

**Final Pronouncement**

*April 2022*

*International Standard on Auditing 600 (omarbetad)*

---

ISA 600 (omarbetad)

och

Följdändringar i andra  
internationella standarder till följd  
av ISA 600 (omarbetad)

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## Om IAASB

Detta dokument har utarbetats och godkänts av International Auditing and Assurance Standards Board.

IAASB:s mål är att tillgodose allmänhetens intresse genom att fastställa revisions- och bestyrkandestandarder samt andra hänförliga standarder av hög kvalitet samt att underlätta konvergensen av internationella och nationella revisions- och bestyrkandestandarder, vilket leder till högre kvalitet och jämnare praxis i hela världen samt stärker allmänhetens förtroende för den globala revisions- och bestyrkandeprofessionen.

IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) utarbetar revisions- och bestyrkandestandarder samt vägledning för användning av alla revisorer/redovisningskonsulter utifrån en gemensam normgivningsprocess innefattande Public Interest Oversight Board, som tillser IAASB:s verksamhet, samt IAASB Consultative Advisory Group, som bidrar med perspektiv utifrån allmänhetens intresse vid utarbetande av standarder och vägledning. De strukturer och processer som ligger till grund för IAASB:s verksamhet stöds av IFAC (International Federation of Accountants).

För information om upphovsrätt, varumärke och tillstånd, se [sidan 102](#).



International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## INNEHÅLL

---

	Sida
ISA 600 (omarbetad) <i>Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar</i> (där bland arbete som utförs av enhetsrevisorer).....	4
Följändringar i andra internationella standarder.....	60

---

**INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 600 (OMARBETAD),  
SÄRSKILDA ÖVERVÄGANDEN – REVISION AV  
KONCERNREDOVISNINGAR (DÄRIBLAND ARBETE SOM UTFÖRS AV  
ENHETSREVISORER)**

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder  
som börjar den 15 december 2023 eller senare)

**INNEHÅLL**

<b>Inledning</b> .....	<b>8</b>
Denna standards tillämpningsområde .....	8
Ikraftträdande .....	10
<b>Mål 10</b>	
<b>Definitioner</b> .....	<b>10</b>
<b>Krav</b> .....	<b>12</b>
Ledningens ansvar för att hantera och uppnå kvalitet i en koncernrevision .....	12
Acceptera och behålla kunder .....	12
Övergripande strategi för koncernrevisionen och koncernrevisionsplan .....	13
Skaffa sig en förståelse av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och koncernens system för intern kontroll .....	15
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter .....	16
Väsentlighet .....	16
Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter .....	17
Bedöma kommunikationen från enhetsrevisorn och om det arbete som har utförts är tillräckligt .....	18
Efterföljande händelser .....	19
Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet .....	19
Revisors rapport .....	19
Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen) .....	20
Dokumentation .....	21
<b>Tillämpning och andra förtydliganden</b> .....	<b>22</b>
Denna standards tillämpningsområde (se punkterna 1–2) .....	22
Definitioner .....	25

Commented [AP1]: Ändra till koncernredovisning

ISA 600 (OMARBETAD)

Ledningens ansvar för att hantera och uppnå kvalitet i en koncernrevision (se punkterna 11, 16) .....	26
Acceptera och behålla kunder.....	27
Övergripande strategi för en koncernrevision och koncernrevisionsplan .....	30
Skaffa sig en förståelse av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll (se punkt 30) .....	40
Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkt 33) .....	46
Väsentlighet .....	48
Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkt 37).....	49
Bedöma kommunikationen från enhetsrevisorn och om det arbete som har utförts är tillräckligt.....	53
Efterföljande händelser (se punkterna 49–50).....	55
Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet.....	55
Revisors rapport (se punkt 53).....	57
Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen).....	57
Dokumentation (se punkt 59).....	58
<b>Bilaga 1 .....</b>	<b>62</b>
Exempel på rapport från oberoende revisor när koncernrevisionsteamet inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande om koncernredovisningen.....	62
<b>RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR .....</b>	<b>63</b>
Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen.....	63
<b>Bilaga 2 .....</b>	<b>65</b>
<b>Bilaga 3 .....</b>	<b>68</b>
ISQM 1 – KVALITETSSTYRNING FÖR REVISIONSFÖRETAG SOM UTFÖR REVISION OCH ÖVERSIKTLIG GRANSKNING AV FINANSIELLA RAPPORTER SAMT ANDRA BESTYRKANDEUPPDRAK OCH NÄRALIGGANDE TJÄNSTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISQM 2 – UPPDRAGSANKNUTEN KVALITETSKONTROLL.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 220 (omarbetad) – KVALITETSKONTROLL FÖR REVISION AV FINANSIELLA RAPPORTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 230, DOKUMENTATION AV REVISIONEN.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	

ISA 600 (OMARBETAD)

ISA 240 – REVISORNS ANSVAR AVSEENDE OEGENTLIGHETER I EN REVISION AV FINANSIELLA RAPPORTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 250 (OMARBETAD) BEAKTANDE AV LAGAR OCH ANDRA FÖRFATTNINGAR VID REVISION AV FINANSIELLA RAPPORTER .....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 260 (OMARBETAD) – KOMMUNIKATION MED STYRELSEN .....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 300 PLANERING AV REVISION AV FINANSIELLA RAPPORTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 315 (OMARBETAD 2019) IDENTIFIERA OCH BEDÖMA RISKERNA FÖR VÄSENTLIGA FELAKTIGHETER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 320 VÄSENTLIGHET VID PLANERING OCH UTFÖRANDE AV EN REVISION.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 402 REVISORNS ÖVERVÄGANDEN VID REVISION AV FÖRETAG SOM ANLITAR EN SERVICEBYRÅ.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 501 – REVISIONSBEVIS – SÄRSKILDA ÖVERVÄGANDEN FÖR UTVALDA POSTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 510 FÖRSTAGÅNGSREVISIONER – INGÅENDE BALANSER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 550 NÄRSTÅENDEFÖRHÅLLANDEN .....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 570 (OMARBETAD) FORTSATT DRIFT .....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 610 (omarbetad 2013) ANVÄNDA DET ARBETE SOM HAR UTFÖRTS AV INTERNREVISIONEN.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 700 (OMARBETAD) BILDA SIG EN UPPFATTNING OCH UTTALA SIG OM FINANSIELLA RAPPORTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
(c) När ISA 600 (omarbetad) är tillämplig, beskriv närmare revisorns ansvar vid en koncernredovisning genom att ange att .....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
<b>RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR .....</b>	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	

ISA 600 (OMARBETAD)

ISA 701 KOMMUNIKATION OM SÄRSKILT BETYDELSEFULLA OMRÅDEN I RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR .....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 705 (OMARBETAD) MODIFIERAT UTTALANDE I RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 706 (OMARBETAD) KOMMUNIKATION OM SÄRSKILT BETYDELSEFULLA OMRÅDEN I RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 710 JÄMFÖRANDE INFORMATION – JÄMFÖRELSETAL OCH JÄMFÖRANDE FINANSIELLA RAPPORTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 720 (OMARBETAD) – REVISORNS ANSVAR AVSEENDE ÖVRIG INFORMATION ..	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISA 805 (OMARBETAD) – SÄSKILDA ÖVERVÄGANDEN – REVISIONER AV ENSKILDA RAPPORTER OCH SÄRSKILDA KONTON ELLER POSTER I EN FINANSIELL RAPPORT.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	
ISRE 2400 UPPDRAG ATT ÖVERSIKTLIGT GRANSKA HISTORISKA FINANSIELLA RAPPORTER.....	<b>Error!</b>
<b>Bookmark not defined.</b>	

International Standard on Auditing (ISA) 600 (omarbetad) *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (därbland arbete som utförs av enhetsrevisorer)* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing.*

**Commented [MW(12): 1]**Rad 4 "Mål" sidnumret högerställas  
2) Bilaga 2 och 3 saknar titel.  
3) Följdändringarna finns inte med i detta dokument men finns med i innehållsförteckningen.

## Inledning

### Denna standards tillämpningsområde

1. International Standards on Auditing (ISA) gäller för revision av en koncerns finansiella rapporter (koncernrevision). Denna standard behandlar de särskilda överväganden som gäller vid koncernrevisioner, bland annat när enhetsrevisorer är involverade. Kraven och vägledningen i denna standard avser eller förtydligar tillämpningen av andra standarder relevanta för koncernrevisioner, i synnerhet ISA 220 (omarbetad),<sup>1</sup> ISA 230,<sup>2</sup> ISA 300,<sup>3</sup> ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>4</sup> och ISA 330.<sup>5</sup> (Se punkterna A1–A2)
2. Koncernredovisningen innehåller finansiell information för mer än ett företag eller en affärsenhet genom en konsolideringsprocess, enligt beskrivningen i punkt 14 (k). Termen konsolideringsprocess så som den används i denna standard avser inte enbart upprättandet av koncernredovisning i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, utan också presentation av s.k. oäkta koncernredovisningar, samt sammanställningen av finansiell information för företag eller affärsenheter såsom filialer eller divisioner. (Se punkterna A3–A5, A27)
3. Såsom förklaras i ISA 220 (omarbetad)<sup>6</sup> kan denna standard, som vid behov anpassas med hänsyn till omständigheterna, också vara användbar vid en revision av finansiella rapporter annat än en koncernrevision när uppdragsteamet består av personer från ett annat revisionsföretag. Denna standard kan till exempel vara användbar när en sådan person deltar i en fysisk inventering, inspekterar egendom, anläggningar och utrustning eller utför granskningsåtgärder på ett shared service center på en avlägsen plats.

### Koncerner och enheter

4. En koncern kan vara organiserad på olika sätt. En koncern kan till exempel vara organiserad utifrån juridisk person eller andra enheter (till exempel ett moderbolag och ett eller flera dotterbolag, joint ventures, eller innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden). Alternativt kan koncernen vara organiserad utifrån geografiskt område, utifrån andra ekonomiska enheter (inklusive filialer eller divisioner), eller utifrån funktioner eller affärsverksamheter. I denna standard kallas dessa olika organisationsformer kollektivt för "företag eller affärsenheter". (Se punkt A6)
5. Koncernrevisionsteamet fattar beslut om en lämplig metod för att planera och utföra granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. I detta syfte ska koncernrevisionsteamet använda professionellt omdöme för att fastställa de enheter för vilka en revision ska utföras. Detta beslut grundar sig på koncernrevisionsteamets förståelse av koncernen och dess miljö, samt övriga faktorer som förmågan att utföra granskningsåtgärderna centralt, förekomsten av shared service centers, eller förekomsten av gemensamma informationssystem och intern kontroll. (Se punkterna A7–A9)

### Involvering av enhetsrevisorer

<sup>1</sup> ISA 220 (omarbetad) *Kvalitetsstyrning för revision av finansiella rapporter*

<sup>2</sup> ISA 230 *Dokumentation av revisionen*

<sup>3</sup> ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*

<sup>4</sup> ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter*

<sup>5</sup> ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*

<sup>6</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt A1

**Commented [AS3]:** Var föreslaget att ändra standard till ISA, men jag anser ok med standard, dvs såsom det är nu

**Commented [AS4]:** Var föreslaget att ändra "Denna standard" till ISA, men jag anser ok med Denna standard, dvs såsom det är nu

**Commented [AS5]:** servicecenter bör särskivas dvs bör ändras tillbaka till service center

**Commented [KB6R5]:** Håller med

**Commented [AS7]:** Ska det vara "koncernredovisningen" eller "koncernens finansiella rapporter"?

**Commented [KB8R7]:** Verkar som vi landade i koncernredovisning eftersom det är ändrat till det i hela dokumentet

**Commented [AS9R7]:** Ska vara koncernredovisningen



6. ISA 220 (omarbetad)<sup>7</sup> kräver att den ansvariga revisorn fastställer att tillräckliga och ändamålsenliga resurser för att utföra uppdraget tilldelas eller görs tillgängliga för uppdragsteamet i [rätt tid.] I en koncernrevision kan sådana resurser omfatta enhetsrevisorer. Av den anledningen kräver denna standard att koncernrevisionsteamet [fastställer karaktären, tidpunkten och omfattningen av delaktighet från enhetsrevisorer.]
7. Koncernrevisionsteamet kan involvera enhetsrevisorer för att tillhandahålla information, eller för att utföra revisionsarbete, för att uppfylla kraven i denna standard. Enhetsrevisorer kan ha större erfarenhet av, eller mer djupgående kunskaper om, enheterna och deras miljöer (inklusive lokala lagar och författningar, affärspraxis, språk och kultur) än koncernrevisionsteamet. Följaktligen kan enhetsrevisorer vara involverade i alla faser av revisionen, vilket de också ofta är. (Se punkterna A10–A11)
8. Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk.<sup>8</sup> Upptäcktsrisk i en koncernrevision innefattar risken för att enhetsrevisorn inte upptäcker en felaktighet i enhetens finansiella information, vilket kan orsaka en väsentlig felaktighet i [koncernredovisningen] och risken för att koncernrevisionsteamet inte upptäcker felaktigheten. Följaktligen kräver denna standard en tillräcklig och lämplig delaktighet av den ansvariga koncernrevisorn eller koncernrevisionsteamet, beroende på vilket som är lämpligt, i arbetet som utförs av enhetsrevisorer. Det understryker också betydelsen av tvåvägskommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorer. Utöver det förklarar denna standard de förhållanden som koncernrevisionsteamet beaktar för att fastställa karaktären, tidpunkten och omfattningen av [ledning] och övervakning av enhetsrevisorer samt genomgången av deras arbete. (Se punkterna A12–A13)

#### En professionellt skeptisk inställning

9. I enlighet med ISA 200<sup>9</sup> åligger det uppdragsteamet att planera och genomföra koncernrevisionen med tillämpning av en professionellt skeptisk inställning samt att göra professionella bedömningar. En ändamålsenlig tillämpning av en professionellt skeptisk inställning kan uppvisas genom uppdragsteamets agerande och kommunikation, inklusive att understryka betydelsen av att samtliga medlemmar i uppdragsteamet har en professionellt skeptisk inställning under hela koncernrevisionen. Sådant agerande och sådan kommunikation kan innefatta särskilda steg för att undanröja hinder som kan försämrade möjligheterna att ha en professionellt skeptisk inställning. (Se punkterna A14–A18)

#### Skalbarhet

10. Denna standard är avsedd för alla koncernrevisioner, oavsett omfattning eller komplexitet. Kraven i denna standard är emellertid avsedda att tillämpas inom ramen för karaktären och omständigheterna för varje koncernrevision. När en koncernrevision t.ex. utförs enbart av koncernrevisionsteamet är vissa krav i denna standard inte relevanta eftersom de är villkorade av att det förekommer enhetsrevisorer. Det kan vara fallet när koncernrevisionsteamet kan utföra granskningsåtgärder centralt eller kan utföra åtgärder i de enskilda enheterna utan att involvera enhetsrevisorer.

<sup>7</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 25

<sup>8</sup> ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt A34

<sup>9</sup> ISA 200, punkterna 15–16

**Commented [KB10]:** Uttrycket i rätt tid används i den svenska översättningen i ISQM1. Det är inte så lätt att få en bra översättning på detta men jag föredrar att man använder samma översättning rakt över i alla standard. Alltså tillbaka till rätt

**Commented [AS11R10]:** Håller med

**Commented [AP12R10]:** Vi har vid tidigare diskussion beslutat att det mest rätta är att gå tillbaka till den ISA som avses för att få den rätta översättningen då det beror av vilken situation som avses.

**Commented [MW(I13R10):** Jag tycker "rätt tid" är bättre här om det heter så i ISQM1 (på svenska skulle vi nog säga "i god tid" om vi anser att något ska göras med sådan framförhållning att den andra parten inte hamnar i tidsnöd.

**Commented [AS14]:** Dessa ändringsförslag fanns inte med i vårt dokument. Jag håller med om att "gaden" bör ändras till "omfattningen" men är osäker på om "tidpunkterna" verkligen borde ändras till "tidpunkten"? Allra bäst vore om timing kunde översättas till tajming...

**Commented [AS15]:** Ska det vara "koncernredovisningen" eller "koncernens finansiella rapporter"?

**Commented [AS16]:** Förslag att ändra till "ledning" fanns ej med i vårt dokument och jag tycker nog att "inriktningen" ska vara kvar.

**Commented [MW(I17R16):** Jag tycker det bör vara "ledning". Det stämmer bättre med innebörden i den engelska originaltexten.

Vägledningen i punkterna A119 och A120 kan också vara till hjälp vid tillämpningen av denna standard under sådana omständigheter.

#### *Den ansvariga koncernrevisorerna och koncernrevisionsteamets ansvar*

11. Den ansvariga koncernrevisorn förblir ytterst ansvarig, och svarar av den anledningen för efterlevnad av kraven i denna standard. Termen "den ansvariga koncernrevisorn ska ansvara för ..." eller "koncernrevisionsteamet ska ansvara för ..." används i samband med de krav som ingår när den ansvariga koncernrevisorn respektive koncernrevisionsteamet har tillstånd att delegera utformningen eller utförandet av åtgärder, arbetsuppgifter och agerande till medlemmar i uppdragsteamet med lämplig kompetens eller erfarenhet för detta, inklusive till enhetsrevisorer. För andra krav är den uttryckliga avsikten i denna standard att kraven eller ansvaret uppfylls av den ansvariga koncernrevisorn eller koncernrevisionsteamet, beroende på vilket som är tillämpligt, och den ansvariga koncernrevisorn eller koncernrevisionsteamet kan erhålla information från revisionsföretaget eller andra medlemmar i uppdragsteamet. (Se punkt A29)

#### **Ikraftträdande**

12. Denna standard gäller vid revision av koncernredovisningar för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2023 eller senare.

#### **Mål**

13. Revisorns mål är att
- (a) med avseende på processen för att acceptera och behålla koncernrevisionsuppdraget, fastställa om det finns en rimlig förväntan om att tillräckliga, ändamålsenliga revisionsbevis kan erhållas för att utgöra en grund för att bilda sig en uppfattning om koncernredovisningen,
  - (b) identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, oavsett om dessa beror på oegentligheter eller misstag, samt planera och utföra fortsatta granskningsåtgärder för att på ett lämpligt sätt kunna hantera dessa bedömda risker,
  - (c) vara tillräckligt och i lämplig grad delaktig i enhetsrevisorers arbete under hela koncernrevisionen, inklusive att tydligt kommunicera om omfattningen av och tidpunkterna för deras arbete, samt att utvärdera resultaten av detta arbete, och
  - (d) utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats genom de granskningsåtgärder som har utförts, inklusive med avsikt på det arbete som har utförts av enhetsrevisorer, som en grund för att bilda sig en uppfattning om koncernredovisningen.

#### **Definitioner**

14. I ISA-standarderna har nedanstående termer följande betydelser:
- (a) Aggregeringsrisk – sannolikheten för att en aggregering av icke korrigerade och oupptäckta felaktigheter överstiger väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet. (Se punkt A19)
  - (b) Enhet – ett företag, en affärsenhet, funktion eller affärsverksamhet, eller en kombination av några av dessa, som fastställs av koncernrevisionsteamet i syfte att planera och utföra granskningsåtgärder i en koncernrevision. (Se punkt A20)

Commented [BI18]: ISA-standarderna

Ej ändrat i denna version

Commented [AP19R18]: Beslut tog om att låta vara så ok

- (c) Enhetsrevisor – en revisor som utför revisionsarbete hänförligt till en enhet som en del av koncernrevisionen. En enhetsrevisor ingår i uppdragsteamet<sup>10</sup> för en koncernrevision. (Se punkterna A21–A23)
  - (d) Enhetsledning – ledning som ansvarar för en enhet. (Se punkt A24)
  - (e) Arbetsväsentlighet för enhet – ett belopp som anges av koncernrevisionsteamet för att minska aggregeringsrisken till en lämpligt låg nivå i syfte att kunna planera och utföra granskningsåtgärder för en enhet.
  - (f) Koncern – ett rapporterande företag för vilket koncernredovisning upprättas.
  - (g) Koncernrevision – revision av en koncerns finansiella rapporter.
  - (h) Koncernrevisionsteam – den ansvariga koncernrevisorerna samt medlemmar av uppdragsteamet som inte utgör enhetsrevisorer. Koncernrevisionsteamet ansvarar för att
    - (i) etablera den övergripande revisionsstrategin och revisionsplanen för koncernen,
    - (ii) leda och övervaka enhetsrevisorer och gå igenom deras arbete,
    - (iii) utvärdera slutsatserna som har dragits av revisionsbevisen som har inhämtats som grunden för ett uttalande om koncernredovisningen.
  - (i) Revisionsuttalande om koncernredovisningen – revisionsuttalandet avseende koncernredovisningen.
  - (j) Ansvarig koncernrevisor – den revisor<sup>11</sup> som ansvarar för koncernrevisionen. (Se punkt A25)
  - (k) Koncernredovisning – finansiella rapporter som inkluderar den finansiella informationen från flera företag eller affärsenheter genom en konsolideringsprocess. I denna standard innefattar en konsolideringsprocess: (Se punkterna A26–A28)
    - (i) konsolidering, konsolidering enligt klyvningsmetoden eller enligt kapitalandelsmetoden,
    - (ii) presentation i s.k. kombinerade koncernredovisningar av finansiell information för företag eller affärsenheter som inte har ett moderföretag men som står under samma bestämmande inflytande,
    - (iii) upprättandet av s.k. koncernredovisningar för företag eller affärsenheter, såsom filialer eller divisioner.
  - (l) Koncernledning – ledning som ansvarar för upprättande av koncernredovisningen.
  - (m) Arbetsväsentlighet för koncernrevisionen – arbetsväsentlighet<sup>12</sup> i relation till koncernredovisningen som helhet, så som den har fastställts av koncernrevisionsteamet.
15. Hänvisning i denna standard till "det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering" syftar på det ramverk för finansiell rapportering som gäller för koncernredovisningen.

<sup>10</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 12(d)

<sup>11</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 12(a)

<sup>12</sup> ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, punkterna 9 och 11

## Krav

### Ledningens ansvar för att hantera och uppnå kvalitet i en koncernrevision

16. Vid tillämpningen av ISA 220 (omarbetad)<sup>13</sup> ska den ansvariga koncernrevisorn ta det övergripande ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet i genomförandet av koncernrevisionsuppdraget. I detta fall ska den ansvariga koncernrevisorn (se punkterna A29–A30)
- ta ansvar för att skapa en miljö för koncernrevisionsuppdraget som betonar vikten av det förväntade beteendet hos medlemmarna i uppdragsteamet, (se punkt A31)
  - vara tillräckligt och på ett lämpligt sätt delaktig under hela koncernrevisionsuppdraget, inklusive i arbetet som utförs av enhetsrevisorer, så att den ansvariga koncernrevisorn har den grund som krävs för att avgöra om de betydande bedömningar som har gjorts, och de slutsatser som har dragits, är lämpliga med avseende på koncernrevisionsuppdragets karaktär och omständigheter.

### Acceptera och behålla kunder

17. Innan den ansvariga koncernrevisorn accepterar eller beslutar att fortsätta med koncernrevisionsuppdraget ska revisorn avgöra om det finns en rimlig förväntan om att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan erhållas som kan ligga till grund för ett uttalande om koncernredovisningen. (Se punkterna A32–A35)
18. Om den ansvariga koncernrevisorn, efter att ha accepterat eller beslutat att fortsätta uppdraget, drar slutsatsen att det inte går att erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska den ansvariga koncernrevisorn överväga de möjliga effekterna på koncernrevisionen. (Se punkt A36)

### Villkor för uppdraget

19. Vid tillämpningen av ISA 210<sup>14</sup> ska koncernrevisionsteamet inhämta koncernledningens bekräftelse på att den är medveten om och förstår sitt ansvar för att ge uppdragsteamet (se punkt A37)
- tillgång till all information som koncernledningen är medveten om som är relevant för upprättandet av koncernredovisningen, såsom bokföring, dokumentation och övriga förhållanden,
  - ytterligare information som uppdragsteamet kan komma att efterfråga från koncernledningen eller enhetsledningen i syfte för koncernrevisionen, och
  - obegränsad tillgång till personer inom koncernen från vilka uppdragsteamet fastställer att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis.

### Begränsningar av tillgång till information eller personer som står utanför koncernledningens kontroll

20. Om den ansvariga koncernrevisorn drar slutsatsen att koncernledningen inte kan ge uppdragsteamet tillgång till information eller obegränsad tillgång till personer inom koncernen på grund av begränsningar som ligger utom koncernledningens kontroll ska den ansvariga koncernrevisorn överväga de möjliga effekterna på koncernrevisionen. (Se punkterna A38–A46)

<sup>13</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 13

<sup>14</sup> ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag, punkterna 6(b) och 8(b)

Commented [G20]: Här har vi inte ändrat, annars skulle meningen lyda "för att förse uppdragsteamet tillgång till all information" osv

Commented [BI21R20]: Accepteras

Commented [BI22]: Här ska ett "som" in före är

Commented [BI23]: "i syfte att användas i koncernredovisningen"

*Begränsningar av tillgång till information eller personer som har införts av koncernledningen*

21. Om den ansvariga koncernrevisorn drar slutsatsen att (se punkterna A43–A46)
- (a) det inte kommer att vara möjligt för koncernrevisionsteamet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på grund av restriktioner som koncernledningen har infört, och
  - (b) den möjliga effekten av denna begränsning kommer att leda till att revisorn avstår från att uttala sig om koncernredovisningen,
- ska den ansvariga koncernrevisorn antingen
- (i) vid ett förstagångsuppdrag, inte acceptera uppdraget eller, vid ett återkommande uppdrag, avstå från uppdraget, när detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning, eller
  - (ii) när revisorn enligt lag eller annan författning är förhindrad att avböja ett uppdrag eller när 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.

**Övergripande strategi för koncernrevisionen och koncernrevisionsplan**

22. Vid tillämpningen av ISA 300<sup>15</sup> ska koncernrevisionsteamet fastställa, och efter behov uppdatera, en övergripande strategi för koncernrevisionen och en koncernrevisionsplan. I detta fall ska koncernrevisionsteamet fastställa (se punkterna A47–A50)
- (a) de enheter för vilka revisionsarbete ska utföras, och (Se) punkt A51)
  - (b) de resurser som krävs för att utföra koncernrevisionsuppdraget, inklusive karaktären på, tidpunkten för samt i vilken omfattning enhetsrevisorer ska involveras. ((Se) punkterna A52–A56)

Commented [MW(124)]: Liten bokstav i "se" på andra ställen är det ibland/ofta stor bokstav

Commented [MW(125)]: Här är det stor bokstav i "Se". Bör vara konsekvent i hela dokumentet.

*Överväganden när enhetsrevisorer är involverade*

23. Vid fastställandet av den övergripande strategin för koncernrevisionen och koncernrevisionsplanen ska den ansvariga koncernrevisorn utvärdera om koncernrevisionsteamet kommer att ha möjlighet att vara tillräckligt och på ett lämpligt sätt delaktig i det arbete som utförs av enhetsrevisorn. (Se punkt A57)
24. Som en del av utvärderingen i punkt 23 ska koncernrevisionsteamet begära att enhetsrevisorn bekräftar att denna revisor kommer att samarbeta med koncernrevisionsteamet, inklusive om enhetsrevisorn kommer att utföra det arbete som koncernrevisionsteamet efterfrågar. (Se punkt A58)

Relevanta yrkesetiska krav, inklusive dem som är relaterade till oberoende

25. Vid tillämpningen av ISA 220 (omarbetad)<sup>16</sup> ska den ansvariga koncernrevisorn ha ansvar för att (se punkterna A59–A60, A87)
- (a) enhetsrevisorer har fått information om de relevanta yrkesetiska krav som är tillämpliga på koncernrevisionsuppdraget – med tanke på dess karaktär och omständigheter, och

<sup>15</sup> ISA 300, punkterna 7–10A

<sup>16</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 17

ISA 600 (OMARBETAD)

- (b) bekräfta huruvida enhetsrevisorerna förstår och kommer att följa de relevanta yrkesetiska kraven, inklusive dem som är hänförliga till oberoende, som gäller för koncernrevisionsuppdraget.

Resurser i uppdraget

26. Vid tillämpningen av ISA 220 (omarbetad)<sup>17</sup> ska den ansvariga koncernrevisorn (se punkterna A61–A68)
- (a) fastställa att enhetsrevisorer har lämplig kompetens och förmåga, inklusive tillräckligt med tid, för att utföra de tilldelade granskningsåtgärderna avseende enheten, och
  - (b) om information om resultaten av övervaknings- och åtgärdsprocessen eller externa inspektioner hänförliga till enhetsrevisorn har gjorts tillgänglig via koncernrevisionsteamets revisionsföretag eller på annat sätt gjorts tillgänglig för den ansvariga koncernrevisorn, fastställa relevansen av sådan information för koncernrevisionsteamets fastställande i punkt 26(a).
27. Koncernrevisionsteamet ska erhålla tillräckliga, ändamålsenliga revisionsbevis avseende det arbete som ska utföras för en enhet utan att involvera enhetsrevisorn om
- (a) enhetsrevisorn inte följer de relevanta yrkesetiska kraven, inklusive dem som är hänförliga till oberoende, som gäller för koncernrevisionsuppdraget<sup>18</sup>, eller (se punkterna A69–A70)
  - (b) den ansvariga koncernrevisorn har allvarliga farhågor rörande förhållandena i punkterna 23–26. (Se punkt A71)

Uppdragets utförande

28. Vid tillämpningen av ISA 220 (omarbetad)<sup>19</sup> ska den ansvariga koncernrevisorn ansvara för karaktären, tidpunkten och omfattningen av ledning och övervakning av enhetsrevisorer samt genomgången av deras arbete, med beaktande av (se punkterna A72–A77)
- (a) områden med högre bedömd risk för betydande felaktigheter i koncernredovisningen, eller betydande risker identifierade i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019), och
  - (b) områden inom revisionen av koncernredovisningen som innefattar betydande bedömningar.

Kommunikation med enhetsrevisorer

29. Koncernrevisionsteamet ska kommunicera med enhetsrevisorer om deras respektive ansvarsområden och koncernrevisionsteamets förväntningar, inklusive en förväntan om att kommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorer förekommer vid lämpliga tidpunkter under hela koncernrevisionen. (Se punkterna A78–A87)

<sup>17</sup> ISA 220 (omarbetad), punkterna 25–26

<sup>18</sup> ISA 200, punkt 14

<sup>19</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 29

### Skaffa sig en förståelse av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och koncernens system för intern kontroll

30. Vid tillämpningen av ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>20</sup> ska koncernrevisionsteamet ansvara för att skaffa sig en förståelse av följande: (Se punkterna A88–A92)
- (a) koncernen och dess miljö, inklusive (se punkterna A93–A95)
    - (i) koncernens organisationsstruktur och dess affärsmodell, inklusive
      - a. de platser där koncernen har sin verksamhet eller aktiviteter,
      - b. karaktären på koncernens verksamhet eller aktiviteter och i vilken mån de är likartade i hela koncernen, och
      - c. i vilken grad koncernens affärsmodell integrerar användningen av informationsteknik (IT),
    - (ii) regulatoriska faktorer som påverkar företagen och affärsenheterna inom koncernen,
    - (iii) de åtgärder som vidtas, internt och externt, för att bedöma företagets eller affärsenheternas finansiella ställning,
  - (b) det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt konsistent tillämpning av redovisningsprinciper och praxis i hela koncernen, och
  - (c) koncernens system för intern kontroll, inklusive
    - (i) karaktären på och omfattningen av enhetlighet i kontrollerna, (se punkterna A96–A99, A102)
    - (ii) huruvida, och i så fall hur, koncernen centraliserar aktiviteter relevanta för den finansiella rapporteringen, (Se punkterna A100–A102)
    - (iii) konsolideringsprocessen som används av koncernen, inklusive eventuella underkonsolideringar samt konsolideringsbokningar, och
    - (iv) hur koncernledningen kommunicerar betydelsefulla förhållanden som stödjer upprättandet av koncernredovisningen och tillhörande ansvarsområden gällande de finansiella rapporterna i informationssystemet och andra komponenter i koncernens system för intern kontroll till ledningen för företag eller affärsenheter. (Se punkterna A103–A105)

### Överväganden när enhetsrevisorer är involverade

31. Koncernrevisionsteamet ska i rätt tid kommunicera till enhetsrevisorer (se punkt A106)
- (a) förhållanden som koncernrevisionsteamet fastställer är relevanta för enhetsrevisorns utformning eller utförande av riskbedömningsåtgärder för koncernrevisionen,
  - (b) vid tillämpningen av ISA 550<sup>21</sup>, förhållanden eller transaktioner med närstående identifierade av koncernledningen, och eventuella övriga parter som koncernrevisionsteamet känner till, som är relevanta för arbetet som utförs av enhetsrevisorn, och (se punkt A107)

**Commented [SJ26]:** Här hade vi på förslag att ändra till "konsistensen" (på engelska står det "consistency"). Det är dock inte ändrat. Hur ser det ut på andra ställen i dokumentet?

**Commented [AP27R26]:** Tycker inte att konsistens passar, det blir mer en struktur snarare konsistent om vi anpassar. Se förslag.

**Commented [SJ28]:** Har för mig att vi hade en diskussion här kring vad vi skulle använda för ord. Förslag i dokumentet var "gemensamma" – men kommer inte ihåg vad vi slutligen besände oss för. Viktigt att det blir enhetligt genom hela översättningen (På engelska används ordet "commonality")

**Commented [SJ29]:** Här har de ändrat till litet "s". På flera andra ställen är det stort "S". Se till att det blir enhetligt och en logik genom hela översättningen.

**Commented [SJ30]:** Här är det inte ändrat enligt förslag ("lämplig tid"). Vet att vi hade en del diskussioner om vad vi borde skriva – se till att det blir enhetligt genom hela översättningen.

**Commented [AP31R30]:** Vid diskussion bestämdes att det mest rätta är att gå tillbaka till ursprunglig ISA för att se vad som avses. KB har längre upp i detta dok förordat rätt tid för att vara konsekvent med översättningen av ISQM

<sup>20</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 19–27

<sup>21</sup> ISA 550 *Närstående förhållanden*, punkt 17

- (c) vid tillämpning av ISA 570 (omarbetad)<sup>22</sup>, händelser eller omständigheter identifierade av koncernledningen eller koncernrevisionsteamet som kan leda till betydande tvivel på koncernens förmåga till fortsatt drift, som är relevanta för arbetet som utförs av enhetsrevisor.
32. Koncernrevisionsteamet ska kräva att enhetsrevisorer i rätt tid kommunicerar
- (a) förhållanden hänförliga till enhetens finansiella information som enhetsrevisorn fastställer som relevant för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag,
  - (b) närstående relationer som inte tidigare har identifierats av koncernledningen eller koncernrevisionsteamet, och (se punkt A107)
  - (c) händelser eller omständigheter identifierade av enhetsrevisorn som kan leda till betydande tvivel på koncernens förmåga till fortsatt drift.

#### Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter

33. Vid tillämpning av ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>23</sup> ska koncernrevisionsteamet, utifrån den förståelse som har inhämtats i enlighet med punkt 30, ansvara för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, även med avseende på konsolideringsprocessen. (Se punkterna A108–A113)

#### Överväganden när enhetsrevisorer är involverade

34. Vid tillämpning av ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>24</sup> ska koncernrevisionsteamet utvärdera huruvida revisionsbevisen inhämtade från riskbedömningen som har utförts av koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorer utgör en ändamålsenlig grund för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. (Se punkterna A114–A115)

#### Väsentlighet

35. Vid tillämpning av ISA 320<sup>25</sup> och ISA 450<sup>26</sup>, när klasser av transaktionsslag, konton eller upplysningar i koncernredovisningen har delats upp på olika enheter, i syfte att planera och utföra granskningsåtgärder, ska koncernrevisionsteamet fastställa
- (a) arbetsväsentlighet för en enhet. För att hantera aggregeringsrisken ska ett sådant belopp vara lägre än koncernens arbetsväsentlighet. (Se punkterna A116–A120)
  - (b) gränsvärdet för vilka felaktigheter som har identifierats i den finansiella informationen för en enhet och som ska kommuniceras till koncernrevisionsteamet. Ett sådant gränsvärde ska inte överstiga det belopp som betraktas som uppenbart betydelselöst för koncernredovisningen. (Se punkt A121)

#### Överväganden när enhetsrevisorer är involverade

36. Koncernrevisionsteamet ska kommunicera till enhetsrevisorn de belopp som har fastställts i enlighet

<sup>22</sup> ISA 570 (omarbetad) *Fortsatt drift*

<sup>23</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 28–34

<sup>24</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 35

<sup>25</sup> ISA 320, punkt 11

<sup>26</sup> ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*, punkt 5



med punkt 35. (Se punkterna A122–A123)

#### **Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter**

37. Vid tillämpning av ISA 330<sup>27</sup> ska koncernrevisionsteamet ta ansvar för karaktären, tidpunkten och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras, inklusive att fastställa de enheter där det krävs fortsatta granskningsåtgärder, samt karaktären, tidpunkten och omfattningen av arbetet som ska utföras på dessa enheter. (Se punkterna A124–A139)

#### *Konsolideringsprocess*

38. Koncernrevisionsteamet ska ansvara för att utföra fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som uppstår genom konsolideringsprocessen. Detta ska omfatta att (se punkt A140)
- (a) utvärdera om alla företag och affärsenheter har inkluderats i koncernredovisningen enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och, om tillämpligt, ansvara för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder av underkonsolideringar,
  - (b) utvärdera om konsolideringsbokningar och omklassificeringar är lämpliga, fullständiga och riktiga, (se punkt A141)
  - (c) utvärdera om ledningens bedömningar som har gjorts under konsolideringsprocessen ger upphov till indikatorer på möjlig bristande objektivitet,
  - (d) hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter till följd av oegentligheter som uppkommer genom konsolideringsprocessen.
39. Om den finansiella informationen för ett företag eller en affärsenhet inte har upprättats enligt samma redovisningsprinciper som har tillämpats i koncernredovisningen, ska koncernrevisionsteamet bedöma om den finansiella informationen har justerats ändamålsenligt i samband med upprättande och presentation av koncernredovisningen.
40. Om koncernredovisningen innefattar finansiell information för ett företag eller en affärsenhet som har ett annat periodslut för sin finansiella rapportering än koncernen, ska koncernrevisionsteamet ansvara för att bedöma om ändamålsenliga justeringar gjorts i denna finansiella information enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

#### *Överväganden när enhetsrevisorer är involverade*

41. När koncernrevisionsteamet involverar enhetsrevisorer för att utforma eller utföra fortsatta granskningsåtgärder ska koncernrevisionsteamet kommunicera med enhetsrevisorn om förhållanden som koncernrevisionsteamet eller enhetsrevisorn anser vara relevanta för att utforma hanteringen av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen.
42. För områden med högre bedömd risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, eller betydande risker identifierade i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019), för vilka en enhetsrevisor ska fastställa de fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras, ska koncernrevisionsteamet utvärdera lämpligheten i utformningen och utförandet av dessa fortsatta granskningsåtgärder. (Se punkt A142)

---

<sup>27</sup> ISA 330, punkterna 6–7

43. När enhetsrevisorer utför fortsatta granskningsåtgärder för konsolideringsprocessen ska koncernrevisionsteamet fastställa karaktären och omfattningen av ledning och övervakning av enhetsrevisorerens arbete och genomgången av det. (Se punkt A143)
44. Koncernrevisionsteamet ska fastställa om den finansiella information som har identifierats i kommunikationen från enhetsrevisorn (se punkt 45(a)) är den finansiella information som har tagits med i koncernredovisningen.

**Bedöma kommunikationen från enhetsrevisorn och om det arbete som har utförts är tillräckligt**

45. Koncernrevisionsteamet ska begära att enhetsrevisorn informerar om förhållanden som är relevanta för koncernrevisionsteamets slutsats om koncernrevisionen. I kommunikationen ska ingå (se punkt A144)
  - (a) en identifiering av den finansiella informationen för den enhet för vilken enhetsrevisorn har ombetts utföra granskningsåtgärder,
  - (b) en bekräftelse av om enhetsrevisorn har utfört det arbete som efterfrågas av koncernrevisionsteamet,
  - (c) en bekräftelse av om enhetsrevisorn har följt de yrkesetiska kraven, inklusive dem som är hänförliga till oberoende, som gäller för koncernrevisionsuppdraget,
  - (d) information om överträdelse av lagar eller andra författningar.
  - (e) korrigerade och icke korrigerade felaktigheter i enhetens finansiella information som har identifierats av enhetsrevisorn och som är över det gränsvärde som har kommunicerats av koncernrevisionsteamet i enlighet med punkt 36, (se punkt A145)
  - (f) tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen,
  - (g) en beskrivning av eventuella brister i systemet för intern kontroll som har identifierats i samband med de granskningsåtgärder som har utförts,
  - (h) oegentligheter eller misstänkta oegentligheter, som innefattar enhetsledningen, anställda som har betydelsefulla roller i de koncerngemensamma kontrollerna inom enheten eller andra personer, där oegentligheten lett till en väsentlig felaktighet i enhetens finansiella information,
  - (i) andra betydelsefulla förhållanden som enhetsrevisorn har tagit upp med eller förväntas kommunicera till enhetsledningen eller med dem som har ansvar för enhetens styrning (enhetens styrelse),
  - (j) andra förhållanden som kan vara relevanta för koncernrevisionen, eller som enhetsrevisorn önskar uppmärksamma koncernrevisionsteamet om, däribland undantag som revisorn noterat i de skriftliga uttalanden som enhetsrevisorn begärt från enhetsledningen,
  - (k) de övergripande iakttagelserna eller slutsatserna från enhetsrevisorn. (Se punkt A146)
46. koncernrevisionsteamet ska
  - (a) diskutera betydelsefulla förhållanden som framkommer i kommunikation med enhetsrevisorn, inklusive de frågor som är i enlighet med punkt 45, med enhetsrevisorn, enhetsledningen eller koncernledningen, beroende på vad som är ändamålsenligt, och
  - (b) utvärdera om kommunikationen med enhetsrevisorn är ändamålsenliga för koncernrevisionsteamets syften. Om sådan kommunikation inte är ändamålsenlig för

Commented [G32]: För att skilja från koncernstyrelsen, och som i rad 640

koncernrevisionsteamets syften ska koncernrevisionsteamet överväga konsekvenserna för koncernrevisionen. (Se punkt A147)

47. Koncernrevisionsteamet ska fastställa om, och i så fall i vilken mån, det är nödvändigt att gå igenom andra relevanta delar i revisionsdokumentationen från enhetsrevisor. När detta fastställs ska koncernrevisionsteamet överväga (se punkterna A148–A149)
- (a) karaktären, tidpunkten och omfattningen av arbetet som har utförts av enhetsrevisorn,
  - (b) kompetensen och förmågan hos enhetsrevisorn så som den har fastställts i enlighet med punkt 26(a),
  - (c) ledningen och övervakningen av enhetsrevisorerna och genomgången av deras arbete.
48. Om koncernrevisionsteamet drar slutsatsen att arbetet som har utförts av revisorn för en enhet inte är ändamålsenligt för koncernrevisionsteamets syften, ska koncernrevisionsteamet fastställa vilka fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras, och om de ska utföras av en enhetsrevisor eller av koncernrevisionsteamet.

Commented [G33]: Här har vi plural eftersom det sedan står "their"

#### Efterföljande händelser

49. Vid tillämpning av ISA 560<sup>28</sup> ska koncernrevisionsteamet ta ansvar för att utföra granskningsåtgärder inklusive, beroende på vad som är lämpligt, att begära att enhetsrevisorer utför granskningsåtgärder som är utformade för att identifiera händelser som kan kräva en justering av, eller upplysning i, koncernredovisningen. (Se punkt A150)

#### Överväganden när enhetsrevisorer är involverade

50. Koncernrevisionsteamet ska begära att enhetsrevisorerna ska informera koncernrevisionsteamet om de får kännedom om efterföljande händelser som kan kräva en ändring av eller upplysning i koncernredovisningen. (Se punkt A150)

#### Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet

51. Vid tillämpning av ISA 330<sup>29</sup> ska koncernrevisionsteamet utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats genom de granskningsåtgärder som har utförts, inklusive arbetet utfört av enhetsrevisorer, vilka ska ligga till grund för uttalandet om koncernredovisningen. (Se punkterna A151–A155)
52. Den ansvariga koncernrevisorn ska utvärdera effekterna på uttalandet om koncernredovisningen om eventuella felaktigheter som inte har korrigerats (antingen identifierade av koncernrevisionsteamet eller som har kommunicerats av enhetsrevisorer) och eventuella situationer då det inte varit möjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. (Se punkt A156)

#### Revisors rapport

53. Revisors rapport avseende koncernredovisningen ska inte hänvisa till en enhetsrevisor, såvida det inte är ett krav i en lag eller annan författning att ha 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

<sup>28</sup> ISA 560 *Efterföljande händelser*, punkterna 6–7

<sup>29</sup> ISA 330, punkt 26

koncernen. (Se punkterna A157–A158)

### **Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning(koncernstyrelsen)<sup>30</sup>**

#### *Kommunikation med koncernledningen*

54. Koncernrevisionsteamet ska kommunicera till koncernledningen en översikt över den planerade omfattningen och tidpunkterna för revisionen, inklusive en översikt över arbetet som ska utföras avseende koncernens enheter. (Se punkt A159)
55. Om koncernrevisionsteamet har identifierat, eller enhetsrevisorn har uppmärksammat koncernrevisionsteamet på (se punkt 45(h)), en oegentlighet, eller om det finns information som tyder på en oegentlighet, ska koncernrevisionsteamet utan onödigt dröjsmål kommunicera ärendet till lämplig nivå inom koncernledningen i syfte att informera dem som har det primära ansvaret för att förebygga och upptäcka oegentligheter i förhållanden som är relevanta för deras ansvarsområden. (Se punkt A160)
56. En enhetsrevisor kan, på grund av lagar och andra författningar eller av andra orsaker, behöva lämna ett revisionsuttalande om de finansiella rapporterna för ett företag eller en affärsenhet som utgör en del av koncernen. I sådana fall ska koncernrevisionsteamet begära att koncernledningen informerar ledningen för företaget eller affärsenheten om allt som koncernrevisionsteamet får kännedom om som kan vara av betydelse för företagets eller affärsenhetens finansiella rapporter, men som ledningen för företaget eller affärsenheten kanske inte känner till. Om koncernledningen vägrar att kommunicera frågan till ledningen för företaget eller affärsenheten ska koncernrevisionsteamet 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 enhetsrevisorn att inte lämna någon revisors rapport avseende företagets eller affärsenhetens finansiella rapporter förrän frågan är löst. (Se punkterna A161–A162)

#### *Kommunikation med koncernstyrelsen*

57. Koncernrevisionsteamet ska diskutera följande förhållanden direkt med koncernstyrelsen, utöver dem som anges i ISA 260 (omarbetad)<sup>31</sup> samt i övriga ISA-standarder: (Se punkt A163)
  - (a) en översikt över det arbete som ska utföras i koncernens enheter samt arten av koncernrevisionsteamets planerade medverkan i den granskning av det arbete som ska utföras av enhetsrevisorer, (se punkt A164)
  - (b) tillfällen då koncernrevisionsteamets genomgång av det arbete som enhetsrevisorn har utfört har gett upphov till farhågor beträffande kvaliteten på enhetsrevisorns arbete och hur koncernrevisionsteamet hanterade det,
  - (c) eventuella begränsningar av omfattningen av koncernrevisionen, t.ex. betydelsefulla förhållanden hänförliga till begränsningar i tillgång till personer eller information,
  - (d) oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som innefattar koncernledningen, enhetsledningen, anställda som har betydelsefulla roller i koncernens system för intern kontroll eller andra när oegentligheterna resulterade i väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen.

<sup>30</sup> I den svenska översättningen har ordet koncernstyrelse använts för det engelska begreppet "Those charge with governance of the group". Med koncernstyrelse avses styrelsen för moderföretaget

<sup>31</sup> ISA 260 (omarbetad) *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*

**Commented [AP34]:** Ej ändrat i enlighet med kommentar: Då det per definition inte finns en styrelse i koncernen utan det utgörs av moderbolagets styrelse så har normgivningsgruppen diskuterat denna översättning och föreslagit att det ska förklaras genom tex en fotnot \* I en koncern avses med styrelse moderbolagets styrelse se tex rad 439.

**Commented [MW(135R34):** I den engelska förlagan har man inte definierat termen "Those charge with governance of the Group". Om man i den svenska översättningen gör det, och dessutom med ett begrepp som inte finns i Sverige, så borde det framgå tydligare i fotnoten. Ex.vis "I den svenska översättningen av ISA 600 har ordet koncernstyrelse använts för det engelska begreppet "Those charge with governance of the group". Med koncernstyrelse avses styrelsen för moderföretaget." (i fotnoten används idag moderbolaget. Men det behöver inte vara ett bolag utan kan vara en förening eller annan juridisk person.

*Kommunikation om identifierade brister i den interna kontrollen*

58. Vid tillämpning av ISA 265<sup>32</sup> ska koncernrevisionsteamet fastställa om några identifierade brister i koncernens system för intern kontroll måste kommuniceras till koncernstyrelsen eller koncernledningen. Vid detta fastställande ska koncernrevisionsteamet överväga brister i den interna kontrollen som har identifierats av enhetsrevisorer och kommunicerats till koncernrevisionsteamet i enlighet med punkt 45(g). (Se punkt A165)

**Dokumentation**

59. I enlighet med ISA 230<sup>33</sup> ska revisionsdokumentationen för ett koncernrevisionsuppdrag vara tillräcklig för att göra det möjligt för en erfaren revisor, som inte har någon tidigare erfarenhet av revisionen, att förstå karaktären, tidpunkten och omfattningen av de granskningsåtgärder som har vidtagits, de bevis som har inhämtats och de slutsatser som har dragits med avseende på betydelsefulla förhållanden som har uppkommit under koncernrevisionen. Vid tillämpningen av ISA 230<sup>34</sup> ska koncernrevisionsteamet i revisionsdokumentationen ta med (se punkterna A166–A169, A179–A182)

- (a) betydelsefulla förhållanden hänförliga till begränsningar gällande tillgång till personer eller information inom koncernen innan ett beslut fattas om att acceptera eller fortsätta uppdraget, eller som framkom efter att revisorn accepterade eller beslutade att behålla uppdraget, samt hur sådana frågor hanterades,
- (b) Grunden för koncernrevisionsteamets fastställande av enheter i syfte att planera och utföra koncernrevisionen, (se punkt A170)
- (c) grunden för att fastställa enheternas arbetsväsentlighet samt tröskelvärdet för att kommunicera felaktigheter i enhetens finansiella information till koncernrevisionsteamet,
- (d) grunden för koncernrevisionsteamets fastställande att enhetsrevisorer har lämplig kompetens och förmåga, inklusive tillräckligt mycket tid, för att utföra de tilldelade granskningsåtgärderna i enheterna, (se punkt A171)
- (e) viktiga delar av förståelsen för koncernens system för intern kontroll i enlighet med punkt 30(c),
- (f) karaktären, tidpunkten och omfattningen av koncernrevisionsteamets ledning och övervakning av enhetsrevisorer och genomgång av deras arbete inklusive, beroende på vilket som är lämpligt, koncernrevisionsteamets genomgång av ytterligare revisionsdokumentation från enhetsrevisorer i enlighet med punkt 47, (se punkterna A172–A178)
- (g) förhållanden hänförliga till kommunikation med enhetsrevisorer, inklusive
  - (i) eventuella förhållanden hänförliga till oegentligheter, närstående eller fortsatt drift kommunicerade i enlighet med punkt 32,
  - (ii) förhållanden relevanta för koncernrevisionsteamets slutsats gällande koncernrevisionen, i enlighet med punkt 45, inklusive hur koncernrevisionsteamet har hanterat betydelsefulla frågor som har diskuterats med enhetsrevisorer, enhetsledningen eller koncernledningen,

<sup>32</sup> ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen*

<sup>33</sup> ISA 230, punkt 8

<sup>34</sup> ISA 230, punkterna 1–3, 9–11, A6–A7 och Bilaga

- (h) koncernrevisionsteamets utvärdering, och hantering, av iakttagelser eller slutsatser från enhetsrevisorerna om förhållanden som skulle kunna ha en betydande påverkan på koncernredovisningen.

\* \* \*

## Tillämpning och andra förtydliganden

**Denna standards tillämpningsområde** (se punkterna 1–2)

- A1. Denna standard hanterar också särskilda överväganden för den ansvariga koncernrevisorn eller koncernrevisionsteamet, beroende på vem det avser, vid tillämpningen av ISA 220 (omarbetad), inklusive ledningen och övervakningen av enhetsrevisorer och genomgången av deras arbete.
- A2. ISQM 1<sup>35</sup> behandlar de uppdrag som kräver en [uppdragsanknuten kvalitetskontroll]. ISQM 2<sup>36</sup> behandlar utnämningen av och nödvändiga kvalifikationer hos den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, samt kvalitetsgranskarens ansvar vad gäller att utföra och dokumentera den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen, inklusive för en koncernrevision.
- A3. Ett företag eller en affärsenhet inom en koncern kan också upprätta sina egna koncernredovisningar som införlivar den finansiella informationen för dessa företag eller affärsenheter som den omfattar (det vill säga en underkoncern). Denna standard gäller revisionen av koncernredovisningar av sådana underkoncerner som utförs av lagstadgade, regulatoriska eller övriga skäl.
- A4. En enskild juridisk person kan organiseras i mer än en affärsenhet, t.ex. ett bolag med verksamhet på flera orter, såsom en bank med ett flertal filialer. När dessa affärsenheter har kännetecken såsom separata verksamhetsställen, separat ledning eller separata informationssystem (inklusive en separat huvudbok) och den finansiella informationen sammanställs vid upprättandet av den enskilda juridiska personens finansiella rapporter, uppfyller sådana finansiella rapporter definitionen av en koncerns finansiella rapporter eftersom de innefattar den finansiella informationen från flera företag eller affärsenheter under en konsolideringsprocess.
- A5. I vissa fall kan en enskild juridisk person konfigurera sitt informationssystem för att fånga upp finansiell information för mer än en produkt eller servicelinje eller regulatorisk rapportering eller andra ledningssyften. Under dessa omständigheter utgör företagets finansiella rapporter inte koncernredovisning eftersom det inte finns en aggregering av den finansiella informationen från flera företag eller affärsenheter genom en konsolideringsprocess. Vidare skapar inte insamlingen av separat information (t.ex. i reskontra) för juridisk eller regulatorisk rapportering eller andra ledningssyften separata företag eller affärsenheter (t.ex. divisioner enligt denna standard).

**Koncerner och enheter** (se punkterna 4–5)

- A6. Koncernens informationssystem, inklusive dess process för finansiell rapportering, kan vara anpassad till koncernens organisationsstruktur men behöver inte vara det. En koncern kan t.ex. vara organiserad i enlighet med sin juridiska struktur, medan informationssystemet kan vara organiserat per funktion, process, produkt eller tjänst (eller per grupp av produkter eller tjänster), eller per geografiska verksamhetsställen för lednings- eller rapporteringssyften.

<sup>35</sup> International Standard on Quality Management (ISQM) 1 – Kvalitetsstyrning för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster

<sup>36</sup> ISQM 2, Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

**Commented [G36]:** Ska det alltid vara "kvalitetskontroll" både för ISQM 1 och 2? Inte kvalitetsstyrning?

**Commented [AP37R36]:** Jag har besvarat denna fråga i mail.

**Commented [AP38]:** Vill vi ha aggregering även här?

- A7. Grundat på förståelsen av koncernens organisationsstruktur och informationssystem kan koncernrevisionsteamet fastställa att den finansiella informationen för vissa företag eller affärsenheter ska ses tillsammans i syfte att kunna planera och utföra granskningsåtgärderna. En koncern kan t.ex. ha tre juridiska personer med liknande affärskaraktäristika, som bedriver verksamhet på samma geografiska ort, under samma ledning och som använder ett gemensamt system för intern kontroll, inklusive informationssystemet. Under sådana omständigheter kan koncernrevisionsteamet fatta beslut om att behandla dessa tre juridiska personer som en enhet.
- A8. En koncern kan också centralisera aktiviteter eller processer som är tillämpliga på flera företag eller affärsenheter inom koncernen, t.ex. genom användningen av ett shared service center. När sådana centraliserade aktiviteter är relevanta för koncernens process för finansiell rapportering kan koncernrevisionsteamet fastställa att ett shared service center är en enhet.
- A9. Ett annat övervägande som kan vara relevant för koncernrevisionsteamets fastställande av enheter är hur ledningen har fastställt rörelsesegment i enlighet med redovisningskraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.<sup>37</sup>

Commented [MW(139): Jag tycker "ska" passar bättre här, även om engelska säger "may".

#### *Involvering av enhetsrevisorer (se punkterna 7–8)*

- A10. Enhetsrevisorer kan utföra en revision av de finansiella rapporterna för en enhet, vare sig det är av lagstadgade, regulatoriska eller andra skäl, i synnerhet när en enhet utgörs av en juridisk person. När en enhetsrevisor också utför eller har slutfört en revision av en enhets finansiella rapporter kan koncernrevisionsteamet använda det revisionsarbete som har utförts avseende enhetens finansiella rapporter, under förutsättning att koncernrevisionsteamet har försäkrat sig om att sådant arbete är lämpligt för koncernrevisionen. Därutöver kan enhetsrevisorer anpassa arbetet som har utförts avseende revisionen av enhetens finansiella rapporter för att även uppfylla koncernrevisionsteamets behov. I samtliga fall gäller kraven i denna standard, inklusive dem som avser ledningen och övervakningen av enhetsrevisorer och genomgången av deras arbete.
- A11. I enlighet med ISA 220 (omarbetad)<sup>38</sup> måste den ansvariga revisorn fastställa att inriktningen på ledning, övervakning och genomgång är anpassad till revisionsuppdragets karaktär och omständigheter. I punkt A76 finns exempel på hur den ansvariga koncernrevisorn på olika sätt kan ta ansvar för att leda och övervaka enhetsrevisorer och gå igenom deras arbete. Detta kan vara till hjälp under omständigheter när koncernrevisionsteamet planerar att använda revisionsarbetet från en revision av en enhets finansiella rapporter som redan har färdigställts.
- A12. Så som det förklaras i ISA 200<sup>39</sup> avser upptäcktsrisk karaktären, tidpunkten och omfattningen av de åtgärder som fastställs av revisorn för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå. Upptäcktsrisk är därför inte enbart ett resultat av effektiviteten i en granskningsåtgärd utan även revisorns tillämpning av den. Därför påverkas upptäcktsrisken av förhållanden såsom lämplig planering, tilldelningen av lämpliga resurser till uppdraget, utövandet av en professionellt skeptisk inställning samt övervakningen och genomgången av det utförda revisionsarbetet.
- A13. Upptäcktsrisk är ett bredare koncept än aggregeringsrisk enligt beskrivningen i punkterna 14(a) och A19. I en koncernrevision kan det finnas en större sannolikhet för att en sammanställning av icke korrigerade och icke upptäckta felaktigheter kan överstiga väsentligheten för koncernredovisningen

<sup>37</sup> Se t.ex. International Financial Reporting Standard (IFRS) 8 *Rörelsesegment*

<sup>38</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 30(b)

<sup>39</sup> ISA 200, punkt A45

som helhet, eftersom granskningsåtgärderna kan utföras separat för de finansiella rapporterna för koncernens olika delar. Följaktligen anges de olika delarnas arbetsväsentlighet av koncernrevisionsteamet för att minska aggregeringsrisken till en lämpligt låg nivå.

*En professionellt skeptisk inställning (se punkt 9)*

- A14. ISA 220 (omarbetad)<sup>40</sup> ger exempel på hinder för utövandet av en professionellt skeptisk inställning på uppdragsnivån, inklusive omedveten bristande objektivitet som kan hindra utövandet av en professionellt skeptisk inställning vid utformningen och utförandet av granskningsåtgärderna samt utvärdering av revisionsbevis. ISA 220 (omarbetad) tillhandahåller också möjliga åtgärder som uppdragsteamet kan vidta för att motverka hindren för att utöva en professionellt skeptisk inställning på uppdragsnivå.
- A15. Krav och lämpligt tillämpningsmaterial i ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>41</sup>, ISA 540 (omarbetad)<sup>42</sup> och övriga standarder behandlar tillämpningen av en professionellt skeptisk inställning och innehåller exempel på när lämplig dokumentation kan ge bevis på hur revisorn tillämpat en professionellt skeptisk inställning.
- A16. Alla medlemmar av uppdragsteamet ska tillämpa en professionellt skeptisk inställning under hela koncernrevisionen. Koncernrevisionsteamets ledning och övervakning av uppdragsteamets medlemmar, inklusive enhetsrevisorer, och genomgången av deras arbete, kan ge koncernrevisionsteamet information om huruvida uppdragsteamet på ett lämpligt sätt har haft en professionellt skeptisk inställning.
- A17. Tillämpningen av en professionellt skeptisk inställning i en koncernredovisning kan påverkas av förhållanden såsom följande:
- Enhetsrevisorer som sitter på olika verksamhetsställen kan vara föremål för varierande kulturell påverkan, som kan påverka karaktären av den bristande objektivitet som kan föreligga.
  - Vissa koncerners komplexa struktur kan medföra faktorer som kan ge upphov till en ökad känslighet för risker för väsentliga felaktigheter. Därutöver kan en alltför komplex organisationsstruktur vara en riskfaktor för oegentligheter i enlighet med ISA 240<sup>43</sup> och kan därför kräva extra tid eller sakkunskap för att förstå verksamhetens syfte och aktiviteter i vissa företag eller affärsenheter.
  - Karaktären på och omfattningen av koncerninterna transaktioner (t.ex. transaktioner som innefattar flera företag och affärsenheter inom koncernen eller flera närstående), kassaflöden eller avtal om internprissättning kan ge upphov till ökad komplexitet. I vissa fall kan sådana förhållanden också ge upphov till riskfaktorer avseende oegentligheter.
  - När koncernrevisionen är föremål för snäva deadlines för rapportering som har satts av koncernledningen kan det sätta press på medlemmarna i uppdragsteamet när de färdigställer det arbete de har fått sig tilldelat. Under dessa omständigheter kan medlemmarna i uppdragsteamet behöva ytterligare tid för att på ett korrekt sätt ifrågasätta ledningens

<sup>40</sup> ISA 220 (omarbetad), punkterna A34–A36

<sup>41</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt A238

<sup>42</sup> ISA 540 (omarbetad) *Granskning av uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar*, punkt A11

<sup>43</sup> ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, Bilaga 1



intyganden, göra korrekta bedömningar eller på ett lämpligt sätt gå igenom det revisionsarbete som har utförts.

- A18. Att ha en professionellt skeptisk inställning omfattar för koncernrevisionsteamet att förbli vaksam på inkonsekvent information från enhetsrevisor, enhetsledning och koncernledning om förhållanden som kan vara av betydelse för koncernredovisningen.

### **Definitioner**

*Aggregeringsrisk* (se punkt 14(a))

- A19. Aggregeringsrisk förekommer i alla revisioner av finansiella rapporter, men är särskilt viktig att förstå och hantera i en koncernrevision, eftersom det finns en större sannolikhet för att granskningsåtgärder kommer att utföras för transaktionsslag, konton eller upplysningar som är fördelade på olika enheter. I allmänhet ökar aggregeringsrisken allt eftersom antalet enheter ökar för vilka granskningsåtgärder utförs separat, vare sig det är av enhetsrevisor eller andra medlemmar av uppdragsteamet.

*Enhet* (se punkt 14(b))

- A20. Koncernrevisionsteamet använder professionellt omdöme för att fastställa de enheter för vilka revisionsarbete ska utföras. Punkt A7 förklarar att den finansiella informationen för vissa företag eller affärsenheter kan ses tillsammans i syfte att kunna planera och utföra granskningsåtgärderna. Koncernrevisionsteamets ansvar för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen omfattar samtliga företag och affärsenheter vars finansiella information ingår i koncernredovisningen.

*Enhetsrevisor* (se punkt 14(c))

- A21. Hänvisningar i denna standard till uppdragsteamet innefattar koncernrevisionsteamet och enhetsrevisor. Enhetsrevisor kan vara ett nätverksföretag, ett företag som inte är ett nätverksföretag eller koncernrevisionsteamets revisionsföretag (t.ex. ett annat kontor inom koncernrevisionsteamets revisionsföretag).
- A22. Under vissa omständigheter kan koncernrevisionsteamet utföra centraliserade tester på transaktionsslag, konton eller upplysningar, eller utföra granskningsåtgärder hänförliga till en enhet. Under dessa omständigheter betraktas koncernrevisionsteamet inte som enhetsrevisor.
- A23. Punkt 24 kräver att koncernrevisionsteamet begär att enhetsrevisorn ska bekräfta att han eller hon kommer att samarbeta med koncernrevisionsteamet, inklusive om enhetsrevisorn kommer att utföra det arbete som koncernrevisionsteamet begär. Punkt A58 ger vägledning för omständigheter då enhetsrevisorn inte kan tillhandahålla en sådan bekräftelse.

*Enhetsledning* (se punkt 14(d))

- A24. Enhetsledning avser ledningen som ansvarar för den finansiella informationen eller annan aktivitet (t.ex. hantering av transaktioner vid ett shared service center) vid ett företag eller en affärsenhet som utgör en del av koncernen. När koncernrevisionsteamet behandlar information från vissa företag eller affärsenheter tillsammans som en enhet eller fastställer att ett shared service center är en enhet (se punkterna A7–A8), avser enhetsledning den ledning som ansvarar för den finansiella informationen eller bearbetningen av transaktioner som är föremål för de granskningsåtgärder som utförs med avseende på den enheten. Under vissa omständigheter kanske det inte finns en separat enhetsledning, och koncernledningen kan vara direkt ansvarig för den enhetens finansiella

information eller andra aktiviteter.

*Ansvarig koncernrevisor* (se punkt 14(j))

A25. När flera revisorer utför en koncernrevision tillsammans (gemensam revision) bildar de ansvariga revisorerna respektive deras uppdragsteam tillsammans "den ansvariga koncernrevisor" respektive "uppdragsteamet" enligt definitionerna i standarderna. Denna standard 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 för koncernrevisionens syften.

*Koncernredovisning* (se punkterna 2, 14(k))

A26. Kraven på upprättandet och presentationen av koncernredovisning kan specificeras i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket därmed kan påverka fastställandet av den finansiella information för företag eller affärsenheter som ska ingå i koncernredovisningen. Vissa ramverk kräver t.ex. att en koncernredovisning upprättas när ett företag (ett moderbolag) kontrollerar ett eller flera andra företag (t.ex. dotterbolag) genom majoritetsinnehav eller på annat sätt. I vissa fall innefattar det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering separata krav på, eller kan på annat sätt medge, presentation i kombinerade koncernredovisningar. Exempel på omständigheter då presentation i kombinerade koncernredovisningar kan vara tillåten omfattar enheter som inte har något moderbolag men som står under samma bestämmande inflytande eller enheter under en gemensam ledning.

A27. Termen "konsolideringsprocess" som den används i denna standard är inte avsedd att ha samma betydelse som "konsolidering" eller "koncernredovisning" som det definieras eller beskrivs i ramverk för finansiell rapportering. Termen "konsolideringsprocess" används i bredare bemärkelse om processen som används för att upprätta koncernredovisning.

A28. De detaljerade aspekterna av konsolideringsprocessen skiljer sig från en koncern till en annan, beroende på koncernens struktur och informationssystem, inklusive processen för finansiell rapportering. En konsolideringsprocess omfattar emellertid överväganden såsom elimineringen av koncerninterna transaktioner och saldon och, när det är tillämpligt, vad olika rapportperioder innebär för företag eller affärsenheter som ingår i koncernredovisningen.

**Ledningens ansvar för att hantera och uppnå kvalitet i en koncernrevision** (se punkterna 11, 16)

A29. Det kanske inte är möjligt eller praktiskt genomförbart för den ansvariga koncernrevisorn att på egen hand hantera samtliga krav i ISA 220 (omarbetad), särskilt om uppdragsteamet omfattar ett stort antal enhetsrevisorer lokaliserade på olika verksamhetsställen. Vid säkerställandet av kvalitet i revisionen på uppdragsnivån tillåter ISA 220 (omarbetad)<sup>44</sup> att den ansvariga revisorn delegerar utformningen eller utförandet av åtgärder, uppgifter eller agerande till andra medlemmar i uppdragsteamet för att hjälpa den ansvariga revisorn. Följaktligen kan den ansvariga koncernrevisorn delegera åtgärder, uppgifter eller agerande till uppdragsteamet och dess medlemmar kan delegera dessa åtgärder, uppgifter eller agerande vidare. Under sådana omständigheter kräver ISA 220 (omarbetad) att den ansvariga revisorn fortsatt har det övergripande ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet i revisionsuppdraget.

A30. Riktlinjer eller rutiner etablerade av revisionsföretaget, eller som utgör gemensamma krav eller tjänster i nätverket<sup>45</sup> kan ge stöd till den ansvariga koncernrevisorn genom att underlätta

<sup>44</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 15

<sup>45</sup> ISQM 1, punkterna 48–52

Commented [BI40]: "bedömningen av den ..."

Commented [AP41R40]: Här är det ju scope som avses och att beslut om scope det kan påverkas av kraven i det finansiella ramverket

Commented [BI42R40]: Ok

Commented [AP43]: Actions på eng. Såg att Jsä föreslagit uppgifter. Svårt att delegera ett agerande tänker jag

Commented [AP44]: Se kommentar ovan

kommunikationen mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorer samt stödjande koncernrevisionsteamets ledning och övervakning av dessa enhetsrevisorer och genomgången av deras arbete.

- A31. ISA 220 (omarbetad)<sup>46</sup> förklarar att kultur som visar på ett kvalitetsåtagande skapas och förstärks ytterligare av medlemmarna i uppdragsteamet när de visar prov på det förväntade beteendet vid utförandet av uppdraget. Vid hanteringen av kraven i punkt 16(a) kan den ansvariga koncernrevisorn kommunicera direkt med andra medlemmar i uppdragsteamet (inklusive enhetsrevisorer) och förstärka denna kommunikation genom sitt eget beteende och agerande (föregå med gott exempel).

#### **Acceptera och behålla kunder**

*Fastställa om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rimligtvis kan förväntas erhållas (se punkterna 17–18)*

- A32. För att fastställa om det går att ha rimliga förväntningar på att det kommer att vara möjligt att erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan den ansvariga koncernrevisorn skaffa sig en förståelse av frågor såsom
- koncernens struktur, däribland både den legala och den organisatoriska strukturen,
  - aktiviteter som är av betydelse för koncernen, vilket innefattar bransch, reglering samt den ekonomiska och politiska miljön i vilken dessa aktiviteter äger rum,
  - användningen av servicebyråer,
  - användningen av shared service centers (SSC),
  - konsolideringsprocessen.
  - huruvida koncernrevisionsteamet
    - kommer att ha obegränsad tillgång till koncernstyrelsen, koncernledningen, enhetens styrelse, enhetens ledning, information om enheten, inklusive de enheter som redovisas i enlighet med kapitalandelsmetoden, och
    - kommer att kunna utföra det nödvändiga arbetet med den finansiella informationen för enheterna när det är tillämpligt,
  - huruvida det finns lämpliga och tillräckliga resurser för att utföra uppdraget.
- A33. Om det rör sig om en förstagsrevision kan koncernrevisionsteamets förståelse av förhållandena i punkt A32 inhämtas från
- information från koncernledningen,
  - kommunikation med koncernledningen,
  - kommunikation med koncernstyrelsen, och
  - när det är tillämpligt, kommunikation med enhetsledningen eller den tidigare revisorn.
- A34. För ett återkommande uppdrag kan möjligheten att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis påverkas av betydande ändringar av t.ex.
- koncernstrukturen (t.ex. förvärv, avyttringar, joint ventures, omorganisationer eller ändringar i

<sup>46</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt A28

hur koncernens system för finansiell rapportering är organiserat),

- enheternas verksamhet som är av betydelse för koncernen,
- sammansättningen av koncernstyrelsen, koncernledningen eller betydande enheters högsta ledning, för vilka granskningsåtgärder förväntas utföras,
- koncernrevisionsteamets förståelse av koncern- eller enhetsledningens integritet och kompetens,
- det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

A35. Det kan förekomma ytterligare faktorer som ökar komplexiteten i att erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis i en koncernrevision när enheterna ligger i jurisdiktioner som inte är samma som koncernrevisionsteamets jurisdiktion på grund av kulturella och språkliga skillnader, samt olika lagar eller andra författningar. Exempelvis kan lagar eller andra författningar begränsa enhetsrevisorerna från att tillhandahålla dokumentation utanför sin jurisdiktion, eller krig, oroligheter eller sjukdomsutbrott kan begränsa koncernrevisionsteamets tillgång till revisionsdokumentationen från relevant enhetsrevisor. Punkt A180 inkluderar möjliga sätt att hantera dessa situationer.

A36. Det kan införas restriktioner efter det att den ansvariga koncernrevisorerna har accepterat koncernrevisionsuppdraget, vilket kan påverka uppdragsteamets möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Sådana restriktioner kan omfatta sådana som påverkar

- koncernrevisionsteamets tillgång till enhetsinformation, ledning eller styrelse, eller enhetsrevisorerna (däribland relevant revisionsdokumentation som koncernrevisionsteamet har eftersökt) (se punkterna 20 och 21),
- det arbete som ska utföras med avseende på enheternas finansiella information.

Punkterna A45–A46 förklarar den möjliga effekten som sådana begränsningar kan ha på revisorns rapport avseende koncernredovisningen.

*Villkor för revisionsuppdrag (se punkt 19)*

A37. ISA 210<sup>47</sup> kräver att revisorn kommer överens om villkoren för revisionsuppdraget med ledning eller styrelse, som tillämpligt. Villkoren för uppdraget identifierar det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Ytterligare förhållanden som kan ingå i villkoren för ett koncernrevisionsuppdrag omfattar

- kommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna ska vara obegränsad i den utsträckning som lagar eller andra författningar medger,
- viktig kommunikation mellan enhetsrevisorerna, enhetens styrelse eller ledning, inklusive kommunikation om betydande brister i den interna kontrollen, ska kommuniceras även till koncernrevisionsteamet,
- kommunikation mellan tillsynsmyndigheter och företag eller affärsenheter i förhållanden som rör finansiell rapportering som kan vara relevant för koncernrevisionen ska kommuniceras till koncernrevisionsteamet, och
- koncernrevisionsteamet ska ha rätt att utföra arbete, eller begära att en enhetsrevisor, ska utföra arbete vid enheten.

Commented [BI45]: Ska vara "integritet"

<sup>47</sup> ISA 210, punkterna 9 och 10(d)

*Begränsningar av tillgång till information eller personer (se punkterna 20–21)*

A38. Begränsningar av tillgången till information eller personer tar inte bort kraven på koncernrevisionsteamet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

A39. Tillgång till information eller personer kan begränsas av många anledningar, såsom begränsningar som har införts av enhetsledningen, lagar eller andra författningar eller andra omständigheter, t.ex. krig, oroligheter eller sjukdomsutbrott. Punkt A180 beskriver hur koncernrevisionsteamet kan komma till rätta med begränsningar av tillgången till revisionsdokumentation från enhetsrevisorer.

A40. Under vissa omständigheter kan koncernrevisionsteamet komma till rätta med begränsningar av tillgången till information eller personer, t.ex.

- om tillgången till enhetsledningen eller styrelsen är begränsad, kan koncernrevisionsteamet begära att enhetsledningen eller koncernstyrelsen hjälper till att ta bort begränsningarna eller på annat sätt begära att få information direkt från koncernledningen eller koncernstyrelsen,
- om koncernen har ett icke-bestämmande inflytande i ett företag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden kan koncernrevisionsteamet fastställa när det föreligger bestämmelser (t.ex. i form av joint venture-avtal, eller villkoren i andra aktieägaravtal) gällande koncernens tillgång till finansiell information för företaget och kräva att koncernledningen utnyttjar sådana rättigheter,
- om koncernen har ett icke-bestämmande inflytande i ett företag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och koncernen har representanter som sitter i styrelsen eller är styrelseledamöter i innehavet utan bestämmande inflytande kan koncernrevisionsteamet göra förfrågningar om de kan tillhandahålla finansiell och övrig information tillgänglig för dem i dessa roller.

A41. Om koncernen har ett icke-bestämmande inflytande i ett företag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och koncernrevisionsteamets tillgång till information eller personer inom företaget är begränsad kan koncernrevisionsteamet inhämta information som ska användas som revisionsbevis avseende företagets finansiella information, t.ex.

- finansiell information som är tillgänglig från koncernledningen, eftersom koncernledningen också måste erhålla information från innehavet utan bestämmande inflytande för att kunna upprätta koncernredovisning,
- offentligt tillgänglig information, såsom reviderade finansiella rapporter, allmänna handlingar eller noterade priser för egetkapitalinstrument i innehavet utan bestämmande inflytande.

Det är en fråga om professionellt omdöme, i synnerhet med avseende på de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen och med beaktande av andra informationskällor som kan bekräfta eller på annat sätt bidra till de revisionsbevis som har inhämtas, om revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.<sup>48</sup>

A42. Om koncernen har ett icke-bestämmande inflytande i ett företag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden och tillgången till information eller personer i företaget är begränsad kan koncernrevisionsteamet överväga om sådana begränsningar är i strid med ledningens bekräftelse gällande lämpligheten i att använda kapitalandelsmetoden för redovisningen.

A43. När koncernrevisionsteamet inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på grund

<sup>48</sup> ISA 330, punkt 7(b)

av begränsningar av tillgång till information eller personer kan koncernrevisionsteamet

- kommunicera begränsningarna till koncernrevisionsteamets revisionsföretag för att hjälpa koncernrevisionsteamet att fatta beslut om ett lämpligt tillvägagångssätt. Koncernrevisionsteamets revisionsföretag kan t.ex. kommunicera med koncernledningen om begränsningarna och uppmana koncernledningen att kommunicera med tillsynsmyndigheter. Detta kan vara användbart när begränsningarna påverkar flera revisioner i jurisdiktionen eller för samma revisionsföretag. t.ex. på grund av krig, oroligheter eller sjukdomsutbrott i en större ekonomi.
- Enligt lagar eller andra författningar vara tvungen att kommunicera med tillsynsmyndigheter, eller andra, gällande begränsningarna.

A44. Begränsningar i åtkomst kan få andra följder för koncernrevisionen. Om begränsningarna exempelvis har införts av koncernledningen kan koncernrevisionsteamet vara tvunget att omvärdera tillförlitligheten hos koncernledningens svar på koncernrevisionsteamets frågor och om begränsningarna leder till ett ifrågasättande av koncernledningens integritet.

*Påverkan från begränsningar av tillgång till information eller personer på revisorns rapport avseende koncernredovisningen (se punkterna 20–21)*

A45. ISA 705 (omarbetad)<sup>49</sup> innehåller krav och vägledning om hur vissa situationer ska hanteras när koncernrevisionsteamet inte kan erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. 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 enhet som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

*Lagar eller andra författningar förhindrar den ansvariga koncernrevisorn från att avböja eller avgå från ett uppdrag (se punkterna 20–21)*

A46. Lagar eller andra författningar kan förhindra den ansvariga koncernrevisorn från att avböja eller avgå från ett uppdrag. Exempelvis: 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 fortfarande kraven i denna standard för koncernrevisionen och effekten av koncernrevisionsteamets oförmåga att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis behandlas i ISA 705 (omarbetad).

### **Övergripande strategi för en koncernrevision och koncernrevisionsplan**

*Den fortlöpande och iterativa karaktären av att planera och utföra en koncernrevision (se punkt 22)*

A47. Så som det förklaras i ISA 300<sup>50</sup> är planering inte en avskild del av en revision, utan snarare en fortlöpande och iterativ process som ofta börjar strax efter (eller i samband med) slutförandet av den föregående revisionen och som fortsätter till slutförandet av det pågående revisionsuppdraget. Koncernrevisionsteamet kan t.ex. till följd av oväntade händelser, förändringar av villkoren eller revisionsbevis inhämtade från riskbedömningar eller fortsatta granskningsåtgärder behöva modifiera den övergripande koncernrevisionsstrategin och koncernrevisionsplanen, och den planerade

<sup>49</sup> ISA 705 (omarbetad) *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*

<sup>50</sup> ISA 300, punkt A2

karaktären, tidpunkten och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder, baserat på det ändrade övervägandet av bedömda risker. Koncernrevisionsteamet kan också modifiera fastställandet av de enheter för vilka revisionsarbete ska utföras, samt karaktären, tidpunkten och omfattningen av enhetsrevisorernas involvering. ISA 300<sup>51</sup> kräver att revisorn uppdaterar och ändrar den övergripande revisionsstrategin och revisionsplanen efter behov under revisionens gång.

*Fastställa den övergripande strategin för koncernrevisionen och koncernrevisionsplanen* (se punkt 22)

A48. I ett nytt koncernrevisionsuppdrag kan koncernrevisionsteamet ha en preliminär förståelse av koncernen och dess omgivning, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll baserat på information som har erhållits från koncernledningen, styrelsen och, när det är tillämpligt, kommunikation med enhetsledning eller den tidigare revisorn. Vid ett återkommande koncernrevisionsuppdrag kan koncernrevisionsteamets preliminära förståelse av koncernen erhållas genom revision av föregående perioder. Denna preliminära förståelse kan hjälpa koncernrevisionsteamet att utveckla initiala förväntningar på vilka transaktionsslag, konton och upplysningar som kan vara betydande.

A49. Koncernrevisionsteamet kan också använda information som har erhållits under processen med att acceptera eller behålla uppdraget vid fastställandet av den övergripande koncernrevisionsstrategin och koncernrevisionsplanen, t.ex. hänförligt till de resurser som krävs för att utföra koncernrevisionen.

A50. Processen med att fastställa den övergripande koncernrevisionsstrategin och koncernrevisionsplanen samt initiala förväntningar på vilka transaktionsslag, konton och upplysningar som kan vara betydande för koncernredovisningen kan hjälpa koncernrevisionsteamet att göra ett preliminärt beslut kring förhållanden såsom

- om revisionsarbetet ska utföras centralt, vid enheterna eller en kombination av dessa, och
- karaktären, tidpunkten och omfattningen av revisionsarbetet med avseende på den finansiella informationen för enheterna (t.ex. att utforma och utföra riskbedömningsåtgärder, fortsatta granskningsåtgärder, eller en kombination av dessa).

*Enheter där revisionsarbete ska utföras* (se punkt 22(a))

A51. Fastställandet av de enheter där revisionsarbete ska utföras är en fråga om professionellt omdöme. Förhållanden som kan påverka koncernrevisionsteamets beslut omfattar t.ex.

- karaktären på händelser eller förhållanden som kan ge upphov till risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån för koncernredovisningen hänförliga till en enhet, t.ex.
  - nyligen bildade eller förvärvade företag eller affärsenheter,
  - företag eller affärsenheter som har genomgått betydande förändringar,
  - betydande transaktioner med närstående,
  - betydande transaktioner som inte ingår i företagets normala verksamhet,
  - onormala fluktuationer som har identifierats genom analytisk granskning på koncernnivå, i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019).<sup>52</sup>

**Commented [SJ46]:** Denna mening tycker jag inte är i enlighet med den engelska formuleringen. Vi hade förslag till ändring som inte genomförts.

**Commented [AP47R46]:** Jag instämmer och har ändrat till det förslag vi hade

**Commented [SJ48]:** Vi har tidigare kommenterat att det borde vara plural här – hänförliga

<sup>51</sup> ISA 300, punkt 10

<sup>52</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 14(b)

- Uppdelningen av betydande transaktionsslag, konton och upplysningar i koncernredovisningen på olika enheter, beaktat storleken och karaktären på tillgångar, skulder och transaktioner per verksamhetsställe eller affärsenhet i relation till koncernens finansiella rapporter.
- Om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis förväntas erhållas för samtliga betydande transaktionsslag, konton och upplysningar i koncernredovisningen från det revisionsarbete som har planerats avseende de identifierade enheternas finansiella information.
- Karaktären på och omfattningen av felaktigheter eller brister i den interna kontrollen som har identifierats vid en enhet under tidigare perioder.
- Karaktären på och graden av enhetlighet i de interna kontrollerna inom koncernen och om koncernen centraliserar aktiviteter relevanta för finansiella rapporter, och hur detta görs om det förekommer.

*Resurser (se punkt 22(b))*

A52. Förhållanden som påverkar koncernrevisionsteamets fastställande av vilka resurser som krävs för att utföra koncernrevisionen, i vilken grad enhetsrevisorer ska vara involverade, och i så fall karaktären, tidpunkten och omfattningen av detta arbete, är en fråga om professionellt omdöme och kan t.ex. innefatta följande:

- Förståelsen av koncernen, enheterna inom koncernen för vilka revisionsarbete ska utföras samt om revisionsarbetet ska utföras centralt, vid enheterna eller genom en kombination av dessa.
- Uppdragsteamets kunskap och erfarenheter. Enhetsrevisorer kan t.ex. ha större erfarenhet av och mer djupgående kunskaper än koncernrevisionsteamet om de lokala branscher där olika enheter är verksamma, lokala lagar eller andra författningar, affärspraxis, språk och kultur. Därutöver kan det krävas att revisorn tar in specialister gällande vissa komplexa förhållanden.
- De inledande förväntningarna gällande de potentiella riskerna för väsentliga felaktigheter.
- Mängden eller placeringen av resurser som bör tilldelas specifika revisionsområden. I vilken omfattning enheterna är utspridda på olika platser kan t.ex. påverka behovet av att involvera enhetsrevisorer på specifika platser.
- Arrangemang för åtkomst. När t.ex. koncernrevisionsteamets tillgång till en enhet i en viss jurisdiktion är begränsad kan det kräva att en enhetsrevisor involveras.
- Karaktären på enhetens verksamhet, inklusive dess komplexitet eller grad av specialisering.
- Koncernens system för intern kontroll, inklusive det informationssystem som finns på plats och dess grad av centralisering. Det kan t.ex. vara mer sannolikt att en enhetsrevisor involveras när systemet för intern kontroll är decentraliserat.
- Tidigare erfarenhet av enhetsrevisorn.

A53. Enhetsrevisorer kan vara delaktiga i olika faser av en revision, t.ex. kan enhetsrevisorer utforma eller utföra

- riskbedömningsåtgärder, och
- åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

**Commented [SJ49]:** jag hade en kommentar tidigare: Vi är inte konsekventa i vår översättning av "experts" – här står det specialister och på andra ställen står det experter. Måste se till att vi är enhetliga. För över den hit också för att säkerställa att vi inte tappar bort, kanske är hanterat.



- A54. Karaktär, tidpunkt och i vilken omfattning enhetsrevisorer kommer att involveras beror på tillgänglig information och omständigheter avseende koncernrevisionsuppdraget. Ofta är enhetsrevisorer delaktiga i alla faser av uppdraget, men koncernrevisionsteamet kan fatta beslut om att enbart involvera enhetsrevisorer under en viss fas. När koncernrevisionsteamet inte har för avsikt att göra enhetsrevisorer delaktiga i riskbedömningsåtgärderna kan koncernrevisionsteamet ändå diskutera med enhetsrevisorer om det har förekommit några betydande förändringar i verksamheten eller systemet för intern kontroll i enheten som skulle kunna påverka risken för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen.
- A55. ISA 300<sup>53</sup> kräver att den ansvariga koncernrevisorn och övriga nyckelmedlemmar i uppdragsteamet är delaktiga i att planera revisionen. När enhetsrevisorer involveras kan en eller flera personer från enhetsrevisorn vara nyckelmedlemmar i uppdragsteamet och därmed vara delaktiga i planeringen av koncernrevisionen. Att göra enhetsrevisorer delaktiga i planeringen av revisionen förstärker effektiviteten i planeringsprocessen genom att dra nytta av deras erfarenheter och insikter. Den ansvariga koncernrevisorn använder sitt professionella omdöme för att fatta beslut om vilka enhetsrevisorer som ska vara delaktiga i planeringen av revisionen. Det kan påverkas av karaktär, tidpunkt och i vilken omfattning enhetsrevisorer förväntas vara involverade i att utforma och utföra en riskbedömning eller fortsatta granskningsåtgärder.
- A56. Så som det beskrivs i ISQM 1<sup>54</sup> kan det finnas omständigheter när det angivna arvodet för ett uppdrag inte är tillräckligt mot bakgrund av uppdragets karaktär och omständigheter, och det kan försämra revisionsföretagets förmåga att utföra uppdraget i enlighet med professionella standarder samt tillämpliga krav i lagar, författningar och föreskrifter. Nivån på arvoden, inklusive hur de fördelas mellan enhetsrevisorer, och i vilken mån de är hänförliga till de resurser som krävs, kan utgöra ett särskilt övervägande för koncernrevisionsuppdrag. I en koncernrevision kan t.ex. ett revisionsföretags finansiella och operativa prioriteringar sätta upp begränsningar gällande fastställandet av vid vilka enheter revisionsarbetet ska utföras, samt vilka resurser som krävs, inklusive involveringen av enhetsrevisorer. Under sådana omständigheter får dessa begränsningar inte stå i vägen för den ansvariga koncernrevisorns ansvar för att uppnå kvalitet på uppdragsnivån eller kraven på koncernrevisionsteamet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sitt revisionsuttalande om koncernen.

#### *Överväganden när enhetsrevisorer är involverade*

Tillräcklig och ändamålsenlig medverkan i arbetet som utförs av en enhetsrevisor (se punkterna 23–24)

- A57. Vid utvärderingen av om koncernrevisionsteamet på ett tillräckligt och ändamålsenligt sätt kommer att kunna vara delaktig i arbetet som utförs av enhetsrevisorn kan koncernrevisionsteamet skaffa sig en förståelse för om enhetsrevisorn är föremål för några restriktioner som begränsar kommunikationen med koncernrevisionsteamet, inklusive med avseende på att dela revisionsdokumentation med koncernrevisionsteamet. Koncernrevisionsteamet kan också skaffa sig en förståelse för om revisionsbevisen avseende enheter som ligger i olika jurisdiktioner kan vara på ett annat språk och kan behöva översättas för att koncernrevisionsteamet ska kunna använda dem.
- A58. Om enhetsrevisorn inte kan samarbeta med koncernrevisionsteamet, kan koncernrevisionsteamet
- kräva att enhetsrevisorn lägger fram sitt motiv för detta,

<sup>53</sup> ISA 300, punkt 5

<sup>54</sup> ISQM 1, punkt A74

- vidta lämpliga åtgärder för att hantera frågan, inklusive att justera karaktären på det arbete som har efterfrågats. Alternativt kan koncernrevisionsteamet, i enlighet med punkt 27, erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende det arbete som ska utföras för en enhet utan att involvera enhetsrevisorn.

Relevanta yrkesetiska krav, inklusive dem som är relaterade till oberoende (se punkt 25)

- A59. När enhetsrevisorn utför arbete för en enhet inom ramen för ett koncernrevisionsuppdrag omfattas han eller hon av yrkesetiska krav, inklusive de som är relaterade till oberoende, som gäller för koncernrevisionsuppdraget. Sådana krav kan skilja sig från eller komplettera de krav som gäller när enhetsrevisorn utför en revision av de finansiella rapporterna för ett företag eller en affärsenhet som är en del av koncernen av lagstadgade, regulatoriska eller andra skäl i enhetsrevisorns jurisdiktion.
- A60. För att göra enhetsrevisorer uppmärksamma på relevanta yrkesetiska krav kan koncernrevisorn överväga om ytterligare information till eller utbildning av enhetsrevisorer är nödvändig med avseende på bestämmelserna om de yrkesetiska krav som är relevanta för koncernrevisionsuppdraget.

Resurser i uppdraget (se: punkt 26)

- A61. ISA 220 (omarbetad)<sup>55</sup> kräver att den ansvariga revisorn fastställer att tillräckliga och ändamålsenliga resurser för att utföra uppdraget tilldelas eller görs tillgängliga för uppdragsteamet i rättid. När tillräckliga eller ändamålsenliga resurser inte görs tillgängliga i relation till arbetet som ska utföras av en enhetsrevisor kan den ansvariga koncernrevisorn diskutera frågan med enhetsrevisorn, med företagsledningen eller med koncernrevisionsteamets revisionsföretag och kan därefter kräva att enhetsrevisorn eller koncernrevisionsteamets revisionsföretag ställer tillräckliga och ändamålsenliga resurser till förfogande.

Commented [MW(150): Jag tycker nog att "rätt tid" är bättre än lämplig, men det är kanske en smaksak (och lämplig är kanske mer korrekt svenska??). I många översättningar så tror jag att man bara skriver "i tid".

Kompetens och förmåga hos enhetsrevisorerna

- A62. ISA 220 (omarbetad)<sup>56</sup> ger vägledning i förhållanden som den ansvariga revisorn kan beakta vid fastställandet av uppdragsteamets kompetens och förmåga. Detta beslut är av särskild betydelse i en koncernrevision när uppdragsteamet innefattar enhetsrevisorer. ISA 220 (omarbetad)<sup>57</sup> anger att revisionsföretagets riktlinjer eller rutiner kan kräva att revisionsföretaget eller den ansvariga revisorn vidtar andra åtgärder än dem som vanligtvis används för personal, när den ansvariga revisorn skaffar sig en förståelse för om en enhetsrevisor från ett annat revisionsföretag har ändamålsenlig kompetens och förmåga för att utföra revisionsuppdraget.
- A63. Avgörandet om huruvida enhetsrevisorer har ändamålsenlig kompetens och förmåga är en fråga om professionell bedömning och påverkas av karaktären på och omständigheterna kring koncernrevisionsuppdraget. Detta avgörande påverkar karaktär, tidpunkt och omfattning av den ansvariga koncernrevisorns ledning och övervakning av enhetsrevisorn samt genomgången av deras arbete.
- A64. För att avgöra om enhetsrevisorer har ändamålsenlig kompetens och förmåga för att utföra de tilldelade granskningsåtgärderna kan koncernrevisorn överväga förhållanden såsom

<sup>55</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 25

<sup>56</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt A71

<sup>57</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt A24

#### ISA 600 (OMARBETAD)

- tidigare erfarenhet eller kunskap hos enhetsrevisorn,
- vilka specialkunskaper (t.ex. branschspecifika kunskaper) som enhetsrevisorn har,
- i vilken mån koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorn lyder under ett gemensamt kvalitetsstyrningssystem, t.ex. om koncernrevisionsteamet och en enhetsrevisor
  - använder gemensamma resurser för att utföra arbetet (t.ex. revisionsmetodik eller IT-applikationer),
  - delar gemensamma riktlinjer eller rutiner som påverkar utförandet av uppdraget (t.ex. ledning, övervakning och genomgång av arbete eller konsultation),
  - lyder under gemensamma övervakningsaktiviteter, eller
  - har annat gemensamt, inklusive en gemensam ledning eller en gemensam kulturell omgivning,
- enhetlighet eller likhet i
  - lagar eller andra författningar eller rättssystem,
  - språk och kultur,
  - utbildning och praktik,
  - professionell tillsyn, disciplin och extern kvalitetssäkring,
  - professionella organisationer och standarder,
- information inhämtad om enhetsrevisorn genom kontakter med enhetsledning, styrelse och andra nyckelpersoner, såsom internrevisorer.

A65. Åtgärderna för att fastställa kompetens och förmåga hos enhetsrevisorn kan t.ex. omfatta

- en utvärdering av informationen som har kommunicerats av koncernrevisionsteamets revisionsföretag till koncernrevisionsteamet, inklusive:
  - revisionsföretagets pågående kommunikation hänförlig till övervakning och åtgärder, i de fall koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorn kommer från samma revisionsföretag.<sup>58</sup>
  - information från nätverket om resultaten från övervakningsaktiviteterna som vidtas av nätverket i alla nätverksföretag.<sup>59</sup>
  - information inhämtad från den eller de yrkesorganisationer som enhetsrevisorn tillhör, de myndigheter genom vilka enhetsrevisorn är licensierad eller andra externa parter,
- att diskutera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter med enhetsrevisorn,
- att begära att enhetsrevisorn skriftligen bekräftar sin förståelse för förhållandena som tas upp i punkt 25,
- att diskutera kompetens och förmåga hos enhetsrevisorn med kollegor i den ansvariga koncernrevisorns revisionsföretag som har samarbetat direkt med enhetsrevisorn,

Commented [G51]: "gemensamma drag" skrev vi först, ett alternativ till "typer av enhetlighet"

Commented [MW(I52R51)]: Tycker gemensamma drag är bättre. Alt gemensamheter.

<sup>58</sup> ISQM 1, punkt 47

<sup>59</sup> ISQM 1, punkt 51(b)

- att inhämta publicerade externa inspektionsrapporter.

A66. Den ansvariga koncernrevisorns revisionsföretag och enhetsrevisorn kan vara medlemmar i samma nätverk och kan lyda under gemensamma nätverkskrav eller använda gemensamma nätverkstjänster.<sup>60</sup> Vid avgörandet om enhetsrevisorer har ändamålsenlig kompetens och förmåga för att utföra arbete till stöd för koncernrevisionsuppdraget kan den ansvariga koncernrevisorn förlita sig på sådana nätverkskrav som t.ex. avser professionell utbildning eller rekrytering, eller som kräver användandet av revisionsmetodik och tillhörande verktyg. I enlighet med ISQM 1<sup>61</sup> är revisionsföretaget ansvarigt för att utforma, implementera och driva sitt kvalitetsstyrningssystem, och revisionsföretaget kan behöva anpassa eller komplettera nätverkskraven eller nätverkstjänsterna för att vara lämpliga för användningen i sitt kvalitetsstyrningssystem.

#### Användning av en specialist i revisionsarbetet

A67. ISA 220 (omarbetad)<sup>62</sup> kräver att den ansvariga revisorn ska fastställa att medlemmarna i uppdragsteamet och revisorns eventuella externa specialister, som inte utgör en del av uppdragsteamet, tillsammans har ändamålsenlig kompetens och förmåga, inklusive tillräckligt mycket tid, för att utföra uppdraget. Om en enhetsrevisor anlitar en specialist i revisionsarbetet kan detta kräva att den ansvariga koncernrevisorn måste inhämta information från enhetsrevisorn. Koncernrevisionsteamet kan t.ex. diskutera med enhetsrevisorn dennes uppfattning om kompetensen och förmågan hos den specialist som anlitas i revisionsarbetet.

#### Automatiserade verktyg och tekniker

A68. När den ansvariga koncernrevisorn ska avgöra om uppdragsteamet har rätt kompetens och förmåga kan han eller hon beakta sådana förhållanden som den sakkunskap som enhetsrevisorn har i fråga om användningen av automatiserade verktyg och tekniker. T.ex., så som det beskrivs i ISA 220 ((omarbetad),<sup>63</sup> när koncernrevisionsteamet begär att enhetsrevisorer ska använda specifika automatiserade verktyg och tekniker vid utförandet av granskningsåtgärder, kan koncernrevisionsteamet meddela enhetsrevisorer att användningen av sådana automatiserade verktyg och tekniker måste vara i enlighet med koncernrevisionsteamets instruktioner.]

#### Tillämpning av koncernrevisionsteamets förståelse av en enhetsrevisor (se punkt 27)

A69. ISA 220 (omarbetad)<sup>64</sup> kräver att den ansvariga revisorn ska ta ansvar för att andra medlemmar i uppdragsteamet har fått information om relevanta yrkesetiska krav som är tillämpliga på revisionsuppdraget – med tanke på dess karaktär och omständigheter, samt revisionsföretagets tillhörande riktlinjer eller rutiner. Detta omfattar revisionsföretagets riktlinjer eller rutiner som hanterar omständigheter som kan orsaka en överträdelse av relevanta yrkesetiska krav, inklusive dem som är relaterade till oberoende, samt ansvaret hos medlemmar i uppdragsteamet när de blir medvetna om överträdelserna. Revisionsföretagets riktlinjer eller rutiner kan också hantera överträdelser av kraven på oberoende från enhetsrevisorer, samt åtgärder som koncernrevisionsteamet kan vidta under dessa omständigheter i enlighet med relevanta yrkesetiska krav. Dessutom kan relevanta

<sup>60</sup> ISQM 1, punkterna A19, A175

<sup>61</sup> ISQM 1, punkterna 48–49

<sup>62</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 26

<sup>63</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt A65

<sup>64</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 17

**Commented [MW153]:** Detta var tidigare raderat. Men ser inte att det ska vara det (har raderat frågetecknet"

**Commented [AP54]:** Varför ändrat till "indikera"? Behålla tidigare formulering men med enhetsrevisorer istället för enhetsrevisorerna?

**Commented [MW155R54]:** Håller med att tidigare skrivning (som är raderad ska behållas.). Tycker dock det ska stå "måste ske" eller "måste följa" istf "måste vara".

yrkesetiska krav eller lagar eller andra författningar också specificera viss kommunikation till styrelsen under omständigheter då överträdelser av kraven på oberoende har identifierats.<sup>65</sup>

- A70. Om en enhetsrevisor har begått en överträdelse av de relevanta yrkesetiska krav som gäller för koncernrevisionsuppdraget, inklusive dem som avser oberoende, och överträdelsen inte på ett tillfredsställande sätt har hanterats i enlighet med bestämmelserna för de relevanta yrkesetiska kraven, kan koncernrevisionsteamet inte använda det arbete som har utförts av enhetsrevisorn.
- A71. Allvarliga farhågor är sådana farhågor som det enligt koncernrevisionsteamets professionella bedömning inte går att sätta sig över. Den ansvariga koncernrevisorn kanske kan hantera mindre allvarliga farhågor rörande den professionella kompetensen hos enhetsrevisorn (t.ex. bristande branschspecifika kunskaper) eller det faktum att enhetsrevisorn inte verkar i en miljö där revisorer övervakas aktivt, genom att koncernrevisionsteamet deltar mer aktivt i det arbete som enhetsrevisorn utför eller genom att direkt utföra fortsatta granskningsåtgärder med avseende på enhetens finansiella information.

Uppdragets utförande (se punkt 28)

- A72. ISA 220 (omarbetad)<sup>66</sup> kräver att den ansvariga koncernrevisorn fastställer att karaktären, tidpunkten och omfattningen av ledning, övervakning och genomgång planeras och utförs i enlighet med revisionsföretagets riktlinjer eller rutiner, professionella standarder samt krav i lagar, förordningar och föreskrifter, samt att de svarar mot revisionsuppdragets karaktär och omständigheter samt mot de resurser som har tilldelats till eller gjorts tillgängliga för uppdragsteamet. För en koncernrevision omfattar metoden för ledning, övervakning och genomgång generellt en kombination av att hantera koncernrevisionsteamets revisionsföretags riktlinjer eller åtgärder och frågor specifika för koncernrevisionsuppdraget.
- A73. För en koncernrevision, i synnerhet när uppdragsteamet innefattar ett stort antal enhetsrevisorer som kan befinna sig på olika verksamhetsställen, kan den ansvariga koncernrevisorn delegera utformningen eller utförandet av åtgärder, uppgifter eller agerande till andra medlemmar i uppdragsteamet för att hjälpa den ansvariga koncernrevisorn att uppfylla ansvaret för karaktären, tidpunkten och omfattningen av ledningen och övervakningen av enhetsrevisorer samt genomgången av deras arbete (se även punkt 11).
- A74. Om enhetsrevisorer är från ett annat revisionsföretag än koncernrevisionsteamets revisionsföretag kan revisionsföretagets riktlinjer eller rutiner vara annorlunda, alternativt kan andra åtgärder behöva vidtas, med avseende på karaktär, tidpunkt och omfattning av ledning och övervakning av dessa medlemmar av uppdragsteamet samt genomgången av deras arbete. I synnerhet kan revisionsföretagets riktlinjer eller åtgärder kräva att revisionsföretaget eller den ansvariga koncernrevisorn agerar på annat sätt än vad som är tillämpligt för medlemmarna i uppdragsteamet inom revisionsföretaget eller nätverket (t.ex. med avseende på form, innehåll och tidpunkter för kommunikationen med enhetsrevisorer, inklusive användningen av koncernrevisionsteamets instruktioner till enhetsrevisorer). ISA 220 (omarbetad) ger exempel på agerande som kan krävas under sådana omständigheter.<sup>67</sup>
- A75. Karaktär, tidpunkt och omfattning av ledning och övervakning av enhetsrevisorer och genomgång av

Commented [MW156]: Lade ordet hantera först.

Commented [AP57]: Policies or procedures-> ej ändra till åtgärder

Commented [AP58]: Avsluta med "t" så att det blir tillämpligt. Funkar inte med tillämplig i den föreslagna nya skrivningen

<sup>65</sup> ISA 260 (omarbetad), punkt A31

<sup>66</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 30

<sup>67</sup> ISA 220 (omarbetad), punkterna A24–A25

deras arbete kan skraddarsys baserat på uppdragets karaktär och omständigheter samt t.ex.

- de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Om t.ex. koncernrevisionsteamet har identifierat en enhet som inkluderar en betydande risk kan det vara lämpligt att öka omfattningen av ledning och övervakning av enhetsrevisorn och mer i detalj gå igenom enhetsrevisorns revisionsdokumentation.
- Kompetensen och förmågan hos enhetsrevisorerna som utför revisionsarbetet. Om koncernrevisionsteamet t.ex. inte har någon tidigare erfarenhet av att arbeta med en enhetsrevisor kan koncernrevisionsteamet kommunicera mer detaljerade instruktioner, ha diskussioner eller kontakter oftare med enhetsrevisorn, eller utse mer erfarna personer för att övervaka enhetsrevisorn medan arbetet utförs.
- Uppdragsteamets verksamhetsställe, inklusive i vilken grad medlemmarna i uppdragsteamet är utspridda på flera verksamhetsställen, inklusive när tjänsteleveranscenter (service delivery centers) används.
- Tillgång till enhetsrevisorns revisionsdokumentation. När t.ex. lagar eller andra författningar förhindrar att revisionsdokumentation från enhetsrevisorn förs ut från enhetsrevisorns jurisdiktion kan koncernrevisionsteamet gå igenom revisionsdokumentationen på revisorns verksamhetsställe eller på distans genom användning av teknik, när detta inte är förbjudet enligt lag eller andra författningar (se även punkterna A179–A180).

A76. Det finns olika sätt för den ansvariga koncernrevisorn att ansvara för att leda och övervaka enhetsrevisorer och gå igenom deras arbete, t.ex.

- kommunikation med enhetsrevisorer under hela koncernrevisionen, inklusive kommunikation som krävs i enlighet med denna standard,
- möten eller samtal med enhetsrevisorer för att diskutera identifierade och bedömda risker, frågor, iakttagelser och slutsatser.
- Genomgångar av enhetsrevisorns revisionsdokumentation, personligen eller på distans när detta är tillåtet enligt lagar eller andra författningar.
- Delta i avslutsmöten och andra viktiga möten mellan enhetsrevisorerna och enhetsledningen.

A77. Vid tillämpning av ISA 220 (omarbetad)<sup>68</sup> ska den ansvariga koncernrevisorn gå igenom revisionsdokumentationen vid lämpliga tidpunkter under revisionsuppdraget, inklusive revisionsdokumentation relevant för koncernrevisionen med avseende på

- betydelsefulla förhållanden,
- betydande bedömningar, inklusive dem som är hänförliga till svåra förhållanden eller tvistefrågor som identifieras under revisionsuppdraget samt de slutsatser som dras, och
- övriga förhållanden som, enligt den ansvariga revisorns professionella bedömning, är relevanta för den ansvariga revisorns ansvarsområden.

Den ansvariga koncernrevisorns genomgång av sådan dokumentation görs ofta under koncernrevisionens gång, inklusive genomgången av relevant revisionsdokumentation från enhetsrevisorer (se även punkt A148).

<sup>68</sup> ISA 220 (omarbetad), punkterna 31, A92–A93

Kommunikation med enhetsrevisorer (se punkt 29)

A78. En tydlig kommunikation vid rätt tidpunkter mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna om deras respektive ansvarsområden, tillsammans med en tydlig ledning av enhetsrevisorerna gällande karaktär, tidpunkt och omfattning av arbetet som ska utföras och de förhållanden som förväntas kommuniceras till koncernrevisionsteamet bidrar till att lägga grunden för en effektiv tvåvägskommunikation. En effektiv tvåvägskommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna bidrar också till att ange förväntningarna för enhetsrevisorer och underlättar koncernrevisionsteamets ledning och övervakning av dem och genomgången av deras arbete. En sådan kommunikation ger också den ansvariga koncernrevisorn en möjlighet att understryka behovet för enhetsrevisorer att ha en professionellt skeptisk inställning under arbetet som utförs för koncernrevisionens räkning.

A79. Andra faktorer som också kan bidra till en effektiv tvåvägskommunikation omfattar

- tydlighet i instruktionerna till enhetsrevisorn, i synnerhet när enhetsrevisorn är från ett annat revisionsföretag och kanske inte är bekant med riktlinjerna eller rutinerna hos koncernrevisionsteamets revisionsföretag,
- en ömsesidig förståelse av att enhetsrevisorn kan diskutera det revisionsarbete som har efterfrågats, baserat på enhetsrevisorns kunskap om och förståelse av enheten,
- en ömsesidig förståelse av relevanta frågor och förväntat agerande som uppkommer genom kommunikationsprocessen,
- kommunikationsformerna. Förhållanden som kräver uppmärksamhet utan onödigt dröjsmål kan t.ex. vara mer lämpliga att diskutera på ett möte än genom en e-postväxling.
- en ömsesidig förståelse av den/de personer från koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna som har ansvar för att hantera kommunikationen av vissa förhållanden.
- processen för hur enhetsrevisorn vidtar åtgärder och rapporterar tillbaka om förhållanden som har kommunicerats av koncernrevisionsteamet.

A80. Kommunikationen mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna beror på fakta och omständigheter kring koncernrevisionsuppdraget, inklusive karaktären på och omfattningen av det arbete som utförs av enhetsrevisorerna och i vilken mån koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna lyder under ett gemensamt kvalitetsstyrningssystem eller gemensamma nätverkskrav eller nätverkstjänster.

Kommunikationsformer

A81. Kommunikationsformerna mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna kan variera utifrån sådana faktorer som karaktären på det revisionsarbete som enhetsrevisorerna har ombetts utföra, och i vilken mån kommunikationsförmågan har integrerats i de revisionsverktyg som används till koncernrevisionen.

A82. Kommunikationsformerna kan också påverkas av faktorer som

- frågans betydelse, komplexitet och hur bråttom det är att hantera den,
- huruvida frågan har kommunicerats till koncernledningen och koncernens styrelse, eller väntas göra det.

- A83. Kommunikationen mellan koncernrevisionsteamet och en enhetsrevisor behöver inte alltid vara skriftlig. Däremot kan koncernrevisorns muntliga kommunikation med enhetsrevisorerna kompletteras med skriftlig kommunikation, såsom en uppsättning instruktioner avseende det arbete som ska utföras, när koncernrevisionsteamet vill rikta särskild uppmärksamhet mot, eller främja en ömsesidig förståelse av, vissa förhållanden. Därutöver kan koncernrevisionsteamet ha ett möte med enhetsrevisorn för att diskutera betydelsefulla förhållanden eller gå igenom relevanta delar av den revisionsdokumentation som enhetsrevisorn har upprättat.
- A84. Punkt 45 kräver att koncernrevisionsteamet ska begära att enhetsrevisorn informerar om förhållanden som är relevanta för koncernrevisionsteamets slutsats om koncernrevisionen. Enligt förklaringen i punkt A146 påverkas formen och innehållet i leveranserna av karaktären på och omfattningen av det revisionsarbete som enhetsrevisorn har ombetts att utföra.
- A85. Oavsett kommunikationsform gäller dokumentationskraven i denna och andra standarder.

#### Tidpunkter för kommunikation

- A86. Lämpliga tidpunkter för kommunikation varierar utifrån uppdragets omständigheter. Relevanta omständigheter kan omfatta karaktären, tidpunkten och omfattningen av arbetet som har utförts av enhetsrevisorn samt de åtgärder som förväntas vidtas av koncernrevisorn. Kommunikation gällande planeringsfrågor kan t.ex. ofta göras i ett tidigt skede av revisionsuppdraget och kan, för en initial koncernrevision, göras som en del av överenskommelsen om villkoren för uppdraget.

#### Överträdelse av lagar eller andra författningar (se punkterna 25, 29)

- A87. Vid tillämpning av ISA 250 (omarbetad)<sup>69</sup> kan koncernrevisorn bli medveten om information om överträdelse eller misstänkta överträdelse av lagar eller andra författningar. Under sådana omständigheter kan den ansvariga koncernrevisorn ha en skyldighet i enlighet med relevanta yrkesetiska krav, lagar eller andra författningar att informera enhetsrevisorn om saken.<sup>70</sup> Den ansvariga koncernrevisorns skyldighet att informera om överträdelse eller misstänkta överträdelse kan sträcka sig till revisor av de finansiella rapporterna för företag eller affärsenheter för vilka en revision måste utföras enligt stadgar, författning eller av andra skäl, men för vilka inget revisionsarbete utförs för koncernrevisionens syften.

Commented [AP59]: Behöver ses över

#### Skaffa sig en förståelse av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll (se punkt 30)

- A88. ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>71</sup> innehåller krav och vägledning gällande revisorns ansvar att skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll. Bilaga 2 i denna standard ger exempel på förhållanden hänförliga till intern kontroll som kan vara till hjälp för att skaffa sig en förståelse av systemet för intern kontroll i ett koncernsamarthang, och beskriver mer i detalj hur ISA 315 (omarbetad 2019) ska tillämpas på revisionen av koncernredovisningen.
- A89. Förståelsen av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och koncernens system för intern kontroll kan erhållas genom kommunikation med

<sup>69</sup> ISA 250 (omarbetad) *Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter*

<sup>70</sup> Se t.ex. punkterna R360.17 och R360.18 i International Ethics Standards Board for Accountants' *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA:s Etikod)

<sup>71</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkterna 19–27, A50–A183



ISA 600 (OMARBETAD)

- koncernledningen, enhetsledningen eller andra lämpliga personer inom företaget, däribland personer inom internrevisionsfunktionen (om en sådan finns) och personer med kunskaper om koncernens system för intern kontroll, redovisningsprinciper och konsolideringsprocessen,
- enhetsrevisorer, eller
- revisorer som utför en revision av lagstadgade, regulatoriska eller andra skäl av de finansiella rapporterna för ett företag eller en affärsenhet som är en del av koncernen.

A90. Att skaffa sig en förståelse av koncernen, identifiera risker för väsentliga felaktigheter och bedöma inneboende risker och kontrollrisk kan genomföras på olika sätt beroende på vilken revisionsteknik eller revisionsmetodik som revisorn föredrar och kan uttryckas på många olika sätt. Följaktligen kan koncernrevisionsteamet, när enhetsrevisorer är involverade i utformningen och utförandet av riskbedömningsåtgärder, behöva kommunicera den metod teamet föredrar till enhetsrevisorer, eller tillhandahålla instruktioner.

*Diskussion i uppdragsteamet (se punkt 30)*

A91. Vid tillämpningen av ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>72</sup> ska den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet diskutera tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur känslig koncernredovisningen är för väsentliga felaktigheter. Den ansvariga koncernrevisorns fastställande av vilka medlemmar i uppdragsteamet som ska delta i diskussionen, och vilka ämnen som ska tas upp, påverkas av förhållanden såsom inledande förväntningar på riskerna för väsentliga felaktigheter och den preliminära förväntan på om enhetsrevisorer ska göras delaktiga eller inte.

A92. Diskussionen ger en möjlighet att

- dela med sig av kunskap om enheterna och deras miljöer, däribland vilka av enheternas aktiviteter som är centraliserade,
- utbyta information om enheternas eller koncernens affärsrisker, samt hur inneboende riskfaktorer kan påverka känsligheten för felaktigheter i transaktionsslag, konton och upplysningar,
- utbyta tankar om hur och var koncernredovisningen kan vara känslig för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter eller misstag, ISA 240<sup>73</sup> 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,
- identifiera riktlinjer som följs av koncern- eller enhetsledningen, som kan tyda på bristande objektivitet eller vara utformade för att manipulera resultaten, som skulle kunna leda till bedräglig finansiell rapportering,
- beakta kända externa och interna faktorer som påverkar koncernen, 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 koncernledningen, enhetsledningen eller andra att finna ursäkter till att begå oegentligheter,

<sup>72</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 17

<sup>73</sup> ISA 240, punkt 16

#### ISA 600 (OMARBETAD)

- överväga risken för att koncern- eller enhetsledningen kan åsidosätta kontroller,
- diskutera oegentligheter som har identifierats, eller information som tyder på att det förekommer oegentligheter,
- identifiera risker för väsentliga felaktigheter relevanta för enheter där det kan förekomma hinder för utövandet av en professionellt skeptisk inställning,
- 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),
- dela information om risker för väsentliga felaktigheter i den finansiella informationen för en enhet som kan gälla i bredare bemärkelse för vissa, eller alla, av de andra enheterna,
- dela med sig av information som kan tyda på överträdelse av nationella lagar eller andra författningar, t.ex. betalning av mutor eller oriktig praxis för internprissättning,
- diskutera händelser eller omständigheter som har identifierats av koncernledningen, enhetsledningen eller uppdragsteamet som kan leda till betydande tvivel över koncernens förmåga till fortsatt drift,
- diskutera närstående relationer eller transaktioner med närstående som har identifierats av koncernledningen eller enhetsledningen, och andra närstående som uppdragsteamet har kännedom om.

#### *Koncernen och dess miljö (se punkt 30 (a))*

A93. En förståelse av koncernens organisationsstruktur och affärsmodell kan göra det möjligt för koncernrevisionsteamet att förstå exempelvis följande förhållanden:

- Koncernstrukturens komplexitet. En koncern kan vara mer komplex än ett enskilt företag eftersom en koncern kan ha flera dotterbolag, divisioner eller andra affärsenheter, inklusive ett flertal olika verksamhetsställen. Vidare kan en koncerns juridiska struktur skilja sig från verksamhetsstrukturen, t.ex. av skatteskal. Komplexa strukturer innebär ofta att det finns faktorer som kan ge upphov till en ökad känslighet för väsentliga felaktigheter, såsom huruvida goodwill, joint ventures eller företag för särskilda ändamål redovisas på ett lämpligt sätt och om tillräckliga upplysningar har lämnats.
- Koncernens geografiska verksamhetsställen. En koncern som har olika geografiska verksamhetsställen kan ge upphov till en ökad känslighet för väsentliga felaktigheter. Olika geografiska verksamhetsställen kan t.ex. innebära olika språk, kulturer och affärspraxis.
- Strukturen på och komplexiteten i koncernens IT-miljö. En komplex IT-miljö leder ofta till faktorer som kan ge upphov till en ökad känslighet för väsentliga felaktigheter. En koncern kan t.ex. ha en komplex IT-miljö på grund av flera olika IT-system som inte är integrerade till följd av nyligen genomförda förvärv eller sammangående. Av den anledningen kan det vara särskilt viktigt att skaffa sig en förståelse av komplexiteten i säkerheten i IT-miljön, inklusive sårbarheten hos IT-applikationer, databaser och andra aspekter av IT-miljön. En koncern kan också använda en eller flera externa tjänsteleverantörer för olika aspekter av sin IT-miljö.
- Relevanta faktorer som rör regelverket, inklusive den rättsliga miljön. Olika lagar eller andra författningar kan medföra faktorer som kan ge upphov till en ökad känslighet för väsentliga

felaktigheter. En koncern kan ha en verksamhet som är föremål för en hög grad av komplexa lagar eller andra författningar i ett flertal jurisdiktioner, eller företag eller affärsenheter inom koncernen som bedriver verksamhet inom olika branscher som lyder under olika typer av lagar eller andra författningar.

- Ägandet och relationer mellan ägare och andra personer eller företag, däribland närstående. Förståelsen av ägandet och relationerna kan vara mer komplex i en koncern som bedriver verksamhet i flera olika jurisdiktioner och när det förekommer förändringar i ägandet genom bildande, förvärv, avyttring eller bildandet av joint ventures. Dessa faktorer kan ge upphov till en ökad känslighet för väsentliga felaktigheter.

A94. Att skaffa sig en förståelse av i vilken grad koncernens verksamheter eller aktiviteter är likartade kan bidra till identifieringen av liknande risker för väsentliga felaktigheter i enheter och utformningen av lämpliga åtgärder.

A95. De finansiella resultaten för företag eller affärsenheter utvärderas och går vanligtvis igenom av koncernledningen. Förfrågningar till koncernledningen kan visa att koncernledningen förlitar sig på vissa nyckeltal för att utvärdera de finansiella resultaten för koncernens företag och affärsenheter och vidta åtgärder. Förståelsen av sådana resultatmått kan bidra till att identifiera

- områden där det finns en förhöjd känslighet för väsentliga felaktigheter (t.ex. på grund av press på enhetsledningen att uppnå vissa resultatmått),
- kontroller av koncernens process för finansiell rapportering.

#### *Koncernens system för intern kontroll*

Karaktären på och omfattningen av enhetlighet i kontrollerna (se punkt 30(c)(i))

A96. Koncernledningen kan utforma kontroller som är avsedda att användas på ett likadant sätt i flera företag eller affärsenheter (dvs. gemensamma kontroller). Koncernledningen kan t.ex. utforma gemensamma kontroller för lagerhanteringen, som drivs med hjälp av samma IT-system som har implementerats i samtliga företag eller affärsenheter i koncernen. Gemensamma kontroller kan förekomma i alla delar av koncernens system för intern kontroll, och de kan implementeras på olika nivåer inom koncernen, t.ex. på nivån för den konsoliderade koncernen som helhet, eller för andra sammanställda nivåer inom koncernen). Gemensamma 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.<sup>74</sup>

A97. Att förstå komponenterna i koncernens system för intern kontroll innefattar att ha en förståelse för vilka kontroller i de komponenterna som är gemensamma för koncernen. När revisorn skaffar sig en förståelse av en kontroll som är gemensam för hela koncernen kan överväganden som är relevanta innefatta om

- kontrollen har utformats centralt och måste implementeras så som den har utformats (dvs. utan ändringar) i alla eller vissa enheter,
- kontrollen har implementerats och, om tillämpligt, den övervakas av personer med liknande ansvar och förmåga vid alla enheter där kontrollen har implementerats,

<sup>74</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt A5

- ifall en kontroll använder information från IT-applikationer, IT-applikationerna och andra aspekter av IT-miljön som genererar informationen är samma i alla enheter och på alla verksamhetsställen, eller
- ifall kontrollen är automatiserad, den är konfigurerad på samma sätt i alla IT-applikationer inom alla enheter.

A98. Det kan ofta krävas en bedömning för att fastställa om en kontroll är en gemensam kontroll. Koncernledningen kan t.ex. kräva att alla företag och affärsenheter genomför en månatlig utvärdering av åldersfördelningen av kundfordringar som genereras från en specifik IT-applikation. När åldersanalyserna genereras från olika IT-applikationer eller när implementeringen av IT-applikationen skiljer sig åt mellan olika företag eller affärsenheter kan det finnas ett behov av att överväga om kontrollen kan anses vara gemensam. Det beror på skillnader i utformningen av kontrollen som kan föreligga på grund av förekomsten av olika IT-applikationer (t.ex. huruvida IT-applikationen är konfigurerad på samma sätt inom olika enheter, och huruvida det finns effektiva övergripande IT-kontroller inom olika IT-applikationer).

A99. Överväganden om på vilken nivå kontrollerna utförs inom koncernen (t.ex. på nivån för den konsoliderade koncernen som helhet, eller för andra sammanställda nivåer inom koncernen) och graden av centralisering och enhetlighet kan vara viktiga för att förstå hur informationen bearbetas och kontrolleras. Under vissa omständigheter kan kontrollerna utföras centralt (t.ex. utföras enbart vid ett enskilt företag eller en enskild affärsenhet), men kan ha en avgörande effekt på andra företag eller affärsenheter (t.ex. ett shared service center som bearbetar transaktioner åt andra företag eller affärsenheter inom koncernen). Bearbetningen av transaktioner och relaterade kontroller vid ett shared service center kan bedrivas på samma sätt som för de transaktioner som bearbetas av detta shared service center oavsett företag eller affärsenhet (t.ex. kan processerna, riskerna och kontrollerna vara samma oavsett källa för transaktionen). I sådana fall kan det vara lämpligt att identifiera kontrollerna, utvärdera utformningen och fastställa implementeringen av kontrollerna och, om tillämpligt, testa hur effektiva de är, som en enskild population.

Centraliserade aktiviteter (se punkterna 30(c)(i)–(ii))

A100. Koncernledningen kan centralisera vissa av sina aktiviteter, t.ex. kan funktioner för finansiell rapportering eller redovisning utföras för en särskild grupp av gemensamma transaktioner eller annan finansiell information på ett konsekvent och centraliserat sätt för flera företag eller affärsenheter (t.ex. när initiering, auktorisering, registrering, bearbetning eller rapportering av intäktstransaktioner utförs vid ett shared service center).

A101. Att skaffa sig en förståelse av hur centraliserade aktiviteter passar in i den övergripande koncernstrukturen, och karaktären på de aktiviteter som genomförs, kan bidra till att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter och på ett lämpligt sätt hantera sådana risker. Kontrollerna vid ett shared service center kan t.ex. utföras oberoende av andra kontroller, eller de kan vara beroende av kontroller vid ett företag eller en affärsenhet varifrån finansiell information hämtas (t.ex. kan försäljningstransaktioner initieras och auktoriseras vid ett företag eller en affärsenhet, men bearbetningen kan göras vid ett shared service center).

A102. Koncernrevisionsteamet kan göra enhetsrevisor delaktiga i att testa effektiviteten hos de gemensamma kontrollerna eller kontroller relaterade till centraliserade aktiviteter. Under sådana omständigheter är det viktigt med ett effektivt samarbete mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna, eftersom revisionsbevisen som erhålls genom att testa effektiviteten hos de

gemensamma kontrollerna eller kontroller hänförliga till centraliserade aktiviteter stödjer fastställandet av karaktär, tidpunkt och omfattning på substansgranskningsåtgärder som ska genomföras i hela koncernen.

Kommunikation om betydelsefulla förhållanden som stödjer upprättandet av koncernredovisningen (se punkt 30(c)(iv))

A103. Koncernens företag eller affärsenheter kan, av lagstadgade, regulatoriska eller andra skäl, använda ett ramverk för finansiell rapportering som skiljer sig från det som används till koncernredovisningen. Under sådana omständigheter gör en förståelse av koncernledningens processer för att anpassa redovisningsprinciper– och, när det är relevant, bokslutsdatum som skiljer sig från koncernens– det möjligt för koncernrevisionsteamet att förstå hur justeringar, avstämningar och omklassificeringar görs, och huruvida de görs centralt av koncernledningen eller av företaget eller affärsenheten.

Instruktioner från koncernledningen till företag eller affärsenheter

A104. Vid tillämpningen av ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>75</sup> måste koncernrevisionsteamet förstå hur koncernledningen kommunicerar betydelsefulla förhållanden som stödjer upprättandet av koncernredovisningen. För att uppnå enhetlighet och jämförbarhet i den finansiella informationen kan koncernledningen utfärda instruktioner (t.ex. informera om riktlinjer för finansiell rapportering) till företag eller affärsenheter som omfattar detaljerad information om processer för finansiell rapportering eller kan ha riktlinjer som är gemensamma för hela koncernen. Att skaffa sig en förståelse av koncernledningens instruktioner kan påverka identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Otillräckliga instruktioner kan t.ex. öka sannolikheten för felaktigheter på grund av risken för att transaktioner registreras eller bearbetas på ett felaktigt sätt, eller en felaktig tillämpning av redovisningsprinciperna.

A105. Koncernrevisionsteamets förståelse av instruktionerna eller riktlinjerna kan innefatta {följande:}

- Hur pass tydliga och praktiskt genomförbara instruktionerna för att slutföra rapportpaketet är.
- Om huruvida instruktionerna
  - på ett adekvat sätt beskriver egenskaperna hos det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och de redovisningsprinciper som ska tillämpas,
  - tar upp nödvändig information för att kunna lämna de upplysningar som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, t.ex. upplysningar om närstående relationer och närståendetransaktioner samt information om segment,
  - tar upp nödvändig information för att göra konsolideringsbokningar, t.ex. koncerninterna transaktioner och orealiserade vinster, samt koncerninterna konton, och
  - innehåller en tidtabell för rapporteringen.

**Commented [G60]:** Ang. bristande enhetlighet i uppräknningar med/utan kolon på svenska: skrivnormerna skiljer sig mellan ENG/SVE och det skiljer sig också inom svenskan beroende på om det första ledet avslutas med "följande" eller inte.

*Överväganden när enhetsrevisorer är involverade (se punkterna 31–32)*

A106. Under koncernrevisionens gång kan koncernrevisionsteamet kommunicera förhållandena i punkt 31 till andra enhetsrevisorer, om dessa frågor är relevanta för enhetsrevisorernas arbete. Punkt A144 innefattar exempel på andra förhållanden som kan behöva kommuniceras vid rätt tid under arbetet som utförs av enhetsrevisorn.

<sup>75</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 25(b)

A107. Karaktären på närstående relationer och närståendetransaktioner kan under vissa omständigheter ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med parter som inte är närstående.<sup>76</sup> I en koncernrevision kan det föreligga en högre risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, inklusive till följd av oegentligheter, förknippade med närstående relationer när

- koncernstrukturen är komplex,
- koncernens informationssystem inte är integrerade och därmed mindre effektiva vid identifiering och registrering av närstående relationer och närståendetransaktioner, och
- det finns många eller ofta förekommande närståendetransaktioner mellan företag och affärsenheter.

Att planera och utföra revisionen med tillämpning av en professionellt skeptisk inställning, enligt kraven i ISA 200<sup>77</sup>, är därmed särskilt viktigt när dessa omständigheter föreligger.

#### **Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkt 33)**

A108. Processen för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen är iterativ och dynamisk och kan vara utmanande, särskilt när enhetens verksamhet är komplex eller specialiserad, eller när det finns många enheter på flera platser. Vid tillämpningen av ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>78</sup> utarbetar revisorn initiala förväntningar gällande de potentiella riskerna för väsentliga felaktigheter och en inledande identifiering av betydande transaktionsslag, konton och upplysningar i koncernredovisningen baserat på sin förståelse av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och koncernens system för intern kontroll.

A109. I de initiala förväntningarna gällande de potentiella riskerna för väsentliga felaktigheter beaktas revisorns förståelse av koncernen, inklusive dess företag eller affärsenheter samt de miljöer och branscher där de har verksamhet. Baserat på de initiala förväntningarna kan koncernrevisionsteamet, och kommer ofta att, involvera enhetsrevisorerna i riskbedömningsåtgärderna, eftersom de kan ha direkta kunskaper om och erfarenheter av företagen eller affärsenheterna som kan vara till hjälp för att förstå aktiviteterna och de hänförliga riskerna, och där risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen kan uppkomma i relation till dessa företag eller affärsenheter.

A110. För identifierade risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån ska koncernrevisionsteamet ta ansvar för att bedöma de inneboende riskerna. En sådan bedömning innefattar att bedöma sannolikheten för och omfattningen av felaktigheterna, med beaktande av hur och i vilken grad<sup>79</sup>

- de inneboende riskfaktorerna påverkar de relevanta påståendenas känslighet för väsentliga felaktigheter,
- riskerna för väsentliga felaktigheter på koncernredovisningsnivå påverkar bedömningen av inneboende risk för risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivå.

A111. Baserat på de riskbedömningsåtgärder som utförs kan koncernrevisionsteamet fastställa att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen enbart uppkommer i relation till den

<sup>76</sup> ISA 550, punkt 2

<sup>77</sup> ISA 200, punkt 15

<sup>78</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt A126

<sup>79</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 31

finansiella informationen för vissa enheter. Risken för väsentliga felaktigheter hänförliga till ett juridiskt krav kanske t.ex. bara förekommer i företag eller affärsenheter som bedriver verksamhet i en viss jurisdiktion eller i företag eller affärsenheter som har liknande verksamhet eller aktiviteter.

A112. I bilaga 3 finns exempel på händelser och omständigheter som var för sig eller tillsammans kan tyda på att det finns risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller felaktigheter, däribland risker som beror på konsolideringsprocessen.

#### *Oegentligheter*

A113. Vid tillämpningen av ISA 240<sup>80</sup> måste revisorn identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter samt utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter på påståendenivån. Information som används för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som beror på oegentligheter kan innefatta följande:

- Koncernledningens bedömning av risken för att koncernredovisningen kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
- Koncernledningens process för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i koncernredovisningen, däribland eventuella särskilda risker för oegentligheter som identifierats av koncernledningen, eller transaktionsslag, konton eller upplysningar för vilka risken för oegentligheter är högre.
- Om det finns särskilda enheter som är känsligare för risker för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter.
- Om det finns några riskfaktorer gällande oegentligheter eller tecken på bristande objektivitet från ledningens sida i konsolideringsprocessen.
- 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.
- De svar som koncernstyrelse, koncernledning, lämpliga personer inom internrevisionsfunktionen (och om det bedöms lämpligt, enhetsledningen, enhetsrevisorer och andra) ger på koncernrevisionsteamets förfrågan om de har kunskap om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar en enhet eller koncernen.

#### *Överväganden när enhetsrevisorer är involverade (se punkt 34)*

A114. När koncernrevisionsteamet gör enhetsrevisorer delaktiga i utformningen och genomförandet av riskbedömningsåtgärderna förblir koncernrevisorn ansvarig för att ha en förståelse av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och koncernens system för intern kontroll för att ha en tillräcklig grund för att kunna identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen i enlighet med punkt 33.

A115. När revisionsbevisen som har inhämtats genom riskbedömningsåtgärderna inte erbjuder en tillräcklig grund för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter kräver ISA 315 (omarbetad

---

<sup>80</sup> ISA 240, punkterna 26, 31

2019)<sup>81</sup> att revisorn ska utföra ytterligare riskbedömningsåtgärder fram till dess att revisionsbevis har inhämtats som kan erbjuda en sådan grund.

## Väsentlighet

*Arbetsväsentlighet för en enhet (se punkt 35(a))*

A116. Punkt 35(a) kräver att koncernrevisionsteamet ska bedöma arbetsväsentligheten för var och en av de enheter där granskningsåtgärder genomförs avseende finansiell information som är fördelad på olika enheter. Enhetens arbetsväsentlighet kan vara olika för varje enheter. Dessutom behöver inte arbetsväsentligheten för en enskild enhet vara en proportionerlig del av koncernens arbetsväsentlighet, och som en följd av det kan den sammantagna arbetsväsentligheten för enheterna överstiga koncernens arbetsväsentlighet.

A117. Denna standard kräver inte att arbetsväsentligheten fastställs för samtliga transaktionsslag, konton eller upplysningar i de enheter för vilka granskningsåtgärder utförs. Om det däremot finns vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar i koncernredovisningen som, med hänsyn till särskilda omständigheter, skulle kunna innehålla felaktigheter som avser mindre belopp än väsentlighetstalet för koncernredovisningen som helhet, som rimligen skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som användare fattar på grundval av koncernredovisningen, kräver ISA 320<sup>82</sup> att det fastställs vilken/vilka väsentlighetsnivå eller -nivåer som ska tillämpas på dessa särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar. Under dessa omständigheter kan koncernrevisionsteamet behöva överväga att använda en lägre arbetsväsentlighet än det belopp som har kommunicerats till enhetsrevisorn, för just dessa transaktionsslag, konton eller upplysningar.<sup>83</sup>

A118. Fastställandet av en enhets arbetsväsentlighet är inte en enkel mekanisk beräkning och innefattar en professionell bedömning. Faktorer som koncernrevisionsteamet kan ta i beaktande vid fastställandet av enhetens arbetsväsentlighet omfattar följande:

- | hur hög grad den finansiella informationen är spridd över de olika enheterna (i takt med att uppdelningen på de olika enheterna ökar, skulle t.ex. en lägre arbetsväsentlighet för en enhet vanligtvis vara lämplig för att hantera aggregeringsrisken). Enhetens relativa betydelse för koncernen kan påverka graden av uppdelning (om t.ex. en enskild enhet representerar en stor del av koncernen kan det sannolikt förekomma en mindre grad av uppdelning på andra enheter).|
- Förväntningar gällande karaktären på och omfattningen av felaktigheter i enhetens finansiella information, samt hur ofta de förekommer, t.ex.
  - om det finns risker som är unika för enhetens finansiella information (t.ex. branschspecifika redovisningsförhållanden, ovanliga eller komplexa transaktioner),
  - karaktären på och omfattningen av felaktigheter som har identifierats för en enhet under tidigare granskningar|

A119. För att hantera aggregeringsrisken kräver punkt 35(a) att enhetens arbetsväsentlighet ska vara lägre än koncernens arbetsväsentlighet. Så som det förklaras i punkt A118 skulle, i takt med att uppdelningen på de olika enheterna ökar, en lägre arbetsväsentlighet för en enhet vanligtvis vara

<sup>81</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), punkt 35

<sup>82</sup> ISA 320, punkterna 10 och A11–A12

<sup>83</sup> ISA 320, punkt A13

**Commented [AP61]:** Svåräst svenska men svårt att ändra så att det blir mer lättillgängligt utan att det blir en tolkning?

**Commented [AP62R61]:** The extent of disaggregation of the financial information across components (e.g., as the extent of disaggregation across components increases, a lower component performance materiality ordinarily would be appropriate to address aggregation risk).

**Commented [MW(163):** Perioder funkar också, men då kan det vara felaktigheter som bolaget självt identifierat? Lär dock knappast misstolkas.



lämplig för att hantera aggregeringsrisken. Under vissa omständigheter kan emellertid enhetens arbetsväsentlighet anges till ett belopp som är närmare koncernens arbetsväsentlighet på grund av att det föreligger en mindre aggregeringsrisk, så som när den finansiella informationen för en enhet representerar en betydande andel av koncernredovisningen. När koncernrevisionsteamet fastställer en enhets arbetsväsentlighet för ett innehav utan bestämmande inflytande i en enhet som redovisas i enlighet med kapitalandelsmetoden kan teamet överväga koncernens ägarandel och andelen av innehavets resultat.

**Commented [AP64]:** Förslag. Tycker inte att det från början återspeglade vad som stod på engelska.

A120. I vissa fall kan fortsatta granskningsåtgärder utföras, av koncernrevisionsteamet eller en enhetsrevisor, för ett betydande transaktionsslag eller betydande konto som en enskild population (dvs. inte uppdelade på olika enheter). I sådana fall används ofta koncernens arbetsväsentlighet för dessa granskningsåtgärder.

*Tröskelvärdet "uppenbart betydelselöst" (se punkt 35(b))*

A121. Tröskelvärdet för att kommunicera felaktigheter till koncernrevisionsteamet fastställs till ett belopp som motsvarar, eller är lägre än, det belopp som anses som uppenbart betydelselöst för koncernredovisningen. I enlighet med ISA 450<sup>84</sup> är detta tröskelvärde det belopp under vilket felaktigheter inte behöver ackumuleras eftersom koncernrevisionsteamet förväntar sig att ackumuleringen av sådana belopp uppenbart inte skulle ha någon väsentlig inverkan på koncernredovisningen.

*Överväganden när enhetsrevisorer är involverade*

Kommunicera arbetsväsentlighet för en enhet (se punkt 36)

A122. I vissa fall kan det vara lämpligt för koncernrevisionsteamet att göra enhetsrevisorn delaktig i att fastställa ett lämpligt belopp för arbetsväsentlighet i enheten, mot bakgrund av enhetsrevisorns kunskaper om enheten och potentiella källor till felaktigheter i enhetens finansiella information. I det avseendet kan koncernrevisionsteamet också överväga att kommunicera koncernens arbetsväsentlighet till enhetsrevisorn för att stödja samarbetet kring huruvida enhetens arbetsväsentlighet, i relation till koncernens arbetsväsentlighet, är lämplig under omständigheterna.

A123. En enhets arbetsväsentlighet baseras, åtminstone delvis, på förväntningar gällande karaktären på och omfattningen av felaktigheter i enhetens finansiella information, samt hur ofta de förekommer. Därmed är den pågående kommunikationen mellan enhetsrevisorn och koncernrevisionsteamet viktig, i synnerhet om antalet felaktigheter identifierade av enhetsrevisorn och deras omfattning är större än förväntat.

**Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter (se punkt 37)**

*Utföra fortsatta granskningsåtgärder*

Utföra fortsatta granskningsåtgärder centralt

A124. Fortsatta granskningsåtgärder kan utformas och utföras centralt om de revisionsbevis som ska inhämtas genom att utföra fortsatta granskningsåtgärder för ett eller flera betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar sammantaget kommer att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, t.ex. om räkenskapsmaterialet för intäktstransaktionerna i hela koncernen upprätthålls centralt (t.ex. vid ett shared service center). Faktorer som kan vara relevanta för

<sup>84</sup> ISA 450, punkt A3

revisorernas fastställande av om de fortsatta granskningsåtgärderna ska utföras centralt omfattar t.ex.

- graden av centralisering av aktiviteter relevanta för den finansiella rapporteringen,
- karaktären på och omfattningen av enhetlighet i kontrollerna,
- likheterna i koncernens aktiviteter och verksamhetsinriktningar.

A125. Koncernrevisionsteamet kan fastställa att den finansiella informationen för flera enheter kan betraktas som en population i syfte att kunna utföra fortsatta granskningsåtgärder, t.ex. när transaktionerna anses vara homogena eftersom de delar samma kännetecken, de hänförliga riskerna för väsentliga felaktigheter är samma och kontrollerna är utformade och utförs på ett konsekvent sätt.

A126. När fortsatta granskningsåtgärder utförs centralt kan ändå enhetsrevisorer involveras. När koncernen t.ex. har flera shared service centers kan koncernrevisionsteamet involvera enhetsrevisorer i utförandet av fortsatta granskningsåtgärder för dessa shared service centers.

Utföra fortsatta granskningsåtgärder på enhetsnivån

A127. Under andra omständigheter kan åtgärder för att hantera riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som är hänförliga till den finansiella informationen för en enhet utföras mer effektivt på enhetsnivån. Det kan vara fallet när koncernen har

- olika intäcksströmmar,
- olika verksamhetsinriktningar,
- flera verksamhetsställen, eller
- decentraliserat system för intern kontroll.

Stort antal enheter vars finansiella information var för sig är oväsentlig men som blir väsentlig sammantaget för koncernredovisningen

A128. En koncern kan bestå av ett stort antal enheter vars finansiella information var för sig är oväsentlig men som blir väsentlig sammantaget för koncernredovisningen. Omständigheter som dessa där betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar i koncernredovisningen är fördelade på ett stort antal olika enheter kan innebära ytterligare utmaningar för koncernrevisionsteamet vid planeringen och utförandet av fortsatta granskningsåtgärder.

A129. I vissa fall kan det vara möjligt att erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom att utföra fortsatta granskningsåtgärder centralt för dessa betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar (t.ex. om de är homogena, står under gemensam kontroll och det går att få tillgång till ändamålsenlig information). Dessa fortsatta granskningsåtgärder kan också omfatta substansanalytiska granskningsåtgärder i enlighet med ISA 520.<sup>85</sup> Beroende på uppdragets omständigheter kan enheternas finansiella information slås ihop på lämpliga nivåer i syfte att utveckla förväntningar och fastställa beloppet av eventuella skillnader i redovisade belopp från förväntade värden när substansanalytiska granskningsåtgärder utförs. Användningen av verktyg och tekniker kan vara till hjälp under dessa omständigheter.

A130. I andra fall kan det vara nödvändigt att utföra fortsatta granskningsåtgärder vid utvalda enheter för att hantera riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Fastställandet av de enheter för vilka granskningsåtgärder ska utföras samt karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av

<sup>85</sup> ISA 520, *Analytisk granskning*

fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras vid de utvalda enheterna, är fråga om en professionell bedömning. Under dessa omständigheter kan det också vara till hjälp att introducera ett mått av oförutsägbarhet för testerna i relation till riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen till följd av oegentligheter (se även punkt A136).

*Karaktern på och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder*

A131. Som ett svar på de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter kan koncernrevisionsteamet fastställa att följande omfattning av arbetet är ändamålsenlig i en enhet (med delaktighet av enhetsrevisorer, utifrån vad som är lämpligt):

- utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för all finansiell information i enheten,
- utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för ett eller flera transaktionsslag, konton eller upplysningar,
- utföra specifika fortsatta granskningsåtgärder.

A132. Även om koncernrevisionsteamet tar ansvar för karaktär, tidpunkt och omfattning av de fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras kan enhetsrevisorer involveras i alla faser av revisionen, inklusive utformningen och utförandet av fortsatta granskningsåtgärder, vilket de också ofta är.

Utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för all finansiell information i enheten

A133. Koncernrevisionsteamet kan fastställa att det är ett lämpligt tillvägagångssätt att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för all finansiell information i en enhet, inklusive när

- revisionsbevis måste inhämtas för hela eller för en betydande del av en enhets finansiella information för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen,
- det finns en avgörande risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på grund av att det föreligger händelser eller omständigheter i enheten som kan vara relevanta för koncernrevisionsteamets utvärdering av koncernledningens bedömning av koncernens förmåga till fortsatt drift.

Utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för ett eller flera transaktionsslag, konton eller upplysningar

A134. Koncernrevisionsteamet kan fastställa att det är ett lämpligt tillvägagångssätt att utföra fortsatta granskningsåtgärder för ett eller flera transaktionsslag, konton eller upplysningar i den finansiella informationen för en enhet för att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. En enhet kan t.ex. ha begränsad verksamhet men inneha en betydande andel av koncernens mark och byggnader eller ha betydande skatteposter.

Utföra specifika fortsatta granskningsåtgärder

A135. Koncernrevisionsteamet kan fastställa att det är ett lämpligt tillvägagångssätt att utforma och utföra specifika fortsatta granskningsåtgärder för finansiell information i en enhet, t.ex. när revisionsbevis enbart behöver inhämtas för ett eller flera relevanta påståenden. Koncernrevisionsteamet kan t.ex. testa transaktionsslag, konton eller upplysningar centralt och kan kräva att enhetsrevisorn utför fortsatta granskningsåtgärder vid enheten (t.ex. specifika fortsatta granskningsåtgärder hänförliga till utvärderingen av krav eller rättstvister i enhetens jurisdiktion eller existens av en tillgång).

*Mått av oförutsägbarhet*

A136. Att införa ett mått av oförutsägbarhet i den typen av arbete som ska utföras, de företag eller affärsenheter för vilka åtgärderna ska utföras och i vilken grad koncernrevisionsteamet är delaktigt i arbetet kan öka sannolikheten för att identifiera väsentliga felaktigheter i enhetens finansiella information som kan ge upphov till väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på grund av oegentligheter.<sup>86</sup>

*Kontrollernas funktion*

A137. Koncernrevisionsteamet kan förlita sig på att de kontroller som används i hela koncernen fungerar vid fastställandet av karaktär, tidpunkt och omfattning av substansgranskningsåtgärder som ska utföras antingen på koncernnivå eller vid enheterna. ISA 330<sup>87</sup> kräver att revisorn utformar och utför tester av kontrollerna för att uppnå tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis i fråga om hur kontrollerna fungerar. Enhetsrevisorer kan vara delaktiga i att utforma och utföra testerna av sådana kontroller.

A138. Vid upptäckten av avvikelser i de kontroller som revisorn har för avsikt att förlita sig på kräver ISA 330<sup>88</sup> att revisorn gör specifika förfrågningar för att förstå dessa förhållanden och deras potentiella följder. Om fler avvikelser än förväntat upptäcks som ett resultat av testerna av hur kontrollerna fungerar kan koncernrevisionsteamet behöva revidera koncernrevisionsplanen. Möjliga revideringar av koncernrevisionsplanen kan omfatta att

- begära att fortsatta substansgranskningsåtgärder utförs vid vissa enheter,
- identifiera och testa hur andra relevanta kontroller fungerar samt att de har utformats och implementerats på ett effektivt sätt,
- öka antalet enheter som väljs ut för fortsatta granskningsåtgärder.

A139. När test av hur kontrollerna fungerar sker centralt (t.ex. kontroller vid ett shared service center eller test av gemensamma kontroller) kan koncernrevisionsteamet behöva kommunicera information om det arbete som utförs av enhetsrevisorerna. När t.ex. en enhetsrevisor ska utforma och utföra substansgranskningsåtgärder avseende enhetens hela finansiella information, eller utforma och utföra substansgranskning för ett eller flera transaktionsslag, konton eller upplysningar kan enhetsrevisorn föra en diskussion med koncernrevisionsteamet om de kontrolltester som genomförs centralt för att fastställa karaktär, tidpunkt och omfattning av substansgranskningsåtgärderna.

*Konsolideringsprocess*

Konsolideringsåtgärder (se punkt 38)

A140. Fortsatta granskningsåtgärder under konsolideringsprocessen, inklusive underkonsolideringar, kan omfatta att

- fastställa att nödvändiga bokföringsposter avspeglas i konsolideringen, och
- utvärdera hur kontrollerna fungerar i konsolideringsprocessen och vidta lämpliga åtgärder om det fastställs att några kontroller är ineffektiva.

<sup>86</sup> ISA 240, punkt 30(c)

<sup>87</sup> ISA 330, punkt 8

<sup>88</sup> ISA 330, punkt 17

Commented [MW(165): Se kommentar i separat dokument ang översättning av "operating effectiveness"

Konsolideringsbokningar och omklassificeringar (se punkt 38(b))

A141. Konsolideringsprocessen kan kräva justeringar och omklassificeringar av belopp som redovisas i koncernredovisningen, som inte går genom de vanliga IT-applikationerna och som kanske inte omfattas av samma interna kontroll som annan finansiell information. Koncernrevisionsteamets utvärdering av justeringarnas och omklassificeringarnas ändamålsenlighet, fullständighet och riktighet kan innefatta

- en utvärdering av om betydelsefulla justeringar korrekt avspeglar de underliggande händelserna och transaktionerna,
- ett fastställande av om de företag eller affärsenheter vars finansiella information har inkluderats i koncernredovisningen har tagits upp på ett korrekt sätt,
- 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,
- en utvärdering av avstämningen och elimineringen av koncerninterna transaktioner och realiserade vinster samt koncerninterna konton.

*Överväganden när enhetsrevisorer är involverade (se punkterna 42–43)*

A142. När koncernrevisionsteamet involverar enhetsrevisorer för att utforma eller utföra fortsatta granskningsåtgärder kan enhetsrevisorn fastställa att det är lämpligt att använda en specialist i revisionsarbetet och kommunicera detta till koncernrevisionsteamet. Under sådana omständigheter, för att fastställa om de fortsatta granskningsåtgärder som enhetsrevisorn har utformat och ska utföra är lämpliga, kan koncernrevisionsteamet t.ex. diskutera följande med enhetsrevisorn:

- karaktären, omfattningen och målet med specialistens arbete,
- den utvärdering som enhetsrevisorn gör av lämpligheten i specialistens arbete för koncernrevisionsteamets syften.

A143. Lämplig nivå för i vilken grad enhetsrevisorn ska vara delaktig i revisionen kan bero på omständigheterna och koncernens struktur och andra faktorer, såsom koncernrevisionsteamets tidigare erfarenhet av enhetsrevisorerna som utför granskningsåtgärder av konsolideringsprocessen, inklusive underkonsolideringar, samt omständigheterna för koncernrevisionsuppdraget (t.ex. om den finansiella informationen för ett företag eller en affärsenhet inte har upprättats enligt samma redovisningsprinciper som har tillämpats i koncernredovisningen).

#### **Bedöma kommunikationen från enhetsrevisorn och om det arbete som har utförts är tillräckligt**

*Kommunikation om förhållanden som är relevanta för koncernrevisionsteamets slutsats om koncernrevisionen (se punkt 45)*

A144. Även om de förhållanden som måste kommuniceras i enlighet med punkt 45 är relevanta för koncernrevisorns slutsats om koncernrevisionen, kan vissa förhållanden kommuniceras under tiden som enhetsrevisorn utför sina granskningsåtgärder. Utöver förhållandena i punkterna 32 och 50 kan sådana förhållanden t.ex. omfatta

- information om överträdelse av relevanta yrkesetiska krav, inklusive identifierade överträdelse av bestämmelser om oberoende,

- information om överträdelse av lagar eller andra författningar,
- nyligen uppkomna risker för betydande felaktigheter, inklusive risker för oegentligheter,
- identifierade eller misstänkta oegentligheter eller illegalt agerande som innefattar enhetsledningen eller enhetens medarbetare och som skulle kunna ha en betydande påverkan på koncernredovisningen, eller
- betydande och ovanliga transaktioner.

*Kommunikation om felaktigheter i en enhets finansiella information* (Ref: punkt 45(e))

A145. Vetskap om korrigerade eller icke korrigerade felaktigheter i olika enheter kan göra koncernrevisionsteamet uppmärksam på potentiella allvarliga brister i den interna kontrollen, när dessa betraktas tillsammans med kommunikationen om brister i enlighet med punkt 45(g). Därutöver kan en högre grad än förväntat av identifierade felaktigheter (icke korrigerade eller korrigerade) tyda på en högre risk för felaktigheter som inte upptäckts, vilket kan få koncernrevisionsteamet att dra slutsatsen att ytterligare granskningsåtgärder behöver utföras vid vissa enheter.

*Övergripande iakttagelser eller slutsatser från enhetsrevisorn* (se punkt 45(k))

A146. Formen och innehållet i leveranserna från enhetsrevisorn påverkas av karaktären på och omfattningen av det revisionsarbete som enhetsrevisorn har ombetts att utföra. Koncernrevisionsteamets revisionsföretags riktlinjer eller rutiner kan ta upp formen eller den specifika ordalydelsen för en övergripande slutsats från enhetsrevisorn gällande det arbete som har utförts för koncernrevisionen. I vissa fall kan lokala lagar eller andra författningar specificera vilken form av slutsats (t.ex. ett uttalande) som ska tillhandahållas av enhetsrevisorn.

*Utvärdera om kommunikationen med enhetsrevisorn är ändamålsenlig för koncernrevisionsteamets syften* (se punkt 46(b))

- A147. Om koncernrevisionsteamet fastställer att kommunikationen från enhetsrevisorn inte är ändamålsenlig för koncernrevisionsteamets syften kan koncernrevisionsteamet överväga om t.ex.
- ytterligare information kan inhämtas från enhetsrevisorn (t.ex. genom ytterligare diskussioner eller möten),
  - det är nödvändigt att gå igenom andra relevanta delar i revisionsdokumentationen från enhetsrevisorn i enlighet med punkt 47,
  - fortsatta granskningsåtgärder måste utföras i enlighet med punkt 48,
  - det råder någon osäkerhet gällande kompetensen eller förmågan hos enhetsrevisorn.

*Genomgång av ytterligare revisionsdokumentation från enhetsrevisorn* (se punkt 47)

A148. Punkt A75 ger vägledning till koncernrevisionsteamet i fråga om att skräddarsy karaktär, tidpunkt och omfattning av ledning och övervakning av enhetsrevisorn samt genomgången av deras arbete, baserat på fakta och omständigheter för koncernrevisionen och andra förhållanden (t.ex. de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen). Koncernrevisionsteamets övervägande i enlighet med punkt 47(c) kan också påverkas av följande förhållanden som är relevanta för koncernrevisionsteamets pågående delaktighet i arbetet som utförs av enhetsrevisorn:

- **Kommunikation** från enhetsrevisorn, inklusive sådan som är i enlighet med punkt 45 i denna

**Commented [MW166]:** Ska det inte vara stort K om det är ett kolon innan bullets ?

standard, och

- genomgång av enhetsrevisorns revisionsdokumentation av koncernrevisionsteamets under koncernrevisionens gång (t.ex. för att uppfylla kraven i punkterna 34, 42 och 43) eller av den ansvariga revisorn i enlighet med punkt 31 i ISA 220 (omarbetad).

A149. Andra faktorer som kan påverka koncernrevisionsteamets fastställande om, och i vilken mån, det är nödvändigt att gå igenom andra relevanta delar i enhetsrevisorns revisionsdokumentation med hänsyn till omständigheterna omfattar

- i vilken utsträckning enhetsrevisorn var delaktig i riskbedömningsåtgärderna samt i identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen,
- de betydelsefulla bedömningarna som gjordes av, samt iakttagelser eller slutsatser från, enhetsrevisorn om förhållanden som är av avgörande betydelse för koncernredovisningen,
- kompetensen och förmågan hos mer erfarna medlemmar i uppdragsteamet från den enhetsrevisor som ansvarar för att gå igenom arbetet som utförs av mindre erfarna personer och
- om enhetsrevisorn och koncernrevisionsteamet lyder under gemensamma riktlinjer eller rutiner avseende genomgång av revisionsdokumentation.

#### **Efterföljande händelser** (se punkterna 49–50)

A150. Koncernrevisionsteamet kan

- begära att en enhetsrevisor ska utföra åtgärder avseende efterföljande händelser för att hjälpa koncernrevisionsteamet att identifiera händelser som inträffar mellan datumen för enheternas finansiella information och datumet för revisors rapport avseende koncernredovisningen,
- utföra åtgärder för att täcka in perioden mellan datumet för kommunikation om efterföljande händelser från enhetsrevisorn och datumet för revisors rapport avseende koncernredovisningen.

#### **Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet**

*Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis* (se punkt 51)

A151. Revision av en koncerns finansiella rapporter är en kumulativ och iterativ process. När koncernrevisionsteamet utför de planerade granskningsåtgärderna kan revisionsbevisen som inhämtas få koncernrevisionsteamet att ändra karaktären, tidpunkten och omfattningen av andra planerade granskningsåtgärder då koncernrevisionsteamet får tillgång till ny eller annan information som skiljer sig betydligt från den information på vilken riskbedömningen grundades. Exempelvis:

- De felaktigheter som har identifierats vid en enhet kan behöva övervägas i relation till andra enheter, eller
- koncernrevisionsteamet kan bli medvetet om begränsningar av tillgången till information eller personer vid en enhet på grund av förändringar i omgivningen (tex. krig, oroligheter eller sjukdomsutbrott).

Under sådana omständigheter kan koncernrevisionsteamet behöva omvärdera de planerade granskningsåtgärderna, baserat på det reviderade övervägandet av bedömda risker för alla eller

vissa betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar och tillhörande påståenden.

A152. Bedömningen som krävs enligt punkt 51 hjälper koncernrevisionsteamet att fastställa om den övergripande strategin och planen för koncernrevision som har tagits fram för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen fortsätter att vara ändamålsenliga. Kravet i ISA 330<sup>89</sup> på revisorn, oberoende av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, att utforma och genomföra substansgranskningsåtgärder för alla enskilda betydande transaktionsslag, konton och upplysningar kan också vara till hjälp för denna bedömnings syften inom ramen för koncernredovisningen.

A153. Koncernrevisionsteamet kan överväga om uppdragsteamet har en professionellt skeptisk inställning vid utvärderingen av om de revisionsbevis som har inhämtats är tillräckliga och ändamålsenliga. Koncernrevisionsteamet kan t.ex. överväga om sådana förhållanden som de som beskrivs i punkt A17 på ett olämpligt sätt har fått teamet att

- inhämta revisionsbevis som är lättare att få tillgång till utan att på ett lämpligt sätt överväga om de är relevanta och tillförlitliga,
- inhämta mindre övertygande bevis än vad som är nödvändigt under omständigheterna,
- utforma och genomföra granskningsåtgärder på ett sätt som är inriktade mot att inhämta revisionsbevis som är stödande eller att exkludera revisionsbevis som är motsägelsefulla.

A154. ISA 220 (omarbetad)<sup>90</sup> kräver att den ansvariga revisorn fastställer, senast per datumet för revisors rapport, genom genomgång av revisionsdokumentation och diskussioner med uppdragsteamet, om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har erhållits för att stödja de slutsatser som har dragits och för att revisors rapport ska kunna avlämnas. Information som kan vara relevant för koncernrevisionsteamets bedömning av de revisionsbevis som har erhållits från arbetet som har utförts av enhetsrevisorer beror på fakta och omständigheter kring koncernrevisionen och kan omfatta

- kommunikation från enhetsrevisorerna som krävs enligt punkt 45, inklusive de övergripande iakttagelserna eller slutsatserna från enhetsrevisorerna avseende arbete utfört för koncernrevisionens syften,
- övrig kommunikation från enhetsrevisorerna, inklusive sådan som krävs enligt punkt 32, och
- koncernrevisionsteamets ledning och övervakning av enhetsrevisorerna samt genomgång av deras arbete, inklusive, om så är lämpligt, koncernrevisionsteamets genomgång av ytterligare revisionsdokumentation från enhetsrevisorerna i enlighet med punkt 47.

A155. Under vissa omständigheter kan ett övergripande sammanfattande memorandum som beskriver det arbete som har utförts samt resultatet av det i sig utgöra en grund för koncernrevisionsteamet att dra slutsatsen att det utförda arbetet och de revisionsbevis som har erhållits av enhetsrevisorn är tillräckliga för koncernrevisionens syften. Det kan t.ex. vara fallet när enhetsrevisorn har ombetts att utföra specifika fortsatta granskningsåtgärder så som dessa har identifierats och kommunicerats av koncernrevisorn.

*Bedöma påverkan på revisionsuttalandet avseende koncernredovisningen (se punkt 52)*

---

<sup>89</sup> ISA 330, punkt 18

<sup>90</sup> ISA 220 (omarbetad), punkt 32



A156. Den ansvariga koncernrevisorns bedömning kan omfatta ett övervägande av om korrigerade och icke korrigerade felaktigheter som har kommunicerats av enhetsrevisorn tyder på ett systemfel (t.ex. gällande transaktioner som styrs av gemensamma redovisningsprinciper eller gemensamma kontroller) som kan påverka andra enheter.

#### **Revisors rapport (se punkt 53)**

A157. Även om enhetsrevisorer kan granska enheternas finansiella information i koncernrevisions syfte, och i denna egenskap ansvara för sina övergripande iakttagelser eller slutsatser, har ansvarig koncernrevisor eller dennes revisionsföretag ansvaret för uttalandet om koncernredovisningen.

A158. Om revisionsuttalandet om koncernen modifieras på grund av att koncernrevisionssteamet inte kunde inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande en eller flera enheters finansiella information beskriver avsnittet Grund för uttalande med reservation eller avsnittet Grund för att avstå uttalande i revisors rapport avseende koncernredovisningen orsakerna till detta.<sup>91</sup> Under vissa omständigheter kan en hänvisning till enhetsrevisorn vara nödvändig för att på ett korrekt sätt beskriva skälen till det modifierade uttalandet, t.ex. när enhetsrevisorn inte kan utföra eller slutföra det arbete som krävs avseende enhetens finansiella information på grund av omständigheter som ligger bortom enhetsledningens kontroll.

#### **Kommunikation med koncernledning och dem som har ansvar för koncernens styrning (koncernstyrelsen)**

*Kommunikation med koncernledningen (se punkterna 54–56)*

A159. Koncernrevisionen kan vara komplex på grund av antalet företag och affärsenheter som utgör koncernen, samt deras karaktär. Dessutom kan koncernrevisionssteamet, enligt vad som förklaras i punkt A7, fastställa att den finansiella informationen för vissa företag eller affärsenheter kan övervägas tillsammans som en enhet i syfte att kunna planera och utföra koncernrevisionen. Därför kan en diskussion med koncernledningen om en översikt över den planerade omfattningen och tidpunkterna vara till hjälp för att samordna det arbete som utförs vid enheterna, inklusive när enhetsrevisorer är involverade, och vid identifieringen av enhetsledningen (se punkt A24).

A160. ISA 240<sup>92</sup> innehåller krav och vägledning om kommunikationen av oegentligheter till ledningen och, i de fall då ledningen kan vara inblandad i oegentligheterna, till styrelsen.

A161. Koncernledningen kanske har behov av att viss väsentlig känslig information förblir konfidentiell. Exempel på förhållanden som kan vara betydelsefulla för en enhets finansiella rapporter och som enhetsledningen kanske inte känner till är bland annat

- eventuella rättsprocesser,
- planer på att avyttra väsentliga rörelsetillgångar,
- efterföljande händelser,
- betydelsefulla juridiska överenskommelser.

<sup>91</sup> ISA 705 (omarbetad), punkterna 20 och 24

<sup>92</sup> ISA 240, punkterna 41–43

A162. Koncernledningen kan informera koncernrevisionsteamet om överträdelse eller misstänkta överträdelse av lagar eller andra författningar i företag eller affärsenheter inom koncernen. Punkt A87 erbjuder vägledning till den ansvariga koncernrevisor under sådana omständigheter.

*Kommunikation med koncernstyrelsen (se punkt 57)*

A163. De förhållanden som koncernrevisionsteamet kommunicerar med koncernstyrelsen kan innefatta frågor som enhetsrevisorer fört till koncernrevisionsteamets kännedom och som koncernrevisionsteamet bedömer vara betydelsefulla för koncernstyrelsens ansvar. Kommunikation med koncernstyrelsen kan ske vid olika tidpunkter under koncernrevisionen. Exempel: Den fråga som punkt 57(a) 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 57(b) kommuniceras i slutet av revisionen och de förhållanden som nämns i punkt 57(c)–(d) kan kommuniceras när de uppkommer.

A164. ISA 260 (omarbetad)<sup>93</sup> kräver att revisorn kommunicerar en översikt av den planerade omfattningen och tidpunkterna för revisionen till koncernstyrelsen. För en koncernrevision hjälper denna kommunikation styrelsen att förstå koncernrevisionsteamets fastställande av de enheter där revisionsarbete ska utföras, inklusive om vissa av koncernens företag eller affärsenheter ska behandlas tillsammans som en enhet, samt den planerade delaktigheten av enhetsrevisorer. Denna kommunikation bidrar också till att skapa en ömsesidig förståelse av och diskussioner om koncernen och dess miljö (se punkt 30) samt områden, om det finns några, där styrelsen kan begära att koncernrevisionsteamet vidtar fortsatta granskningsåtgärder.

*Kommunikation om identifierade brister i den interna kontrollen (se punkt 58)*

A165. Koncernrevisionsteamet ansvarar för att, grundat på det revisionsarbete som utförs, fastställa om en eller flera identifierade brister, enskilt eller tillsammans, utgör betydande brister.<sup>94</sup> Koncernrevisionsteamet efterfrågar enhetsrevisorns åsikt om en brist eller en kombination av brister vid enheten utgör en betydande brist i den interna kontrollen.

**Dokumentation** (se punkt 59)

A166. Andra standarder innehåller specifika krav på dokumentation som är avsedda att förtydliga tillämpningen av ISA 230 vid de specifika omständigheterna i dessa andra standarder. I bilagan till ISA 230 listas de andra standarder som innehåller specifika krav på dokumentation och vägledning.

A167. Revisionsdokumentationen stödjer koncernrevisionsteamets bedömning i enlighet med punkt 51 av om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats, vilka ska ligga till grund för uttalandet om koncernredovisningen. Se även punkt A154.

A168. Revisionsdokumentationen består av

- dokumentationen i koncernrevisionsteamets akt, och
- den separata dokumentationen i akterna från respektive enhetsrevisor avseende det arbete som har utförts av enhetsrevisorerna för koncernrevisionens syften (dvs. enhetsrevisorernas revisionsdokumentation).

<sup>93</sup> ISA 260 (omarbetad), punkt 15

<sup>94</sup> ISA 265, punkt 8

A169. Det slutliga färdigställandet och arkiveringen av revisionsdokumentationen för en koncernrevision styrs av koncernrevisionsteamets revisionsföretags riktlinjer eller rutiner i enlighet med ISQM 1.<sup>95</sup> Koncernrevisionsteamet kan tillhandahålla specifika instruktioner till enhetsrevisorer gällande färdigställandet och lagringen av dokumentationen av det arbete de har utfört för koncernrevisionens syften.

*Grunden för koncernrevisionsteamets fastställande av enheter (se punkt 59(b))*

A170. Grunden för koncernrevisionsteamets fastställande av enheter kan dokumenteras på olika sätt, bland annat genom dokumentation hänförlig till uppfyllandet av kraven i punkterna 22, 33 och 57(a) i denna standard.

*Grunden för koncernrevisionsteamets fastställande av kompetens och förmåga hos enhetsrevisorer (se punkt 59(d))*

A171. ISQM 1<sup>96</sup> ger vägledning i förhållanden som revisionsföretagets riktlinjer eller rutiner kan hantera gällande kompetensen och förmågan hos medlemmarna i uppdragsteamet. Sådana riktlinjer eller rutiner kan beskriva eller ge vägledning om hur dokumentationen ska göras av fastställandet av kompetensen och förmågan i uppdragsteamet, inklusive enhetsrevisorer. Bekräftelsen som har erhållits från enhetsrevisorn i enlighet med punkt 24 kan t.ex. innehålla information om enhetsrevisorns relevanta branschfarenhet. Koncernrevisionsteamet kan också efterfråga en bekräftelse på att enhetsrevisorn har tillräckligt mycket tid för att utföra de tilldelade granskningsåtgärderna.

*Dokumentation av ledningen och övervakningen av enhetsrevisorer samt genomgången av deras arbete (se punkt 59(f))*

A172. Så som det beskrivs i punkt A75 är metoden för ledning, övervakning och genomgång i en koncernrevision skräddarsydd av koncernrevisionsteamet, grundat på uppdragets fakta och omständigheter, och omfattar generellt en kombination av att hantera koncernrevisionsteamets revisionsföretags riktlinjer eller rutiner och frågor specifika för koncernrevisionsuppdraget. Sådana riktlinjer eller rutiner kan också beskriva eller erbjuda vägledning om dokumentationen av koncernrevisionsteamets ledning och övervakning av uppdragsteamet och genomgången av medlemmarnas arbete.

A173. ISA 300<sup>97</sup> kräver att revisorn tar fram en revisionsplan som innehåller en beskrivning av karaktär, tidpunkt och omfattning av den planerade ledningen och övervakningen av medlemmarna i uppdragsteamet och genomgången av deras arbete. När enhetsrevisorer är involverade varierar omfattningen av sådana beskrivningar ofta mellan olika enheter, på grund av att planerad karaktär, tidpunkt och omfattning av ledning och övervakning av dessa revisorer och genomgången av enhetsrevisorerens arbete kan påverkas av de förhållanden som beskrivs i punkt A51.

A174. Koncernrevisionsteamets dokumentation av ledningen och övervakningen av enhetsrevisorer och genomgången av deras arbete kan t.ex. omfatta

- nödvändig kommunikation med enhetsrevisorer, inklusive utfärdade instruktioner och andra bekräftelser som krävs enligt denna standard,

<sup>95</sup> ISQM 1, punkterna 31(f) och A83–A85

<sup>96</sup> ISQM 1, punkt A96

<sup>97</sup> ISA 300, punkt 9

- motivet till urvalet av besök på enhetsrevisorers kontor, närvaro vid möten samt karaktären på de förhållanden som diskuteras,
- förhållanden som diskuteras under möten med enhetsrevisor eller enhetsledning,
- motivet till koncernrevisionsteamets fastställande av urvalet av enhetsrevisorers revisionsdokumentation som väljs ut för genomgång,
- förändringar av den planerade karaktären och graden av delaktighet i arbetet som utförs av enhetsrevisor, och skälen till varför (t.ex. att utse mer erfarna medlemmar i uppdragsteamet inom områden av revisionen som är mer komplexa eller subjektiva än vad som förutsågs från början).

A175. Punkt 47 kräver att koncernrevisionsteamet fastställer om, och i så fall i vilken mån, det är nödvändigt att gå igenom fler relevanta delar i enhetsrevisorers revisionsdokumentation. Punkterna A148–A149 ger vägledning till koncernrevisionsteamet vid detta beslut.

A176. Revisionsdokumentation från enhetsrevisor behöver normalt inte kopieras in i koncernrevisionsteamets revisionsakt. Däremot kan koncernrevisionsteamet fatta beslut om att sammanfatta, återge eller behålla kopior av viss dokumentation från enhetsrevisorerna i koncernrevisionsteamets revisionsakt för att komplettera beskrivningen av ett visst förhållande i kommunikationen från en enhetsrevisor, inklusive de förhållanden som måste kommuniceras i enlighet med denna standard. Exempel på sådan dokumentation från enhetsrevisor kan omfatta

- en lista över eller sammanställning av de betydande bedömningarna som gjordes av enhetsrevisor, samt iakttagelser eller slutsatser, som är relevanta för koncernrevisionen,
- förhållanden som kan behöva kommuniceras till koncernstyrelsen, eller
- förhållanden för vilka det kan fastställas att de utgör särskilt betydelsefulla områden som ska kommuniceras i revisors rapport avseende koncernredovisningen.

A177. När det krävs enligt lag eller annan författning kan viss dokumentation från enhetsrevisor behöva inkluderas i koncernrevisionsteamets revisionsakt, t.ex. för att hantera begäran från en tillsynsmyndighet att gå igenom dokumentation hänförlig till arbete utfört av enhetsrevisor.

A178. Riktlinjer eller rutiner etablerade av revisionsföretaget i enlighet med detta företags kvalitetsstyrningssystem, eller resurser som tillhandahålls av revisionsföretaget eller ett nätverk, kan hjälpa koncernrevisionsteamet vid dokumentationen av ledningen och övervakningen av enhetsrevisor samt genomgången av deras arbete. T.ex. kan ett elektroniskt revisionsverktyg användas för att underlätta kommunikationen mellan koncernrevisionsteamet och enhetsrevisorerna. Det elektroniska revisionsverktyget kan också användas till revisionsdokumentation, inklusive att tillhandahålla information om granskaren/granskarna samt datumet/datumen för genomgången.

*Ytterligare överväganden när tillgången till revisionsdokumentation från enhetsrevisor är begränsad (se punkt 59)*

A179. Revisionsdokumentation för en koncernrevision kan under vissa omständigheter medföra ytterligare komplexitet eller utmaningar. Det kan till exempel vara fallet när lagar eller andra författningar begränsar enhetsrevisor från att tillhandahålla dokumentation utanför sin jurisdiktion, eller när krig, oroligheter eller sjukdomsutbrott begränsar tillgången till relevant revisionsdokumentation från enhetsrevisor.

A180. Koncernrevisionsteamet kan komma till rätta med sådana begränsningar genom att t.ex.

- besöka enhetsrevisorns verksamhetsställe, eller träffa enhetsrevisorn på ett verksamhetsställe som är ett annat än det där enhetsrevisorn är stationerad, för att gå igenom denna revisors revisionsdokumentation,
- gå igenom den relevanta revisionsdokumentationen på distans med hjälp av teknik, när detta inte är förbjudet enligt lagar eller andra författningar,
- begära att enhetsrevisorn upprättar och tillhandahåller ett memorandum som tar upp den relevanta informationen och föra diskussioner med enhetsrevisorn, om nödvändigt, för att diskutera innehållet i detta memorandum, eller
- diskutera med enhetsrevisorn de utförda åtgärderna, de bevis som har inhämtats och de slutsatser som har dragits av enhetsrevisorn.

Det är en fråga om professionell bedömning om en eller flera (av) åtgärderna som beskrivs ovan kan vara tillräckliga för att komma till rätta med begränsningarna beroende på fakta och omständigheter gällande koncernrevisionen.

Commented [MW168]: Jag tycker att "av åtgärderna" är bättre än "typer av agerande"

A181. När tillgången till revisionsdokumentation från enhetsrevisorn är begränsad måste koncernrevisionsteamets dokumentation ändå följa kraven i denna standard, inklusive den hänförliga till dokumentationen av karaktären, tidpunkten och omfattningen av koncernrevisionsteamets ledning och övervakning av enhetsrevisorer samt genomgången av deras arbete. Vägledningen i punkterna A148–A149 kan vara till hjälp för att fastställa omfattningen av koncernrevisionsteamets genomgång av revisionsdokumentation från enhetsrevisorer under dessa omständigheter. Punkterna A176 och A177 ger exempel på omständigheter där viss revisionsdokumentation från enhetsrevisorn kan inkluderas i koncernrevisionsteamets revisionsakt.

A182. Om koncernrevisionsteamet inte kan komma till rätta med begränsningarna i tillgången på revisionsdokumentation från enhetsrevisorn kan koncernrevisionsteamet behöva överväga om det föreligger en begränsning av omfattningen som kan kräva en modifiering av uttalandet om koncernredovisningen. Se punkt A45.

**Bilaga 1**

(Se punkt A42)

**Exempel på rapport från oberoende revisor när 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 (omarbetad) 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 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 koncernrevisorerna bedömning är effekterna på koncernredovisningen av denna bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis väsentlig men inte av avgörande betydelse.<sup>1</sup>
- IESBA:s Etikod 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).
- Det finns inget krav på att revisorn ska, och han eller hon har inte heller beslutat att, kommunicera särskilt betydelsefulla områden enligt ISA 701.<sup>2</sup>
- 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

<sup>1</sup> Om effekterna, enligt den ansvariga koncernrevisorerna bedömning, 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).

<sup>2</sup> ISA 701, *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden i rapport från oberoende revisor*

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<sup>3</sup>

#### 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 väsentliga 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*) (IESBA:s Etikod), och vi har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt IESBA:s Etikod. 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)<sup>4</sup> – se Exempel 6 i bilaga 2 till ISA 720 (omarbetad). Den sista punkten i avsnittet *Övriga upplysningar* i Exempel 6 anpassas för att beskriva den

<sup>3</sup> Underrubriken "Rapport avseende revisionen av koncernredovisningen" är onödig under omständigheter när den andra underrubriken "Rapport om andra krav enligt lagar och andra författningar" inte är tillämplig.

<sup>4</sup> ISA 720, *Revisorns ansvar avseende övrig information*

Commented [MW(169)]: I översättningen av ISA 705 är detta med kursiv stil

Commented [MW(170)]: Detta är kursivt i exemplet i ISA 705

särskilda fråga som ger upphov till uttalandet med reservation och som också påverkar den andra informationen.]

**Företagsledningens och styrelsens ansvar för koncernredovisningen<sup>5</sup>**

[Rapportering enligt ISA 700 (omarbetad)<sup>6</sup> – 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). De sista två punkterna som är tillämpliga på revisioner av noterade företag inkluderas inte.]

**Rapport om andra krav enligt lagar och 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]

---

<sup>5</sup> I dessa exempel på revisors rapporter kan termerna ledning och styrelse behöva bytas ut mot en annan term som är lämplig inom det legala ramverket i en viss jurisdiktion.

<sup>6</sup> ISA 700 (omarbetad), *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*



## Bilaga 2

(Se punkt A85)

### Att förstå koncernens system för intern kontroll

1. Denna bilaga ger exempel på förhållanden hänförliga till intern kontroll som kan vara till hjälp för att skaffa sig en förståelse av systemet för intern kontroll i samband med en koncernrevision, och beskriver mer i detalj hur ISA 315 (omarbetad 2019)<sup>104</sup> ska tillämpas i samband med revisionen av koncernredovisningen. Exempelen kanske inte är relevanta för varje revisionsuppdrag och förteckningen över exempel är inte nödvändigtvis uttömmande.

#### Kontrollmiljön

2. Koncernrevisionsteamets förståelse av kontrollmiljön kan innefatta förhållanden som t.ex. följande:
  - Strukturen på styrning och ledningsfunktioner i koncernen, samt koncernledningens ansvar för tillsynen, inklusive rutiner för att delegera behörighet och ansvar till ledningen av företag eller affärsenheter i koncernen.
  - Hur styrelsens tillsyn över koncernens system för intern kontroll är strukturerad och organiserad.
  - Hur standarder för etik och uppförande kommuniceras och verkställs i praktiken i koncernen (t.ex. koncernövergripande program, som uppförandekoder och program för att förebygga oegentligheter).
  - Enhetligheten i riktlinjer och åtgärder i hela koncernen, däribland en koncernrapporteringsmanual.

#### Koncernens riskbedömningsprocess

3. Koncernrevisionsteamets förståelse av koncernens riskbedömningsprocess kan innefatta förhållanden såsom 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. Den kan också omfatta en förståelse av hur avancerad koncernens riskbedömningsprocess är och på vilket sätt företag och affärsenheter är delaktiga i denna process.

#### Koncernens process för att övervaka systemet för intern kontroll

4. Koncernrevisionsteamets förståelse av koncernens process för att övervaka systemet för intern kontroll kan innefatta förhållanden såsom övervakning av koncernövergripande kontroller, inklusive hur kontroller övervakas i koncernen och, när det är relevant, koncernövergripande aktiviteter inom ramen för koncernens funktion för internrevision, inklusive dess karaktär, ansvarsområden och aktiviteter med avseende på övervakning av kontroller vid företag eller affärsenheter i koncernen. ISA 610 (omarbetad 2013)<sup>105</sup> kräver att revisorn bedömer i vilken utsträckning internrevisionsfunktionens organisatoriska ställning och relevanta riktlinjer och åtgärder stödjer internrevisorernas objektivitet, kompetensnivån i internrevisionsfunktionen och om

<sup>104</sup> ISA 315 (omarbetad 2019), Bilaga 3

<sup>105</sup> ISA 610 (omarbetad 2013), *Använda det arbete som har utförts av internrevisionen*, punkt 15

internrevisionsfunktionen tillämpar en systematisk och disciplinerad metod, inklusive kvalitetsstyrning.

#### **Informationssystem och kommunikation**

5. Koncernrevisionsteamets förståelse av koncernens informationssystem och kommunikation kan innefatta följande:
- Graden av centralisering i koncernens IT-miljö och gemensamma IT-applikationer, IT-processer och IT-infrastruktur.
  - Koncernledningens övervakning av verksamhet och finansiella resultat i koncernens företag eller affärsenheter, däribland rutiner för periodisk rapportering, som möjliggör för koncernledningen att övervaka utfall mot budget och vidta lämpliga åtgärder.
  - Övervakning, kontroll, avstämning och eliminering av koncerninterna transaktioner och orealiserade internvinster samt koncerninterna saldon på koncernnivå.
  - En process för regelbunden övervakning och utvärdering av riktigheten och fullständigheten i den finansiella informationen som har mottagits från företag eller affärsenheter i koncernen.

#### *Konsolideringsprocess*

6. Koncernrevisionsteamets förståelse av konsolideringsprocessen kan innefatta följande:

Förhållanden som rör det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

- I vilken utsträckning ledningen för företag eller affärsenheter i koncernen har en förståelse av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Processen för att identifiera och redovisa företag eller affärsenheter i koncernen 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 närstående relationer och närståendetransaktioner för rapportering enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Redovisningsprinciper som tillämpas i koncernredovisningen, byten av redovisningsprinciper från föregående räkenskapsår och förändring till följd av nya eller omarbetade standarder enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Åtgärderna för att hantera företag eller affärsenheter i koncernen som inte har samma räkenskapsår som koncernen.

Förhållanden som rör konsolideringsprocessen

- Koncernledningens process för att skaffa sig en förståelse av de redovisningsprinciper som används av företag eller affärsenheter i koncernen och, i tillämpliga fall, säkerställa att enhetliga redovisningsprinciper används för att upprätta den finansiella informationen för företag eller affärsenheter i koncernen till 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

#### ISA 600 (OMARBETAD)

ramverket för finansiell rapportering, som företag eller affärsenheter i koncernen använder för att redovisa likartade transaktioner på ett konsekvent sätt. Dessa principer beskrivs normalt i den koncernrapporteringmanual och det rapportpaket som utfärdas av koncernledningen.

- Koncernledningens process för att säkerställa en fullständig och korrekt finansiell rapportering av företag eller affärsenheter i koncernen i tid för konsolideringen.
- Processen för att omräkna den finansiella informationen från utländska företag eller affärsenheter i koncernen till valutan för koncernredovisningen.
- Hur koncernens IT-miljö är organiserad för konsolidering och de riktlinjer som beskriver informationsflödena i konsolideringsprocessen, inklusive de IT-applikationer som ingår.
- Koncernledningens process för att inhämta information om efterföljande händelser.

Förhållanden som rör konsolideringsbokningar och omklassificeringar:

- Processen för att bokföra konsolideringsbokningar, däribland upprättande, godkännande och bearbetning av tillhörande bokföringsposter, och den ansvariga konsolideringspersonalens erfarenhet.
- Konsolideringsbokningar som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Affärsmässiga grunder för händelser och transaktioner som har gett upphov till konsolideringsbokningarna.
- Frekvens, karaktär och storlek på transaktioner mellan företag eller affärsenheter i koncernen.
- Åtgärderna för att övervaka, kontrollera, stämma av och eliminera koncerninterna transaktioner och orealiserade internvinster samt koncerninterna konton.
- Steg som har vidtagits för att komma fram till det verkliga värdet för förvärvade tillgångar och skulder, åtgärder för avskrivning på goodwill (när så är tillämpligt) och prövning av nedskrivning av goodwill enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Överenskommelser med majoritetsägare eller minoritetsägare rörande förluster för ett företag eller en affärsenhet i koncernen (t.ex. minoritetsägares förpliktelse att gottgöra en sådan förlust).

#### Kontrollaktiviteter

7. Koncernrevisionsteamets förståelse av komponenterna i kontrollmiljön kan innefatta förhållanden som t.ex. följande:
  - Enhetligheten i informationsbearbetningskontroller och allmänna IT-kontroller för hela eller en del av koncernen.
  - Enhetligheten i kontroller för hela eller delar av koncernen som hanterar risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på påståendenivån.
  - I vilken utsträckning som enhetligt utformade kontroller har implementerats konsekvent för hela eller delar av koncernen.

**Bilaga 3**

(Se punkt A110)

**Exempel på händelser och förhållanden som kan ge upphov till risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen**

Nedan följer exempel på händelser (inklusive transaktioner) och omständigheter som kan tyda på att det finns risk för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, inklusive risker hänförliga till konsolideringsprocessen. Exempelen som ges för inneboende riskfaktorer täcker en rad olika händelser och omständigheter. Alla dessa händelser och omständigheter är dock inte relevanta för varje koncernrevisionsuppdrag och förteckningen över exempel är inte uttömmande. Händelserna och omständigheterna har kategoriserats utifrån den inneboende riskfaktor som kan ha den största effekten i det aktuella fallet. 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. Se även ISA 315 (omarbetad 2019), Bilaga 2.

Inneboende riskfaktor	Exempel på händelser och förhållanden som kan ge upphov till förekomsten av risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på påståendenivån:
Komplexitet	<ul style="list-style-type: none"> <li>Förekomsten av komplicerade transaktioner som redovisas i mer än ett företag eller en affärsenhet i koncernen.</li> <li>Tillämpningen av redovisningsprinciper av företag eller affärsenheter i koncernen som är andra än dem som tillämpas i koncernredovisningen.</li> <li>Värderingar i redovisningen eller upplysningar som inbegriper komplexa processer och som används av företag eller affärsenheter i koncernen, såsom redovisning av komplexa finansiella instrument.</li> <li>Verksamheter som är föremål för en hög grad av komplexa regelverk i ett flertal jurisdiktioner, eller företag eller affärsenheter inom koncernen som bedriver verksamhet inom olika branscher som lyder under olika typer av författningar.</li> </ul>
Subjektivitet	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bedömningar rörande vilka företag eller affärsenheter inom koncernen som kräver att deras finansiella information 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.</li> <li>Bedömningar av den korrekta tillämpningen av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering för företag eller affärsenheter inom koncernen.</li> </ul>
Förändring	<ul style="list-style-type: none"> <li>Förvärv, avyttringar eller omorganisationer är vanligt förekommande.</li> </ul>

Inneboende riskfaktor	Exempel på händelser och förhållanden som kan ge upphov till förekomsten av risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på påståendenivån:
Osäkerhet	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Företag eller affärsenheter inom koncernen som bedriver verksamhet i utländska jurisdiktioner, som kan vara exponerade för olika faktorer, t.ex. oväntad inblandning från regeringen inom områden som handels- och skattepolitik, restriktioner för valuta- och utdelningstransaktioner samt valutakursfluktuationer.</li> </ul>
Känslighet för felaktigheter till följd av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer avseende oegentligheter i den mån de påverkar den inneboende risken.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ovanliga närståenderelationer och närståendetransaktioner.</li> <li>• Företag eller affärsenheter inom koncernen med olika räkenskapsår, vilket kan användas för att manipulera tidpunkterna för transaktioner.</li> <li>• Tidigare fall av konsolideringsbokningar som inte har godkänts eller som är ofullständiga.</li> <li>• Aggressiv skatteplanering inom koncernen eller stora transaktioner av likvida medel med enheter i lågskatteländer.</li> <li>• Tidigare förekomster av koncerninterna konton som inte balanserade eller inte kunde stämmas av vid konsolideringen.</li> <li>• Stora eller ovanliga kontantöverföringar inom koncernen, i synnerhet till nyligen införlivade företag eller affärsenheter som driver verksamhetsställen med en betydande eller förhöjd risk för oegentligheter.</li> </ul>

Indikatorer på att kontrollmiljön, koncernens riskbedömningsprocess eller koncernens process för att övervaka koncernens system för intern kontroll inte är lämpliga för koncernens omständigheter, med beaktande av koncernens karaktär och komplexitet, och inte erbjuder en lämplig grund för de andra komponenterna i koncernens system för intern kontroll innefattar följande:

- Undermåliga strukturer för företagsstyrning, vilket innefattar beslutsprocesser, som inte är transparenta.
- Obefintliga eller ineffektiva kontroller av koncernens process för finansiell rapportering, inklusive otillräcklig information till koncernledningen om övervakningen av verksamhet och finansiella resultat i företagen eller affärsenheterna inom koncernen.

FÖLJDÄNDRINGAR I ANDRA INTERNATIONELLA STANDARDER

## INFORMATION OM UPPHOVSRÄTT, VARUMÄRKE OCH TILLSTÅND

De strukturer och processer som ligger till grund för IAASB:s verksamhet stöds av International Federation of Accountants® eller IFAC®.

IAASB och IFAC påtar sig inget ansvar för förluster för någon person som agerar eller avstår från att agera i enlighet med materialet i denna publikation, vare sig en sådan förlust orsakas av försummelse eller på annat sätt.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers och övriga publikationer från IAASB ges ut av IFAC, som även innehar upphovsrätten till dessa.

Copyright © IFAC april 2022. Alla rättigheter förbehålles. Denna publikation kan laddas ner för personligt och icke-kommersiellt bruk (dvs. professionella referenser eller forskning) från [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Det krävs skriftligt tillstånd för att översätta, reproducera, lagra eller överföra, eller på liknande sätt använda detta dokument.

"International Auditing and Assurance Standards Board", "International Standards on Auditing", "International Standards on Assurance Engagements", "International Standards on Review Engagements", "International Standards on Related Services", "International Standards on Quality Control", "International Auditing Practice Notes", "IAASB", "ISA", "ISAE", "ISRE", "ISRS", "ISQC", "ISQM", "IAPN" och IAASB-logotypen är varumärken som tillhör IFAC, eller registrerade varumärken och tjänstemärken från IFAC i USA och andra länder.

För information om upphovsrätt, varumärke och tillstånd, besök [permissions](#) eller kontakta [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISA 600 (omarbetad), Särskilda överväganden – Revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av enhetsrevisorer), av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicerad av International Federation of Accountants (IFAC) i april 2022 på det engelska språket, har översatts till svenska av FAR i november 2023 och är återgiven med tillstånd från IFAC. Översättningsprocessen för International Standard in Auditing 600 (omarbetad), Särskilda överväganden – Revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av enhetsrevisorer) har övervakats av IFAC och översättningen är genomförd enligt "Policy Statement–Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." Den godkända texten av International Standard in Auditing 600 (omarbetad), Särskilda överväganden – Revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av enhetsrevisorer) är den som IFAC har publicerat på engelska. IFAC åtar sig inget ansvar för korrektheten och fullständigheten av översättningen eller för handlande som föranleds som ett resultat av detta.

Engelskspråkig text av International Standard in Auditing 600 (omarbetad), Särskilda överväganden – Revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av enhetsrevisorer) © 2022 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Svenskspråkig text av International Standard in Auditing 600 (omarbetad), Särskilda överväganden – Revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av enhetsrevisorer) © 2023 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Originallets titel: ISA 600 (Revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors).

Kontakta [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) för tillstånd att återgiva, lagra eller vidareända eller för liknande användning av detta dokument.



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)