ska bedrivas som är belägen i något av dessa län.

Förordning (2021:1253)

17 § När en tillsynsmyndighet har underrättats av Bolagsverket om att en anmälan enligt 2 § har registrerats, ska myndigheten kontrollera att verksamhetsutövaren uppfyller villkoren i 7 kap. 6 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. En sådan kontroll ska även göras när tillsynsmyndigheten underrättas om att en anmälan om ändrade förhållanden enligt 7 kap. 7 § samma lag har registrerats. Tillsynsmyndigheten får även utföra kontroller vid andra tidpunkter om det behövs.

Förordning (2017:675)

17 a § Fastighetsmäklarinspektionen, Spelinspektionen samt länsstyrelserna i Stockholms, Västra Götalands och Skåne län ska ha effektiva och tillförlitliga rutiner för att uppmuntra rapportering av överträdelser av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism samt för att ta emot rapporter om sådana överträdelser.

Förordning (2018:1484)

Offentliggörande av ingripanden

17 b § Finansinspektionen, Revisorsinspektionen, Fastighetsmäklarinspektionen, Spelinspektionen samt länsstyrelserna i Stockholms, Västra Götalands och Skåne län ska på sina webbplatser offentliggöra beslut om ingripanden mot överträdelser av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism eller föreskrifter som meddelats med stöd av den lagen.

Offentliggörandet av ett beslut får helt eller delvis ändras, underlåtas, begränsas eller skjutas upp i den utsträckning det följer av artikel 60.1–60.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, i den ursprungliga lydelsen.

Ett offentliggjort beslut ska finnas tillgängligt på webbplatsen under minst fem år från offentliggörandet. Om beslutet har överklagats, ska det anges på webbplatsen i anslutning till beslutet.

Förordning (2018:1484)

Informationsskyldighet för Finansinspektionen

17 c § Finansinspektionen ska informera Europeiska bankmyndigheten, Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten och Europeiska försäkrings- och tjänstepensionsmyndigheten om alla sanktioner för överträdelse av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism som meddelas för verksamhetsutövare som står under Finansinspektionens tillsyn.

Förordning (2017:675)

Samarbete och utbyte av information

17 d § I den utsträckning som följer av artikel 32 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2018/843, ska

1. Finanspolissektionen vid Polismyndigheten göra analyser för att förebygga, upptäcka och effektivt bekämpa penningtvätt och finansiering av terrorism samt sprida dessa och andra relevanta uppgifter till tillsynsmyndigheterna, och
2. en tillsynsmyndighet ge återkoppling till Finanspolissektionen om användningen av de uppgifter som avses i 1 och om resultatet av de undersökningar eller inspektioner som genomförts på grundval av uppgifterna.

Förordning (2019:690)

17 e § Finanspolissektionen vid Polismyndigheten ska samarbeta och utbyta information med andra finansunderrättelseenheter, i den utsträckning som följer av artikel 52 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, i den ursprungliga lydelsen.

Förordning (2019:690)

Bemyndiganden

18 § När det gäller lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism får Finansinspektionen, Spelinspektionen, Fastighetsmäklarinspektionen samt länsstyrelserna i Stockholms, Västra Götalands och Skåne län, för de verksamhetsutövare som står under respektive myndighets tillsyn, meddela föreskrifter om

1. innehållet i och omfattningen av den allmänna riskbedömningen enligt 2 kap. 1 § och om faktorer som kan tyda på låg eller hög risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism,
2. undantag från kravet på dokumenterade riskbedömningar enligt 2 kap. 2 §,
3. riskklassificering av kunder enligt 2 kap. 3 §, inbegripet faktorer som kan tyda på låg eller hög risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism,
4. innehållet i och omfattningen av interna och gemensamma rutiner enligt 2 kap. 8 och 9 §§,
5. innehållet i rutiner för lämplighetsprövning enligt 2 kap. 13 §,
6. dokumentation av genomförda utbildningar och vilken information och utbildning som ska tillhandahållas anställda enligt 2 kap. 14 §,
7. nödvändiga åtgärder och rutiner enligt 2 kap. 15 § och 6 kap. 4 a §,
8. åtgärder för identitetskontroll enligt 3 kap. 7 och 8 §§,
9. vad som avses med förenklade åtgärder för kundkännedom och i vilka situationer förenklade åtgärder är tillåtna enligt 3 kap. 15 §,
10. vad som avses med skärpta åtgärder för kundkännedom och i vilka situationer skärpta åtgärder ska vidtas enligt 3 kap. 16 och 17 §§,
11. system för uppgiftslämnning enligt 4 kap. 7 §,
12. bevarande av handlingar och uppgifter enligt 5 kap. 3 §,

Författningar

13. förutsättningarna för förlängt bevarande av handlingar och uppgifter enligt 5 kap. 4 §,
14. innehållet i och omfattningen av rutiner för intern kontroll och modellriskhantering enligt 6 kap. 1 §,
15. kriterierna för när funktioner som avses i 6 kap. 2 § första stycket ska inrättas samt de krav som ska gälla i fråga om funktionernas organisation, befogenheter och oberoende, och
16. det särskilda rapporteringssystemet enligt 6 kap. 4 §.

Tillsynsmyndigheterna ska samråda med varandra innan de meddelar föreskrifter enligt första stycket.

Förordning (2019:1172)

19 § Finansinspektionen får, för de verksamhetsutövare som står under inspektionens tillsyn, när det gäller lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, meddela föreskrifter om

1. organisation, kompetens, befogenheter, funktion och oberoende för den centrala kontaktpunkten enligt 6 kap. 3 §, och
2. skyldighet för verksamhetsutövare att periodiskt eller på begäran lämna uppgifter om sin verksamhet, sina kunder och andra förhållanden som är nödvändiga för att inspektionen ska kunna bedöma den risk som kan förknippas med de verksamhetsutövare som står under dess tillsyn.

Polismyndigheten får, när det gäller lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, meddela föreskrifter om

1. hur rapportering till Polismyndigheten ska göras enligt 4 kap. 3 §, och
2. hur uppgifter ska lämnas till Polismyndigheten enligt 4 kap. 6 §.

Säkerhetspolisen får, när det gäller lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, efter samråd med Polismyndigheten meddela föreskrifter om hur uppgifter ska lämnas till Säkerhetspolisen enligt 4 kap. 6 §.

Bolagsverket får meddela föreskrifter om hur information ska lämnas till verket och om elektroniska underskrifter enligt 2 §.

Förordning (2019:1172)

20 § Spelinspektionen får, för de verksamhetsutövare som står under myndighetens tillsyn, meddela föreskrifter om undantag för vissa speltjänster från tillämpning av lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism eller bestämmelser i den.

Första stycket gäller speltjänster som med hänsyn till art, omsättning och andra relevanta omständigheter löper en låg risk för att utnyttjas för penningtvätt och finansiering av terrorism. Vid riskbedömningen ska Spelinspektionen beakta den bedömning av risker för penningtvätt och finansiering av terrorism som Europeiska kommissionen ska göra enligt artikel 6 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, i den ursprungliga lydelsen.

Spelinspektionen ska underrätta Europeiska kommissionen om de beslut om undantag som fattas enligt denna bestämmelse i den utsträckning det följer av artikel 2.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, i den ursprungliga lydelsen.

Förordning (2018:1766)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2019:690

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2020.

2019:1172

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2020.

2021:384

Denna förordning träder i kraft den 30 juni 2021.

2021:1253

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022.

Författ-
ningar

UTDRAG

Brottsbalk (1962:700)

ANDRA AVDELNINGEN Om brotten

9 kap. Om bedrägeri och annan oredlighet

1 § Den som medelst vilseledande förmår någon till handling eller underlåtenhet, som innebär vinning för gärningsmannen och skada för den vilseledde eller någon i vars ställe denne är, dömes för *bedrägeri* till fängelse i högst två år.

För bedrägeri döms också den som genom att lämna oriktig eller ofullständig uppgift, genom att ändra i program eller upptagning eller på annat sätt olovligen påverkar resultatet av en automatisk informationsbehandling eller någon annan liknande automatisk process, så att det innebär vinning för gärningsmannen och skada för någon annan.

Lag (1986:123)

3 § Är brott som avses i 1 § att anse som grovt, döms för *grovt bedrägeri* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömningen av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om gärningsmannen har missbrukat allmänt förtroende eller använt urkund eller annat vars brukande är straffbart enligt 14 eller 15 kap. eller vilseledande bokföring eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art, avsett betydande värde eller inneburit synnerligen kännbar skada.

Lag (2017:442)

3 c § Den som

1. olovligen införskaffar ett betalningsverktyg,
2. för bedräglig användning förvanskar ett betalningsverktyg eller framställer ett falskt betalningsverktyg, eller
3. använder ett olovligen införskaffat eller förvanskat eller falskt betalningsverktyg eller på annat sätt tar befattning med ett sådant betalningsverktyg

döms för *olovlig befattning med betalningsverktyg* till böter eller fängelse i högst två år.

Med betalningsverktyg avses skyddade verktyg, handlingar eller uppgifter som ger möjlighet att överföra pengar eller ett penningvärde.

Om ett brott som avses i första stycket är grovt, döms för *grov olovlig befattning med betalningsverktyg* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om gärningen

1. har avsett betydande värde eller kunnat medföra synnerligen kännbar skada,
2. har ingått i en brottslighet som utövats i organiserad form eller systematiskt, eller
3. annars har varit av särskilt farlig art.

Det ska inte dömas till ansvar enligt denna paragraf om gärningen är belagd med samma eller strängare straff enligt någon annan bestämmelse i denna balk.

Lag (2021:322)

9 § Den som offentliggör eller på annat sätt bland allmänheten sprider vilseledande uppgift för att påverka priset på vara, värdepapper eller någon annan egendom döms för *svindleri* till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

För svindleri döms det också om någon, som medverkar vid bildande av aktiebolag eller annat företag eller som på grund av sin ställning bör ha särskild kännedom om ett företag, uppsåtligt eller av grov oaktsamhet offentliggör eller på annat sätt bland allmänheten eller företagets intressenter sprider vilseledande uppgift som är ägnad att påverka bedömningen av företaget i ekonomiskt hänseende och därigenom medföra skada.

Är brott som avses i första eller andra stycket grovt, döms för *grovt svindleri* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om gärningen har varit av större omfattning, kunnat medföra avsevärd skada eller annars varit av särskilt farlig art.

Lag (2017:442)

11 § För försök eller förberedelse till bedrägeri, grovt bedrägeri, olovlig befattning med betalningsverktyg, grov olovlig befattning med betalningsverktyg, utpressning, ringa utpressning, grov utpressning, ocker, grovt ocker, häleri eller grovt häleri och för stämpling till grovt bedrägeri, grov utpressning, häleri eller grovt häleri döms det till ansvar enligt 23 kap.

Bestämmelserna i 23 kap. 3 § ska dock inte gälla i fråga om försök till utpressning, ringa utpressning eller grov utpressning. För förberedelse till grovt fordringsbedrägeri döms också till ansvar enligt 23 kap.

Som för förberedelse till bedrägeri eller grovt bedrägeri döms den som för att bedra försäkringsgivare eller annars med uppsåt att begå bedrägeri skadar sig eller någon annan till person eller egendom. Detsamma ska gälla, om någon med samma uppsåt försöker åstadkomma sådan skada. Har han eller hon innan skadan uppstått frivilligt avstått från att fullfölja gärningen, ska han eller hon inte dömas till ansvar.

Lag (2021:322)

10 kap. Om förskingring, annan trolöshet och mutbrott

1 § Om någon, som på grund av avtal, allmän eller enskild tjänst eller dylik ställning fått egendom i besittning för annan med skyldighet att utgiva egendomen eller redovisa för denna, genom att tillägna sig egendomen eller annorledes åsidosätter vad han har att iakttaga för att kunna fullgöra sin skyldighet, dömes, om gärningen innebär vinning för honom och skada för den berättigade, för *förskingring* till fängelse i högst två år.

3 § Om brott som avses i 1 § är att anse som grovt, döms för *grov förskingring* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömningen av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om gärningsmannen har missbrukat ansvarsfull ställning eller använt urkund eller annat vars brukande är straffbart enligt 14 eller 15 kap. eller vilseledande bokföring eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art, avsett betydande värde eller inneburit synnerligen kännbar skada.

Lag (2017:442)

4 § Den som i annat fall än som anges i 1, 2 eller 3 § vidtar åtgärd med egendom, som han eller hon har i besittning men till vilken ägande- eller säkerhetsrätt är förbehållen eller tillförsäkrad eller annars tillkommer någon annan, varigenom egendomen frånhånds den andre eller denne på annat sätt berövas sin rätt, döms för *olovligt förfogande* till böter eller fängelse i högst ett år.

Är brottet grovt, döms för *grovt olovligt förfogande* till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om gärningen har avsett betydande värde eller inneburit synnerligen kännbar skada eller varit av särskilt farlig eller hänsynslös art.

Lag (2017:442)

5 § Om någon, som på grund av förtroendeställning fått till uppgift att för någon annan sköta en ekonomisk angelägenhet eller självständigt hantera en kvalificerad teknisk uppgift eller övervaka skötseln av en sådan angelägenhet eller uppgift, missbrakar sin förtroendeställning och därigenom skadar huvudmannen, döms han eller hon för *trolöshet mot huvudman* till böter eller fängelse i högst två år. Vad som har sagts nu gäller inte om gärningen är belagd med straff enligt 1–3 §§.

Författningar

Om brottet är grovt, döms för *grovt trolöshet mot huvudman* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om huvudmannen har tillfogats betydande eller synnerligen kännbar skada, om gärningsmannen har använt urkund eller annat vars brukande är straffbart enligt 14 eller 15 kap. eller vilseledande bokföring eller om gärningen annars har varit av särskilt farlig art.

Om någon som har fått till uppgift att sköta en rättslig angelägenhet för någon annan missbrukar sin förtroendeställning till förfång för huvudmannen, döms han eller hon enligt första stycket, även om angelägenheten inte är av ekonomisk eller teknisk art.

Lag (2017:442)

5 a § Den som är arbetstagare eller utövar uppdrag och tar emot, godtar ett löfte om eller begär en otillbörlig förmån för utövningen av anställningen eller uppdraget döms för *tagande av muta* till böter eller fängelse i högst två år. Detsamma gäller den som är deltagare eller funktionär i en tävling som är föremål för allmänt anordnad vadhållning och det är fråga om en otillbörlig förmån för hans eller hennes fullgörande av uppgifter vid tävlingen.

Första stycket gäller även om gärningen har begåtts innan gärningsmannen fått en sådan ställning som avses där eller efter det att den upphört.

För tagande av muta enligt första och andra styckena döms också den som tar emot, godtar ett löfte om eller begär förmånen för någon annan än sig själv.

Lag (2012:301)

5 b § Den som lämnar, utlovar eller erbjuder en otillbörlig förmån i fall som avses i 5 a § döms för *givande av muta* till böter eller fängelse i högst två år.

Lag (2012:301)

5 c § Är brott som avses i 5 a eller 5 b § att anse som grovt, döms för *grovt tagande av muta* eller *grovt givande av muta* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt ska särskilt beaktas om gärningen innefattat missbruk av eller angrepp på särskilt ansvarsfull ställning, avsett betydande värde eller ingått i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller annars varit av särskilt farlig art.

Lag (2012:301)

5 d § För *handel med inflytande* döms till böter eller fängelse i högst två år den som i annat fall än som avses i 5 a eller 5 b §

1. tar emot, godtar ett löfte om eller begär en otillbörlig förmån för att påverka annans beslut eller åtgärd vid myndighetsutövning eller offentlig upphandling, eller
2. lämnar, utlovar eller erbjuder någon en otillbörlig förmån för att han eller hon ska påverka annans beslut eller åtgärd vid myndighetsutövning eller offentlig upphandling.

Lag (2012:301)

5 e § En näringsidkare som tillhandahåller pengar eller andra tillgångar åt någon som företräder näringsidkaren i en viss angelägenhet och därigenom av grov oaksamhet främjar givande av muta, grovt givande av muta eller handel med inflytande enligt 5 d § 2 i den angelägenheten döms för *vårdslös finansiering av mutbrott* till böter eller fängelse i högst två år.

Lag (2012:301)

9 § För försök till förskingring eller trolöshet mot huvudman och för försök, förberedelse eller stämpling till grov förskingring eller grov trolöshet mot huvudman döms det till ansvar enligt 23 kap. För förberedelse till grovt givande av muta döms det också till ansvar enligt 23 kap.

Lag (2016:508)

11 kap. Om brott mot borgenärer m.m.

1 § Den som, när han är på obestånd eller när påtaglig fara föreligger för att han skall komma på obestånd, förstör eller genom gåva eller någon annan liknande åtgärd avhänder sig egendom av betydande värde, döms för *oredlighet mot borgenärer* till fängelse i högst två år. Detsamma skall gälla om någon genom sådant förfarande försätter sig på obestånd eller framkallar påtaglig fara för att han skall komma på obestånd.

För oredlighet mot borgenärer döms också en gäldenär som, då konkurs är förestående, ur riket bortför tillgång av betydande värde med uppsåt att hålla den undan konkursen, eller gäldenär som i konkurs undandrar eller undanhåller konkursförvaltningen tillgång. Detsamma skall gälla, om en gäldenär i otillbörligt syfte underlåter att, så långt möjligt, medverka till att tillgång i utlandet som ingår i konkursen ställs till konkursförvaltningens förfogande, trots att konkursförvaltaren uppmanat gäldenären att medverka.

Om brottet är grovt, döms för *grov oredlighet mot borgenärer* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om gärningsmannen beedigat oriktig uppgift eller använt falsk handling eller vilseledande bokföring eller om brottet varit av betydande omfattning eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Lag (2005:242)

2 § En gäldenär som vid konkurs, skuldsanering, F-skuldsanering eller förhandling om offentligt ackord uppsåtligt eller av grov oaktsamhet förtiger tillgång, uppger obefintlig skuld eller lämnar annan sådan oriktig uppgift, döms, om uppgiften inte rättas innan den beedigas eller annars läggs till grund för förfarandet, för *försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning* till fängelse i högst två år.

För försvårande av exekutiv förrättning döms också en gäldenär som i samband med annan exekutiv förrättning uppsåtligt åberopar oriktig handling eller skenavtal och därigenom hindrar att erforderlig egendom genom förrättning tas i anspråk för att bereda borgenär betalning eller säkerhet.

Om ett förtigande eller en oriktig uppgift enligt första stycket är utan betydelse för saken, eller om gäldenären vid konkurs hade rätt att vägra yttra sig och omständigheterna innebär en skälig ursäkt för honom eller henne, ska han eller hon inte dömas till ansvar.

Om ett brott som avses i denna paragraf har begåtts uppsåtligt och är grovt, döms för *grovt försvårande av konkurs eller exekutiv förrättning* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt ska särskilt beaktas om gärningsmannen beedigat oriktig uppgift eller använt falsk handling eller vilseledande bokföring eller om brottet varit av betydande omfattning.

Lag (2016:677)

4 § Den som, då han eller hon är på obestånd, gynnar en viss borgenär genom att betala skuld som inte är förfallen, betala med annat än sedvanliga betalningsmedel eller överlämna säkerhet som inte var betingad vid skuldens tillkomst eller genom att vidta annan sådan åtgärd, döms, om åtgärden medför påtaglig fara för att en annan borgenärs rätt skall förringas avsevärt, för *otillbörligt gynnande av borgenär* till fängelse i högst två år. Detsamma skall gälla, om någon som är på obestånd i otillbörligt syfte gynnar en viss borgenär på annat sätt än som nyss sagts och detta medför påtaglig fara för att en annan borgenärs rätt skall förringas avsevärt.

En gäldenär, som för att främja ackord i hemlighet lämnar eller utlovar betalning eller annan förmån, döms också för otillbörligt gynnande av borgenär.

Lag (2005:242)

5 § Den som uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för *bokföringsbrott* till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Författningar

Om brottet är grovt, döms för *grovt bokföringsbrott* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.

Lag (2005:242)

8 § Vårdslöshet mot borgenärer får åtalas av åklagare endast om åtal är påkallat från allmän synpunkt.

Bokföringsbrott som är ringa får åtalas av åklagare endast om åtal av särskilda skäl är påkallat från allmän synpunkt.

Lag (2013:216)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2021:322

Denna lag träder i kraft den 31 maj 2021.

Skattebrottslag (1971:69)

(senast ändrad genom SFS 2018:564)

1 § Denna lag gäller i fråga om skatt och, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt.

Lagen tillämpas inte i fråga om

1. gärningar som är belagda med straff i lagen (2000:1225) om straff för smuggling,
2. skatt enligt lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter, och
3. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift.

I lagen om straff för smuggling finns särskilda bestämmelser om förundersökning, tvångsmedel och åtal vid brott som avses i 2–4 §§, om brottet rör skatt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Lag (2014:1490)

2 § Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år.

Lag (1996:658)

3 § Om brott som avses i 2 § är att anse som ringa, döms för *skatteförseelse* till böter.

Lag (1996:658)

4 § Om brott som avses i 2 § är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande om brottet är grovt skall särskilt beaktas om det rör mycket betydande belopp, om gärningsmannen använt falska handlingar eller vilseledande bokföring eller om förandet ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av synnerligen farlig art.

Lag (1996:658)

5 § Den som på annat sätt än muntligen av grov oaksamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst ett år.

Om gärningen med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art, skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Lag (1996:658)

6 § Den som uppsåtligen eller av grov oaksamhet underlåter att fullgöra skyldighet att göra skatteavdrag på sätt som föreskrivs i skatteförfarandelagen (2011:1244) döms för *skatteavdragsbrott* till böter eller fängelse i högst ett år.

I ringa fall ska inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Lag (2011:1247)

7 § Den som, i annat fall än som avses i 2 §, på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till

1. myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,
2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt,

döms för *skatteredovisningsbrott* till böter eller fängelse i högst sex månader.

Författningar

Detsamma gäller den som, i annat fall än som avses i 2 §, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration.

I ringa fall ska inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

Lag (2011:1247)

8 § Den som av grov oaktsamhet begår gärning som avses i 7 § första stycket 2 eller andra stycket döms för *vårdslös skatteredovisning* till böter eller fängelse i högst sex månader.

I ringa fall skall inte dömas till ansvar enligt första stycket.

Lag (1996:658)

9 § har upphävts genom lag (1996:658).

10 § Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift allvarligt försvåras, döms för *försvårande av skattekontroll* till böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

I ringa fall döms ej till ansvar enligt första stycket.

Lag (1996:658)

11 § För förberedelse eller stämpling till grovt skattebrott döms det till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

Lag (2016:511)

12 § Den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodöräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2–8 §§.

Ansvar enligt 10 § inträder inte för den som på eget initiativ uppfyller skyldighet som där avses.

En vidtagen åtgärd enligt första stycket anses inte vara på eget initiativ om

1. Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll,
2. åtgärden har en koppling till den generella kontrollen, och
3. åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket in-formerade om den generella kontrollen.

Lag (2018:564)

13 § Åtal för brott enligt 3 § får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Detsamma gäller åtal för brott enligt 2, 5 och 6 §§, om

1. det undandragna skattebeloppet understiger två prisbasbelopp, och
2. en felaktighet eller passivitet som skulle omfattas av åtalet även kan läggas till grund för beslut om skattetillägg för samma person.

Med prisbasbelopp avses det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken som gällde det år då brottet begicks.

Lag (2015:634)

13 a § Bestämmelserna om förverkande i 36 kap. 1 § brottsbalken ska inte tillämpas i fråga om brott enligt denna lag.

Vad som sägs i första stycket gäller dock inte utbyte av förberedelse till grovt skattebrott eller vad som därvid har tagits emot som ersättning för kostnader.

Lag (2011:513)

13 b § Om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.

Om Skatteverket har krävt en fysisk person på betalning av ett skattetillägg som avser en juridisk person eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen (2011:1244) har träffats och fullföljts inom rätt tid, får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma fysiska person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.

Lag (2015:634)

14 § Utan hinder av 35 kap. 1 § brottsbalken får påföljd för brott enligt 3 eller 5–8 §§ ådömas, om den misstänkte häktats eller erhållit del av åtal för brottet inom fem år från brottet. Har vid brott som avses i 10 § den misstänkte blivit föremål för revision av Skatteverket inom fem år från brottet, ska de i 35 kap. 1 § brottsbalken angivna tiderna räknas från den dag då revisionen beslutades.

Påföljd får ådömas för brott enligt denna lag utan hinder av att den misstänkte inte erhållit del av åtal för brottet inom den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken eller första stycket denna paragraf, om den misstänkte inom samma tid har delgetts underrättelse om att han är skäligen misstänkt för brottet. Underrättelsen ska ha skett under en förundersökning som sedermera lett till allmänt åtal mot den misstänkte för brottet. Den ska ha utfärdats av åklagaren och ange de omständigheter som utgör grund för misstanken. Delgivningen ska ha skett på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål. Avvisas eller avskrivs mål mot någon om brott som han delgetts misstanke om enligt detta stycke ska i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så anses som om delgivning av underrättelsen inte skett.

Lag (2011:1247)

14 a § För brott enligt 2 eller 4 § får rätten på ansökan av åklagaren besluta om förlängning av den tid som anges i 35 kap. 1 § brottsbalken. Beslut om förlängning får meddelas, om stämning eller underrättelse enligt 14 § andra stycket avseende sådant brott inte har kunnat delges den misstänkte på grund av att han

1. har saknat känt hemvist och det inte har kunnat klargöras var han uppehållit sig,
2. inte har kunnat anträffas på känt hemvist inom riket och det inte har kunnat klargöras var han uppehållit sig samt det kan antas att han hållit sig undan eller
3. har stadigvarande vistats utomlands.

Förlängningstiden skall bestämmas med hänsyn till vad som kan antas behövas för att delgivning skall ske med den misstänkte, dock till minst sex månader. Visar det sig att den bestämda tiden är otillräcklig, får rätten på ansökan av åklagaren medge ytterligare förlängning.

Förlängning enligt denna paragraf får inte omfatta längre tid än sammanlagt fem år.

Lag (1996:658)

14 b § En ansökan enligt 14 a § skall ha kommit in till tingsrätten före utgången av den tid som begärs förlängd.

Har ansökningen getts in i rätt tid, bortfaller möjligheten att ådöma påföljd för brottet tidigast när beslut på grund av ansökningen föreligger. Om ansökningen inte bifalls, skall i fråga om möjligheten att ådöma påföljd så anses som om någon ansökan inte har gjorts.

Lag (1985:105)

14 c § Tingsrättens handläggning av mål enligt 14 a § är skriftlig. I handläggningen får ingå muntlig förhandling när det kan antas vara till fördel för utredningen. Den misstänkte och hans försvarare skall beredas tillfälle att yttra sig över åklagarens ansökan om så kan ske.

Författ-
ningar

Beslut varigenom en domstol lämnat en ansökan enligt 14 a § utan bifall får inte överklagas. Beslut av tingsrätt att medge förlängning enligt 14 a § får överklagas. Överklagandet skall ha kommit in inom två veckor från den dag då den misstänkte, på sätt som gäller för delgivning av stämning i brottmål, delgavs beslutet.

I övrigt skall vad som är föreskrivet i rättegångsbalken rörande brottmål gälla i tillämpliga delar.

Lag (1996:658)

15 § Har ett mål om brott enligt denna lag samband med en fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet, får handläggningen av brottmålet vila i avvaktan på utgången i skatte- eller avgiftsfrågan endast om det är av avgörande betydelse för prövningen av målet att den frågan avgörs först.

I mål som avses i första stycket skall rätten samråda med förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten rörande målets handläggning, om det inte är obehövt.

Lag (1985:416)

16 § En fråga om skatt eller avgift som är anhängig vid en förvaltningsdomstol eller en förvaltningsmyndighet skall där handläggas med förtur, om handläggningens resultat är av väsentlig betydelse för en förundersökning angående brott enligt denna lag eller ett åtal för sådant brott.

Åklagaren skall se till att den domstol eller myndighet som avses i första stycket underrättas om sådana omständigheter som kan vara av betydelse för frågan om förtursbehandling.

Lag (1983:460)

17 § Förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter eller avgifter skall göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts. Detta gäller dock inte om det kan antas att brottet inte kommer att medföra påföljd enligt denna lag eller om anmälan av annat skäl inte behövs. Skatteverket får fullgöra anmälningsskyldigheten till enhet inom verket som skall medverka vid brottsutredning, om det inte finns skäl att anta att brottet föranleder annan påföljd än böter och den misstänkte kan antas erkänna gärningen. Detta gäller dock endast om den misstänkte fyllt tjuogoett år.

Har i lag eller förordning meddelats bestämmelse som avviker från föreskrifterna i första stycket gäller den bestämmelsen.

Lag (2003:682)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:564

1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2018.
2. Bestämmelserna i 12 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet och som har en koppling till sådan information om generell kontroll som Skatteverket har lämnat efter ikraftträdandet.

Propositioner

<i>SFS 1971:69</i>	<i>SFS 1971:800</i>	<i>SFS 1972:268</i>	<i>SFS 1972:821</i>
Prop. 1971:10	Prop. 1971:129	Prop. 1972:58	Prop. 1972:128
<i>SFS 1973:38</i>	<i>SFS 1973:605</i>	<i>SFS 1974:871</i>	<i>SFS 1975:331</i>
Prop. saknas	Prop. 1973:94	Prop. 1974:164	Prop. 1975:98
<i>SFS 1975:1180</i>	<i>SFS 1977:307</i>	<i>SFS 1977:324</i>	<i>SFS 1978:74</i>
Prop. 1975/76:70	Prop. 1976/77:108	Prop. 1976/77:144	Prop. 1977/78:78
<i>SFS 1978:145</i>	<i>SFS 1981:1157</i>	<i>SFS 1982:152</i>	<i>SFS 1982:692</i>
Prop. 1977/78:98	Prop. 1981/82:10	Prop. 1981/82:85	Prop. 1981/82:159
<i>SFS 1982:1202</i>	<i>SFS 1983:220</i>	<i>SFS 1983:460</i>	<i>SFS 1983:1105</i>
Prop. 1982/83:50	Prop. 1982/83:102	Prop. 1982/83:134	Prop. 1983/84:48
			Prop. 1983/84:50
			Prop. 1983/84:62

Skattebrottslag (1971:69)

<i>SFS 1984:169</i> Prop. 1983/84:71	<i>SFS 1984:601</i> Prop. 1983/84:180 Prop. 1983/84:194 Prop. 1983/84:195	<i>SFS 1984:854</i> Prop. 1984/85:45	<i>SFS 1984:1059</i> Prop. 1983/84:178 Prop. 1984/85:18
<i>SFS 1985:105</i> Prop. 1984/85:47	<i>SFS 1985:409</i> Prop. 1984/85:180	<i>SFS 1985:416</i> Prop. 1984/85:178	<i>SFS 1986:1228</i> Prop. 1986/87:61
<i>SFS 1988:332</i> Prop. 1987/88:159	<i>SFS 1988:1568</i> Prop. 1988/89:39	<i>SFS 1989:351</i> Prop. 1988/89:132	<i>SFS 1989:472</i> Prop. saknas
<i>SFS 1990:148</i> Prop. 1989/90:96	<i>SFS 1990:360</i> Prop. 1989/90:74	<i>SFS 1990:589</i> Prop. 1989/90:111	<i>SFS 1990:1435</i> Prop. 1990/91:19 Prop. 1990/91:54
<i>SFS 1991:700</i> Prop. 1990/91:166	<i>SFS 1991:1484</i> Prop. 1991/92:1	<i>SFS 1992:629</i> Prop. 1991/92:93	<i>SFS 1992:1751</i> Prop. 1992/93:50
<i>SFS 1993:846</i> Prop. 1992/93:123	<i>SFS 1993:1556</i> Prop. 1993/94:50 Prop. 1993/94:80	<i>SFS 1994:207</i> Prop. 1993/94:99	<i>SFS 1994:504</i> Prop. 1993/94:130
<i>SFS 1994:1711</i> Prop. 1994/95:43	<i>SFS 1994:1787</i> Prop. 1994/95:41 Prop. 1994/95:56 Prop. 1994/95:99	<i>SFS 1995:331</i> Prop. 1994/95:146	<i>SFS 1995:621</i> Prop. 1994/95:213
<i>SFS 1995:1669</i> Prop. 1995/96:87	<i>SFS 1996:657</i> Prop. 1995/96:170	<i>SFS 1996:658</i> Prop. 1995/96:170	<i>SFS 1997:486</i> Prop. 1996/97:100
<i>SFS 1997:1025</i> Prop. 1997/98:10	<i>SFS 2000:1229</i> Prop. 1999/2000:124	<i>SFS 2003:682</i> Prop. 2002/03:99	<i>SFS 2003:805</i> Prop. 2003/04:1
<i>SFS 2004:229</i> Prop. 2003/04:117	<i>SFS 2005:292</i> Prop. 2004/05:135	<i>SFS 2005:457</i> Prop. 2004/05:149	<i>SFS 2011:513</i> Prop. 2010/11:76
<i>SFS 2011:1247</i> Prop. 2010/11:165	<i>SFS 2014:1490</i> Prop. 2014/15:1	<i>SFS 2015:634</i> Prop. 2014/15:131	<i>SFS 2016:511</i> Prop. 2015/16:113
<i>SFS 2018:564</i> Prop. 2017/18:144			

Författ-
ningar

Lag (2014:307) om straff för penningtvättsbrott

(senast ändrad genom SFS 2017:660)

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller straffrättsliga bestämmelser om penningtvätt.

I lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism finns bestämmelser om åtgärder som den som bedriver finansiell verksamhet och annan näringsverksamhet är skyldig att vidta för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Lag (2017:660)

2 § Med brott i 3 och 4 §§ avses

1. gärning som utgör brott enligt svensk lag, eller
2. gärning som utgör brott enligt utländsk lag och som motsvarar brott enligt svensk lag.

Ansvar

3 § För *penningtvättsbrott* döms, om åtgärden syftar till att dölja att pengar eller annan egendom härrör från brott eller brottslig verksamhet eller till att främja möjligheterna för någon att tillgodogöra sig egendomen eller dess värde, den som

1. överlåter, förvärvar, omsätter, förvarar eller vidtar annan sådan åtgärd med egendomen, eller
2. tillhandahåller, förvärvar eller upprättar en handling som kan ge en skenbar förklaring till innehavet av egendomen, deltar i transaktioner som utförs för skens skull, uppträder som bulvan eller vidtar annan sådan åtgärd.

Straffet är fängelse i högst två år.

4 § För penningtvättsbrott döms även den som, utan att åtgärden har ett sådant syfte som anges i 3 §, otillbörligen främjar möjligheterna för någon att omsätta pengar eller annan egendom som härrör från brott eller brottslig verksamhet.

5 § Är brott som avses i 3 eller 4 § grovt, döms för *grovt penningtvättsbrott* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Vid bedömande av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om gärningen avsett betydande värden, om de brottsliga åtgärderna har ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller i större omfattning eller i annat fall varit av särskilt farlig art.

6 § Är brott som avses i 3 eller 4 § ringa, döms för *penningtvättsförseelse* till böter eller fängelse i högst sex månader.

För penningtvättsförseelse döms även den som i fall som avses i 3 eller 4 § inte insåg men hade skälig anledning att anta att egendomen härrörde från brott eller brottslig verksamhet.

7 § Den som, i näringsverksamhet eller såsom led i en verksamhet som bedrivs vane-mässigt eller annars i större omfattning, medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i sådant syfte som anges i 3 §, döms för *näringspenningtvätt* till fängelse i högst två år.

Är brottet grovt, döms till fängelse i lägst sex månader och högst sex år.

Är brottet ringa, döms till böter eller fängelse i högst sex månader. Till samma straff döms den som i annat fall än som anges i första stycket medverkar till en åtgärd som skäligen kan antas vara vidtagen i sådant syfte som anges i 3 §.

8 § För försök, förberedelse eller stämpling till penningtvättsbrott, grovt penningtvättsbrott eller näringspenningtvätt som inte är ringa, döms det till ansvar enligt 23 kap. brottsbalken.

Förverkande

9 § Om det inte är uppenbart oskäligt, ska följande egendom förklaras förverkad:

1. pengar eller annan egendom som varit föremål för brott enligt 3, 4, 5 eller 6 § eller, med undantag för näringspenningtvätt, 8 § eller värdet av sådan egendom,
2. utbyte av brott enligt denna lag, och
3. vad någon tagit emot som ersättning för kostnader i samband med ett brott enligt denna lag eller värdet av det mottagna, om mottagandet utgör brott enligt denna lag.

Att egendom som varit föremål för brott enligt 7 § eller enligt 8 § som avser näringspenningtvätt kan tas i förvar framgår av lagen (1974:1065) om visst stöldgods m.m.

10 § Egendom som har använts som hjälpmedel vid brott enligt denna lag får förklaras förverkad, om det behövs för att förebygga brott eller om det finns andra särskilda skäl. Detsamma gäller egendom som varit avsedd att användas som hjälpmedel vid brott enligt denna lag, om brottet har fullbordats eller om förfarandet har utgjort ett straffbart försök eller en straffbar förberedelse eller stämpling. I stället för sådan egendom får dess värde förklaras förverkat.

11 § Förverkande av egendom eller dess värde enligt 9 och 10 §§ får ske hos

1. gärningsmannen eller någon annan som medverkat till brottet,
2. den i vars ställe gärningsmannen eller någon annan medverkat var,
3. den som genom brottet beretts vinning eller näringsidkare som avses i 36 kap. 4 § brottsbalken, eller
4. den som efter brottet förvärvat egendomen
 - a. genom bodelning eller på grund av arv eller testamente eller genom gåva, eller
 - b. på annat sätt och då haft vetskap om eller skälig anledning att anta att egendomen hade samband med brottet.

Tillhörde egendomen vid brottet inte någon av dem som anges i första stycket 1–3, får den inte förklaras förverkad. Förverkande enligt 9 § första stycket 1 får dock ske hos gärningsmannen eller någon annan som medverkat till brottet, även om egendomen vid brottet tillhörde någon annan.

Egendom som enligt 36 kap. 1 c § brottsbalken ska anses som utbyte får förklaras förverkad, om den egendom som den förverkade egendomen trätt i stället för vid brottet tillhörde någon av dem som anges i första stycket 1–3.

Författ-
ningar

Penningbeslag

12 § Egendom i form av pengar, fordran eller annan rättighet som skäligen kan antas vara föremål för brott enligt denna lag, eller ett motsvarande värde, får tas i beslag (penningbeslag).

Penningbeslag får beslutas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den misstänkte eller för något annat motstående intresse.

13 § Undersökningsledaren eller åklagaren beslutar om penningbeslag. Penningbeslag får avse endast sådan egendom som finns tillgänglig.

Avser penningbeslaget en fordran eller annan rättighet, ska gäldenären eller annan förpliktad meddelas förbud att fullgöra sin förpliktelse till någon annan än Polismyndigheten.

För penningbeslag gäller i övrigt bestämmelserna om beslag i rättegångsbalken.

Lag (2014:628)

Propositioner

SFS 2014:307
Prop. 2013/14:121

SFS 2014:628
Prop. 2013/14:110

SFS 2017:660
Prop. 2016/17:173

Lag (2002:444) om straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet i vissa fall

(senast ändrad genom SFS 2021:1033)

Lagens syfte

- 1 §** Denna lag innehåller straffrättsliga bestämmelser för genomförande av
1. den internationella konventionen om bekämpande av finansiering av terrorism som antogs av Förenta nationernas generalförsamling den 9 december 1999 (54/109),
 2. punkt 6 i Förenta nationernas säkerhetsråds resolution 2178 (2014),
 3. tilläggsprotokoll den 19 maj 2015 till Europarådets konvention den 16 maj 2005 om förebyggande av terrorism, och
 4. Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/541 av den 15 mars 2017 om bekämpande av terrorism, om ersättande av rådets rambeslut 2002/475/RIF och om ändring av rådets beslut 2005/671/RIF.

I lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism finns ytterligare bestämmelser för att genomföra den internationella konventionen om bekämpande av finansiering av terrorism. De avser åtgärder som den som bedriver finansiell verksamhet och annan näringsverksamhet är skyldig att vidta för att förhindra att verksamheten utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism.

Lag (2018:1311)

Särskilt allvarlig brottslighet

- 2 §** Med särskilt allvarlig brottslighet avses i denna lag
1. mord, dråp, grov misshandel, synnerligen grov misshandel, människorov, olaga frihetsberövande, grovt olaga tvång, mordbrand, grov mordbrand, allmänfarlig ödeläggelse, sabotage och spridande av gift eller smitta om syftet med gärningen är att injaga skräck i en befolkning eller en befolkningsgrupp eller att förmå en regering eller en internationell organisation att vidta eller att avstå från att vidta en åtgärd,
 2. terroristbrott enligt 2 § lagen (2003:148) om straff för terroristbrott, grovt sabotage, kapning, sjö- eller luftfartssabotage och flygplatssabotage,
 3. sådan brottslighet som avses i
 - a. artikel 1 i den internationella konventionen den 17 december 1979 mot tagande av gisslan,
 - b. artikel 7 i konventionen den 3 mars 1980 om fysiskt skydd av kärnämne,
 - c. artikel 2 i den internationella konventionen den 15 december 1997 om bekämpande av bombattentat av terrorister, och
 - d. artikel 2 i den internationella konventionen den 13 april 2005 för bekämpande av nukleär terrorism, samt
 4. mord, dråp, misshandel, grov misshandel, synnerligen grov misshandel, människorov, olaga frihetsberövande, grov skadegörelse, mordbrand, grov mordbrand samt hot om sådana brott, om gärningen utförs mot sådana internationellt skyddade personer som avses i konventionen den 14 december 1973 om förebyggande och bestraffning av brott mot diplomater och andra internationellt skyddade personer.

Lag (2017:334)

Ansvar

- 3 §** Till fängelse i högst två år döms den som samlar in, tillhandahåller eller tar emot pengar eller annan egendom i syfte att egendomen ska användas eller med vetskap om att den är avsedd att användas
1. för att begå eller annars medverka till särskilt allvarlig brottslighet eller försök, förberedelse eller stämpling till sådan brottslighet,

2. av en person eller en sammanslutning av personer som begår särskilt allvarlig brottslighet eller gör sig skyldig till försök, förberedelse, stämpling eller medverkan till sådan brottslighet, eller
3. för samröre med en terroristorganisation enligt 2 b § lagen (2010:299) om straff för offentlig uppmaning, rekrytering och utbildning avseende terroristbrott och annan särskilt allvarlig brottslighet.

Om brott som anges i första stycket är grovt, döms till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömningen av om brottet är grovt ska det särskilt beaktas om brottet har utgjort ett led i en verksamhet som bedrivits i större omfattning eller om det annars har varit av särskilt farlig art.

I ringa fall ska det inte dömas till ansvar.

Lag (2020:15)

3 a § Den som samlar in, tillhandahåller eller tar emot pengar eller annan egendom i syfte att egendomen ska användas eller med vetskap om att den är avsedd att användas för att begå eller annars medverka till brott som avses i 3–6 §§ lagen (2010:299) om straff för offentlig uppmaning, rekrytering och utbildning avseende terroristbrott och annan särskilt allvarlig brottslighet döms till fängelse i högst två år.

I ringa fall ska det inte dömas till ansvar.

Lag (2018:1311)

4 § För försök till brott enligt denna lag döms det till ansvar enligt bestämmelserna i 23 kap. 1 § brottsbalken.

Lag (2018:1311)

5 § Ansvar enligt denna lag ska inte dömas ut om gärningen är belagd med samma eller strängare straff i brottsbalken eller i lagen (2003:148) om straff för terroristbrott.

Lag (2016:94)

Domsrätt

6 § Även om det inte finns domsrätt enligt 2 kap. 3 § brottsbalken är svensk domstol behörig att döma över brott enligt denna lag om brottet har begåtts

1. av en svensk medborgare, av en utlänning med hemvist i Sverige eller av en utlänning som befinner sig här i landet,
2. till förmån för en juridisk person som är etablerad i Sverige, eller
3. mot en av Europeiska unionens institutioner eller mot en av dess byråer eller ett av dess organ, om byrån eller organet har säte i Sverige.

Första stycket gäller även om brottet i enlighet med 5 § ska bestraffas enligt brottsbalken eller lagen (2003:148) om straff för terroristbrott.

Bestämmelser om krav på tillstånd att väcka åtal i vissa fall finns i 2 kap. 7 § brottsbalken.

Lag (2021:1033)

Förverkande

7 § Egendom som varit föremål för brott enligt denna lag ska förklaras förverkad, om det inte är uppenbart oskäligt. I stället för egendomen kan värdet av den förklaras förverkat. Även utbyte av brott enligt denna lag ska förklaras förverkat, om det inte är uppenbart oskäligt.

Lag (2014:312)

Penningbeslag

8 § Egendom i form av pengar, fordran eller annan rättighet som skäligen kan antas vara föremål för brott enligt denna lag, eller ett motsvarande värde, får tas i beslag (penningbeslag).

Penningbeslag får beslutas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den misstänkte eller för något annat motstående intresse.

Lag (2014:312)

Författ-
ningar

Straff för finansiering av särskilt allvarlig brottslighet (2002:444)

9 § Undersökningsledaren eller åklagaren beslutar om penningbeslag. Penningbeslag får avse endast sådan egendom som finns tillgänglig.

Avser penningbeslaget en fordran eller annan rättighet, ska gäldenären eller annan förpliktad meddelas förbud att fullgöra sin förpliktelse till någon annan än Polismyndigheten.

För penningbeslag gäller i övrigt bestämmelserna om beslag i rättegångsbalken.

Lag (2014:624)

10–22 §§ har upphävts genom lag (2009:73).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2020:15

Denna lag träder i kraft den 1 mars 2020.

2021:1033

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

Propositioner

<i>SFS 2002:444</i>	<i>SFS 2003:150</i>	<i>SFS 2004:1190</i>	<i>SFS 2006:923</i>
Prop. 2001/02:149	Prop. 2002/03:38	Prop. 2003/04:156	Prop. 2005/06:150
<i>SFS 2009:73</i>	<i>SFS 2014:312</i>	<i>SFS 2014:624</i>	<i>SFS 2015:52</i>
Prop. 2008/09:70	Prop. 2013/14:121	Prop. 2013/14:110	Prop. 2013/14:254
<i>SFS 2016:94</i>	<i>SFS 2017:334</i>	<i>SFS 2017:644</i>	<i>SFS 2018:1311</i>
Prop. 2015/16:78	Prop. 2016/17:108	Prop. 2016/17:173	Prop. 2017/18:174
<i>SFS 2020:15</i>	<i>SFS 2021:1033</i>		
Prop. 2019/20:36	Prop. 2020/21:204		

Revisorsinspektionen

<i>Inledning</i>	
Inledning	1747
<i>Författningar</i>	
Instruktion för Revisorsinspektionen, förordning (2007:1077)	1530
Offentlighets- och sekretesslag (2009:400) – utdrag	1532
<i>Föreskrifter</i>	
RIFS 2018:1 Revisorsexamen	1749
RIFS 2018:2 Villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet	1751
RIFS 2019:1 Auktorisation och godkännande	1757
RIFS 2021:1 Åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism	1758
<i>Allmänna uttalanden</i>	
Revisors agerande då redogörelse från revisionsklients styrelse enligt 18 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551) vid efterutdelning saknas	1761
Revisors agerande i samband med antagandet om fortsatt drift i bolag som tillämpar K2	1762
Vilken betydelse IESBAs etikkod har för tillämpningen av 21 a § revisorslagen (2001:883)	1764

Revisors-
inspek-
tionen

Inledning

Revisorsinspektionen (RI, tidigare Revisorsnämnden [RN]) är regeringens expertmyndighet för revisors- och revisionsfrågor. RIs huvuduppgift är att

- ansvara för att god revisorssed och god revisionssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt, och
- säkerställa tillgången nationellt till kvalificerade revisorer så att näringslivet och samhället i övrigt har tillgång till revisorer som bedriver revisionsverksamhet som är av hög kvalitet och uppfyller höga etiska krav och som kan revidera större aktiebolag, banker, försäkringsbolag, stora ekonomiska föreningar, stiftelser, myndigheter och andra sammanslutningar som bedriver ekonomisk verksamhet.

RI arbetar huvudsakligen genom att

- utöva tillsyn över auktoriserade och godkända revisorer och registrerade revisionsbolag, samt
- genomföra prov för examination av revisorer samt utfärda auktorisationer och godkännanden av revisorer och registreringar av revisionsbolag.

Ytterst syftar RIs verksamhet till att upprätthålla förtroendet för revisorer och revisorers verksamhet samt för auktorisationssystemet för att på så sätt bidra till att olika intressenter har tillgång till trovärdig ekonomisk information om företags redovisning och förvaltning.

RI leds av en myndighetschef. Inom RI finns en särskild nämnd, Tillsynsnämnden för revisorer, som utses av regeringen. Nämnden fattar beslut, bl.a. i frågor om disciplinära åtgärder. Nämndens ordförande och vice ordförande är jurister med domarerfarenhet, två av ledamöterna är yrkesverksamma revisorer, medan de övriga ledamöterna har erfarenhet av verksamhet som berörs av revision. Vid RI finns också ett examensråd vars ledamöter utses av myndighetschefen. Examensrådets huvudsakliga uppgift är att ansvara för utformningen av prov för revisorsexamen. Examensrådets ledamöter utgörs dels av verksamma yrkesrevisorer, dels av representanter från Sveriges universitet och högskolor.

RIs verksamhet kan delas upp i följande områden.

Tillsynsområdet – som är den enskilt största verksamheten, innefattar:

- Periodiskt återkommande kvalitetskontroll – denna sker med två huvudsakliga inriktningar. Revisorer och registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i företaget av allmänt intresse kontrolleras inom ramen för den särskilda kvalitetskontroll som utförs direkt av RI. Övrig kvalitetskontroll sker genom att RI dels kvalitetssäkrar den kontroll som branschorganisationen FAR utför av sina medlemmar, dels direkt kontrollerar de revisorer som inte är anslutna till FAR. Även de auktoriserade och godkända revisorer som är verksamma inom den offentliga sektorn står under RIs tillsyn.
- Riskbaserad tillsyn – utredningen görs baserat på identifierade och/eller misstänkta riskfaktorer efter anmälan/underrättelse eller genom att Revisorsinspektionen på eget initiativ öppnar ett ärende. Utredningen inom den riskbaserade tillsynen kan leda till att det blir aktuellt att meddela disciplinära åtgärder till enskilda revisorer eller registrerade revisionsbolag. En revisor eller ett revisionsbolag som har åsidosatt sina skyldigheter kan bli föremål för disciplinära åtgärder i form av erinran, varning eller upphävande. En varning kan förenas med en sanktionsavgift eller ett tidsbegränsat förbud.
- Förhandsbesked – kan avse om en revisor med hänsyn till omständigheterna kan inneha ett visst revisionsuppdrag, om vissa tjänster som omfattas av förbudsregler i EUs revisorsförordning ändå får tillhandahållas, eller om en revisor får utöva viss s.k. sidoverksamhet.

Examinationsområdet – För att bli auktoriserad revisor krävs revisorsexamen med godkänt resultat. RI utfärdar föreskrifter som bl.a. närmare anger kraven för att få avlägga prov samt vidare preciserar teoretiska och praktiska kompetenskrav för auktorisation.

Revisors-
inspek-
tionen

Inledning

Ansökan om auktorisation, godkännande och registrering – RI prövar ansökningar om auktorisation och fortsatt godkännande som revisor samt registrering av revisionsbolag. Ett sådant beslut gäller i fem år.

Internationell verksamhet – RI har till uppgift att bevaka den internationella utvecklingen inom revisorsområdet.

REVISORSINSPEKTIONENS FÖRESKRIFTER

RIFS 2018:1 Revisorsexamen

(senast ändrad genom RIFS 2020:1)

Krav för att få avlägga revisorsexamen

1 § För att få avlägga revisorsexamen krävs enligt 4 § förordningen (1995:665) om revisorer att sökanden har genomgått teoretisk och praktisk utbildning.

2 § I den teoretiska utbildningen ska följande ämnesområden ha studerats med godkänt resultat:

1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,
2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning,
3. internationella redovisningsstandarder,
4. räkenskapsanalys,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. riskhantering och intern kontroll,
7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,
8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,
9. internationella revisionsstandarder, och
10. yrkesetik och oberoende.

Ämnesområdena ska ha studerats i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och får ha studerats integrerade i andra ämnen.

De ämnesområden som anges i första stycket 1–5 ska ha studerats vid universitet eller högskola. De ämnesområden som anges i första stycket 6–10 ska ha studerats vid revisionsföretag, universitet eller högskola.

3 § Teoretisk utbildning vid revisionsföretag ska ha följt en utbildningsplan som är godkänd av Revisorsinspektionen. Utbildningsplanen ska baseras på lärandemål som syftar till att ge tillräckliga teoretiska kunskaper för att utföra revisionsverksamhet.

Revisorsinspektionen får återkalla ett godkännande av en utbildningsplan om

1. förutsättningarna för godkännandet inte längre finns,
2. revisionsföretaget har brutit mot villkor som gäller för godkännandet, eller
3. revisionsföretaget inte är lämpligt att ansvara för utbildning.

Om förutsättningarna för godkännandet inte längre finns ska revisionsföretaget genast anmäla detta till Revisorsinspektionen.

4 § Den praktiska utbildningen ska ha pågått under minst tre år och motsvara minst tre års heltidsarbete. Heltid ska anses motsvara 1.600 arbetstimmar under ett år. Sökanden får inte tillgodoräkna sig mer än 1.800 arbetstimmar per år.

5 § Den praktiska utbildningen ska ha följt ett utbildningsprogram och ha varit allsidigt sammansatt. Den ska ha gett kunskap om revision i olika branscher. Utbildningen ska ha innehållit planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. Särskild vikt ska ha lagts vid en revisors bedömningar och slutsatser samt de etiska regler som en revisor måste iaktta vid revisionsarbetet.

Revisors-
inspek-
tionen

Prov för revisorsexamen och lämplighetsprov

6 § Vid prov för revisorsexamen prövas kunskaper i de ämnesområden som anges i 2 §. Därutöver prövas kunskaper i följande ämnesområden i den mån de är relevanta för revisionsverksamhet:

1. associationsrätt och företagsstyrning,
2. obeståndsrätt och förmögenhetsbrott,
3. beskattningsrätt,
4. civilrätt och handelsrätt,
5. arbetsrätt och socialrätt,
6. informationsteknik och datorsystem,
7. organisationslära och nationalekonomi,

8. matematik och statistik, och
9. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

7 § Prov för revisorsexamen ska anordnas vid två tillfällen per år, det första i maj eller juni (vårprovet) och det andra i november eller december (höstprovet).

Ett prov behöver inte anordnas om inte minst 30 sökande uppfyller kraven för att få avlägga provet. Om ett prov ställs in ska alltid det nästföljande provet anordnas.

8 § Lämplighetsprov enligt förordningen (1995:665) om revisorer anordnas vid behov.

9 § En ansökan om att få avlägga prov för revisorsexamen ska ha kommit in till Revisorsinspektionen senast den 25 februari för vårprovet och senast den 5 september för höstprovet.

10 § För att få avlägga prov för revisorsexamen eller lämplighetsprov ska sökanden betala 25.000 kr i examensavgift. Avgiften ska betalas på Revisorsinspektionens begäran.

Examensavgiften ska betalas tillbaka om provet ställs in och får annars betalas tillbaka om sökanden inte kan delta i provet och det finns särskilda skäl för återbetalning.

(RIFS 2020:1)

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:1

1. Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 juli 2018, när Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1996:1) om utbildning och prov ska upphöra att gälla.
2. Vid prövningen av en ansökan om att få avlägga prov för revisorsexamen får äldre föreskrifter om teoretisk utbildning tillämpas i stället för 2 och 3 §§, om det prov som ansökan avser anordnas senast under år 2024.

2020:1

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 juni 2020.

REVISORSINSPEKTIONENS FÖRESKRIFTER

RIFS 2018:2 Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet

(senast ändrad genom RIFS 2021:2)

Allmänna bestämmelser	1751
Förberedande åtgärder inför lagstadgad kvalificerad revision	1751
Dokumentation	1751
Fortbildning	1753
Försäkring	1753
Anmälan om ändrade förhållanden	1753
Periodiskt återkommande kvalitetskontroll	1753
Intern organisation	1754
Klientregister	1755
Upplysningar om förhållanden rörande utvecklingen på revisionsmarknaden ..	1755
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	1755

Allmänna bestämmelser

1 § Om inte annat sägs, har de termer och begrepp som används i dessa föreskrifter samma betydelse som i revisorslagen (2001:883).

2 § Det som sägs i 7–12 §§ om revisor ska, när ett registrerat revisionsbolag har åtagit sig ett uppdrag i revisionsverksamheten, tillämpas på den som är huvudansvarig för uppdraget.

3 § Med lagstadgad kvalificerad revision avses i dessa föreskrifter sådan revision som enligt lag eller annan författning i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) får utföras endast av revisorer eller registrerade revisionsbolag eller motsvarande fysiska eller juridiska personer som är registrerade i den staten.

4 § Följande bestämmelser gäller inte för sådana revisionsföretag som avses i 2 § 4 c revisorslagen (2001:883):

- 11 § om dokumentation av organisatoriska krav m.m.,
- 15–17 §§ om försäkring,
- 18 § om anmälan av ändrade förhållanden,
- 19 och 20 §§ om periodiskt återkommande kvalitetskontroll,
- 21 § om intern organisation, och
- 22 § om klientregister.

Förberedande åtgärder inför lagstadgad kvalificerad revision

5 § En revisor ska, innan han eller hon accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision, försäkra sig om att han eller hon har den tid och de resurser samt anställda med de kunskaper och den erfarenhet som krävs för uppdraget. Det samma gäller för ett registrerat revisionsbolag.

6 § Ett registrerat revisionsbolag ska, innan det accepterar eller förnyar ett uppdrag som rör lagstadgad kvalificerad revision, försäkra sig om att den huvudansvarige revisorn är godkänd som revisor i den medlemsstat där det reviderade företaget har sitt säte.

Första stycket gäller också för revisorer som undertecknar revisionsberättelserna för större dotterföretag inom EES.

Dokumentation

7 § Av den dokumentation som avses i 24 § första stycket revisorslagen (2001:883) ska framgå

1. planeringen av uppdraget och de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar, som har legat till grund för planeringen,

Revisors-
inspek-
tionen

2. vilka granskningsåtgärder som har utförts, vad dessa har omfattat samt när och hur granskningsåtgärderna har utförts,
3. de iakttagelser som har gjorts vid granskningen och de slutsatser som har dragits,
4. de insatser i form av rådgivning eller annat biträde som har föranletts av iakttagelser enligt 3 (revisionsrådgivning),
5. de rapporteringsåtgärder som har föranletts av iakttagelser enligt 3,
6. de omständigheter, ägnade att enligt 21 a § revisorslagen rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, som har identifierats,
7. de åtgärder som har vidtagits för att motverka sådana omständigheter som avses i 6, och
8. de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21 a § revisorslagen.

Av 24 § första stycket revisorslagen följer att förhållanden som saknar väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte behöver dokumenteras.

8 § Utöver det som sägs i 7 § ska en revisor i varje revisionsuppdrag dokumentera

1. de omständigheter som har beaktats särskilt vid revisorns prövning enligt 21 § revisorslagen (2001:883) av om han eller hon måste avböja eller avsäga sig uppdraget, och
2. de slutsatser som revisorn har dragit vid prövningen enligt 21 och 21 b §§ revisorslagen.

En revisor ska också i varje uppdrag som avser lagstadgad kvalificerad revision dokumentera de frågor som har ställts och de råd som har mottagits i de fall där revisorn har anlitat externa sakkunniga för rådgivning.

Av 24 § första stycket revisorslagen följer att förhållanden som saknar väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet inte behöver dokumenteras.

9 § Den dokumentation som avses i 7 och 8 §§ ska vara tydlig och strukturerad på ett överskådligt sätt. Den ska vara inriktad på väsentlig information, men ändå så detaljerad att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet kan bedömas i efterhand. I dokumentationen ska ingå korrespondens samt revisionsberättelser, promemorior och andra skriftliga utlåtanden eller intyg som revisorn har avgett. Dessutom ska sådana muntliga kontakter med uppdragsgivaren eller andra, som kan vara av väsentlig betydelse för bedömningen av revisorns arbete eller hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, framgå av dokumentationen.

10 § En revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska dokumentera sina bedömningar enligt 5 och 6 §§.

11 § Ett revisionsföretag ska dokumentera

1. de riktlinjer, rutiner och system som har antagits och inrättats enligt 21 §, och
2. resultaten av de utvärderingar som avses i 21 § första stycket 12 och eventuella föreslagna åtgärder för att ändra det interna systemet för kvalitetskontroll.

Av dokumentationen ska framgå om de riktlinjer, rutiner och system som har antagits och inrättats enligt 21 § första stycket är lämpliga i förhållande till omfattningen av och komplexiteten hos företagets verksamhet.

Revisionsföretaget ska informera de anställda om de åtgärder som har dokumenterats enligt första stycket 1.

12 § En revisor eller ett revisionsföretag ska förvara dokumentationen i ordnat skick och på ett betryggande sätt. Den får inte vara tillgänglig för obehöriga. Den ska på Revisorsinspektionens begäran utan dröjsmål ges in till inspektionen.

Den dokumentation som avses i 7, 8 och 10 §§ ska bevaras i minst tio år från utgången av det kalenderår då granskningen avslutades. Detsamma gäller sådan dokumentation som avses i 24 § andra stycket revisorslagen (2001:883).

Fortbildning

13 § Den fortbildning som avses i 6 § förordningen (1995:665) om revisorer ska ske på det sätt och i den omfattning som följer av god revisorssed.

Fortbildningen ska, under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande, omfatta minst 100 verifierbara timmar inom de ämnesområden som avses i 2 § första stycket och 6 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen.

(RIFS 2019:2)

14 § har upphävts genom RIFS 2021:2.

Försäkring

15 § En försäkring enligt 27 § revisorslagen (2001:883) ska ha den beloppsmässiga omfattning som sägs i 16 §.

(RIFS 2020:2)

16 § För revisionsföretag i vilket antalet verksamma revisorer uppgår till högst fem ska försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 prisbasbelopp per skada och försäkringsår.

För revisionsföretag som avses i första stycket får dock försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 100 prisbasbelopp per skada och försäkringsår, om inte revisionsföretaget eller någon av de i revisionsföretaget verksamma revisorerna innehar uppdrag som vald revisor i sådant företag för vilket i lag eller annan författning föreskrivs att minst en av de utsedda revisorerna ska vara auktoriserad.

För revisionsföretag i vilket antalet verksamma revisorer överstiger fem men understiger 50, ska försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 prisbasbelopp per skada och 400 prisbasbelopp per försäkringsår.

För revisionsföretag i vilket antalet verksamma revisorer uppgår till 50 eller fler ska försäkringen gälla med ett försäkringsbelopp om lägst 200 prisbasbelopp per skada och 600 prisbasbelopp per försäkringsår.

Med prisbasbelopp avses det vid försäkringsårets början gällande prisbasbeloppet enligt socialförsäkringsbalken.

17 § Det som sägs i 15 och 16 §§ gäller inte för efterskyddet enligt 5 § tredje stycket 3 förordningen (1995:665) om revisorer.

(RIFS 2020:2)

Anmälan om ändrade förhållanden

18 § Ett registrerat revisionsbolag ska, utöver det som följer av 16 § förordningen (1995:665) om revisorer, genast till Revisorsinspektionen anmäla om det i bolaget, eller i ett bolag som direkt eller indirekt äger andelar eller aktier i bolaget, sker ändringar i bolagsavtal, bolagsordning, bolagsledningens sammansättning eller ägandet av andelar eller aktier i bolaget.

Periodiskt återkommande kvalitetskontroll

19 § Revisorer och registrerade revisionsbolag ska, i den omfattning som Revisorsinspektionen bestämmer, vara föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll utförd av en kontrollant som inspektionen har utsett.

Revisorer och registrerade revisionsbolag som har varit föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll ska betala en avgift till Revisorsinspektionen. Inspektionen fastställer regelbundet beräkningsgrunder för avgiften.

Efter slutförd kvalitetskontroll bestämmer Revisorsinspektionen avgiftens storlek med beaktande av kontrollantens arbete, tidspillan och utlägg.

För revisorer och registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i ett eller flera företag av allmänt intresse gäller, i stället för det som sägs i andra och tredje styckena, att de ska betala avgiften för den periodiskt återkommande kvalitetskontrollen i form av

Revisors-
inspek-
tionen

en särskild årsavgift. Avgiften bestäms med hänsyn till det antal revisionsuppdrag som varje revisor och registrerat revisionsbolag har i sådana företag och ska betalas med följande belopp per uppdrag:

- 20.000 kr för företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och vars börsvärde överstiger 1 miljard euro, och
- 10.000 kr för övriga företag.

Revisorsinspektionen får ta ut lägre avgifter än det som följer av fjärde stycket, i den utsträckning det är motiverat av tillfälliga minskningar i inspektionens kostnader för den periodiskt återkommande kvalitetskontrollen.

(RIFS 2018:4)

20 § Om en periodiskt återkommande kvalitetskontroll visar på sådana brister att Revisorsinspektionen skriftligen förelägger en revisor eller ett registrerat revisionsbolag att vidta åtgärder, ska revisorn eller revisionsbolaget inom den tid som anges i föreläggandet redogöra för de åtgärder som har vidtagits.

Första stycket gäller inte kvalitetskontroll avseende revisioner av företag av allmänt intresse. För sådan kvalitetskontroll finns bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EUs revisorsförordning).

Intern organisation

21 § Ett revisionsföretag ska, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet

1. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att se till att
 - a. företagets ägare, styrelseledamöter, styrelsesuppleanter eller verkställande direktör, eller
 - b. styrelseledamöter, styrelsesuppleanter eller verkställande direktör i ett anknutet företag, inte ingriper i revisionsarbetet på ett sätt som kan rubba förtroendet för de i företaget verksamma revisorernas opartiskhet, självständighet eller objektivitet när dessa utför lagstadgad kvalificerad revision,
2. tillämpa sunda rutiner för förvaltning och redovisning och ha effektiva rutiner för riskbedömning,
3. ha effektiva kontroll- och skyddssystem för företagets system för informationsbehandling,
4. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att säkerställa att företagets anställda och andra fysiska personer vars tjänster står till förfogande för eller under kontroll av företaget, och som medverkar i lagstadgad kvalificerad revision, har tillfredsställande kunskaper och erfarenhet för de uppgifter de tilldelas,
5. anta riktlinjer och inrätta rutiner som förhindrar att viktiga revisionsfunktioner överlämnas till personer utanför revisionsföretaget på ett sådant sätt att det försämrar kvaliteten på företagets interna kvalitetskontroll eller Revisorsinspektionens möjligheter att övervaka att företaget fullgör de skyldigheter som gäller för verksamheten,
6. inrätta effektiva organisatoriska och administrativa rutiner för att förebygga, upptäcka, undanröja eller hantera och rapportera eventuella hot mot företagets opartiskhet eller självständighet,
7. anta riktlinjer och inrätta rutiner för att utföra lagstadgad kvalificerad revision, styra, övervaka och utvärdera de anställdas arbete samt för att sammanställa den revisionsdokumentation som avses i 24 § revisorslagen (2001:883) och i tillämpliga fall artiklarna 6–8 i EUs revisorsförordning i dess ursprungliga lydelse,
8. inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision och att beslut och rutiner följs på samtliga nivåer i företaget,
9. använda lämpliga system, resurser och rutiner för att säkerställa kontinuitet och regelbundenhet vid utförandet av lagstadgad kvalificerad revision,
10. inrätta effektiva organisatoriska och administrativa rutiner för att hantera och dokumentera händelser som har, eller kan få, allvariga konsekvenser för lagstadgad kvalificerad revision,

11. anta riktlinjer för ersättningar, inbegripet riktlinjer för vinstdelning, med tillräckliga resultatincitament för att säkerställa revisionskvaliteten, och
12. övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister.

De riktlinjer och rutiner som avses i första stycket 5 ska utformas så att ett eventuellt överlämnande av revisionsfunktioner till personer utanför revisionsföretaget inte påverkar revisionsföretagets ansvar mot det granskade företaget.

Det system för intern kvalitetskontroll som avses i första stycket 8 ska minst omfatta de riktlinjer och rutiner som anges i första stycket 7. En revisor ska ha ansvaret för systemet.

Den ersättning från en revisionsklient som härrör från annan verksamhet än lagstadgad kvalificerad revision får inte ligga till grund för beräkningen av ersättningen till personer som medverkar i eller kan påverka utförandet av revisionen och inte heller utgöra en del av bedömningen av dessa personers arbetsprestationer.

Den utvärdering som avses i första stycket 12 ska innefatta en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i första stycket 8.

Klientregister

22 § En revisor eller ett registrerat revisionsbolag ska föra ett klientregister. Registret ska för varje revisionsklient innehålla uppgifter om

1. firma, adress och etableringsort,
2. den huvudansvariga revisorns namn, i de fall uppdraget innehas av ett registrerat revisionsbolag,
3. i förekommande fall, namnet på de revisorer som undertecknar revisionsberättelserna i större dotterföretag, och
4. arvoden för lagstadgad kvalificerad revision respektive arvoden för andra tjänster under varje räkenskapsår.

Upplysningar om förhållanden rörande utvecklingen på revisionsmarknaden

23 § Revisorer och registrerade revisionsbolag som innehar eller under de senaste tre åren har innehaft revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse är skyldiga att på Revisorsinspektionens begäran lämna de upplysningar som inspektionen behöver för att kunna utarbeta den rapport avseende utvecklingen på marknaden för att tillhandahålla lagstadgade revisionstjänster som behandlas i artikel 27 i EUs revisorsförordning i dess ursprungliga lydelse.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2018:2

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 juli 2018, när Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet ska upphöra att gälla.

2018:4

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 januari 2019.

2019:2

1. Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 juli 2019.
2. Äldre föreskrifter får tillämpas vid prövningen av ansökningar om fortsatt auktorisation eller godkännande som ges in senast den 30 juni 2024.

2020:2

1. Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 januari 2021.
2. För en försäkring enligt 27 § revisorslagen (2001:883) som har tecknats före ikraftträdandet ska de nya bestämmelserna tillämpas efter utgången av 2021. De nya bestämmelserna ska dock alltid tillämpas om en försäkring som har tecknats före ikraftträdandet förnyas.

Revisors-
inspek-
tionen

RIFS 2018:2 Villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet

2021:2

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 januari 2022.

REVISORSINSPEKTIONENS FÖRESKRIFTER

RIFS 2019:1 Auktorisation och godkännande

Föreskrifternas tillämpningsområde

1 § Dessa föreskrifter kompletterar bestämmelserna om auktorisation av revisorer och om godkända revisorer i 4–6 §§ revisorslagen (2001:883) och i 7 och 8 §§ förordningen (1995:665) om revisorer.

Underlag om fortbildning

2 § Sökanden ska tillsammans med en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande ge in underlag som visar att han eller hon uppfyller kravet på fortbildning i 6 § förordningen (1995:665) om revisorer.

Ansökan om att åter bli auktoriserad eller godkänd

3 § Den vars auktorisation eller godkännande har upphört, och efter en längre tid än fem år från upphörandet ansöker om att åter bli auktoriserad eller godkänd, ska tillsammans med ansökan ge in en redogörelse över sådan utbildning och erfarenhet som avses i 4 § första stycket 4 revisorslagen (2001:883).

Redogörelsen enligt första stycket ska beskriva på vilket sätt som sökanden, sedan auktorisationen eller godkännandet upphörde, har behållit eller utvecklat teoretiska kunskaper och praktiska förmågor som behövs för revisionsverksamhet. Redogörelsen bör särskilt omfatta kunskaper och förmågor inom de ämnesområden som avses i 2 § första stycket och 6 § Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1) om revisorsexamen.

4 § Den som har varit auktoriserad eller godkänd enligt äldre bestämmelser utan att ha avlagt högre revisorsexamen eller revisorsexamen, kan åter bli auktoriserad eller godkänd utan att avlägga revisorsexamen om:

1. auktorisationen eller godkännandet har upphört på annan grund än enligt 32 § revisorslagen (2001:883), och
2. ansökan om auktorisation eller godkännande har gjorts inom fem år från det att den omständighet inträffade som föranledde upphörandet.

Om det finns särskilda skäl för det kan Revisorsinspektionen i ett enskilt fall besluta om undantag från första stycket 2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2019:1

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 juli 2019, när Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:3) om auktorisation, godkännande och registrering ska upphöra att gälla.

Revisors-
inspek-
tionen

REVISORSINSPEKTIONENS FÖRESKRIFTER

RIFS 2021:1 Åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

Allmänna bestämmelser

1 § Dessa föreskrifter kompletterar bestämmelserna i lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

2 § I dessa föreskrifter har begreppen *revisor* och *revisionsföretag* samma betydelse som i revisorslagen (2001:883). I övrigt har termer och uttryck som används samma betydelse som i lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Åtgärder som ska vidtas av revisionsföretaget

Allmän riskbedömning

3 § Den allmänna riskbedömningen ska innehålla

1. en identifikation av verksamhetens tjänster och produkter,
2. en beskrivning av de hot som är relevanta för tjänsterna och produkterna,
3. en beskrivning av de egenskaper som kan göra revisionsföretagets verksamhet eller tjänster och produkter sårbara för försök till att utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism, och
4. en värdering av riskerna som är förenade med de beskrivna hoten och sårbarheterna.

Utvärdering och uppdatering

4 § Revisionsföretaget ska, på grundval av en riskbedömning men minst en gång per år, utvärdera och vid behov uppdatera den allmänna riskbedömningen och sina rutiner och riktlinjer.

Datum för utvärderingen och eventuell uppdatering ska dokumenteras.

Utbildning

5 § Ett revisionsföretag ska dokumentera den utbildning som avses i 2 kap. 14 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Utbildningens innehåll, namn på deltagare och datum för utbildningen ska framgå av dokumentationen.

Intern kontroll

6 § Revisionsföretaget ska, på grundval av en riskbedömning men minst vart tredje år, utföra periodiskt återkommande kontroller av revisorernas åtgärder i enskilda uppdrag för att säkerställa att lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, dessa föreskrifter och de interna riktlinjerna och rutinerna efterlevs.

Kontrollen ska ske genom att minst ett avslutat uppdrag för varje revisor granskas och ska åtminstone omfatta kontroll av åtgärder och dokumentation avseende kundkännedom, kundriskprofil och övervakning.

Datum för kontrollen, eventuella upptäckta brister samt planerade och genomförda förbättringsåtgärder ska dokumenteras.

Åtgärder som ska vidtas av revisorn

Kontroll av identitet

7 § Revisorns kontroll av fysiska och juridiska personers identitet ska göras genom att extern verifiering hämtas in och dokumenteras på det sätt som anges i tabellen nedan. Av dokumentationen ska även framgå när kontrollen har utförts.

Vid identitetskontroll på distans ska kopior vara bestyrkta.

Identitetskontroll ska genomföras även om kunden är en offentlig person eller är känd sedan tidigare.

Vem som kontrolleras	Vilken handling som kontrolleras	Dokumentation av kontrollen
Fysisk person	Elektronisk legitimation <i>eller</i> Giltigt pass eller annan giltig identitetshandling	Kopia av bekräftelsen av den elektroniska legitimationen. Kopia av den kontrollerade handlingen eller anteckning av den kontrollerade handlingens nummer, giltighetstid och utfärdare
Juridisk person	Aktuellt registreringsbevis, registerutdrag eller uppgifter från andra tillförlitliga och oberoende källor	Original eller kopia av den kontrollerade handlingen
Företrädare, ombud eller motsvarande	Utöver identitetskontroll av fysisk person även fullmakt, förordnande eller motsvarande behörighetshandling	Kopia av den kontrollerade handlingen

Åtgärder vid låg respektive hög risk

8 § Även om revisorn vid låg risk tillämpar förenklade åtgärder för kundkännedom ska kundens identitet alltid kontrolleras på det sätt som följer av 7 §.

När revisorn vid hög risk vidtar skärpta åtgärder för kundkännedom ska ytterligare information om kundens ekonomiska situation och varifrån dennes ekonomiska medel kommer alltid hämtas in. För kunder som är etablerade i ett land som har identifierats som ett högriskredjeland av Europeiska kommissionen, finns ytterligare krav på skärpta åtgärder i 3 kap. 17 § lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Utvärdering och uppdatering

9 § En revisor ska under pågående uppdrag, på grundval av en riskbedömning men minst en gång per år, utvärdera kundkännedomen och kundens riskprofil och vid behov uppdatera dessa.

Om kundkännedomen uppdateras eller om rapportering sker till Polismyndigheten ska beslut tas om huruvida riskprofilen ska ändras eller inte.

Datum, överväganden och slutsatser för utvärderingen, samt eventuell uppdatering, ska dokumenteras.

Särskilt om nivåer för riskbedömningar

10 § När revisionsföretaget gör sin allmänna riskbedömning och revisorn gör sin bedömning av kundens riskprofil ska minst tre nivåer, motsvarande normal, låg och hög risk, tillämpas.

Risknivån får bestämmas som låg om det finns specifika omständigheter som visar att risken för penningtvätt och finansiering av terrorism är lägre än normalt. Om det finns omständigheter som tyder på förhöjd risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism ska risknivån bestämmas som hög.

Revisors-
inspek-
tionen

Dokumentation av vidtagna åtgärder

Revisorns dokumentationsskyldighet

11 § Revisorns dokumentationsskyldighet enligt 7 och 9 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet gäller, i tillämpliga delar, även revisorns åtgärder enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

Hur dokumentationen ska bevaras och organiseras

12 § Dokumentationen av revisionsföretagets och revisorns vidtagna åtgärder ska under den tid som anges i 5 kap. 3 och 4 §§ lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism bevaras på det sätt som anges i 12 § första stycket Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Dokumentationen ska vara organiserad på sådant sätt att uppgifter och handlingar är lätta att identifiera, ta fram och sammanställa på begäran av Polismyndigheten, Säkerhetspolisen eller Revisorsinspektionen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

2021:1

Dessa föreskrifter träder i kraft den 1 januari 2022.

REVISORSNÄMNDENS UTTALANDE 2015-336

Revisors agerande då redogörelse från revisionsklients styrelse enligt 18 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551) vid efterutdelning saknas

(2015-02-19)

Revisorsnämnden (RN) har i två beslut under åren 2012 och 2013 uttalat att det åligger en revisor att i revisionsberättelsen anmärka på att revisionsklientens styrelse i strid med 18 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551) har underlåtit att upprätta, och låta revisorn granska, en redogörelse för händelser av väsentlig betydelse för bolagets ställning som inträffat efter det att årsredovisningen lämnades i fall då vinstutdelning beslutas vid annan stämma än årsstämma (s.k. efterutdelning).¹

RN har under senare tid fått ett flertal frågor om det uttalande som myndigheten har gjort gäller undantagslöst eller om det finns omständigheter som innebär att revisorn inte är skyldig att anmärka på att en aktuell redogörelse inte har upprättats.

RN gör följande uttalande.

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen. Så är i utgångsläget fallet om en styrelseledamot har vidtagit, eller underlåtit att vidta, en åtgärd som i formell mening krävs enligt aktiebolagslagen.

Av aktiebolagslagens förarbeten framgår dock att en allmän aktiebolagsrättslig princip är att regler, som uteslutande är uppställda till aktieägarnas skydd, kan frångås om samtliga aktieägare samtycker till det.² Ett sådant samtycke anses kunna med bindande verkan lämnas endast avseende en viss rättshandling och kan inte gälla för framtida beslut eller åtgärder. Samtycket ska vidare lämnas i samband med att den rättshandling det avser vidtas. Om det finns ett sådant samtycke, torde det normalt inte föreligga ett sådant åsidosättande av aktiebolagslagens krav som bör föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen.

Ändamålet med bestämmelsen i 18 kap. 6 § 3 aktiebolagslagen är att säkerställa att styrelsen inför ett beslut om efterutdelning lämnar aktieägarna ett lika fullständigt och aktuellt beslutsunderlag som om frågan om utdelning hade prövats på en årsstämma.³ Såväl bestämmelsens ordalydelse som förarbetsuttalandena till denna visar att syftet är att skydda aktieägarna. Det är givet att olika slag av borgenärsskyddsintressen gör sig gällande även vid en efterutdelning. Det får emellertid anses att dessa intressen inte är avsedda att tillgodoses genom den redogörelse som avses i 18 kap. 6 § 3 aktiebolagslagen utan genom det yttrande som styrelsen ska lämna enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen (och som bl.a. ska innehålla en motivering till varför den föreslagna utdelningen är försvarlig). Bestämmelsen i 18 kap. 6 § 3 aktiebolagslagen – till skillnad från bestämmelsen i 18 kap. 4 § samma lag – får därför anses vara sådan att den kan frångås med samtliga aktieägares samtycke.

Det sagda innebär följande. Om ett beslut om efterutdelning har fattats utan att det dessförinnan har upprättats en sådan redogörelse som avses i 18 kap. 6 § 3 aktiebolagslagen, ska revisorn inte anmärka på detta, under förutsättning att han eller hon har tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att samtliga aktieägare i samband med beslutet om efterutdelning aktualiserades har samtyckt till att en sådan redogörelse inte ska upprättas.

Revisors-
inspek-
tionen

¹ RNs beslut den 18 september 2012 i ärende dnr 2011-454 och den 13 juni 2013 i ärende dnr 2011-1752.

² Prop. 2004/05:85 s. 373.

³ Prop. 2004/05:85 s. 764.

REVISORSNÄMNDENS UTTALANDE 2016-631

Revisors agerande i samband med antagandet om fortsatt drift i bolag som tillämpar K2

(2016-05-13)

Revisorsnämnden (RN) har under senare tid fått ett flertal frågor om hur en revisor bör agera i situationer där antagandet om fortsatt drift kan ifrågasättas avseende bolag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2).

RN gör följande uttalande.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska ett företag vid upprättandet av årsredovisningen förutsättas fortsätta sin verksamhet (den s.k. fortlevnadsprincipen). Detta innebär att tillgångar och skulder ska redovisas med antagandet om att företaget kommer att kunna realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten. Enligt andra stycket samma bestämmelse får avvikelser från denna princip göras om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed samt med kraven på överskådlighet och rättvisande bild.

Företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) ska enligt kommentaren till p. 2.2 i det allmänna rådet upprätta en finansiell rapport utifrån fortlevnadsprincipen, om inte företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ till det. Tillämpas inte fortlevnadsprincipen, ska upplysning lämnas om detta.

För företag som tillämpar K2 gäller enligt p. 2.2 i det allmänna rådet BFNAR 2008:1 att företaget, om beslut har fattats att avveckla verksamheten, ska ta hänsyn till detta beslut när balansräkningen och resultaträkningen upprättas. Ett företag som har fattat ett beslut om avveckling kan således inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen. Till skillnad från reglerna i K3 ger emellertid reglerna i K2, enligt sin ordalydelse, inte någon möjlighet för ett företag, där realistiska alternativ till avveckling av verksamheten saknas men beslut om avveckling inte är fattat, att avvika från fortlevnadsprincipen vid upprättandet av årsredovisningen. Ett företag som tillämpar K2 kan alltså, till skillnad mot de företag som följer K3, bara avvika från antagandet om fortsatt drift om beslut om avveckling av verksamheten har fattats senast när årsredovisningen upprättas.

Sammantaget innebär det nu sagda att ett företag kan komma att upprätta sin årsredovisning på olika sätt, beroende på om det tillämpar K2 eller K3.

Givet dessa skillnader i redovisningsregelverket uppkommer frågan om skillnaderna innebär att revisorns rapporteringsskyldighet förändras beroende på vilket allmänt råd som tillämpas.

Av International Standards on Auditing (ISA) 570 *Fortsatt drift* p. 2 framgår att ett företag ska anses fortsätta sin verksamhet under överskådlig framtid och att de finansiella rapporterna ska upprättas utifrån ett antagande om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift gäller dock inte om företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten. Antagandet gäller inte heller om det inte finns något realistiskt alternativ till en avveckling eller ett upphörande av verksamheten. Enligt p. 6 har revisorn ett ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att dels kunna bedöma om det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna, dels kunna bedöma om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Enligt p. 21 ska revisorn uttala sig med avvikande mening i revisionsberättelsen om de finansiella rapporterna har upprättats utifrån antagandet om fortsatt drift men revisorn gör bedömningen att det är oriktigt av företagsledningen att använda detta antagande. För det fall att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift men det föreligger en väsentlig osäkerhetsfaktor som rör antagandet, ska revisorn enligt p. 19, såvida årsredovisningen innehåller tillräckliga upplysningar om detta förhållande, i revisionsberättelsen lämna en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamhe-

ten. För det fall att det i årsredovisningen inte finns tillräckliga upplysningar om en sådan osäkerhet gäller enligt p. 20¹ att revisorn ska uttala sig om årsredovisningen med reservation eller med avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

Det som sägs i ISA 570 om när antagandet om fortsatt drift inte längre ska användas ligger i linje med redovisningsreglerna i K3. Annorlunda förhåller det sig när det gäller de finansiella rapporter som upprättas enligt K2. Då denna standard utgör god redovisningssed i Sverige kan man inte kräva att en revisor i revisionsberättelsen uttalar sig om årsredovisningen med avvikande mening, om bolaget har följt K2.

Det sagda innebär, såvitt gäller företag som upprättar sina finansiella rapporter enligt K2-regelverket, följande.

Även om ett företag bedöms sakna möjligheter att fortsätta sin verksamhet är dess årsredovisning, upprättad under antagande om fortsatt drift, förenlig med god redovisningssed, under förutsättning att företaget ännu inte har fattat ett beslut om att avveckla verksamheten. Detta beror på att årsredovisningen har upprättats i enlighet med ett ramverk som utgör god redovisningssed i Sverige. Det förhållandet att företaget faktiskt saknar realistiska alternativ till en avveckling ska då inte föranleda företagets revisor att, i enlighet med ISA 570 p. 21, i revisionsberättelsen uttala sig med avvikande mening. Förhållandet är emellertid att jämföra med en sådan väsentlig osäkerhetsfaktor som avses i ISA 570 p. 19 och medför därför att revisorn ska lämna upplysningar om förhållandet enligt ISA 570 p. 19 eller uttala sig med reservation eller avvikande mening enligt ISA 570 p. 20.

Revisors-
inspek-
tionen

¹ Krav motsvarande punkterna 19 och 20 kommer, för revisioner av finansiella rapporter vars räkenskapsår avser perioder som avslutas den 15 december 2016 eller senare, finnas i punkterna 22 och 23 i den omarbetade ISA 570.

REVISORSINSPEKTIONENS ALLMÄNNA UTTALANDE – DNR 2020-971

Vilken betydelse IESBAs etikkod har för tillämpningen av 21 a § revisorslagen (2001:883)

(2020-07-03)

Vad är ett allmänt uttalande?

Revisorsinspektionen har enligt 3 § första stycket 4 revisorslagen (2001:883) ett ansvar för att de normer som de auktoriserade och godkända revisorerna använder i sina revisionsuppdrag, dvs. god revisionssed och god revisorssed, utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Detta sker bl.a. genom att myndigheten avger allmänna uttalanden.

Ett allmänt uttalande är en rekommendation som närmare tydliggör tillämpningen av en regel och anger hur en revisor eller ett revisionsföretag kan eller bör handla i ett visst hänseende. Utgångspunkten är att det som sägs i det allmänna uttalandet utgör god revisionssed eller god revisorssed från och med den dag det beslutas till dess det upphävs eller ersätts.

Uttalande

Auktoriserade och godkända revisorer och registrerade revisionsbolag (nedan revisor) ska i sin verksamhet följa god revisorssed. God revisorssed utgörs av yrkesetiska normer, som får sitt innehåll bland annat genom Revisorsinspektionens föreskrifter, beslut och uttalanden, branschorganisationen FARs rekommendationer och uttalanden samt avgöranden av domstol.

Genom den internationalisering som regelverket för revision och revisorer har genomgått har också internationellt vedertagna standarder kommit att influera innehållet i de nationella kraven på revisorer. En av dessa standarder är den av International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) framtagna etikkoden. Koden innehåller bland annat regler om opartiskhet och självständighet (nedan oberoende).

Revisorsinspektionen har i flera sammanhang fört en diskussion om vilken betydelse som etikoden ska ha för uttolkningen av god revisorssed. Som ett första steg i att klargöra kodens betydelse har myndigheten undersökt de regler om oberoende i bland annat revisionsuppdrag som finns i etikodens del 4A *Oberoende vid revision och översiktlig granskning*.

Revisorsinspektionen gör, baserat på de slutsatser som myndigheten har dragit, följande uttalande.

Revisorsinspektionen har i disciplinärenden och förhandsbesked angett att ledning för tillämpningen av 21 a § revisorslagen, vid sidan av bland annat förarbetena samt Revisorsinspektionens och förvaltningsdomstolarnas praxis, kan hämtas i etikoden. Den av inspektionen gjorda bedömningen har baserats på omständigheterna i det enskilda fallet. Samtidigt finns det ett behov av att, som ledning för de revisorer som ska tillämpa regelverket, fastställa vissa principer för hur oberoendeprovningen ska göras.

Lagstadgad revision kringgärdas av ett omfattande regelverk rörande revisorns oberoende. Sådana regler finns bland annat i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG, i den associationsrättsliga lagstiftningen (exempelvis 9 kap. 17 § aktiebolagslagen [2005:551]) och i 20–21 b §§ revisorslagen.

I 21 a § revisorslagen finns en analysmodell som anger i vilka situationer som det föreligger en presumtion för att en revisor ska avsäga sig ett uppdrag i revisionsverksamheten, om det inte finns vissa presumtionsbrytande omständigheter. Även etikoden ger uttryck för en analysmodell liknande den som gäller enligt 21 a § revisorslagen.

I International Standards on Auditing (ISA) anges att etikoden som huvudregel ska tillämpas vid bestyrkandeuppdrag. Både etikoden och ISA anger att de eventuellt strängare krav som nationellt ställs upp i lag och föreskrifter har företräde.¹

Internationaliseringen av revisionen har inneburit att innehållet i god revisionssed allt mer har kommit att påverkas av internationellt framtagna standarder. ISA ger redan i dag uttryck för innehållet i god revisionssed när det gäller bl.a. lagstadgad revision i Sverige. Med hänsyn till den koppling som finns mellan ISA och etikoden anser Revisorsinspektionen att koden ger uttryck för de grundläggande kraven på revisorers oberoende. Därtill kommer att det synsätt, de exempel och de förhållningsregler som koden ger uttryck för i del 4A är väl förenliga med det som i Revisorsinspektionens praxis har etablerats som efterlevnad av kraven på oberoende.

Därför ska följande gälla.

- Revisorer ska i sin prövning enligt 21 a § revisorslagen beakta etikoden del 4A. Det förhållandet att en revisor inte har följt del 4A i en oberoendefråga skulle innebära ett åsidosättande av svensk god revisorssed.
- Eftersom såväl ISA som etikoden anger att strängare nationella krav kan gälla, är en revisor skyldig att följa även sådana krav. Detta innebär att en revisor som har brutit mot en bestämmelse i en författning eller mot det som i fråga om oberoende har slagits fast vid utvecklandet av svensk god revisorssed inte kan undgå en disciplinär åtgärd med hänvisning till att han eller hon har följt etikoden.

Det kan finnas anledning för Revisorsinspektionen att i framtiden uttala sig om andra delar av etikoden.

Revisors-
inspek-
tionen

¹ Se exempelvis etikodens punkt R100.3 med tillämpningsanvisning 100.3 A1 och ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkterna 2 och A16.

Sökord

A

absorption	
aktiebolag	1552
ekonomisk förening	1572
aktiebolag	
absorption	1552
bildande	1534
delning	1553
fission	1553
fusion	1551
lag	1534
lekmannarevisor	1543
likvidation	1347, 1554
minoritetsrevisor	1536
registrering	1554
revision	1534
revisionsberättelse	1046, 1539
skadeståndsskyldighet	1555
utdelning	1550
vinstutdelningsbegränsning	1555
värdeöverföring	1549
aktiebolagsregister	1554
aktiekapital	
minskning	1550
aktiekapitalminskning	
revisorns yttrande	1289
aktieägarupplysning	
revisorns yttrande	1287
allmän granskning	1543
analytisk granskning	420
definition	421
resultatutredning	421, 425
substansinriktad	421, 422
anmärkningar	1163, 1178
annan information	
definitioner	706
revisors ansvar	701
servicebyrå	936, 950
väsentlig felaktighet	704
översiktlig granskning	848
ansvarsavgränsning	
styrelse/VD/revisor	1207, 1218
apportegendom	
revisorsyttrande	1271
arbetslöshetskassa	
revision	1579
arkivering	
räkenskapsinformation	1421
arvode	
revisor	1585
auktoriserad revisor	
aktiebolag	1536
ekonomisk förening	1562
stiftelse	1581
avtalsvillkor	
revisionsuppdrag	129, 136, 138

avträdande	
uppdrag	97

B

bedrägeri	1730
bedräglig finansiell rapportering	194
bestyrkande	
hållbarhetsredovisning	1247
bestyrkanderapport	
finansiell proformainformation	
	966, 978
servicebyrå	938, 950
bestyrkandeuppdrag	12
annat än revision	870
finansiell proformainformation i pro-	
spekt	959
ramverk	10
betalning	
nyemitterade aktier	1280
bevis	20
bildande	
aktiebolag	1534
bokföringsbrott	1733
bolag	
bildande	1534
bolagskategori	
byte av	1297
bolagsstyrningsrapport	
granskning	1374
borgenär	
brott mot	1733
oredlighet mot	1733
borgenärsfara	
revisorsyttrande	1293
bostadsrättsförening	1577
felaktig klassificering av skuld	1425
revision	1577
bostadsrättslag	1577
bosättningskrav	
prövning	1496
revisor	1489
brott mot borgenärer	1733
brottsbalk	1730
brottsmisstanke	
revisors åtgärder	1363, 1542
byte av bolagskategori	
revisorsyttrande	1297
börsbolag	
förvaltningsberättelse	1319
D	
dataskyddförordning	1598
definition	
servicebyrå	941
delning	
aktiebolag	1553

Sökord

delningsplan	
revisorsgranskning	1553
delårsinformation	
översiktlig granskning	840
dokumentation	
felaktigheter	373, 379
granskningsåtgärd	160
internrevision	581
koncernrevision	553
kvalitetskontroll	
91, 102, 106, 149, 156	
närståendeförhållande	492
oegentligheter	174
revision	157
revisionsbevis	160
revisor	1472, 1751
riskhantering	354
servicebyrå	937, 950
slutlig	164
väsentlighet	333
översiktlig granskning	
801, 827, 854	

E

efterföljande händelse	505
definition	509
koncernrevision	550
servicebyrå	937
ekonomisk förening	
absorption	1572
fusion	1572
föreningsstämma	1560
införandelag	1576
lag	1560
likvidation	1574
reservfundsminskning	1572
revision	1560
skadestånd	1574
skadeståndsskyldighet	1574
särskild granskning	1569
vinstutdelning	1572
värdeöverföring	1571
ekonomiskt biträde	
förbud	1593, 1595
elektronisk signatur	1488
revisionsberättelse	1067
ellag	1587
emission	
konvertibel	1548
nyemission	1547
teckningsoption	1548
enskild finansiell rapport	
revision	748
entledigande	
revisor	1583
erinran	
av revisor	1542

ersättning till ledande befattningshavare	
granskning	1257
Esef-rapport	
granskning	1405
externa bekräftelser	
revisionsbevis	403

F

FAR	
ramverk	33
felaktig klassificering av skuld	
bostadsrättsförening	1425
felaktigheter	
ackumulering	372, 374
beaktande av	372, 375
definition	373
dokumentation	373, 379
kommunikation	372, 375
rättelse	372, 375
servicebyrå	359, 369
skriftligt uttalande	373, 379
utvärdering	371
filial	
lag	1557
utländsk	1557
finansiell information	
granskning	982
finansiell proformainformation	
bestyrkanderapport	966, 978
bestyrkandeuppdrag	959
bevis	964
modifierat uttalande	964, 966, 976
sammanställning	959, 968
skriftligt uttalande	965, 977
uppdragsplanering	970
utvärdering	965
finansiell rapport	
i sammandrag	766
kompletterande information	
614, 628	
revision	107, 113
revision av särskild del	748
typ av uttalande	607
uppfattning om	606
upprättande	113
uttalande om	604
uttalandets form	617
yrkesetiska krav	111
översiktlig granskning	785
finansiell rapportering	
bedräglig	194
IFRS	1423
finansiellt företag	
revision	1011
fission	
aktiebolag	1553

fjärrvärme	
redovisning	1590
revision	1587, 1589
fortbildning	
revisor	1753
fortsatt drift	513
antagande om	513
bedömningsansvar	514
granskningsåtgärd	516, 522
kommunikation	518
riskbedömning	515, 519
översiktlig granskning	852
fusion	
aktiebolag	1360, 1551
ekonomisk förening	1572
gränsöverskridande	1552, 1574
revisorsgranskning	1552
fusionsplan	1215
granskning	1215
revisorsgranskning	1551, 1552, 1574
upprättande	1572
förening	
ekonomisk	1560
föreningslag	1560
införandelag	1576
föreningsstämma	
ekonomisk förening	1560
företag	
allmänt intresse	1497
företag av allmänt intresse	
revisionsberättelse	1127
författningar	
beaktande vid revision	198, 1012
förgasningsanläggning	
redovisning	1592
revision	1591, 1592
förskingring	1731
tillgångar	195
förstagångsrevision	
granskningsåtgärd	412
ingående balanser	411, 413
försäkring	
revisor	1753
förtida avgång	
revisor	1490, 1538
stiftelse	1582
förvaltningsberättelse	
börsbolag	1319
granskning	1309
revisors rapport	1320
förvaltningsrevision	1032
förvärv av egna aktier	
revisorns yttrande	1283

G

gallra personuppgift	1644
GDPR	1598
definition	1634
personuppgiftsansvarig	1647
personuppgiftsbiträde	1647
rättighet insyn	1640
samtycke	1638
tillämpningsområde	1633
gemensam revision	1394
god revisionssed	7, 1011, 1560
aktiebolag	1535
stiftelse	1583
god revisorssed	1470
godkänd revisor	
aktiebolag	1536
stiftelse	1581
granskning	
bolagsstyrningsrapport	1374
enligt särskild överenskommelse	982
Esef-rapport	1405
finansiell delårsinformation	840
finansiell information	982
fusionsplan	1215
förvaltningsberättelse	1309
kontrollbalansräkning	1205
prospekt	1228
rapportering	987
uppdagsvillkor	986
översiktlig	785, 840
granskningsrapport	
lekmannarevisor	1545
översiktlig granskning	850
granskningsuppdrag	34
processbeskrivning	36
ramverk	33
Sverige	33
granskningsåtgärd	
bevis	987
dokumentation	160
fortsatt drift	516, 522
förstagångsrevision	412
lagöverträdelse	201, 206
revisionsbevis	385
revisionsmässigt urval	428, 430
riskbedömning	343
riskhantering	339
översiktlig granskning	843

H

handel med inflytande	1732
historisk finansiell rapport	
översiktlig granskning	785
hållbarhetsrapport	
revisorsyttrande	1326

Sökord

hållbarhetsredovisning	
bestyrkande	1247

I

IAASB	
ramverk	10
IFRS	1423
information	
finansiell rapport i sammandrag	769
införandelag	
ekonomisk förening	1576
ingående balanser	
förstagångsrevision	413
instruktion för Revisorsinspektionen	1530
internkontroll	
brister	229
penningtvätt	1714
internrevision	
använda arbete som utförts av	575
dokumentation	581
servicebyrå	935, 949
internrevisor	
direkt hjälp	579, 589

J

juridiskt biträde	
förbud	1593, 1595
jämförande information	
jämförelsetal	688
jäv	1489
lekmannarevisor	1544
revisor	1537, 1562
stiftelse	1582

K

klientregister	
revisor	1755
kommunikation	
fastställa särskilt betydelsefulla områden	641
felaktigheter	372, 375
fortsatt drift	518
företagets styrning	643
koncernrevision	552, 566
med styrelsen	211
närståendeförhållande	492, 503
oegentligheter	173
om brister i internkontrollen	229
om särskilt betydelsefulla områden	642
servicebyrå	940, 951
skriftligt uttalande	539
särskilt betydelsefulla områden	640
upplysningar	679, 683
översiktlig granskning	849

kompetenskrav	
prövning	1496
revisor	1489, 1536

koncernredovisning	
revision	544
koncernrevision	544
ansvar	546
definition	554
dokumentation	553
efterföljande händelse	550
kommunikation	552, 566
konsolideringsprocess	550, 565
kundrelation	546, 555
oegentligheter	558
revisionsbevis	566
revisionsplan	547, 557
revisionsstrategi	547, 557
riskbedömning	559
riskhantering	548, 562
väsentlighet	547, 561
yrkesetiska krav	561
koncernrevisionsberättelse	1541
konsolideringsprocess	
koncernrevision	550, 565
konvertering av konvertibler	
revisorsyttrande	1282
konvertibel	
emission	1548
kooperativ hyresrätt	
lag	1578
kundregister	
revisor	1755
kundrelation	
koncernrevision	546, 555
kvalitetskontroll	88, 96, 147, 151
servicebyrå	931, 941
kvalitetsgranskare	
särskild	90, 101
kvalitetskontroll	
dokumentation	91, 93, 102, 106, 149, 156
finansiell rapport	144
krav	86
kundrelation	88, 96, 147, 151
ledningsansvar	87, 94, 146, 150
personal	89, 97
revisionsföretag	83
revisionsuppdrag	89, 100, 147, 152
revisor	1473, 1753
uppdrag	99
uppdragsanknuten	90
yrkesetiska krav	87, 94, 146, 150
översiktlig granskning	788, 806
övervakning	91, 99, 104, 156
kvittningsemission	
revisorsyttrande	1277

L

lagöverträdelse

dokumentation	210
granskningsåtgärd	201, 206
identifiering	205
rapportering	202, 209
servicebyrå	359, 369

ledande befattningshavares ersättning

granskning	1257

ledningsansvar

kvalitetskontroll	87, 94, 146, 150
revision	134

lekmannarevisor

aktiebolag	1543
jäv	1544

likvidation

aktiebolag	1347, 1554
ekonomisk förening	1574
revisors rapport	1347
revisors yttrande	1348
stiftelse	1585

M

mandattid

revisor	1490, 1538
stiftelse	1582

minoritetsrevisor

aktiebolag	1536

minskning av aktiekapital

revisorns yttrande	1289

misstanke om brott

revisors åtgärder	1363, 1542

modifierat uttalande

finansiell proformainformation	657, 1163, 1167
	964, 966, 976
form och innehåll	660
omständigheter	658
typ av uttalande	658

muta

givande av	1732
tagande av	1732

mutbrott

vårdslös finansiering av	1732

N

naturgas

redovisning	1592
revision	1591, 1592

nyemission

revisorsyttrande	1547
	1299

nyemitterade aktier

	1280

närstående

definition	493

närståendeförhållande

dokumentation	486
kommunikation	492
	492, 503

revisors ansvar	487, 492
riskbedömning	489, 493
riskhantering	490, 499
skriftligt uttalande	492, 503

nätverksamhet

redovisning	1588
revision	1587

O

obehörighetsgrund

revisor	1489, 1536

oberoende

revisor	1582

oegentligheter

avbryta uppdrag	173, 187
dokumentation	174
granskningsåtgärder	193
hantering av	171
indikatorer	196
kommunikation	173, 188
koncernrevision	558
kännetecken	167, 175
revisors ansvar	166
riskbedömning	169, 178, 181
riskfaktorer	189
riskhantering	182
servicebyrå	359, 369
skriftligt uttalande	173, 187

offentlighet

sekretess	1532

oredlighet mot borgenärer

	1733

organisation

revisor	1754

P

penningtvätt

förordning	1723
internkontroll	1714
kompletterande bestämmelser	

	1758

kundkännedom	1704

lag	1698

personuppgiftsbehandling	1713

rapportering	1710

Revisorsinspektionen	1758

riskbedömning	1701

samordningsfunktion	1724

tillsyn	1716, 1726

penningtvättsbrott

straff	1740

personal

kvalitetskontroll	89, 97

personuppgift

behandling av personuppgift	1598

behandling GDPR	1636

gallra	1644

personuppgiftsansvarig

GDPR	1647

personuppgiftsbehandling	
penningtvätt	1713
personuppgiftsbiträde	
GDPR	1647
planering	
revision	237
väsentlighet	333, 334
proformaredovisning	
prospekt	1235
prospekt	
finansiell information	1228
finansiell proformainformation	959
proformaredovisning	1235

R

radera personuppgift	1644
ramverk	
bestyrkandeuppdrag	10, 12, 37
FAR	33
granskningssuppdrag	33
IAASB	10
internationellt	10
yrkesetiska principer	11
ramverk för särskilt syfte	
definition	734
finansiell rapport enligt	732
rapport	
hållbarhetsredovisning	1247
rapporteringsskyldighet	
penningtvätt	1710
värdepappersrörelse	1370
redovisningssätt	
kvalitativa aspekter	227
registrering	
aktiebolag	1554
lekmannarevisor	1546
revisor	1543
reservfondsminskning	
ekonomisk förening	1572
revision	
aktiebolag	1534
allmänt intresse	1497
arbetslöshetskassa	1579
bostadsrättsförening	1577
direktiv	1429
dokumentation	157
efterföljande händelse	505
ekonomisk förening	1560
enheter att granska	427, 429
enligt ISA	107, 112, 123
finansiell rapport	107, 113
finansiellt företag	1011
fjärrvärmeverksamhet	1587
förgasningsanläggning	1591, 1592
förordning	1497
förutsättningar	132
gemensam	1394
koncernenheter	137

koncernredovisning	544
lagstadgad revision	1429
ledningsansvar	134
naturgas	1591, 1592
nätverksamhet	1587
planering	237
stiftelse	1581
uppdragsbrev	136
utländsk filial	1557
villkor	1505
väsentlighet	331
revision av finansiella företag	1011
rapportering till FI	1027
revisionsberättelse	1026
revisorns rapportering	1026
revisionsberättelse	1491
aktiebolag	1046, 1539
företag av allmänt intresse	1127
modifierat uttalande	1163, 1167
stiftelse	1584
utformning	1044, 1058, 1131
ÅRFL	1056
ÅRKL	1056
revisionsbevis	118, 172, 342, 354, 380
dokumentation	160
externa bekräftelser	403
granskningssåtgärd	385
koncernrevision	566
krav	381
källa	384
poster för granskning	394
relevans	387
rättstvist	397, 401
skriftligt uttalande	533, 535
särskilda överväganden	396
tillförlitlighet	387
utvärdering	186
val av poster för granskning	382
varulager	396, 398
värdeviktat	431
revisionsbolag	1538
revisionsdokumentation	
nyttillträdd revisors tillgång till	1323
revisionsföretag	1468, 1490
kvalitetskontroll	83
registrering	1469
tillsyn	1518
verksamhetsformer	1468
revisionslag	1487
revisionsmässigt urval	426
granskningssåtgärd	428, 430
resultatutvärdering	428
stratifiering	431
revisionsplan	
koncernrevision	547, 557
revisionsrisk	119
väsentlighet	333

revisionsstrategi			
koncernrevision	547, 557		
revisionsuppdrag	10		
avtalsvillkor	129, 136, 138		
krav	129		
kvalitetskontroll	89, 100, 147, 152		
mål	128		
villkor	128		
revisor	1534		
anställning	1468		
arvode	1585		
auktorisation			
	1467, 1470, 1480, 1481		
behörighetsintyg	1484		
biträde	1490		
bosättningskrav	1489		
dokumentation	1472, 1751		
entledigande	1583		
fortbildning	1753		
förordnad av Bolagsverket	1539		
försäkring	1753		
förtida avgång	1490, 1538		
godkännande			
	1467, 1470, 1480, 1481		
jäv	1489, 1537, 1562, 1582		
klientregister	1755		
kompetenskrav	1489		
kvalitetskontroll	1473, 1483, 1753		
mandattid	1490, 1538		
nyttillträdd	1323		
obehörighetsgrund	1489		
organisation	1754		
registrering	1470, 1481, 1543		
skadeståndsansvar	1494		
skyldighet	1470		
suppleant	1535		
tillsyn	1518		
tystnadsplikt	1473, 1493, 1542		
uppgift	1488		
upplysningsplikt	1494		
utländsk	1469		
utsedd av länsstyrelsen	1491		
utseende av	1488, 1582		
verksamhetskrav	1751		
övergripande mål	107, 109		
revisors ansvar			
annan information	701		
närståendeförhållande	487, 492		
revisors rapport			
översiktlig granskning			
	799, 824, 829		
revisorsbiträde	1490		
revisorsexamen	1749		
revisorsförordning	1480		
Revisorsinspektionen	1467		
instruktion	1530		
penningtvätt	1758		
register	1482		
uppgiftslämnande	1473		
överklagande	1478		
revisorsjävf	1489, 1537, 1562		
stiftelse	1582		
revisorslag	1465		
revisorsprov	1749		
revisorspåteckning	1067		
elektronisk signatur	1067		
revisorssuppleant	1488		
stiftelse	1581		
revisorsval	1514		
revisorsytttrande			
apportegendom	1271		
enligt ABL	1281		
enligt ABL och ABF	1268		
fusionsplan	1222		
hållbarhetsrapport	1326		
kontrollbalansräkning	1208		
konvertering av konvertibler	1282		
kvittningsemission	1277		
väsentliga händelser	1278		
riskbedömning			
fortsatt drift	515, 519		
granskningsåtgärd	343		
hantering	338		
koncernrevision	559		
närståendeförhållande	489, 493		
penningtvätt	1701		
revisionsbevis	354		
väsentliga felaktigheter	246, 1013		
riskhantering			
dokumentation	354		
granskningsåtgärd	339		
koncernrevision	548, 562		
närståendeförhållande	490, 499		
revisors	338		
servicebyrå	359, 365		
rådgivningsförbud	1593		
räkenskapsinformation			
arkivering	1421		
rättelse			
felaktigheter	372, 375		
rättighet			
insyn GDPR	1640		
rättstvist			
revisionsbevis	397, 401		

S

samtycke			
GDPR			1638
servicebyrå			
annan information	936, 950		
bestyrkanderapport	928, 938, 950		
bevis	933, 945		
definition	941		
dokumentation	937, 950		
efterföljande händelse	937		
felaktigheter	359, 369		

Sökord

internrevision	935, 949
kommunikation	940, 951
kundrelation	931, 941
lagöverträdelse	359, 369
oegentligheter	359, 369
revisors överväganden	355
riskhantering	359, 365
skriftligt uttalande	936, 949
väsentlighet	933, 944
yrkesetiska krav	931, 941
skadestånd	
bostadsrättsförening	1577
kooperativ hyresrättsförening	1578
skadeståndsansvar	
gemensamt	1494
jämkning	1494
revisor	1494
skadeståndsskyldighet	1366
aktiebolag	1555
stiftelse	1585
skattebrott	1735
lag	1735
skatteförseelse	1735
skattekontroll	
försvarande av	1736
skatteredovisningsbrott	1735
skriftligt uttalande	532
felaktigheter	373, 379
finansiell proformainformation	965, 977
form	534, 538
kommunikation	539
närståendeförhållande	492, 503
oegentligheter	173
revisionsbevis	533, 535
servicebyrå	936, 949
specialist	
avtal med	593, 599
behov av	592, 594
definition	594
hänvisning till	593, 602
kompetens	593, 597
revisionsarbete	591
stiftelse	
auktoriserad revisor	1581
god revisionssed	1583
godkänd revisor	1581
jäv	1582
lag	1581
likvidation	1585
revision	1581
revisionsberättelse	1584
revisorssuppleant	1581
skadeståndsskyldighet	1585
upplösning	1585
stratifiering	
revisionsmässigt urval	431

särskild granskning	
aktiebolag	1546
ekonomisk förening	1569
revisorsyttrande	1300
särskild kvalitetsgranskare	90, 101
särskilda inlösenvillkor	
revisorsyttrande	1291
särskilt allvarlig brottslighet	
lag	1742

T

teckningsoption	
emission	1548
terrorismfinansiering	
förordning	1723
kundkännedom	1704
lag	1698
rapportering	1710
samordningsfunktion	1724
tillsyn	1726
tillsyn	
penningtvätt	1716, 1726
revisionsföretag	1518
revisor	1518
terrorismfinansiering	1726
tillsynsmyndighet	
GDPR	1666
tystnadsplikt	
lekmannarevisor	1545
revisor	1493, 1542

U

underliggande granskningsobjekt	18
underservicebyrå	359, 369
undertecknande	
elektronisk signatur	1488
uppdrag	
avträdande	97
kvalitetskontroll	99
uppdragsbrev	
revision	136, 139
översiktlig granskning	790, 810, 827
uppdragsvillkor	
granskning	986
översiktlig granskning	790, 810, 842
upplysningar	1163, 1175
kommunikation	679, 683
revisors rapport	679, 681
särskild betydelse	677, 679
övriga	677, 679
upplysningsplikt	
lekmannarevisor	1545
revisor	1494, 1543
upplösning	
revisors yttrande	1348
stiftelse	1585

utdelning	
aktiebolag	1550
utländsk filial	
bokföring	1557
lag	1557
revision	1557
uttalande	
skriftligt	532

historisk finansiell rapport	785
hållbarhetsredovisning	1247
kommunikation	849
kvalitetskontroll	788, 806
revisors rapport	799, 824, 829
uppdragsbrev	790, 810, 827
uppdragsvillkor	790, 810, 842

V

varulager	
revisionsbevis	396, 398
verksamhetskrav	
revisor	1751
vinstutdelning	
aktiebolag	1550
ekonomisk förening	1572
vinstutdelningsbegränsning	
aktiebolag	1555
vänskapshot	95
värdeöverföring	
aktiebolag	1549
ekonomisk förening	1571
väsentliga händelser	
revisorsyttrande	1278
väsentlighet	
dokumentation	333
koncernrevision	547, 561
planering	333, 334
revision	331
revisionsrisk	333
servicebyrå	933, 944

Y

yrkesetiska krav	
finansiell rapport	111
koncernrevision	561
kvalitetskontroll	87, 94, 146, 150
revision av finansiell rapport	116
servicebyrå	931, 941

Å

återupptagande av verksamhet	
revisors yttrande	1358

Ö

översiktlig granskning	
annan information	848
ansvarsfördelning	848
bedömning av felaktigheter	847
begränsning	851
dokumentation	801, 827, 854
finansiell delårsinformation	840
finansiell rapport	785
fortsatt drift	852
granskningsrapport	850
granskningsåtgärd	843

Sökord