

**Final Pronouncement**  
*December 2023*

*International Standard on Auditing för revisioner av  
finansiella rapporter för mindre komplexa företag*

---

**ISA för LCE**

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board



## **PIOB Certification of**

### ***The IAASB's "International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities" (ISA for LCEs)***

The Public Interest Oversight Board (PIOB) has overseen the standard-setting process throughout the full development cycle of the International Auditing and Assurance Standards Board's (IAASB) ISA for LCEs (the 'Standard').

The recommendations and the public interest issues, raised by the PIOB and provided to the IAASB throughout the standard-setting process, are available on the PIOB website.

The IAASB has provided a written statement that the Standard has been developed in accordance with agreed due process and is responsive to the public interest, informed by the concepts and principles of the Public Interest Framework (PIF), which is being implemented in the standard-setting process, and which is available in the PIOB website<sup>1</sup>.

The PIOB considers that the Standard has been developed in a manner consistent with agreed due process. The PIOB also considers that the Standard is responsive to the public interest, informed by the concepts and principles of the PIF.

December 2023

---

<sup>1</sup> [Ramverk för allmänhetens intresse](#)

## 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 servicestandarder 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.

För information om upphovsrätt, varumärke och tillstånd, se [sidan 146](#)

# INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING FÖR REVISIONER AV FINANSIELLA RAPPORTER FÖR MINDRE KOMPLEXA FÖRETAG

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för mindre komplexa företag för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2025 eller senare)

## INNEHÅLL

	Sida
<b>INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING FÖR REVISIONER AV FINANSIELLA RAPPORTER FÖR MINDRE KOMPLEXA FÖRETAG .....</b>	<b>4</b>
<b>Förord till ISA för LCE .....</b>	<b>7</b>
<b>A. Behörighet för att fastställa tillåten tillämpning av ISA för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag.....</b>	<b>12</b>
<b>1. Grundläggande koncept, allmänna principer och övergripande krav .....</b>	<b>18</b>
1.1. Ikraftträdande.....	18
1.2. Relevanta yrkesetiska krav och kvalitetsstyrning på revisionsföretagsnivå .....	18
1.3. Revisorns övergripande mål.....	19
1.4. Grundläggande koncept och allmänna principer för att genomföra revisionen.....	20
1.5. Oegentligheter .....	21
1.6. Lagar och andraförfattningar .....	22
1.7. Närstående parter.....	24
1.8. Allmän kommunikation med företagsledning och styrelse .....	24
1.9. Särskilda krav på dokumentation .....	26
<b>2. Revisionsbevis och dokumentation.....</b>	<b>27</b>
2.1. Mål .....	27
2.2. Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis .....	27
2.3. Information att använda som revisionsbevis .....	27
2.4. Allmänna krav på dokumentation .....	29
<b>3. Kvalitetsstyrning på uppdragsnivå .....</b>	<b>32</b>
3.1. Mål .....	32
3.2. Den ansvariga revisorns ansvar .....	32
3.3. Särskilda krav på dokumentation .....	36
<b>4. Acceptera och behålla ett revisionsuppdrag samt förstagångsrevisioner.....</b>	<b>37</b>
4.1. Mål .....	37
4.2. Förutsättningar för en revision.....	38

4.3.	Överväganden för att acceptera eller behålla ett uppdrag .....	38
4.4.	Villkor för revisionsuppdraget .....	39
4.5.	Förstagångsrevisioner .....	40
4.6.	Särskilda krav på kommunikation .....	41
4.7.	Särskilda krav på dokumentation .....	41
<b>5.</b>	<b>Planering .....</b>	<b>43</b>
5.1.	Mål .....	43
5.2.	Planeringsaktiviteter .....	43
5.3.	Väsentlighet .....	46
5.4.	Särskilda krav på kommunikation .....	48
5.5.	Särskilda krav på dokumentation .....	48
<b>6.</b>	<b>Identifiering och bedömning av risker .....</b>	<b>50</b>
6.1.	Mål .....	50
6.2.	Processer för att identifiera och bedöma risker och näraliggande aktiviteter.....	50
6.3.	Förstå relevanta aspekter av företaget.....	53
6.4.	Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter .....	61
6.5.	Utvärdering av lämpligheten i att använda ISA för LCE .....	65
6.6.	Särskilda krav på kommunikation .....	65
6.7.	Särskilda krav på dokumentation .....	65
<b>7.</b>	<b>Hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter .....</b>	<b>67</b>
7.1.	Mål .....	67
7.2.	Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån.....	67
7.3.	Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån .....	68
7.4.	Särskilda fokusområden .....	76
7.5.	Ackumulering av felaktigheter .....	86
7.6.	Särskilda krav på kommunikation .....	87
7.7.	Särskilda krav på dokumentation .....	87
<b>8.</b>	<b>Avslutning.....</b>	<b>89</b>
8.1.	Mål .....	89
8.2.	Utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen .....	89
8.3.	Analytisk granskning som är till hjälp vid utformningen av en övergripande slutsats .....	90
8.4.	Efterföljande händelser.....	90

8.5.	Revisorns utvärderingar och andra aktiviteter för att stödja revisorns slutsats .....	92
8.6.	Skriftliga uttalanden .....	94
8.7.	Ta det övergripande ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet .....	96
8.8.	Särskilda krav på kommunikation .....	96
8.9.	Särskilda krav på dokumentation .....	97
<b>9.</b>	<b>Bilda sig en uppfattning och uttala sig .....</b>	<b>99</b>
9.1.	Mål .....	99
9.2.	Bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna .....	99
9.3.	Bilda sig en uppfattning .....	100
9.4.	Revisors rapport .....	101
9.5.	Modifieringar av uttalandet .....	104
9.6.	Övriga stycken i revisors rapport .....	112
9.7.	Jämförande information – Jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter .....	114
9.8.	Annan information .....	116
9.9.	Särskilda krav på dokumentation .....	117
<b>10.</b>	<b>Revision av en koncerns finansiella rapporter .....</b>	<b>118</b>
10.1.	Mål .....	118
10.2.	Planeringsaktiviteter .....	118
10.3.	Väsentlighet .....	119
10.4.	Skaffa sig en förståelse av koncernen och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och koncernens system för intern kontroll .....	120
10.5.	Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter .....	120
10.6.	Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter .....	121
10.7.	Särskilda krav på kommunikation .....	122
10.8.	Särskilda krav på dokumentation .....	122
<b>BILAGA 1</b>	<b>.....</b>	<b>123</b>
<b>BILAGA 2</b>	<b>.....</b>	<b>135</b>
<b>BILAGA 3</b>	<b>.....</b>	<b>138</b>
<b>BILAGA 4</b>	<b>.....</b>	<b>139</b>
<b>BILAGA 5</b>	<b>.....</b>	<b>142</b>
<b>BILAGA 6</b>	<b>.....</b>	<b>143</b>
<b>BILAGA 7</b>	<b>.....</b>	<b>144</b>

## Förord till ISA för LCE

- P.1. Denna standard (dvs. ISA för LCE) har utformats för att uppnå rimlig säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet är fria från väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, för revisioner och finansiella rapporter för mindre komplexa företag (Less Complex Entities, LCE) i privat och offentlig sektor. Standarden har tagits fram för att avspegla karaktären av och villkoren för de finansiella rapporterna för ett LCE och resulterar i ett konsekvent genomförande av revisionsuppdrag av god kvalitet. Denna standard bygger på förutsättningen att revisionsföretaget lyder under ISQM <sup>1 2</sup> eller nationella krav som är minst lika strikta. Ett revisionsuppdrag av god kvalitet uppnås genom att planera och utföra uppdraget och rapportera om det i enlighet med professionella standarder och tillämpliga krav i lagar, förordningar och föreskrifter. Att uppnå målen i denna standard innebär att använda sitt professionella omdöme och bibehålla en professionellt skeptisk inställning.
- P.2. Den här standarden är utarbetad inom ramen för en revision av fullständiga finansiella rapporter för allmänna ändamål för ett LCE såsom det anges i del A. Den kan också anpassas efter behov till förutsättningarna för en revision av fullständiga finansiella rapporter för särskilda ändamål, eller en revision av en enskild rapport eller av en specifik del, ett konto eller en post, enbart om företaget är ett LCE enligt vad som anges i del A.
- P.3. När ett revisionsuppdrag genomförs med tillämpning av denna standard gäller inte International Standards on Auditing (ISA) för uppdraget.
- P.4. Del A anger behörigheten för att fastställa lämpligheten i användningen av ISA för LCE. Beslut om den obligatoriska eller tillåtna användningen av denna standard, inklusive beskrivningar av den typ av företag för vilka en revision i enlighet med denna standard kan användas fattas av lagstiftande och regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med normgivningsbehörighet.
- P.5. Om denna standard används för revisionsuppdrag utöver dem som anges i del A har revisorn inte rätt att ange efterlevnad av ISA för LCE i revisors rapport.
- P.6. Denna standard åsidosätter inte lokal lag eller annan författning som styr revisionen av finansiella rapporter i en viss jurisdiktion. ISA för LCE behandlar inte det av revisorns ansvar som kan täckas av lagstiftning eller föreskrifter. Sådant ansvar kan skilja sig från det som fastställs, och det är revisorns ansvar säkerställa att alla relevanta förpliktelser med avseende på lagar och andra författningar eller relevanta yrkesmässiga förpliktelser följs.

### Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering

- P.7. De finansiella rapporter som är föremål för revision är företagets finansiella rapporter, som har upprättats av företagets ledning under tillsyn av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen). Lag eller annan författning kan fastställa företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar med avseende på finansiell rapportering. Denna standard inför inte något ytterligare ansvar på företagsledning eller styrelse och åsidosätter inte lagar och andra författningar som styr deras ansvar. En revision enligt denna standard utförs dock under den grundläggande förutsättningen att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, har bekräftat visst ansvar som

---

<sup>2</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*

är grundläggande för revisionens utförande. Revisionen av de finansiella rapporterna befriar inte företagsledningen eller styrelsen från deras ansvar.

#### *Företagsledningens och styrelsens ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna*

*Omfattningen av företagsledningens ansvar, eller hur det beskrivs, kan skilja sig åt mellan olika jurisdiktioner. Även om det kan föreligga skillnader i omfattningen av det ansvaret och hur det beskrivs utförs en revision enligt den här standarden under den grundläggande förutsättningen att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har bekräftat och förstått att de har ansvar för*

- upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,*
- sådan intern kontroll som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen fastställer som nödvändig för att det ska gå att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och*
- att ge revisorn obegränsad tillgång till all information som de känner till som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, ytterligare uppgifter som revisorn kan begära att få samt obegränsad tillgång till personer inom företaget som revisorn anser att det är nödvändigt att erhålla revisionsbevis från.*

- P.8. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering omfattar ofta standarder för finansiell rapportering som har etablerats av en behörig eller erkänd normgivande organisation, eller krav i lagar eller andra författningar.
- P.9. Kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering bestämmer formen för och innehållet i de finansiella rapporterna. Även om ramverket inte preciserar hur alla transaktioner eller händelser ska redovisas, innehåller de vanligen tillräckligt generella principer som kan fungera som en grund för utveckling och tillämpning av redovisningsprinciper som är förenliga med de underliggande begreppen för kraven i ramverket.
- P.10. Vissa ramverk för finansiell rapportering är ramverk avsedda att ge en rättvisande bild, medan andra är regelstyrda ramverk. Denna standard täcker in båda ramverken. Termen "ramverk avsett att ge en rättvisande bild" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs och som
- (a) uttryckligen eller underförstått bekräftar att företagsledningen, för att uppnå en rättvisande bild i de finansiella rapporterna, kan behöva lämna upplysningar utöver dem som särskilt krävs i ramverket, eller
  - (b) uttryckligen bekräftar att företagsledningen kan behöva avvika från ett krav i ramverket för att uppnå en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. Sådana avvikelser antas bara vara nödvändiga i ytterst sällsynta fall.

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

#### **En revision av finansiella rapporter**

- P.11. Syftet med en revision är att öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos avsedda användare. Detta uppnås genom att revisorn lämnar ett uttalande om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering. Som en grund för revisorns uttalande kräver denna standard att revisorn uppnår rimlig säkerhet om huruvida



de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

- P.12. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet. Den uppnås när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att revisionsrisken (dvs. risken för att revisorn lämnar ett oriktigt revisionsuttalande när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter) ska minska till en godtagbart låg nivå. Men rimlig säkerhet är inte en absolut grad av säkerhet, eftersom det finns inneboende begränsningar i en revision som resulterar i att de flesta revisionsbevis som revisorn använder för att dra slutsatser och grunda revisionsuttalandet på snarare övertygar än ger fullt bevis för ett visst förhållande.

*Inneboende begränsningar i en revision*

*Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk. Riskbedömningen bygger på granskningsåtgärder för att inhämta information som krävs för detta syfte och bevis som har inhämtats under revisionen. Riskbedömningen är en fråga om professionell bedömning och inte något som kan mätas exakt.*

*På grund av de inneboende begränsningarna i en revision finns det en oundviklig risk för att en del väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna kanske inte upptäcks, även om revisionen är väl planerad och utförd enligt denna standard. Därför behöver en senare upptäckt av en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter eller misstag inte i sig tyda på att revisorn inte har utfört en revision enligt denna standard. Men de inneboende begränsningarna i en revision ger inte revisorn rätt att nöja sig med revisionsbevis som inte är övertygande.*

**Format för ISA för LCE**

P.13. ISA för LCE innehåller:

- (a) Del A, som anger behörigheten för att fastställa den tillåtna användningen av ISA för LCE.
- (b) Del 1, som anger de grundläggande koncepten, de allmänna principerna och de övergripande kraven som ska tillämpas under hela revisionen.
- (c) Del 2, som anger de allmänna kraven för revisionsbevis och dokumentation, samt revisionens övergripande mål.
- (d) Del 3, som anger revisorns och den ansvariga revisorns åtaganden och ansvar för kvalitetsstyrning i en revision av ett LCE.
- (e) Del 4 till 9, som följer flödet i ett revisionsuppdrag, och anger de detaljerade kraven för revisionen. Var och en av dessa delar innehåller också särskilda krav på kommunikation och dokumentation efter behov.
- (f) Del 10, som anger de särskilda överväganden som gäller för en revision av koncernredovisningar.
- (g) Bilagor, som innehåller ordlistan med termer som används i denna standard, påståenden, ett exempel på ett uppdragsbrev och ett exempel på ett uttalande från företagsledningen, samt övrigt relevant stödmaterial för implementering av kraven i denna standard.

P.14. Innehållet i delarna 1–10 inkluderar: Del 1–10

- (a) Introduktionsmaterial i en separat ruta som anger innehållet och omfattningen av den delen (men som inte skapar några ytterligare krav för revisorn).

- (b) Mål som kopplar samman kraven i den delen och det övergripande målet med revisionen.
- (c) Krav som ska uppfyllas, utom där kravet är villkorat, och villkoret inte föreligger. Kraven uttrycks med genom användning av "ska".
- (d) Grundläggande förtydliganden (essential explanatory material, EEM) utformade för att ge ytterligare förklaringar relevanta för ett underavsnitt eller ett särskilt krav. Alla EEM skrivs med kursiv stil i separata blå rutor. Det finns två typer av EEM: allmänna introduktionsförtydliganden som förklarar sammanhanget för avsnittet som följer, och förtydliganden som hör ihop med kravet som står direkt ovanför.

Vissa krav och förtydliganden är bara tillämpliga när det finns fler medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn. Sådana krav och förtydliganden presenteras i en ruta med rubriken "Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn".

- P.15. Definitioner, som beskriver vissa termers betydelse i denna standard, finns i Ordlistan i bilaga 1. Definitionerna underlättar en konsekvent tillämpning och tolkning av kraven, och är inte avsedda att ersätta definitioner som kan vara etablerade för andra syften, vare sig det är enligt lag eller annan författning.
- P.16. I denna standard avser användningen av "LCE" eller "företag" även en koncern (dvs. där revisionen är en revision av en koncernredovisning).

#### *Inofficiellt stödmaterial*

- P.17. IAASB kan ge ut publikationer eller annat inofficiellt material för att stödja implementeringen av ISA för LCE.

#### **Företag inom den offentliga sektorn**

- P.18. Denna standard är relevant för uppdrag inom den offentliga sektorn, där de överväganden som beskrivs i Behörighet i del A gäller. Ansvar för en revisor inom den offentliga sektorn kan emellertid påverkas av revisionsuppdraget, eller av förpliktelser för företag inom den offentliga sektorn som härrör från lag, eller annan reglering (t.ex. regeringsdirektiv, krav i statliga handlingsprogram eller beslut av den lagstiftande församlingen), som kan ha en större räckvidd än en revision av finansiella rapporter enligt denna standard. Detta ytterligare ansvar behandlas inte i denna standard. Det kan behandlas i uttalanden från International Organization of Supreme Audit Institutions eller av nationella normgivare, eller i vägledning som har utarbetats av statliga revisionsorgan.
- P.19. Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering i ett företag inom den offentliga sektorn bestäms av det tillämpliga ramverket av lagar och andra författningar som är relevant för respektive jurisdiktion eller inom respektive geografiskt område. Frågor som kan beaktas vid företagets tillämpning av kraven på den finansiella rapporteringen, och hur detta gäller med hänsyn till företagets karaktär och miljö, omfattar huruvida företaget tillämpar fullständiga bokföringsmässiga grunder eller kontantmetoden för bokföring enligt International Public Sector Accounting Standards, eller en kombination av dessa.
- P.20. Ägandet i ett företag inom den offentliga sektorn kanske inte har samma betydelse som i den privata sektorn, eftersom beslut hänförliga till företaget kan fattas utanför företaget som ett resultat av politiska processer. Därför kanske inte företagsledningen har kontroll över vissa beslut som fattas. Frågor som kan vara relevanta omfattar att förstå företagets förmåga att fatta ensidiga beslut samt

förmågan hos andra företag inom den offentliga sektorn att kontrollera eller påverka företagets mandat och strategiska inriktning.

P.21. När det är lämpligt har ytterligare överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn inkluderats i förtydligandena.

## A. Behörighet för att fastställa tillåten tillämpning av ISA för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag

### *Innehåll i denna del*

Del A anger behörigheten för att fastställa den tillåtna användningen av ISA för LCE.

ISA för LCE är utformad för att göra det möjligt att uppnå revisorns övergripande mål, mot bakgrund av den typiska karaktären och omständigheterna för ett mindre komplext företag som det beskrivs i denna del. Det finns begränsningar i användningen av ISA för LCE som har delats in i tre kategorier: direkta förbud, kvalitativa kännetecken och kvantitativa tröskelvärden. Del A beskriver också det ansvar som lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med normgivningsbehörighet har för att stödja en tillåten användning av denna standard. Användningen av begreppet "LCE" eller "företag" avser även en koncern (dvs. en revision av en koncernredovisning).<sup>3</sup>

Kraven i denna ISA för LCE har utformats för att stå i proportion till den typiska karaktären av och villkoren för en revision av ett mindre komplext företag (dvs. de tar inte upp komplexa frågor och omständigheter). Om ISA för LCE används för en revision utanför det avsedda användningsområdet för denna standard kommer efterlevnad av kraven i ISA för LCE inte att vara tillräckliga för att revisorn ska kunna erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att stödja ett uttalande med rimlig säkerhet.

Kompletterande vägledning om standardens behörighet (*Authority Supplemental Guide*) ger ytterligare vägledning för lagstiftande och regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med behörighet att fastställa standarder när de hanterar sina respektive ansvarsområden som de beskrivs i denna del. Därutöver ger *Authority Supplemental Guide* ytterligare förklaringar till revisionsföretag och revisorer för att avgöra om det är tillåtet att använda ISA för LCE.

### Begränsningar i användningen av ISA för LCE

*Begränsningar i användningen av ISA för LCE har delats in i tre kategorier:*

- *Särskilda företagskategorier för vilka det är förbjudet att använda ISA för LCE (dvs. specifika förbud),*
- *Kvalitativa kännetecken som beskriver ett LCE, och om de inte uppvisas av företag skulle de vanligtvis förhindra användningen av ISA för LCE för revisionen av de finansiella rapporterna för det företaget, och*
- *Kvantitativa tröskelvärden som ska fastställas av lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med behörighet att fastställa standarder i respektive jurisdiktion.*

*För att fastställa en tillåten användning av ISA för LCE ska alla tre kategorierna beaktas.*

<sup>3</sup> En "koncern" är ett rapporterande företag för vilket koncernredovisning upprättas, och "koncernredovisning" är finansiella rapporter som innefattar finansiell informationen från mer än ett företag eller en affärsenhet genom en konsolideringsprocess. Termen "konsolideringsprocess" som den används i ISA för LCE 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. Ordlistan (**Bilaga 1**) beskriver den betydelse som tillskrivs vissa termer i ISA för LCE, inklusive betydelsen av koncern och koncernredovisning.

**Särskilda förbud**

**Punkt A.1. anger de företagskategorier för vilka användningen av denna standard är förbjuden.**

## A.1. ISA för LCE ska inte användas om

- (a) lag eller annan författning förbjuder användningen av ISA för LCE eller specificerar användningen av andra revisionsstandarder än ISA för LCE för revisionen av finansiella rapporter i den jurisdiktionen.
- (b) företaget är börsnoterat.
- (c) företaget faller under någon av följande kategorier:
  - (i) ett företag vars främsta funktion är att ta emot insättningar från allmänheten,
  - (ii) ett företag vars främsta funktion är att erbjuda försäkringar till allmänheten, eller
  - (iii) en företagsklass där användningen av ISA för LCE är förbjuden för just denna företagsklass av en lagstiftande eller regulatorisk myndighet eller relevant lokal organisation med behörighet att fastställa standarder i jurisdiktionen.
- (d) revisionen är en revision av koncernredovisning (koncernrevision) och
  - (i) något av koncernens enskilda företag eller affärsenheter uppfyller kriterierna enligt beskrivningen i punkt A.1.(b) eller A.1.(c), eller
  - (ii) enhetsrevisorer är delaktiga, utom när enhetsrevisorns delaktighet är begränsad till omständigheter där det krävs fysisk närvaro för en särskild granskningsåtgärd för koncernrevisionen (t.ex. att delta vid en fysisk inventering eller att på plats inspektera tillgångar eller dokument).

*En enskild juridisk person kan organiseras med mer än en affärsenhet, t.ex. ett bolag med verksamhet på flera orter, såsom ett butiksföretag med flera butiker. När dessa affärsenheter har kännetecknen såsom separata verksamhetsställen, separat ledning, 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.*

*I vissa fall kan en enskild juridisk person konfigurera sitt informationssystem för att samla in finansiell information för mer än en produkt- eller tjänstelinje eller regulatorisk rapportering eller andra ledningssyften. Under dessa omständigheter utgör företagets finansiella rapporter inte en 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 ISA för LCE.*

**Enhetsrevisorer**

*En enhetsrevisor är en revisor som utför revisionsarbete hänförligt till en enhet<sup>4</sup> som en del av koncernrevisionen. En enhetsrevisor ingår i uppdragsteamet för en koncernrevision. Enhetsrevisorer*

<sup>4</sup> En enhet är ett företag, en affärsenhet, funktion eller affärsverksamhet, eller en kombination av några av dessa, som fastställs av koncernrevisorn i syfte att planera och utföra granskningsåtgärder i en koncernrevision.

kan vara ett nätverksföretag, ett företag som inte är ett nätverksföretag eller koncernrevisionsteamets revisionsföretag (t.ex. ett annat kontor inom koncernrevisionsteamets revisionsföretag).

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.

Del 3 innehåller krav med avseende på kvalitetskontroll i uppdraget, inklusive relevanta yrkesetiska krav, samt ledningen och övervakningen av medlemmarna i uppdragsteamet, samt genomgången av deras arbete.

- A.2. Klasserna i punkterna A.1.(a) (b) och (d) är direkta förbud och kan inte ändras. Lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med behörighet att fastställa standarder kan ändra klasserna som beskrivs i punkt A.1.(c) men en klass kan inte tas bort.

A.1.(c) anger vissa företagsklasser som kan uppvisa kännetecknen för företag av allmänt intresse. Företag som har kännetecknen för företag av allmänt intresse skulle kunna omfattas av en grad av komplexitet, de facto eller till synes, och är särskilt förbjudna att använda ISA för LCE. Ändringar kan göras genom att lägga till en företagsklass till listan över förbjudna företag, vilket tillåter vissa särskilda underavdelningar inom en klass att kunna använda denna standard eller att använda kvantitativa tröskelvärden för att förbjuda användningen av denna standard. Lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med behörighet att fastställa standarder kan därefter ta bort eller ändra modifieringar som har gjorts.

#### Kvalitativa kännetecknen

Kraven i denna ISA för LCE har utformats för att stå i proportion till den typiska karaktären av och omständigheterna för en revision av ett LCE.

ISA för LCE har inte utformats för att hantera:

- Komplexa frågor eller omständigheter hänförliga till karaktären och omfattningen av företagets affärsaktiviteter, samt relaterade transaktioner och händelser relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Ämnen, teman och frågor som ökar, eller signalerar närvaron av, komplexitet, såsom dem relaterade till ägandet av företaget, metod för bolagsstyrning, eller riktlinjer, rutiner eller processer som har etablerats av företaget.

ISA för LCE innehåller heller inga krav som tar upp:

- Rutiner eller frågor som vanligtvis är relevanta för börsnoterade företag, inklusive rapportering om rörelsesegment eller särskilt betydelsefulla områden.
- När en revisor har för avsikt att använda internrevisorernas arbete, då detta vanligtvis inte skulle vara tillämpligt på en revision av ett LCE.
- När revisorn har för avsikt att använda en rapport som tillhandahålls av revisorn för en servicebyrå antingen som revisionsbevis om utformningen och införandet av kontroller hos servicebyrån (dvs. en typ 1- eller typ 2-rapport), eller som revisionsbevis för att kontrollerna hos servicebyrån fungerar effektivt (dvs. en typ 2-rapport), eftersom detta vanligtvis inte skulle vara tillämpligt på en revision av ett LCE.

- A.3. Följande lista beskriver kännetecknen för ett LCE i syfte att fastställa den tillåtna användningen av ISA för LCE. Listan är inte uttömmande och inte heller avsedd att vara absolut (inklusive numeriska indikatorer), och andra relevanta frågor kan också behöva beaktas. Vart och ett av de kvalitativa kännetecknen kanske inte, i sig, är tillräckligt för att fastställa om ISA för LCE är lämplig eller inte med hänsyn till omständigheterna. Därför är frågorna som tas upp i listan avsedda att beaktas både var för sig och i kombination. För koncernrevisioner ska dessa överväganden gälla både för koncernen och vart och ett av dess enskilda företag och affärsenheter.

Affärsverksamhet, affärsmodell och bransch	<p>Företagets affärsverksamhet, affärsmodell eller den bransch där företaget har verksamhet ger inte upphov till betydande avgörande affärsrisker.</p> <p>Det finns inga särskilda lagar, regler och författningar som styr affärsverksamheten som ger komplexitet (t.ex. tillsynskrav).</p> <p>Företagets transaktioner kommer från ett fåtal verksamhetsgrenar eller intäktsströmmar.</p>
Organisationsstruktur och -storlek	<p>Organisationsstrukturen är relativt okomplicerad, med få rapporteringslinjer eller -nivåer och en liten ledningsgrupp (t.ex. 5 personer eller färre).</p>
Ägarstruktur	<p>Företagets ägarstruktur är enkel och det finns en tydlig transparens i ägande och kontroll, såsom att alla enskilda ägare och huvudmän är kända.</p>
Finansfunktionens karaktär	<p>Företaget har en centraliserad finansfunktion, inklusive centraliserade aktiviteter relaterade till finansiell rapportering.</p> <p>Det är få medarbetare delaktiga i rollerna för finansiell rapportering (t.ex. högst 5 personer).</p>
Informationsteknik (IT)	<p>Företagets IT-miljö, inklusive dess IT-applikationer och IT-processer, är okomplicerade.</p> <p>Företaget använder kommersiell programvara och har inte förmågan att göra några programändringar utöver att konfigurera programvaran (t.ex. kontoförteckningen, rapportparametrar eller tröskelvärden).</p> <p>Tillgång till programvaran är vanligtvis begränsad till en eller två särskilt utsedda personer i syfte att göra konfigureringarna.</p> <p>Ett fåtal allmänna IT-kontroller är tillräckliga med hänsyn till företagets omständigheter.</p>

Tillämpning av ramverket för finansiell rapportering och uppskattningar i redovisningen	<p>Få konton eller upplysningar i företagets finansiella rapporter nödvändiggör användningen av betydande bedömningar från företagsledningen vid tillämpningen av kraven i ramverket för finansiell rapportering.</p> <p>Enhetens finansiella rapporter innehåller vanligtvis inte uppskattningar i redovisningen som innefattar användningen av metoder, modeller, antaganden eller data, som är komplexa.</p>
<p>Ytterligare kännetecken relevanta för koncernrevisioner</p> <p>För koncernrevisioner ska följande kvalitativa kännetecken övervägas utöver de ovan:</p>	
Koncernens struktur och aktiviteter	<p>Koncernen har ett fåtal företag eller affärsenheter (t.ex. 5 eller färre).</p> <p>Företag eller affärsenheter inom koncernen bedriver verksamhet i jurisdiktioner med liknande kännetecken, till exempel lagar, regler och författningar samt affärspraxis.</p>
Tillgång till information eller personer	<p>Koncernledningen kommer att kunna ge uppdragsteamet tillgång till information och obegränsad tillgång till personer inom koncernen efter vad som anses nödvändigt av koncernrevisionsteamet.</p>
Konsolideringsprocess	<p>Koncern har en enkel konsolideringsprocess. Exempelvis:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Koncernmellanhavanden eller andra koncernjusteringar är inte komplexa,</li> <li>• Finansiell information för samtliga företag eller affärsenheter har upprättats enligt liknande redovisningsprinciper som har tillämpats i koncernredovisningen, och</li> <li>• Samtliga företag eller affärsenheter har samma periodslut för sin finansiella rapportering som den som används för koncernens finansiella rapportering.</li> </ul>

*Även om professionellt omdöme används för att fastställa om denna standard är lämplig att använda, är användningen av ISA för LCE inte lämplig om det råder osäkerhet om huruvida revisionen uppfyller de kriterier som anges i denna del om behörighet.*

#### *Kvantitativa tröskelvärden*

A.4. Att fastställa kvantitativa tröskelvärden är till hjälp för en konsekvent och lämplig användning av ISA för LCE i en jurisdiktion. Detta avsnitt förutser att lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med behörighet att fastställa standarder kommer att fastställa kvantitativa tröskelvärden för användningen av ISA för LCE i sina respektive jurisdiktioner.

*Vägledningen om att fastställa kvantitativa tröskelvärden beskrivs ytterligare i Authority Supplemental Guide. Kvantitativa tröskelvärden kan t.ex. anges för alla tillämpliga företag inom jurisdiktionen i allmänhet, eller olika tröskelvärden kan anges för företag inom specifika eller särskilda branscher eller för vissa företagsklasser. För att göra det ska övervägande göras av de specifika förbud mot*



användning av ISA för LCE och de kvalitativa kännetecknen för ett LCE, såsom det anges i denna del, samt övriga specifika omständigheter eller behov som kan vara relevanta i jurisdiktionen. Även om komplexitet inte alltid står i direkt relation till ett företags storlek eller dess verksamhet ökar ofta komplexiteten när viktiga kvantitativa mått (t.ex. intäkter, totala tillgångar, antal anställda osv.) ökar.

Vid fastställandet av kvantitativa tröskelvärden för användningen av ISA för LCE kan befintliga definitioner eller tröskelvärden i en jurisdiktion, utvecklade för olika syften, övervägas, t.ex.

- EU-kommissionens definition av ett "litet företag".<sup>5</sup> Ett litet företag definieras som ett företag med färre än 50 anställda och en årsomsättning eller balansomslutning som inte överstiger 10 miljoner euro.
- Sydafrikas Department of Small Business Developments definition av ett "litet företag".<sup>6</sup> Denna definition innefattar storlekskategorin "litet", som är ett företag med högst 50 avlönade heltidsekvivalenter och en total årsomsättning som inte överstiger ett särskilt tröskelvärde beroende på företagets sektor eller undersektor i ekonomin.

IAASB ansåg att dessa definitioner eller tröskelvärden kan vara lämpliga exempel för en jurisdiktion att beakta vid fastställandet av kvantitativa tröskelvärden, justerade för ekonomi eller andra omständigheter i jurisdiktionen.

När revisorn fastställer om ISA för LCE är lämplig att använda ska kvantitativa tröskelvärden etablerade i en jurisdiktion övervägas utöver de specifika förbuden i punkt A.1. och de kvalitativa kännetecknen i punkt A.3.

### **Ansvar för lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ**

Beslut om nödvändig eller tillåten användning av IAASB:s International Standards (inklusive International Standards on Auditing och ISA för LCE) åligger lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med behörighet att fastställa standarder (såsom lagstiftande myndigheter eller tillsynsorgan, rättsliga/nationella ansvariga för fastställande av revisionsstandarder, professionella redovisnings- och revisionsorganisationer eller andra beroende på vad som är lämpligt) i enskilda jurisdiktioner.

Som en del av den lokala anpassnings- och implementeringsprocessen antas det att lagstiftande eller regulatoriska myndigheter eller relevanta lokala organ med behörighet att fastställa standarder

- kan lägga till eller ändra företagsklasserna i punkt A.1.(c) såsom det anges i punkt A.2.
- fastställa kvantitativa tröskelvärden som beskrivs i punkt A.4.

För att göra det ska de specifika förbuden och kvalitativa kännetecknen övervägas, liksom övriga särskilda behov som kan vara relevanta i jurisdiktionen.

<sup>5</sup> Denna definition har hämtats från EU-kommissionens webbplats ([https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition\\_en](https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en)) vid tidpunkten för slutförandet av ISA för LCE (september 2023). Denna vägledning om behörighet kommer inte att ändras vidare till följd av efterkommande ändringar av denna definition.

<sup>6</sup> Denna definition har hämtats från Sydafrikas Department of Small Business Developments webbplats ([https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201903/423041qon399.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041qon399.pdf)) vid tidpunkten för slutförandet av ISA för LCE (september 2023). Denna vägledning om behörighet kommer inte att ändras vidare till följd av efterkommande ändringar av denna definition.

## 1. Grundläggande koncept, allmänna principer och övergripande krav

*Innehåll i denna del*

Del 1 anger

- Ikraftträdandedatum för standarden.
- Relevanta yrkesetiska krav och förpliktelser för kvalitetsstyrning på revisionsföretagsnivå.
- Revisorns övergripande mål. Varje del i standarden innehåller ett mål för att planera och genomföra revisionen, och ger en koppling mellan kraven inom den delen och revisorns övergripande mål. Målen inom varje del hjälper revisorn att förstå de avsedda resultaten av de åtgärder som ingår i den delen.
- Grundläggande koncept, allmänna principer och övergripande krav som ska tillämpas under uppdraget, inklusive professionellt omdöme och en professionellt skeptisk inställning.
- Övergripande krav i vad gäller oegentligheter, lag eller annan författning, närstående parter samt kommunikation med företagsledningen och, där det är lämpligt, styrelsen.
- Allmänna kommunikationskrav som gäller för alla delar. Inom enskilda delar kan det finnas särskilda krav på kommunikation.

*Denna dels tillämpningsområde*

Koncepten, principerna och de övergripande kraven i denna del gäller under hela revisionsuppdraget.

### 1.1. **Ikraftträdande**

1.1.1 Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för mindre komplexa företag (LCE) för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2025 eller senare.

### 1.2. **Relevanta yrkesetiska krav och kvalitetsstyrning på revisionsföretagsnivå**

*Relevanta yrkesetiska krav för en revision av finansiella rapporter*

1.2.1 Revisorn ska följa relevanta yrkesetiska krav, däribland sådana som gäller oberoende, för revisionsuppdrag gällande finansiella rapporter.

*Relevanta yrkesetiska krav utgörs vanligtvis av bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants International Code of Ethics for Professional Accountants (inklusive International Independence Standards) (IESBA:s Etikod) avseende en revision av finansiella rapporter, tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.*

*IESBA:s Etikod fastställer de grundläggande principerna för etik, som är*

- *integritet,*
- *objektivitet,*
- *professionell kompetens och vederbörlig omsorg,*
- *tystnadsplikt, och*

- *professionellt uppträdande.*

*De grundläggande etiska principerna fastställer den uppträdandestandard som förväntas av en revisor. IESBA:s Etikod erbjuder ett principbaserat ramverk som fastställer den metod som en revisor ska tillämpa när han eller hon identifierar, utvärderar och tar upp hot mot efterlevnaden av de grundläggande principerna.*

#### *Kvalitetsstyrning på revisionsföretagsnivå*

- 1.2.2. Den ansvariga revisorn ska arbeta på ett revisionsföretag som tillämpar ISQM, eller nationella krav som är minst lika strikta som ISQM.

*Kvalitetsstyrningssystem, inklusive riktlinjer och rutiner, är revisionsföretagets ansvar. ISQM 1, gäller för alla revisionsföretag som utför revisioner. Om det krävs en uppdragsanknuten kvalitetskontroll i enlighet med revisionsföretagets riktlinjer och rutiner etablerade i enlighet med ISQM 1, då gäller ISQM 2.<sup>7</sup> ISQM 2 behandlar utnämningen och kvalifikationerna hos den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, samt utförandet och dokumentationen av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen.*

### **1.3. Revisorns övergripande mål**

- 1.3.1. Revisorns övergripande mål när han eller hon genomför en revision av finansiella rapporter med hjälp av ISA för LCE är att

- uppnå rimlig säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet är fria från väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, att möjliggöra för revisorn att göra ett uttalande om huruvida de finansiella rapporterna har upprättats, i allt väsentligt, i enlighet med ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, och
- uttala sig om de finansiella rapporterna och kommunicera enligt kraven i denna standard, i enlighet med sina iakttagelser.

- 1.3.2. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av hela texten i denna standard för att förstå dess mål och tillämpa kraven på rätt sätt.

- 1.3.3. För att uppnå de övergripande målen ska revisorn använda målen som anges i relevanta delar vid planeringen och genomförandet av revisionen, för att

- fastställa om några granskningsåtgärder utöver dem som krävs av relevant del i standarden är nödvändiga för att uppnå målen som anges i denna standard, och
- utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har erhållits.

*Revisorn ska använda målen för att utvärdera huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats inom ramen för revisorns övergripande mål. Om revisorn som ett resultat av det drar slutsatsen att revisionsbevisen inte är tillräckliga och ändamålsenliga kan revisorn välja en eller flera av följande metoder:*

- *utvärdera om ytterligare relevanta revisionsbevis har inhämtats, eller kommer att inhämtas, som ett resultat av att följa kraven i andra delar,*
- *utvidga det arbete som utförs vid tillämpningen av ett eller flera krav, eller*

<sup>7</sup> ISQM 2, Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

- *utföra andra åtgärder som revisorn bedömer är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna.*

1.3.4. Om ett mål i en del inte kan uppnås ska revisorn utvärdera om detta hindrar att revisorn uppnår de övergripande målen, vilket därmed kräver att revisorn

- ändrar villkoren i uppdraget samt genomför revisionen och rapporterar i enlighet med International Standards on Auditing, eller
- modifierar sitt uttalande eller avgår från uppdraget (där så är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning).

Att inte uppnå ett mål utgör en betydelsefull fråga som kräver dokumentation.

#### **1.4. Grundläggande koncept och allmänna principer för att genomföra revisionen**

1.4.1. Revisorn ska följa samtliga relevanta krav såvida inte, under exceptionella omständigheter, revisorn bedömer att det är nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav. Under sådana omständigheter ska revisorn vidta alternativa granskningsåtgärder för att uppnå målet enligt det kravet. Behovet för revisorn att göra avsteg från ett relevant krav antas bara uppstå när kravet avser en särskild åtgärd som ska utföras och den åtgärden, under de specifika omständigheterna för revisionen, skulle vara verkningslös för att uppnå målet med kravet.

*Ett krav är inte relevant enbart i de fall när hela delen inte är relevant (t.ex. om revisionen inte är en koncernrevision) eller kravet är villkorat och villkoret inte föreligger (t.ex. kravet på att ändra revisorns uttalande där det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, och detta inte är fallet).*

1.4.2. Revisorn ska inte ange efterlevnad av ISA för LCE i revisors rapport såvida inte alla relevanta krav i denna standard har uppfyllts eller omständigheterna i punkt 1.4.1. gäller.

##### *Professionellt omdöme*

1.4.3. Revisorn ska använda sitt professionella omdöme vid planeringen och genomförandet av revisionen.

*Ett professionellt omdöme är avgörande för ett korrekt genomförande av en revision. Det beror på att tolkningen av relevanta yrkesetiska krav och denna standard och de väl underbyggda beslut som krävs under hela revisionen inte kan göras utan tillämpning av relevant kunskap om och erfarenhet av fakta och omständigheter.*

*Det utmärkande draget för det professionella omdöme som förväntas av en revisor är att det används av en revisor vars utbildning, kunskap och erfarenhet är tillräckligt utvecklade för att uppnå den nödvändiga kompetensen för att göra rimliga bedömningar.*

*Utövandet av ett professionellt omdöme grundar sig i samtliga fall på fakta och omständigheter som revisorn känner till.*

*Väsentliga professionella bedömningar som görs för att dra slutsatser om betydelsefulla förhållanden som uppkommer under revisionen måste dokumenteras i enlighet med kraven i del 2 av denna standard.*

##### *Professionellt skeptisk inställning*

1.4.4. Revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision, och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

- 1.4.5. Revisorn ska utforma och genomföra sina åtgärder på ett sätt som inte är partiskt mot att inhämta revisionsbevis som kan vara stödjande eller mot att exkludera revisionsbevis som kan vara motsägelsefulla.

*En professionellt skeptisk inställning omfattar att vara vaksam på t.ex.*

- *revisionsbevis som motsäger andra inhämtade revisionsbevis.*
- *information som gör att revisorn ifrågasätter tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar som ska användas som revisionsbevis.*
- *förhållanden som kan tyda på möjliga oegentligheter.*
- *förhållanden som tyder på ett behov av granskningsåtgärder utöver dem som krävs enligt denna standard.*

*En professionellt skeptisk inställning är nödvändig för en kritisk bedömning av revisionsbevisen. Det innefattar att ifrågasätta motsägelsefulla revisionsbevis och tillförlitligheten i dokument och svar på frågor och annan information som har inhämtats från företagsledning och styrelse. Det innefattar också att bedöma tillräcklighet och ändamålsenlighet i inhämtade revisionsbevis med tanke på omständigheterna.*

*Revisorn kan inte förväntas bortse från tidigare erfarenheter av ärligheten och hederligheten hos företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen. Trots det befriar inte en övertygelse om att företagsledningen och styrelsen är ärliga och hederliga revisorn från behovet att upprätthålla en professionellt skeptisk inställning och det medger heller inte att revisorn nöjer sig med mindre än övertygande revisionsbevis för att uppnå rimlig säkerhet.*

*Villkoren för uppdraget kan sätta press på uppdragsteamet, vilket kan vara till hinder för ett lämpligt utövande av en professionellt skeptisk inställning, vid utformningen och utförandet av granskningsåtgärder och utvärderingen av revisionsbevisen.*

## 1.5. Oegentligheter

*Det primära ansvaret för förebyggande och upptäckt av oegentligheter vilar på såväl företagsledningen som, i tillämpliga fall, dess styrelse. Även om oegentligheter är ett brett rättsligt koncept avser termen i denna standard att revisorn ska hantera oegentligheter som orsakar väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.*

*Felaktigheter i de finansiella rapporterna kan antingen bero på oegentligheter eller misstag. Den särskiljande faktorn mellan oegentligheter och misstag är om den underliggande handlingen som leder till felaktigheten i de finansiella rapporterna är avsiktlig eller oavsiktlig. Två typer av avsiktliga felaktigheter är relevanta för revisorn – felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering och felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar. Även om revisorn skulle misstänka eller i sällsynta fall kan identifiera förekomsten av oegentligheter är det inte revisorn som fastställer juridiskt att oegentligheter verkligen har ägt rum.*

*En revisor som utför en revision i enlighet med denna standard är ansvarig för att uppnå en rimlig säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet är fria från väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter är högre än risken för att inte upptäcka en som beror på ett misstag även om revisionen är ordentligt planerad och genomförs i enlighet med denna standard. Detta beror på att oegentligheter kan innefatta sofistikerade och noggrant uttänkta planer som är avsedda att*

*dölja oegentligheterna, t.ex. förfalskning, avsiktligt underlåtande att bokföra transaktioner eller genom att felaktiga uppgifter avsiktligt lämnas till revisorn.*

*När revisorn ska uppnå en rimlig säkerhet är han eller hon ansvarig för att*

- *upprätthålla en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen,*
- *överväga möjligheten att företagsledningen kan åsidosätta kontroller, och*
- *vara medveten om att granskningsåtgärder som är effektiva för att upptäcka misstag kanske inte är effektiva för att upptäcka oegentligheter.*

#### 1.5.1. Revisorn ska hantera risken för oegentligheter när han eller hon

- (a) identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter, oavsett om dessa beror på oegentligheter eller misstag. För att göra det ska revisorn utvärdera om informationen som har inhämtats från processerna för att identifiera och bedöma risker, samt relaterade aktiviteter, tyder på att det finns en eller flera riskfaktorer för oegentligheter,<sup>8</sup>
- (b) inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom att utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive risker för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter, och
- (c) på ett korrekt sätt hanterar oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som har identifierats under revisionen.

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*Ansvaret för en revisor inom den offentliga sektorn hänförligt till oegentligheter kan vara ett resultat av lagar, regler eller annan författning tillämpliga på företag inom den offentliga sektorn eller som täcks in separat av revisorns mandat. Följaktligen kanske inte ansvaret för en revisor inom den offentliga sektorn är begränsat till övervägande av risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, utan kanske också innefattar ett bredare ansvar för att överväga risken för oegentligheter.*

*Revisor som inte kan fortsätta med uppdraget*

- 1.5.2. Om revisorn till följd av en felaktighet som beror på oegentligheter eller misstänkta oegentligheter skulle stöta på undantagsfall som innebär ett ifrågasättande av hans eller hennes möjlighet att slutföra revisionen ska revisorn fastställa vilket yrkesmässigt och juridiskt ansvar som gäller under omständigheterna eller överväga att avgå från uppdraget, om så är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*I många fall inom den offentliga sektorn är det kanske inte möjligt att avböja eller avgå från ett uppdrag på grund av uppdragets karaktär eller av hänsyn till allmänhetens intresse.*

## 1.6. Lagar och andraförfattningar

*Det är företagsledningens ansvar, under överinseende av styrelsen där det är lämpligt, att säkerställa att företagets verksamhet bedrivs i enlighet med bestämmelserna i lagar och andra författningar,*

<sup>8</sup> I bilaga 4 presenteras riskfaktorer relaterade till oegentligheter relevanta för mindre komplexa företag.

*inklusive efterlevnad av bestämmelserna i lagar och andra författningar som påverkar de redovisade beloppen och upplysningarna i ett företags finansiella rapporter.*

*Kraven i denna standard är utformade så att de ska hjälpa revisorn att identifiera väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på att lagar och andra författningar inte har följts. Revisorn är dock inte ansvarig för att förebygga överträdelser och kan inte förväntas upptäcka överträdelser av alla lagar och andra författningar. Revisorns fokus i revisionen av de finansiella rapporterna är på omständigheter där överträdelser av lagar, regler och författningar resulterar i väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. I det avseendet står revisorns ansvar i relation till efterlevnad av två olika kategorier av lagar och andra författningar och åtskiljs enligt följande:*

- *Bestämmelserna i de lagar och andra författningar som allmänt anses ha en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs (t.ex. lagar och andra författningar som rör skatter och pensioner), samt*
- *Andra lagar och författningar som inte har någon direkt inverkan på hur belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs men vars efterlevnad kan vara grundläggande för driften av verksamheten, för ett företags förmåga att fortsätta bedriva sin verksamhet eller för att undvika väsentliga påföljder (t.ex. att villkoren i ett tillstånd att bedriva verksamhet, krav på solvens eller miljöbestämmelser följs). Att inte följa sådana lagar och andra författningar kan därför ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.*

- 1.6.1. Under revisionen ska revisorn vara uppmärksam på möjligheten att granskningsåtgärder kan medföra att överträdelser eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar kan komma till revisorns kännedom.

*Om det inte finns några identifierade eller misstänkta överträdelser, behöver revisorn inte utföra några andra granskningsåtgärder som avser företagets efterlevnad av lagar och andra författningar än dem som krävs enligt denna standard.*

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*Inom den offentliga sektorn kan det finnas ytterligare ansvarsområden i revisionen med avseende på hänsyn till lagar och andra författningar som kan vara hänförliga till revisionen av de finansiella rapporterna eller kan sträcka sig till andra aspekter av företagets verksamhet.*

*Rapportering till en vederbörlig myndighet utanför företaget*

- 1.6.2. Om revisorn har identifierat eller misstänker överträdelser av lagar och andra författningar, inklusive oegentligheter, ska revisorn avgöra om lag, annan författning eller relevanta yrkesetiska krav

- (a) kräver att revisorn rapporterar till en vederbörlig myndighet utanför företaget.
- (b) inför skyldigheter enligt vilka rapportering till vederbörlig myndighet utanför företaget kan vara lämpligt utifrån omständigheterna.

*Rapportering av identifierade eller misstänkta överträdelser av lagar, regler och andra författningar, inklusive oegentligheter, till en lämplig myndighet utanför företaget kan krävas eller vara lämpligt under omständigheterna för att*

- *Revisorn har fastställt att rapportering är en lämplig åtgärd vid identifierade eller misstänkta överträdelser i enlighet med relevanta yrkesetiska krav, eller*
- *Lagar, andra författningar eller relevanta yrkesetiska krav ger revisorn rätt att göra det.*

## 1.7. Närstående parter

1.7.1. Under revisionen ska revisorn förbli vaksam på

- (a) information om företagets närstående parter, inklusive omständigheter som innefattar en närstående part med dominerande inflytande,
- (b) arrangemang eller annan information som kan tyda på förekomsten av relationer eller transaktioner med närstående som företagsledningen inte tidigare har identifierat eller meddelat revisorn, och
- (c) betydande transaktioner som inte ingår i företagets normala verksamhet.

*Många närståendetransaktioner sker inom ramen för den normala affärsverksamheten. I sådana fall medför de kanske inte större risk för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än liknande transaktioner med fristående parter. I vissa fall kan dock närståenderelationers och närståendetransaktioners karaktär ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter. Närstående parter kan på grund av sin förmåga att utöva kontroll eller betydande inflytande vara i en ställning där de kan utöva ett dominerande inflytande över företaget eller dess ledning. Överväganden av sådana beteenden är relevanta för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter.*

*Många ramverk för finansiell rapportering ställer särskilda krav på redovisnings- och upplysningskrav rörande relationer, transaktioner och saldon med närstående för att göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att förstå deras karaktär samt deras faktiska eller möjliga effekter på de finansiella rapporterna. Där ramverket för de finansiella rapporterna ställer sådana krav, har revisorn ansvar för att utföra granskningsåtgärder i syfte att identifiera, bedöma och hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som uppstår genom företagets underlåtenhet att korrekt redovisa eller lämna upplysningar om relationer, transaktioner eller saldon med närstående enligt kraven i ramverket. Även om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte ställer sådana krav behöver revisorn ändå skaffa sig en tillräcklig förståelse av företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna dra slutsatser om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas av dessa relationer och transaktioner, ger en rättvisande bild för ramverk avsedda att ge en rättvisande bild eller inte är vilseledande (för regelstyrda ramverk).*

## 1.8. Allmän kommunikation med företagsledning och styrelse

1.8.1. Revisorn ska avgöra vilka personer i företagets styrstruktur som det är mest lämpligt att kommunicera med.

1.8.2. Revisorn ska kommunicera till styrelsen de relevanta yrkesetiska krav, inklusive dem relaterade till oberoende, som revisorn tillämpar i revisionsuppdraget.

1.8.3. Revisorn ska i utan onödigt dröjsmål kommunicera med företagsledningen och, där det är lämpligt, med styrelsen.

*Styrstrukturer varierar mellan jurisdiktioner och företag, och avspeglar faktorer som olika kulturella och juridiska bakgrunder samt storleks- och ägarstruktur. Styrning är det kollektiva ansvaret för ett styrande organ, såsom en företagsstyrelse, en oberoende styrelse, kompanjoner, ägare, en ledningskommitté, ett förvaltarråd, en grupp förvaltare eller motsvarande.*



*Det kan förekomma andra fall där det inte är tydligt vem revisorn ska kommunicera med, till exempel i vissa familjeägda verksamheter, vissa ideella organisationer och vissa statliga företag (t.ex. att styrningsstrukturen inte är definierad). I sådana fall kanske revisorn måste diskutera och komma överens med företagsledningen eller uppdragsgivaren vem det är lämpligt att kommunicera med.*

- 1.8.4. Särskilda frågor som ska kommuniceras finns genomgående i denna standard. Revisorn ska utöva ett professionellt omdöme för att fastställa lämplig form på, tidpunkter för och innehåll i kommunikationen med företagsledningen och, där det är lämpligt, med styrelsen. När revisorn avgör formen på och tidpunkterna för kommunikationen ska han eller hon överväga
- (a) rättsliga krav på kommunikationen, och
  - (b) betydelsen av de frågor som ska kommuniceras.

*Lämplig form på och lämpliga tidpunkter för kommunikationen kommer att variera med omständigheterna för revisionen, och kan påverkas av frågans betydelse och karaktär samt de åtgärder som förväntas vidtas av företagsledningen och, där det är lämpligt, styrelsen.*

*Kommunikation med företagsledningen och, där det är lämpligt, styrelsen, kan ofta förekomma på ett mindre strukturerat sätt och frågor kan ofta kommuniceras muntligen. Den här standarden kräver att revisorn utövar en professionell bedömning för att avgöra när muntlig kommunikation av en fråga inte är tillräcklig och det är lämpligt med skriftlig kommunikation. Därutöver måste vissa frågor kommuniceras skriftligen, såsom det anges i denna standard.*

- 1.8.5. I vissa fall är hela styrelsen engagerad i att leda företaget, till exempel ett LCE där en enda ägare leder företaget och ingen annan har en styrande roll. I dessa fall, om frågor som krävs enligt denna standard kommuniceras med en eller flera personer med ledningsansvar, och dessa personer även ansvarar för styrningen, behöver inte frågorna kommuniceras igen med samma person/er i deras styrande roll. Revisorn ska ändå förvissa sig om att kommunikation med en eller flera personer med ledningsansvar innebär fullgod information till alla dem som revisorn annars skulle kommunicera med i deras egenskap av styrelseledamöter.
- 1.8.6. Där svaren på frågor till företagsledningen och, i i tillämpliga fall, styrelsen om en särskild fråga är inkonsekventa ska revisorn undersöka denna inkonsekvens.

#### *Särskild kommunikation i samband med oegentligheter*

- 1.8.7. Om revisorn har identifierat en oegentlighet, eller har fått information som tyder på att en oegentlighet kan föreligga, ska revisorn utan onödigt dröjsmål kommunicera de frågorna, såvida det inte är förbjudet enligt lag eller annan författning, till lämplig nivå inom företagsledningen i syfte att informera dem som har det primära ansvaret för att förebygga och upptäcka oegentligheter i frågor som är relevanta för deras ansvarsområden.

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*Inom den offentliga sektorn kan kraven på att rapportera oegentligheter, vare sig de upptäcks genom revisionsprocessen eller inte, vara föremål för särskilda bestämmelser gällande revisorns mandat eller relaterade lagar eller andra författningar.*

- 1.8.8. Såvida det inte är förbjudet enligt lag eller annan författning ska revisorn utan onödigt dröjsmål kommunicera med styrelsen om han eller hon har identifierat eller misstänker oegentligheter som omfattar

- (a) företagsledningen, såvida inte någon i styrelsen är engagerad i att leda företaget,
  - (b) anställda som har viktiga roller i företagets system för intern kontroll, eller
  - (c) övriga där oegentligheterna kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.
- 1.8.9. Om revisorn misstänker oegentligheter som involverar företagsledningen ska revisorn diskutera med styrelsen karaktären av, tidpunkterna för och omfattningen av de granskningsåtgärder som behövs för att slutföra revisionen.

### **1.9. Särskilda krav på dokumentation**

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

- 1.9.1. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta kommunikation om oegentligheter som har förekommit med företagsledningen, styrelsen, tillsynsmyndigheter och andra.

## 2. Revisionsbevis och dokumentation

### *Innehåll i denna del*

Del 2 anger kraven som ska tillämpas under hela revisionen avseende

- revisionsbevis.
- dokumentation. Inom enskilda delar kan det dessutom finnas särskilda krav på dokumentation.

### *Denna dels tillämpningsområde*

Kraven i denna del gäller under hela revisionsuppdraget.

### 2.1. Mål

#### 2.1.1. Revisorns mål är att

- (a) utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sätt som gör det möjligt för revisorn att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sitt uttalande i revisors rapport.
- (b) upprätta dokumentation som utgör en tillräcklig och ändamålsenlig dokumentation av grunden för revisors rapport och ger bevis på att revisionen har planerats och utförts i enlighet med ISA för LCE samt tillämplig lag och andra författningar.

### 2.2. Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

2.2.1. För att uppnå en rimlig säkerhet ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå för att därmed få möjlighet att dra rimliga slutsatser som grund för revisorns uttalande.

2.2.2. Revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

*Tillräcklighet är måttet på kvantiteten revisionsbevis. Det påverkas av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter (ju högre de bedömda riskerna, desto fler revisionsbevis behövs troligen) dels av kvaliteten på revisionsbevisen (ju högre kvalitet, desto färre revisionsbevis kanske behövs). Men i vissa fall räcker det inte att inhämta fler revisionsbevis för att uppväga deras dåliga kvalitet.*

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

*Större delen av revisorns arbete med att utforma sina uttalanden i revisors rapport består av att inhämta och utvärdera revisionsbevis. Huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats för att revisionsrisken ska minska till en godtagbart låg nivå, och därigenom ge revisorn möjlighet att dra rimliga slutsatser att grunda sina uttalanden i revisors rapport på, är en fråga om professionell bedömning.*

### 2.3. Information att använda som revisionsbevis

*Revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser att grunda revisorns uttalande på uppnås genom att utforma och genomföra åtgärder för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter*

(se del 6) och hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter (se del 7), liksom åtgärder i andra delar för att efterleva kraven i ISA för LCE.

Granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis kan utöver förfrågan, innefatta inspektion, observation, bekräftelse, omräkning, upprepning av aktivitet och analytisk granskning, ofta i någon form av kombination. Även om förfrågan kan ge viktiga revisionsbevis och till och med ge bevis för en felaktighet, ger enbart förfrågan vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns en väsentlig felaktighet på påståendenivån och inte heller för att kontroller fungerar.

Revisionsbevis är ackumulativa till sin natur och inhämtas främst genom granskningsåtgärder som genomförs under revisionens gång, men kan också innehålla information från andra källor, som

- tidigare revisioner (under förutsättning att revisorn har bekräftat att det inte har skett några förändringar),
- andra uppdrag som utförs för kunden, och
- revisionsföretagets kvalitetsstyrningsrutiner för att acceptera och behålla uppdraget.

Revisionsbevis kan komma inifrån ett företag eller från källor utanför företaget (företagets räkenskapsmaterial är en viktig källa till revisionsbevis), arbetet från företagsledningens specialist och innefattar information som både stödjer och bekräftar företagsledningens påståenden, samt motsäger sådana påståenden.

#### Automatiserade verktyg och tekniker (ATT)

ATT avser i denna standard IT-baserade processer som omfattar automatisering av metoder och processer, t.ex. dataanalys som använder modellering och visualisering, eller drönarteknik för att observera eller inspektera tillgångar.

Vid tillämpningen av denna standard kan en revisor utforma eller genomföra granskningsåtgärder manuellt eller med användning av ATT, och båda teknikerna kan vara effektiva. Oavsett vilka verktyg och tekniker som används måste revisorn följa kraven i denna standard.

Att använda ATT kan komplettera eller ersätta manuella eller repetitiva uppgifter. Under vissa omständigheter kan en revisor vid inhämtandet av revisionsbevis fastställa att användningen av ATT för att utföra vissa granskningsåtgärder kan resultera i mer övertygande revisionsbevis i förhållande till det påstående som testas. Under andra omständigheter kan det vara effektivt att genomföra granskningsåtgärder utan användning av ATT.

Användningen av ATT kan potentiellt skapa partiskhet eller en allmän risk för allt för stor tilltro till informationen eller resultatet av de granskningsåtgärder som genomförs. Hur kraftfulla de här verktygen än är, är de ingen ersättning för revisorns kunskap och professionella omdöme. Vidare gäller att även om revisorn kan ha tillgång till ett brett spektrum av data, inklusive från olika källor (dvs. ökad kvantitet) förblir utövandet av en professionellt skeptisk inställning nödvändig för att på ett kritiskt sätt kunna bedöma revisionsbevis som uppkommer genom användning av data och från resultaten från användningen av ATT.

- 2.3.1. När revisorn utformar och genomför granskningsåtgärder ska han eller hon beakta relevansen och tillförlitligheten hos den information som ska användas som revisionsbevis, inklusive information som kommer från externa informationskällor.

*Relevans handlar om det logiska sambandet med, eller betydelsen för, granskningsåtgärdens syfte och, i tillämpliga fall, det påstående som övervägs. Relevansen i informationen kan påverkas av inriktningen på granskningen.*

*Tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis påverkas av dess källa och karaktär, samt de omständigheter under vilka den inhämtades, däribland i förekommande fall kontrollerna över dess upprättande och bevarande. I allmänhet ökar tillförlitligheten hos informationen när den inhämtas från oberoende källor utanför företaget, av revisorn direkt, är ett originaldokument snarare än en kopia och är skriftlig och inte muntlig information. Det kan emellertid finnas omständigheter som skulle kunna påverka dessa generaliseringar.*

2.3.2. När revisorn använder information som har tagits fram av företaget ska han eller hon utvärdera om informationen är tillräckligt tillförlitlig för revisorns syften innefattande att, i den mån det krävs med hänsyn till omständigheterna

- (a) inhämta revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten hos informationen, och
- (b) utvärdera huruvida informationen är tillräckligt exakt och detaljerad för revisorns syften.

*Revisionsbevis om hur riktig och fullständig sådan information är kan inhämtas samtidigt som den faktiska granskningsåtgärden tillämpas på informationen, när det ingår i själva granskningsåtgärden att inhämta sådana revisionsbevis. I andra situationer kan revisorn ha inhämtat revisionsbevis om riktigheten och fullständigheten i sådan information genom att granska kontroller över upprättandet och bevarandet av informationen. Men i vissa situationer kan revisorn besluta sig för att det krävs ytterligare granskningsåtgärder.*

2.3.3. Såvida inte revisorn har anledning att tro motsatsen kan revisorn betrakta bokföring och dokument som äkta. Om omständigheter framkommer under revisionen som föranleder revisorn att tro att ett dokument inte är äkta eller att villkoren i ett dokument ändrats men detta inte har redovisats för revisorn, ska revisorn utreda detta ytterligare och avgöra vilken effekt det har på övriga revisionsbevis som har inhämtats.

2.3.4. Revisorn ska avgöra vilka ändringar eller tillägg till granskningsåtgärderna som är nödvändiga om

- (a) revisionsbevis som har inhämtats från en källa är oförenliga med dem som har inhämtats från en annan, eller
- (b) revisorn tvivlar på tillförlitligheten hos informationen som ska användas som revisionsbevis.

## 2.4. Allmänna krav på dokumentation

*ISA för LCE anger generella krav på dokumentation i denna del och, när så är lämpligt, särskilda krav på dokumentation i andra delar. Ett krav på dokumentation är enbart tillämpligt på krav som är relevanta under omständigheterna.*

2.4.1. Revisorn ska upprätta revisionsdokumentation utan onödigt dröjsmål som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå

- (a) karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts i enlighet med denna standard samt krav i lagar och andra författningar, inklusive att dokumentera
  - (i) identifikationsfaktorer för de särskilda poster eller förhållanden som har granskats,
  - (ii) vem som utförde revisionsarbetet och datumet då arbetet slutfördes,

- (iii) vem som gick igenom revisionsarbetet, när detta gjordes och genomgångens omfattning.
- (b) Resultaten av granskningsåtgärderna och vilka revisionsbevis som har inhämtats,
- (c) Betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser.

*Revisionsdokumentationen utgör bevis på att revisionen följer ISA för LCE. Revisionsdokumentationens form, innehåll och omfattning beror på uppdragets och företagets karaktär och omständigheter samt granskningsåtgärdernas karaktär.*

*Revisionsdokumentation kan vara i pappersformat eller elektroniskt format. Muntliga förklaringar från revisorn utgör i sig inte tillräckligt stöd för det revisionsarbete revisorn utfört eller de slutsatser som han eller hon kommit fram till, men kan användas för att förklara eller förtydliga information i revisionsdokumentationen.*

*Det är inte nödvändigt att inkludera äldre utkast av arbetspapper eller finansiella rapporter i revisionsdokumentationen.*

*Det är varken nödvändigt eller praktiskt genomförbart för revisorn att dokumentera alla frågor som beaktas eller professionella bedömningar som görs under en revision. Däremot måste revisorn upprätta revisionsdokumentation som utgör en tillräcklig och ändamålsenlig dokumentation av grunden för revisors rapport och ger bevis på att revisionen har planerats och utförts i enlighet med ISA för LCE samt tillämpliga lagar eller andra författningar. Revisorn behöver inte heller dokumentera separat (t.ex. i en checklista) att han eller hon har uppfyllt sådant som redan är dokumenterat i revisionsakten.*

#### *Betydelsefulla frågor*

*Att bedöma betydelsen av en fråga kräver en objektiv analys av fakta och omständigheter. Exempel på betydelsefulla frågor omfattar frågor som ger upphov till betydande risker, områden där de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter, omständigheter där revisorn har haft svårighet att genomföra de nödvändiga granskningsåtgärderna eller iakttagelser som skulle kunna resultera i ett modifierat uttalande.*

#### *När den ansvariga revisorn utför allt revisionsarbete*

*Om det rör sig om en revision där den ansvariga revisorn utför hela revisionsarbetet, kommer dokumentationen inte att innehålla sådant som kanske måste dokumenteras endast i syfte att informera eller instruera ett uppdragsteam eller för att ge bevis för att andra medlemmar av teamet har övervakat arbetet (det kommer t.ex. inte att finnas något att dokumentera som rör teamdiskussioner eller övervakning). Den ansvariga revisorn måste dock uppfylla kravet i punkt 8 på att upprätta dokumentation som kan förstås av en erfaren revisor, eftersom revisionsdokumentationen kan komma att granskas av externa parter av tillsynsskäl eller andra skäl.*

#### *Automatiserade verktyg och tekniker*

*Den här standarden gör ingen skillnad på olika verktyg och tekniker som revisorn kan använda för att utforma och genomföra granskningsåtgärder, t.ex. användningen av manuella eller*

*automatiserade tekniker med avseende på vad som måste dokumenteras. Oavsett vilka verktyg och tekniker som används måste revisorn följa relevanta krav på dokumentation.*

- 2.4.2. Om revisorn har identifierat information som är oförenlig med revisorns slutsatser om en betydelsefull fråga ska revisorn dokumentera hur denna oförenlighet hanterades av revisorn.
- 2.4.3. Om revisorn i undantagsfall bedömer att det är nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i standarden ska revisorn dokumentera hur de alternativa granskningsåtgärder som har utförts uppnår syftet med det kravet, samt skälen till avsteget.
- 2.4.4. Revisorn ska dokumentera diskussioner om betydelsefulla frågor med företagsledningen och, där det är lämpligt, styrelsen, och övriga, däribland karaktären på de betydelsefulla frågorna som diskuterades samt när och med vem diskussionerna ägde rum.

#### *Dokumentation av kommunikation*

- 2.4.5. När revisorn väljer att muntligt kommunicera sådana frågor som måste kommuniceras enligt denna standard, ska han eller hon innefatta dessa frågor i revisionsdokumentationen samt när och med vilka de kommunicerades.
- 2.4.6. I de fall frågor har behandlats skriftligt ska revisorn behålla ett exemplar av kommunikationen som del av revisionsdokumentationen. Skriftlig kommunikation behöver inte inkludera alla frågor som uppstod under revisionens gång.

### **3. Kvalitetsstyrning på uppdragsnivå**

#### *Innehåll i denna del*

Del 3 anger ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet för revisionsuppdraget.

#### *Denna dels tillämpningsområde*

Enligt ISQM 1 är revisionsföretaget ansvarigt för att utforma, implementera och använda ett kvalitetsstyrningssystem för revisioner av finansiella rapporter som ger revisionsföretaget en rimlig säkerhet om att

- revisionsföretaget och dess personal fullgör sitt ansvar i enlighet med professionella standarder och tillämpliga krav i lagar och andra författningar och utför uppdrag i enlighet med sådana standarder och krav, och
- uppdragsrapporter som utfärdas är lämpliga under omständigheterna.

Uppdragsteamet, under ledning av den ansvariga revisorn har, inom ramen för revisionsföretagets kvalitetsstyrningssystem, ansvar för att

- implementera revisionsföretagets åtgärder gällande kvalitetsrisker som är tillämpliga på revisionsuppdraget, med användning av information som kommuniceras av, eller erhålls från revisionsföretaget,
- fastställa om ytterligare åtgärder behövs på uppdragsnivån utöver dem som finns i revisionsföretagets riktlinjer och rutiner mot bakgrund av uppdragets karaktär och omständigheter, samt
- till revisionsföretaget kommunicera information från revisionsuppdraget som måste kommuniceras enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för att stödja utformningen, implementeringen och tillämpningen av revisionsföretagets kvalitetsstyrningssystem.

Kraven i denna del gäller under hela revisionsuppdraget.

#### **3.1. Mål**

3.1.1. Revisorns mål är att hantera kvaliteten på uppdragsnivå för att uppnå rimlig säkerhet att kvalitet har uppnåtts, så att

- (a) revisorn har uppfyllt sitt ansvar, och har utfört revisionen i enlighet med denna standard och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och
- (b) revisors rapport som avges är riktig under omständigheterna.

#### **3.2. Den ansvariga revisorns ansvar**

##### *Ledningsansvar för att hantera och uppnå kvalitet*

3.2.1. Den ansvariga revisorn ska ta

- (a) det övergripande ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet i revisionsuppdraget, inklusive att vara tillräckligt och ändamålsenligt delaktig under hela revisionsuppdraget, så att han eller hon har den grund som krävs för att avgöra om de väsentliga bedömningar som har gjorts, och



slutsatser som har dragits, är riktiga mot bakgrund av uppdragets karaktär och omständigheter, och

- (b) ansvar för att tydliga, konsekventa och effektiva åtgärder vidtas som avspeglar revisionsföretagets kvalitetsåtagande.

*Den ansvariga revisorns ansvar för att hantera och säkerställa kvalitet understöds av en kultur i revisionsföretaget som visar på ledningens engagemang för kvalitet.*

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

3.2.2. När den ansvariga revisorn tar det övergripande ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet i revisionsuppdraget ska han eller hon fastställa att karaktär, tidpunkter och omfattning av ledning, övervakning och genomgång

- (a) svarar mot revisionsuppdragets karaktär och omständigheter samt mot de resurser som har tilldelats, och
- (b) planeras och utförs i enlighet med revisionsföretagets riktlinjer och rutiner, denna standard, relevanta yrkesetiska krav samt krav i lagar och andra författningar.

#### *Tillräckligt och ändamålsenlig delaktighet*

*Den ansvariga revisorn kan på olika sätt visa att han eller hon är tillräckligt och ändamålsenligt delaktig under revisionsuppdraget när processer, arbetsuppgifter eller andra åtgärder har tilldelats till andra medlemmar i uppdragsteamet, bland annat genom*

- *Att informera dem som har tilldelats arbetsuppgifter om arten av deras ansvar och behörighet, omfattningen av det arbete som har tilldelats och målen med detta, samt tillhandahålla andra nödvändiga instruktioner och relevant information.*
- *Ledning och övervakning av dem som har tilldelats uppgifter.*
- *Genomgång av arbetet som utförs av dem som har tilldelats arbetsuppgifter för att utvärdera de slutsatser som dragits.*

#### *Ledning, övervakning och genomgång*

*Tillvägagångssättet för ledning, övervakning och genomgång kan anpassas till t.ex.*

- *Den tidigare erfarenhet som medlemmarna i uppdragsteamet har av företaget och området som ska granskas.*
- *De bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. En högre bedömd risk för väsentliga felaktigheter kan kräva en motsvarande ökning av omfattningen och frekvensen i ledning och övervakning av medlemmarna i uppdragsteamet samt en mer detaljerad genomgång av deras arbete.*
- *Kompetensen och förmågan hos de enskilda medlemmarna som utför arbetet i uppdragsteamet.*

3.2.3. Den ansvariga revisorn ska ansvara för att etablera och kommunicera det förväntade beteendet hos medlemmarna i uppdragsteamet, inklusive att understryka

- (a) att samtliga medlemmar i uppdragsteamet har ansvar för att bidra till hanteringen av och säkerställandet av kvalitet på uppdragsnivå,
- (b) betydelsen av yrkesetik, värderingar och attityder,
- (c) betydelsen av öppen och tydlig kommunikation inom uppdragsteamet, samt att stödja förmågan hos medlemmarna i uppdragsteamet att ta upp frågor utan rädsla för repressalier, och
- (d) betydelsen av att ha en professionellt skeptisk inställning under hela revisionsuppdraget.

*När den ansvariga revisorn uppfyller kraven i punkterna 3.2.2. och 3.2.3. kan han eller hon kommunicera direkt med andra medlemmar i uppdragsteamet och förstärka denna kommunikation genom sitt eget beteende och genom sina handlingar (t.ex. genom att föregå med gott exempel).*

#### *Relevanta yrkesetiska krav*

3.2.4. Den ansvariga revisorn ska ha en förståelse för de relevanta yrkesetiska kraven, inklusive dem som är relaterade till oberoende, som är tillämpliga mot bakgrund av revisionsuppdragets karaktär och omständigheter.

3.2.5. Om den ansvariga revisorn får kännedom om frågor som tyder på att det föreligger ett hot mot efterlevnaden av relevanta yrkesetiska krav eller att det har förekommit överträdelser av relevanta yrkesetiska krav, ska den ansvariga revisorn vidta åtgärder, t.ex.

- (a) att följa revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för att utvärdera hotet, och
- (b) rådgöra med andra i revisionsföretaget.

*Om det inte finns några andra i revisionsföretaget att rådgöra med kan den ansvariga revisorn rådgöra med andra utanför revisionsföretaget, såsom erfarna yrkesutövare hos andra revisionsföretag eller den professionella redovisnings- och revisionsorganisation där revisorn är medlem.*

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

3.2.6. Under hela revisionsuppdraget ska den ansvariga revisorn

- (a) ta ansvar för att andra medlemmar i uppdragsteamet har fått information om relevanta yrkesetiska krav samt revisionsföretagets motsvarande riktlinjer och rutiner för att identifiera, utvärdera och hantera hot mot efterlevnaden av relevanta yrkesetiska krav, och
- (b) vara uppmärksam, genom observationer och vid behov genom att ställa frågor, på överträdelser av relevanta yrkesetiska krav hos medlemmarna i uppdragsteamet.

#### *Resurser för uppdraget*

3.2.7. Med beaktande av karaktären på och omständigheterna gällande revisionsuppdraget samt revisionsföretagets motsvarande riktlinjer och rutiner ska den ansvariga revisorn

- (a) fastställa att
  - (i) tillräckliga och ändamålsenliga resurser för att utföra uppdraget tilldelas eller görs tillgängliga för uppdragsteamet i rätt tid, och

- (ii) medlemmarna i uppdragsteamet och revisorns eventuella externa specialister tillsammans har ändamålsenlig kompetens och förmåga, inklusive tillräckligt mycket tid, för att utföra uppdraget.
- (b) Om villkoren i (a) inte uppfylls ska den ansvariga revisorn vidta lämpliga åtgärder.

#### *Den ansvariga revisorns övriga ansvar*

##### 3.2.8. Den ansvariga revisorn ska

- (a) förstå informationen från revisionsföretagets övervaknings- och åtgärdsprocess såsom den kommuniceras av revisionsföretaget inklusive, om tillämpligt, informationen från övervaknings- och åtgärdsprocessen i nätverket och i nätverksföretagen, samt
  - (i) fastställa vilken relevans och effekt av den informationen på revisionsuppdraget, och
  - (ii) vidta lämpliga åtgärder, och
- (b) vara vaksam på information som kan vara relevant för revisionsföretagets övervaknings- och åtgärdsprocess och kommunicera till dem som är ansvariga för processen.

##### 3.2.9. Den ansvariga revisorn ska

- (a) ta ansvar för att meningsskiljaktigheter hanteras och blir lösta i enlighet med revisionsföretagets riktlinjer och rutiner,
- (b) ta ansvar för att konsultationer utförs i enlighet med revisionsföretagets riktlinjer och rutiner eller, där det bedöms som nödvändigt, om svåra frågor eller tvistefrågor,
- (c) fastställa att slutsatserna som har nåtts med avseende på meningsskiljaktigheter och svåra frågor eller tvistefrågor har dokumenterats, överenskommit med den part som har konsulterats, samt genomförts, och
- (d) inte datera revisors rapport innan eventuella meningsskiljaktigheter är lösta.

*Att bilda sig en objektiv uppfattning av lämpligheten i de bedömningar som har gjorts under revisionens gång kan innebära praktiska problem när samma person också genomför hela revisionen. Om det ingår ovanliga frågor kan det vara önskvärt att rådgöra med andra lämpligt erfarna revisorer eller den professionella redovisnings- och revisionsorganisationen.*

*Konsultation kan vara lämpligt eller krävas enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner när det förekommer*

- *frågor som är komplexa eller obekanta,*
- *betydande risker,*
- *betydande transaktioner som inte ingår i företagets normala verksamhet eller som på annat sätt tycks vara ovanliga,*
- *begränsningar som har införts av företagsledningen, eller*
- *överträdelser av lagar och andra författningar.*

*Meningsskiljaktigheter kan uppkomma inom uppdragsteamet, eller mellan uppdragsteamet och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget eller till och med med personer som utför arbetsuppgifter*

*inom revisionsföretagets kvalitetsstyrningssystem, såsom de personer som är ansvariga för att tillhandahålla konsultationer.*

*Vid överväganden av frågor relaterade till meningsskiljaktigheter, eller svåra frågor eller tvistefrågor kan den ansvariga revisorn också överväga om det fortfarande är lämpligt att använda ISA för LCE.*

- 3.2.10. För revisionsuppdrag som kräver en uppdragsanknuten kvalitetskontroll ska den ansvariga revisorn försäkra sig om att en särskild kvalitetsgranskare för uppdraget har utsetts och
- samarbeta med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget,
  - diskutera betydelsefulla frågor och betydelsefulla bedömningar som uppkommer under revisionsuppdraget med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, och
  - inte datera revisors rapport förrän den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen är slutförd.

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

- 3.2.11. Den ansvariga revisorn ska granska revisionsdokumentationen vid lämpliga tidpunkter under revisionsuppdraget, inklusive dokumentation av
- betydelsefulla frågor,
  - betydelsefulla bedömningar samt de slutsatser som dragits, och
  - övriga frågor som, enligt den ansvariga revisorns professionella bedömning, är relevanta för den ansvariga revisorns ansvarsområden.

*Den ansvariga revisorn använder professionellt omdöme vid fastställandet av vilka frågor som ska gås igenom, till exempel baserat på*

- revisionsuppdragets karaktär och omständigheter.*
- vilken teammedlem som utförde arbetet.*
- Frågor om iakttagelser från nyligen genomförda inspektioner.*
- Kraven i revisionsföretagets riktlinjer och rutiner.*

- 3.2.12. Den ansvariga revisorn ska, före avgivandet, gå igenom skriftlig formell kommunikation till företagsledningen, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) eller tillsynsmyndigheter.

### 3.3. Särskilda krav på dokumentation

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

- 3.3.1. Revisorn ska i revisionsdokumentationen inkludera följande:

- frågor som har identifierats, relevanta diskussioner samt slutsatser dragna med avseende på uppfyllandet av ansvaret för relevanta yrkesetiska krav, inklusive tillämpliga krav på oberoende.
- om revisionsuppdraget är föremål för en uppdragsanknuten kvalitetskontroll, att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen har avslutats per eller före datumet för revisors rapport.

## 4. Acceptera och behålla ett revisionsuppdrag samt förstagångsrevisioner

### *Innehåll i denna del*

Del 4 anger revisorns ansvar för att

- avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen. Däri ingår att fastställa att vissa förutsättningar för en revision är uppfyllda.
- fastställa att användningen av ISA för LCE är lämplig för revisionsuppdraget.

Del 4 hanterar också aktiviteter relaterade till förstagångsrevisioner.

### *Denna dels tillämpningsområde*

Del A i denna standard anger behörigheten för att fastställa den korrekta användningen av ISA för LCE. Den här delen anger den ansvariga revisorns åtaganden vid användning av denna standard som en del av revisionsföretagets processer för att acceptera eller behålla ett revisionsuppdrag av ett LCE.

Information och revisionsbevis som samlas under processer för att acceptera och behålla ett uppdrag för en kund används för att fastställa att ISA för LCE är lämplig för revisionsuppdraget, och ligger till grund för revisorns processer när han eller hon planerar revisionen, samt för identifiering och hantering av risker.

I förordet fastställs att denna standard bygger på förutsättningen att revisionsföretaget lyder under ISQM 1 eller nationella krav som är minst lika strikta. ISQM 1 kräver att revisionsföretaget etablerar kvalitetsmål som omfattar att acceptera och behålla kundrelationer och specifika uppdrag. Därutöver kan efterlevnad av ISQM 1 kräva att revisionsföretaget har riktlinjer och rutiner för att hantera andra frågor som är relevanta för denna del.

Revisionsuppdrag kan bara accepteras när revisorn anser att de relevanta yrkesetiska kraven, såsom oberoende och professionell kompetens och vederbörlig omsorg uppfylls och förutsättningarna för en revision finns. Därutöver överväger revisorn utförandet av andra tjänster än bestyrkandetjänster för revisionskunden och huruvida dessa tjänster är tillåtna.

Om revisionen är ett förstagångsuppdrag anger denna del också revisorns ansvar med avseende på ingående balanser.

### 4.1. Mål

#### 4.1.1. Revisorns mål är att

- (a) endast acceptera eller fortsätta med ett revisionsuppdrag när man har kommit överens om grunden för hur det ska utföras, genom att
  - (i) fastställa om det finns förutsättningar för en revision, och
  - (ii) bekräfta att det finns en gemensam förståelse av villkoren för revisionsuppdraget mellan revisorn och företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen.
- (b) för förstagångsrevisioner, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida
  - (i) ingående balanser innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period, och

- (ii) ändamålsenliga redovisningsprinciper avspeglade i de ingående balanserna har tillämpats konsekvent i de finansiella rapporterna för aktuell period eller om byten av redovisningsprinciper har redovisats korrekt samt om presentationen av dem och upplysningarna om dem är tillfredsställande enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

## 4.2. Förutsättningar för en revision

4.2.1. För att fastställa att det finns förutsättningar för en revision ska revisorn

- (a) fastställa om det ramverk för finansiell rapportering som ska användas vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart,
- (b) inhämta företagsledningens bekräftelse av att den är medveten om och förstår sitt ansvar
  - (i) för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,
  - (ii) för sådan kontroll som företagsledningen bedömer nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
  - (iii) att förse revisorn med
    - a. tillgång till all information som företagsledningen har kännedom om och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
    - b. ytterligare information som revisorn begär från företagsledningen för revisionens syfte, och
    - c. obegränsad tillgång till de personer inom företaget som revisorn bedömer det som nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

4.2.2. Om förutsättningarna för en revision saknas ska revisorn diskutera detta med företagsledningen. Revisorn ska inte acceptera det föreslagna revisionsuppdraget, såvida det inte krävs i lagar och andra författningar

- (a) om revisorn har fastställt att ramverket för finansiell rapportering som ska tillämpas vid upprättandet av de finansiella rapporterna inte är acceptabelt, eller
- (b) om företagsledningens bekräftelse på att den godkänner och förstår sitt ansvar inte har inhämtats.

4.2.3. Om företagsledningen eller styrelsen i villkoren för det föreslagna revisionsuppdraget begränsar inriktningen och omfattningen av revisorns arbete på ett sådant sätt att revisorn anser att begränsningen kommer att leda till att han eller hon avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn inte acceptera ett sådant begränsat uppdrag som ett revisionsuppdrag, såvida det inte krävs i lagar och andra författningar.

## 4.3. Överväganden för att acceptera eller behålla ett uppdrag

*Att utföra processer för att acceptera eller behålla ett uppdrag innan planeringen tar sin början hjälper revisorn att identifiera och utvärdera händelser eller omständigheter som kan ha en negativ påverkan på revisorns förmåga att planera och utföra det aktuella uppdraget.*

## 4.3.1. Den ansvariga revisorn ska fastställa att

- (a) revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för att acceptera och behålla revisionsuppdraget har följts<sup>9</sup>, och
- (b) slutsatser som nås i fråga om att acceptera och behålla ett revisionsuppdrag är riktiga, inklusive att revisionsuppdraget kan genomföras med tillämpning av ISA för LCE i enlighet med del A i standarden.

*Del A redogör för de frågor som är relevanta för den ansvariga revisorn för att fastställa den korrekta tillämpningen av ISA för LCE, särskilt i förhållande till begränsningarna med att använda denna standard.*

*Information och revisionsbevis som samlas under processer för att acceptera och behålla ett uppdrag för en kund kan användas för att fastställa att ISA för LCE ska användas. Ytterligare information kan också inhämtas vid utförandet av riskidentifierings- och bedömningsprocesser som kan ändra den ansvariga revisorns initiala beslut om användningen av ISA för LCE i enlighet med denna del. Del 6 (se punkt 6.5.1) anger att den ansvariga revisorn under processen för riskidentifiering och riskbedömning ska fastställa om de ursprungliga förutsättningarna och villkoren för användningen av ISA för LCE fortfarande gäller, detta med hänsyn till företagets karaktär och aktuella omständigheter. Beaktande av ytterligare information under hela revisionen kan förändra den ansvariga revisorns beslut om lämpligheten i att använda ISA för LCE.*

## 4.3.2. I vissa fall föreskriver lagar och andra författningar i den relevanta jurisdiktionen utformningen av eller ordalydelsen i revisors rapport i en form eller i ordalag som skiljer sig betydligt från kraven i denna standard. Om så är fallet ska revisorn utvärdera:

- (a) om användare skulle kunna missförstå vilken säkerhet som uppnås genom revisionen av de finansiella rapporterna och, i så fall
- (b) om ytterligare förklaringar i revisors rapport kan motverka tänkbara missförstånd

## 4.3.3. Om revisorn drar slutsatsen att ytterligare förklaringar i revisors rapport inte kan motverka tänkbara missförstånd, ska revisorn inte acceptera revisionsuppdraget, såvida det inte krävs i lagar och andra författningar. En revision som utförs i enlighet med sådan lag eller annan författning följer inte ISA för LCE. Revisorn ska därför inte ta med någon hänvisning till att revisionen har utförts enligt ISA för LCE i revisors rapport.

**4.4. Villkor för revisionsuppdraget**

## 4.4.1. Revisorn ska avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt.

*Om lag eller annan författning föreskriver att företagsledningens ansvar i praktiken är likvärdigt med vad som krävs enligt denna standard kan revisorn använda formuleringen i denna lag eller annan författning för att beskriva detta ansvar i det skriftliga avtalet.*

*I bilaga 2 finns ett illustrativt exempel på ett uppdragsbrev.*

<sup>9</sup> ISQM 1, *Kvalitetsstyrning för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster*, punkt 30 anger revisionsföretagets ansvar för att etablera kvalitetsmål för att acceptera specifika uppdrag, inklusive bedömningar relaterade till finansiella och operativa prioriteringar för revisionsföretaget när de beslutar om de ska acceptera eller behålla specifika uppdrag.

- 4.4.2. Vid återkommande revisionsuppdrag ska revisorn bedöma om det finns omständigheter som gör att villkoren för revisionsuppdraget behöver ändras och om det är nödvändigt att påminna företaget om de gällande uppdragsvillkoren.
- 4.4.3. Revisorn ska inte gå med på en ändring i villkoren för revisionsuppdraget om den inte kan motiveras på ett rimligt sätt.
- 4.4.4. Om det begärs av revisorn att han eller hon, före slutförandet av revisionen, ska ändra revisionsuppdraget till ett uppdrag där revisorn uttalar sig med en lägre grad av säkerhet, ska han eller hon avgöra om detta har motiverats på ett rimligt sätt.

*Innan revisorn accepterar att ändra ett revisionsuppdrag till en översiktlig granskning eller relaterad tjänst kanske han eller hon behöver bedöma eventuella rättsliga eller avtalsmässiga följder av förändringen.*

- 4.4.5. Om villkoren för revisionsuppdraget ändras, ska revisorn och företagsledningen komma överens om och dokumentera de nya uppdragsvillkoren i ett uppdragsbrev eller någon annan passande form av skriftligt avtal.
- 4.4.6. Om revisorn inte kan gå med på en ändring av villkoren för revisionsuppdraget och företagsledningen inte tillåter honom eller henne att fortsätta det ursprungliga revisionsuppdraget, ska revisorn
- (a) avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämpliga lagar och andra författningar, och
  - (b) fastställa om han eller hon har en avtalsenlig eller annan förpliktelse att rapportera omständigheterna till andra parter, t.ex. styrelse, ägare eller tillsynsmyndigheter.

#### **4.5. Förstagångsrevisioner**

- 4.5.1. Om uppdraget är en förstagångsrevision och det har skett ett byte av revisorer ska revisorn kommunicera med den tidigare revisorn, i enlighet med relevanta yrkesetiska krav.
- 4.5.2. Revisorn ska läsa de senaste finansiella rapporterna, om sådana finns, och den tidigare revisorns rapport avseende dem, om sådan finns, för att inhämta information som är relevant för de ingående balanserna, inklusive upplysningar.
- 4.5.3. Om de finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor och denna har lämnat ett modifierat uttalande, ska revisorn bedöma hur effekten av det förhållande som gav upphov till modifieringen påverkar riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna för aktuell period.<sup>10</sup>
- 4.5.4. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis<sup>11</sup> om huruvida de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period genom att
- (a) fastställa om föregående periods utgående balanser har förts över till aktuell period på ett riktigt sätt eller justerats vid behov,
  - (b) fastställa om ändamålsenliga redovisningsprinciper har använts för de ingående balanserna, och

<sup>10</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.9.

<sup>11</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.6.



- (c) vidta en eller flera av följande åtgärder
- (i) om föregående års finansiella rapporter har blivit föremål för revision, inspektera den tidigare revisorns arbetspapper för att inhämta bevis avseende de ingående balanserna,
  - (ii) bedöma om de granskningsåtgärder som har utförts under aktuell period utgör bevis som är relevanta för de ingående balanserna, och
  - (iii) utföra särskilda granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om de ingående balanserna.

*Karaktären på och omfattningen av granskningsåtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis gällande ingående balanser beror på frågor som:*

- *de redovisningsprinciper som företaget följer.*
- *karaktären på konton, transaktionsslag och upplysningar samt risken för väsentliga felaktigheter i finansiella rapporter för den aktuella perioden.*
- *de ingående balansernas betydelse i relation till finansiella rapporter för den aktuella perioden.*
- *huruvida de finansiella rapporterna för den föregående perioden reviderades och, i så fall, om den tidigare revisorns uttalande var modifierat.*

4.5.5. Om revisorn inhämtar revisionsbevis som visar att de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt skulle kunna påverka de finansiella rapporterna för aktuell period, ska han eller hon utföra sådana ytterligare granskningsåtgärder som är lämpliga under rådande omständigheter för att avgöra effekten på de finansiella rapporterna för aktuell period.<sup>12</sup>

4.5.6 Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida de redovisningsprinciper som avspeglas i de ingående balanserna har tillämpats konsekvent i de finansiella rapporterna för aktuell period och huruvida byten av redovisningsprinciper har redovisats på ett lämpligt sätt samt om presentationen av dem och upplysningarna om dem är tillfredsställande enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

#### **4.6. Särskilda krav på kommunikation**

4.6.1. Revisorn ska kommunicera till styrelsen:

- (a) revisorns ansvar för att bilda sig en uppfattning och lämna ett uttalande i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna som har upprättats av företagsledningen, och
- (b) att revisorns ansvar inte befriar företagsledningen eller styrelsen från deras ansvar för tillsyn över upprättandet av de finansiella rapporterna.

#### **4.7. Särskilda krav på dokumentation**

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

4.7.1. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta frågor som har identifierats, relevanta diskussioner med personal samt slutsatser dragna med avseende på att acceptera och behålla kundrelationen och revisionsuppdraget.

<sup>12</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.7.

- 4.7.2. Revisorn ska dokumentera grunden för det avgörande som har gjorts gällande att använda ISA för LCE.
- 4.7.3. Revisorn ska dokumentera eventuella förändringar av det avgörande som har gjorts gällande att använda ISA för LCE om revisorn görs uppmärksam på ytterligare information under revisionen som kan ändra den professionella bedömningen i detta avseende.
- 4.7.4. Revisorn ska i ett uppdragsbrev eller annan form av lämpligt skriftligt avtal dokumentera
- (a) att revisionen kommer att utföras enligt ISA för LCE,
  - (b) målet med och omfattningen av revisionen av de finansiella rapporterna,
  - (c) revisorns och företagsledningens respektive ansvar,
  - (d) identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering för upprättandet av de finansiella rapporterna,
  - (e) hänvisning till den förutsedda formen för och det förutsedda innehållet i alla rapporter som ska avges av revisorn,
  - (f) ett uttalande om att det kan finnas omständigheter under vilka en rapport kan skilja sig från den förutsedda formen och det förutsedda innehållet.
- 4.7.5. Om det i lag eller annan författning i tillräcklig detalj fastställs vilka villkor som gäller för revisionsuppdraget som det hänvisas till i denna standard behöver revisorn inte dokumentera dem i ett skriftligt avtal, förutom det faktum att han eller hon har konstaterat att sådan lag eller annan författning är tillämplig och att företagsledningen är medveten om och förstår sitt ansvar.

## 5. Planering

### *Innehåll i denna del*

Del 5 anger revisorns ansvar för att planera revisionen (inklusive att hålla en diskussion med uppdragsteamet) samt konceptet väsentlighet när han eller hon genomför revisionen.

### *Denna dels tillämpningsområde*

Planeringen är ingen avskild fas av revisionen, utan snarare en kontinuerlig och iterativ process som uppdateras och ändras under revisionens gång. Del 6, att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter, och del 7, att hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter, är också relevanta för denna del.

Vissa krav inom denna del är kopplade till processer i andra delar och kan kräva att revisorn utför dessa processer för att kunna uppfylla kraven i denna del.

### 5.1. Mål

#### 5.1.1. Revisorns mål är att

- (a) planera revisionen så att den utförs på ett ändamålsenligt sätt, och
- (b) tillämpa begreppet väsentlighet på ett korrekt sätt vid planeringen och utförandet av revisionen.

### 5.2. Planeringsaktiviteter

*Karaktären, tidpunkten och omfattningen av planeringsaktiviteterna varierar beroende på företagets karaktär och omständigheter, uppdragsteamets storlek och karaktär, uppdragsteamets medlemmars tidigare erfarenhet av företaget samt eventuella förändringar av omständigheter som uppkommer under revisionsuppdraget.*

*Syftet och målet med att planera revisionen är desamma vare sig det gäller en förstagångsrevision eller ett återkommande uppdrag. Men vid en förstagångsrevision kan revisorn behöva utvidga planeringsarbetet, eftersom han eller hon vanligtvis inte har den tidigare erfarenhet av företaget som beaktas när återkommande uppdrag planeras.*

#### 5.2.1. Revisorn ska fastställa omfattning, tidpunkter och inriktning på revisionen och

- (a) identifiera de särskilda förhållanden i uppdraget som avgränsar dess omfattning och inriktning,
- (b) fastställa uppdragets rapporteringsmål för att kunna planera tidpunkt för revisionen och vilken typ av kommunikation som krävs,
- (c) beakta de faktorer som enligt revisorns professionella bedömning har betydelse för ledningen av uppdragsteamets arbete,
- (d) beakta resultaten av det inledande uppdragsarbetet och, i tillämpliga fall, om kunskap från andra uppdrag som den ansvariga revisorn har utfört åt företaget är relevant, och
- (e) fastställa vilka och hur omfattande resurser som krävs för att utföra uppdraget samt när arbetet ska utföras.

Att fastställa granskningens omfattning, tidpunkt och inriktning behöver inte vara komplicerat eller tidskrävande. En kortfattad promemoria upprättad efter att föregående års revision har avslutats baserad på en genomgång av arbetspapperen, som lyfter fram frågor som har identifierats under den just avslutade revisionen och som har uppdaterats under den innevarande perioden utifrån diskussioner med ägaren-företagsledaren kan t.ex. duga som den dokumenterade revisionsstrategin för det aktuella revisionsuppdraget. För granskningsplanen kan standardgranskningsprogram eller checklistor som har utarbetats med antagandet om att endast ett fåtal kontroller finns vilket oftast är fallet i mindre komplexa företag, användas förutsatt att de anpassas till de förhållanden som gäller för uppdraget, däribland revisorns riskbedömningar.

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

5.2.2. Den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet ska medverka i planeringen av revisionen.

5.2.3. Revisorn ska planera karaktären, tidpunkten och omfattningen av ledning och övervakning av medlemmarna i uppdragsteamet samt genomgång av deras arbete.

5.2.4. Den ansvariga revisorn ska överväga information inhämtad under processen för att acceptera och behålla uppdraget vid planeringen och utförandet av revisionen.

5.2.5. När den information som används för att planera och utföra revisionen har inhämtats vid tidigare arbete åt företaget, eller i samband med tidigare revisioner, ska revisorn utvärdera om denna information förblir relevant och tillförlitlig som revisionsbevis under den aktuella perioden.

5.2.6. Revisorn ska under revisionens gång vid behov uppdatera och ändra omfattning, tidpunkter och inriktning.

#### *Diskussion i uppdragsteamet*

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

5.2.7. Den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet ska diskutera hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter, inklusive

- (a) tillämpningen av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering på företagets fakta och omständigheter.
- (b) hur och var företagets finansiella rapporter kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, inklusive hur oegentligheterna kan uppkomma, och hur oegentligheter eller misstag skulle kunna uppkomma från närstående relationer eller närståendetransaktioner.

Diskussioner inom uppdragsteamet ska genomföras oavsett uppfattningen som uppdragsteamet kan ha om att företagsledningen och, där det är tillämpligt, styrelsen är ärliga och hederliga.

*Diskussionen i uppdragsteamet kan också innefatta andra frågor hänförliga till revisionen, såsom logistiska, operativa eller övriga frågor (såsom när risken för väsentliga felaktigheter kan ha*

*förändrats från föregående år eller frågor som är hänförliga till relevanta yrkesetiska krav, inklusive oberoende) samt tidpunkt för revisionen och kommunikation som krävs.*

5.2.8. När det finns personer i uppdragsteamet som inte deltar i diskussionen ska den ansvariga revisorn fastställa vilka frågor som dessa teammedlemmar ska informeras om.

*Använda det arbete som har utförts av företagsledningens specialist*

5.2.9. Om information som ska användas som revisionsbevis har tagits fram genom att arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen har använts, ska revisorn, i den utsträckning som krävs och med hänsyn tagen till vilken betydelse specialistens arbete har för revisorns syften

- (a) utvärdera specialistens kompetens, förmåga och objektivitet, och
- (b) skaffa sig en förståelse av specialistens arbete.

*Utvärdera kompetensen, förmåga och objektiviteten hos en specialist från företagsledningen*

*Kompetens avser karaktären på och nivån på specialistens sakkunskap. Förmåga avser hur specialisten utnyttjar den kompetensen med hänsyn till uppdragets omständigheter. Objektivitet avser de möjliga effekter som bristande objektivitet, intressekonflikter eller andras inflytande kan ha på specialistens professionella eller affärsmässiga bedömning. Frågor som rör utvärdering av specialistens kompetens, förmåga och objektivitet kan innefatta huruvida specialistens arbete omfattas av standarder för hur arbetet tekniskt ska utföras eller andra yrkesmässiga krav eller branschkrav.*

*Skaffa sig en förståelse av företagsledningens specialists arbete*

*När revisorn skaffar sig en förståelse av arbetet som utförs av företagsledningens specialist kan det vara till hjälp för revisorn att bedöma avtalet mellan företaget och specialisten för att fastställa lämpligheten i följande för revisionens syften:*

- *karaktären, omfattningen och målet med specialistens arbete,*
- *respektive roller och ansvarsområden för företagsledningen och denna specialist, och*
- *karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av kommunikation mellan företagsledningen och specialisten, däribland formen på eventuella rapporter som specialisten ska lämna.*

*Fastställa om arbetet från en specialist anlitad av revisorn ska användas i revisionsarbetet*

5.2.10. Om sakkunskap inom ett annat område än redovisning eller revision är nödvändigt för att erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska revisorn avgöra om han eller hon ska använda arbetet från en specialist anlitad av revisorn.

*Om upprättandet av de finansiella rapporterna innefattar användningen av sakkunskap inom något annat område än revision kanske inte revisorn, som är kompetent inom redovisning och revision, besitter den nödvändiga sakkunskapen för att göra en revision de finansiella rapporterna. Revisorns avgörande om huruvida han eller hon ska använda arbetet från en specialist anlitad av revisorn och, i så fall, när och i vilken omfattning, hjälper revisorn att uppfylla kraven i punkterna 3.2.7. och 5.2.1.(e). Allt eftersom revisionen fortskrider, eller allt eftersom förutsättningarna förändras, kan revisorn behöva ompröva tidigare beslut om att använda en specialist anlitad av revisorn.*

*Revisorn är ensam ansvarig för det revisionsuttalande som görs, och det ansvaret minskas inte på något sätt genom användningen av en specialist anlitad av revisorn. Oaktat det, om revisorn som använder arbetet från en specialist anlitad av revisorn, baserat på genomförda granskningsåtgärder och de bevis som har erhållits, når slutsatsen att arbetet från specialisten är lämpligt för revisionens syften, kan revisorn acceptera specialistens iakttagelser eller slutsatser inom expertens område som lämpliga revisionsbevis.*

5.2.11. Revisorn ska överväga följande när han eller hon fastställer karaktären, tidpunkten och omfattningen av processer hänförliga till specialisten anlitad av revisorn:

- (a) karaktären på frågan som specialistens arbete avser,
- (b) riskerna för väsentliga felaktigheter i frågan som specialistens arbete avser,
- (c) betydelsen av specialistens arbete inom ramen för revisionen,
- (d) revisorns kunskap om och tidigare erfarenhet av arbete utfört av specialisten, och
- (e) om specialisten lyder under revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetsledning.

5.2.12. Om revisorn använder en specialist i revisionsarbetet, ska revisorn

- (a) bedöma om specialisten anlitad av revisorn har den kompetens, kapacitet och objektivitet som krävs för revisorns syften. I fallet med en extern specialist anlitad av revisorn ska utvärderingen av objektivitet omfatta frågor gällande intressen och relationer som kan skapa ett hot mot specialistens objektivitet,
- (b) skaffa sig en tillräcklig förståelse av området för specialistens sakkunskap för att göra det möjligt för revisorn att fastställa karaktären, omfattningen och målen med specialistens arbete för revisorns syften, samt utvärdera ändamålsenligheten i det arbetet för revisorns syften, och
- (c) komma överens, skriftligen när det är lämpligt, om karaktären, omfattningen och målen med specialistens arbete, respektive roller och ansvarsområden för revisorn och specialisten, karaktär, tidpunkt och omfattning av kommunikationen samt behovet för specialisten att följa krav på sekretess.

### 5.3. Väsentlighet

5.3.1. Revisorn ska fastställa en väsentlighetsnivå för de finansiella rapporterna som helhet.

#### *Väsentlighet vid en revision*

*Begreppet väsentlighet tillämpas av revisorn när han eller hon planerar och utför revisionen, utvärderar hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats samt när han eller hon utformar sitt uttalande i revisors rapport.*

*Revisorns fastställande av väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och påverkas av revisorns uppfattning om de behov av finansiell information som användare av de finansiella rapporterna har.*

*Revisorns professionella bedömning av felaktigheter som kommer att betraktas som väsentliga utgör grunden för att*

- *bestämma karaktären, omfattningen och tidpunkt för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter,*

- identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, och
- bestämma fortsatta granskningsåtgärders karaktär, omfattning och tidpunkt

Användning av referensvärden för att fastställa väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet

En vanlig utgångspunkt vid fastställande av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet är att tillämpa en procentandel av ett valt referensvärde. Nedan följer några faktorer som kan påverka identifieringen av ett lämpligt referensvärde:

- de finansiella rapporternas viktiga beståndsdelar (t.ex. tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader)
- om det finns poster som brukar tilldra sig uppmärksamheten hos användarna
- företagets karaktär, var företaget befinner sig i sin livscykel samt den bransch och ekonomiska miljö som företaget verkar i,
- företagets ägarstruktur och hur det finansieras. T.ex. om ett företag finansieras helt med skulder snarare än eget kapital kan användarna fästa större vikt vid tillgångar och anspråk på dem än på företagets resultat, och
- referensvärdets relativa volatilitet.

Exempel på referensvärden som kan vara lämpliga beroende på företagets omständigheter är olika kategorier av redovisat resultat, t.ex. vinst före skatt, summa intäkter, bruttovinst och totala kostnader, summa eget kapital eller substansvärde. Vinst före skatt från den löpande verksamheten används ofta för vinstorienterade företag. Om vinsten före skatt från den löpande verksamheten varierar mycket, kan andra referensvärden vara lämpligare, t.ex. bruttovinst eller summa intäkter. För ett icke-vinstdrivande företag kan ett referensvärde såsom intäkter, kostnader, tillgångar eller eget kapital vara mer relevant.

Om ett företags vinst före skatt från den löpande verksamheten är genomgående obetydlig, t.ex. i ägarledda företag där ägaren tar ut en stor del av vinsten före skatt i form av lön eller annan ersättning, kan ett referensvärde som t.ex. vinst före lön, ersättning och skatt vara mer relevant.

Det finns ett förhållande mellan procentandelen och det valda referensvärdet på så sätt att en procentandel som tillämpas på vinst före skatt från den löpande verksamheten normalt är högre än en procentandel som tillämpas på totala intäkter.

Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn

De primära användarna av finansiella rapporter från offentliga företag är många gånger lagstiftare och tillsynsmyndigheter. Dessutom kan de finansiella rapporterna användas som underlag för andra beslut än ekonomiska beslut. Fastställandet av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) vid en revision av finansiella rapporter från ett företag inom den offentliga sektorn påverkas därför av krav i lagar och andra författningar och av de behov av finansiell information som lagstiftare och allmänheten har med hänsyn till arbetet inom den offentliga verksamheten.

Om det rör sig om ett företag inom den offentliga sektorn, kan totala kostnader eller nettokostnader (kostnader minus intäkter eller utgifter minus inkomster) vara lämpliga referensvärden för

*verksamheten. Om ett företag inom den offentliga sektorn förvaltar offentliga tillgångar, kan tillgångar vara ett lämpligt referensvärde.*

- 5.3.2. Revisorn ska också fastställa den väsentlighetsnivå eller de väsentlighetsnivåer som ska tillämpas på särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar om det, med hänsyn till företagets särskilda omständigheter, finns ett eller flera särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar som skulle kunna innehålla felaktigheter under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet, som rimligtvis skulle kunna förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar på grund av de finansiella rapporterna.
- 5.3.3. Revisorn ska fastställa arbetsväsentlighet i syfte att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter samt fortsatta granskningsåtgärders karaktär, omfattning och tidpunkt.

*Att planera revisionen endast i syfte att upptäcka enskilda väsentliga felaktigheter innebär att man förbiser det faktum att enskilda oväsentliga felaktigheter kan summeras till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna och lämnar inget utrymme för eventuella oupptäckta felaktigheter. Arbetsväsentlighet (som enligt definitionen är ett eller flera belopp) bestäms lägre än väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet för att minska aggregeringsrisken till en lämpligt låg nivå.*

*Fastställandet av arbetsväsentlighet är inte en enkel mekanisk beräkning och kräver professionellt omdöme. Det påverkas av revisorns förståelse av företaget, som uppdateras under riskbedömningen, samt av karaktären på och omfattningen av felaktigheter som har identifierats under tidigare revisioner och därmed av revisorns förväntningar om felaktigheter under den aktuella räkenskapsperioden.*

*Uppenbart betydelselösa felaktigheter*

*Del 7 kräver att revisorn sammanställer felaktigheter identifierade under revisionen, utöver dem som är uppenbart betydelselösa. Under planeringen kan revisorn ange ett belopp under vilket felaktigheter i belopp i de enskilda finansiella rapporterna skulle vara uppenbart betydelselösa, och skulle inte behöva sammanställas eftersom revisorn förväntar sig att sammanställningen av sådana belopp uppenbart inte skulle ha någon väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.*

- 5.3.4. Om revisorn får kännedom om information under revisionen som skulle ha inneburit att revisorn redan från början skulle ha fastställt ett annat belopp (eller andra belopp) ska revisorn ändra väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om tillämpligt, väsentlighetsnivån för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar).
- 5.3.5. Om revisorn drar slutsatsen att det är lämpligt med en lägre väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) än den som har fastställts från början, ska revisorn fastställa om det är nödvändigt att ändra arbetsväsentlighet och om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt fortfarande är lämpliga.

#### **5.4. Särskilda krav på kommunikation**

- 5.4.1. Revisorn ska kommunicera till företagsledningen och, där det är lämpligt, styrelsen en översikt över revisionens planerade omfattning, tidpunkt och inriktning på revisionen.

#### **5.5. Särskilda krav på dokumentation**



*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

5.5.1. Revisorn ska i revisionsdokumentationen inkludera en beskrivning av omfattning, tidpunkt och inriktning på revisionen, inklusive karaktären på, tidpunkt för och omfattning av granskningsinsatserna, samt betydande förändringar som görs under revisionen, tillsammans med orsakerna till sådana ändringar.

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

5.5.2. Revisorn ska i revisionsdokumentationen inkludera de frågor som har diskuterats inom uppdragsteamet samt betydande beslut, inklusive de betydande besluten avseende hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

5.5.3. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta

- (a) följande belopp och de faktorer som har beaktats då de har fastställts (inklusive eventuella ändringar om tillämpligt):
  - (i) väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet,
  - (ii) om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller -nivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar, samt
  - (iii) arbetsväsentlighet.
- (b) belopp under vilket felaktigheter skulle betraktas som uppenbart betydelselösa.

## 6. Identifiering och bedömning av risker

### *Innehåll i denna del*

Del 6 innehåller kraven som är relevanta för revisorns ansvar för att genomföra granskningsåtgärder och relaterade aktiviteter för att

- skaffa sig en förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och företagets system för intern kontroll,
- identifiera risker för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- bedöma inneboende risker och kontrollrisker.

Bilaga 3 illustrerar den iterativa karaktären på revisorns identifiering och bedömning av risker.

### *Denna dels tillämpningsområde*

Den här delen behandlar revisorns ansvar för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vilket bildar grunden för de granskningsåtgärder som genomförs för att hantera bedömda risker i del 7. Del 5 innehåller revisorns förpliktelser i fråga om att planera aktiviteter, inklusive kraven på diskussioner med uppdragsteamet.

### 6.1. Mål

- 6.1.1. Revisorns mål är att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna för att skapa en grund för utformning och utföra åtgärder utifrån de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter (de bedömda riskerna).

*Revisorns förståelse av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll gör det möjligt för revisorn att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. Revisorns process för identifiering och bedömning av risker är iterativ och dynamisk.*

### 6.2. Processer för att identifiera och bedöma risker och näraliggande aktiviteter

- 6.2.1. Revisorn ska utforma och genomföra riskbedömning för att erhålla revisionsbevis som erbjuder en ändamålsenlig grund för:

- (a) att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna, och
- (b) utformningen av fortsatta granskningsåtgärder.

*Revisorn ska använda sitt professionella omdöme för att avgöra karaktären på och omfattningen av de åtgärder som ska genomföras, vilka kan variera baserat på formaliteten i företagets riktlinjer och rutiner.*

*Vissa mindre komplexa företag, och i synnerhet ägarledda företag, kanske inte har etablerade strukturerade processer och system eller kanske har etablerade processer eller system med begränsad dokumentation eller brist på konsekvens i hur de genomförs. När sådana system och processer saknar formalitet krävs ändå att åtgärderna som beskrivs i punkt 6.2.3 genomförs.*

*Att utforma och genomföra åtgärder för att inhämta revisionsbevis på ett sätt som inte är partiskt mot att inhämta revisionsbevis som kan vara stödjande eller mot att exkludera revisionsbevis som kan vara motsägelsefulla kan omfatta att inhämta revisionsbevis från olika källor inom och utom företaget. Revisorn behöver emellertid inte utföra en uttömmande sökning för att identifiera alla möjliga källor till bevis.*

6.2.2. När revisorn inhämtar revisionsbevis för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter och utforma fortsatta granskningsåtgärder ska han eller hon beakta information från

- (a) åtgärder för att acceptera eller behålla ett uppdrag, och
- (b) när det är tillämpligt, andra uppdrag som utförs av den ansvariga revisorn för företaget.

6.2.3. Åtgärderna för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter ska inkludera

- (a) frågor till företagsledningen och andra lämpliga personer inom företaget,
- (b) analytisk granskning, och
- (c) observation och inspektion.

*Revisorn behöver inte utföra alla dessa åtgärder avseende alla aspekter av revisorns förståelse som krävs enligt denna del.*

*Analytisk granskning som genomförs som en åtgärd för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter bidrar till att identifiera inkonsekvenser, ovanliga transaktioner eller händelser, och belopp, nyckeltal och trender som kan vara tecken på förhållanden som kan påverka revisionen. Ovanliga eller oväntade relationer som identifieras kan hjälpa revisorn att identifiera risker för väsentliga felaktigheter, framför allt risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, inklusive dem som avser intäktskonton.*

*Analytisk granskning som genomförs som en del av riskidentifieringen och -bedömningen kan innefatta både finansiell (t.ex. försäljningspriser) och icke-finansiell information (t.ex. volymer av sålda varor) samt användningen av data sammanställda på en hög nivå. Revisorn kan genomföra en enkel jämförelse av informationen, t.ex. förändringen i konton från konton under föregående perioder för att identifiera potentiella områden med högre risk.*

*Observation och inspektion kan stödja, bekräfta eller motsäga förfrågningar till företagsledningen och andra, och kan även ge information om företaget och dess miljö. I de fall där riktlinjer eller rutiner inte är dokumenterade, eller företagets kontroller saknar formalitet, kan revisorn ändå inhämta vissa revisionsbevis för att stödja identifieringen och bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter genom att observera eller inspektera hur kontrollen har genomförts.*

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*När revisorerna ställer frågor till dem som kan ha information som sannolikt kan vara till hjälp vid identifieringen av risker för väsentliga felaktigheter kan revisorer av företag inom den offentliga sektorn inhämta information från ytterligare källor, t.ex. från de revisorer som är delaktiga i arbetet eller andra revisioner hänförliga till företaget. Åtgärder som genomförs av revisorer av företag inom den offentliga sektorn för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter kan också omfatta observation och inspektion av dokument upprättade av ledningen för ett lagstiftande organ, t.ex. hänförliga till obligatorisk resultatrapportering.*

*Automatiserade verktyg och tekniker*

*Om revisorn använder automatiserade verktyg och tekniker kan han eller hon genomföra granskningsåtgärder för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter för relativt stora datavolymer (från huvudboken, reskontran eller övriga verksamhetsdata) bland annat för analys, observation eller inspektion.*

6.2.4. Vid utformningen och genomförandet av åtgärder för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter ska revisorn överväga möjliga risker för väsentliga felaktigheter som uppkommer på grund av

- (a) oegentligheter eller misstag,
- (b) närstående relationer och närståendetransaktioner, och
- (c) händelser eller omständigheter som kan leda till betydande tvivel på företagets förmåga till fortsatt drift.

*Oegentligheter*

*Bedräglig finansiell rapportering innefattar avsiktliga felaktigheter, däribland utelämnanden av belopp eller upplysningar i finansiella rapporter i syfte att vilseleda användarna av de finansiella rapporterna. Bedräglig finansiell rapportering innefattar ofta att företagsledningen åsidosätter kontroller som annars tycks fungera, såsom att redovisa fiktiva bokföringsposter nära slutet av en rapporteringsperiod.*

*Förskingring av tillgångar innefattar stöld av företagets tillgångar och begås ofta av anställda och beloppen är i många fall små och oväsentliga. Ibland är dock företagsledningen inblandad och ofta är det lättare för företagsledningen att kamouflera eller dölja förskingring så att den blir svår att upptäcka.*

*Förskingring av tillgångar kombineras ofta med falsk eller vilseledande bokföring eller dokumentation som ska dölja det faktum att tillgångarna saknas eller har pantsatts utan godkännande.*

*I ett LCE kan det finnas andra riskfaktorer hänförliga till oegentligheter än i mer komplexa företag. Å ena sidan kan företagsledningen eller ägaren-företagsledaren uppnå en mer effektiv tillsyn än i ett mer komplext företag, vilket kan kompensera för de mer begränsade möjligheterna till arbetsfördelning. Å andra sidan kan en begränsad arbetsfördelning och en mer direkt inblandning från företagsledningen eller ägaren-företagsledaren ge företagsledningen eller ägaren-företagsledaren större möjligheter att åsidosätta kontroller och begå oegentligheter. LCE, inklusive ägare-företagsledare kan också ha en press på sig eller incitament för att begå oegentligheter än företagsledningen i mer komplexa företag. I bilaga 4 presenteras riskfaktorer relaterade till oegentligheter relevanta för mindre komplexa företag.*

*Närstående parter*

*I vissa LCE kan närståendetransaktioner vara vanliga mellan ägare-företagsledare och nära familjemedlemmar, i synnerhet i fåmansbolag. Dessa transaktioner kanske inte utförs till normala marknadsvillkor, t.ex. kan vissa närståendetransaktioner genomföras utan att det förekommer någon ersättning, eller för en ersättning som skiljer sig betydligt från det verkliga värdet.*

*Fortsatt drift*

*Händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga till fortsatt drift av särskild relevans för ett LCE innefattar dels risken att banker och andra långivare, nära familjemedlemmar eller ägaren-företagsledaren kan upphöra att stödja företaget, dels risken för förlust av en huvudsaklig leverantör, större kund, nyckelperson eller rätten att verka under en licens, ett franchiseavtal eller något annat avtal.*

6.2.5. Om revisionsuttalandet om den föregående periodens finansiella rapporter var modifierat ska revisorn utvärdera påverkan på det aktuella årets finansiella rapporter när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter.

**6.3. Förstå relevanta aspekter av företaget**

*Revisorns förståelse för relevanta aspekter av företaget, inklusive företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt företagets system för intern kontroll skapar en referensram inom vilken revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter, och ligger även till grund för hur revisorn planerar och genomför fortsatta granskningsåtgärder.*

*Frågor till företagsledningen och andra personer inom företaget*

6.3.1. Revisorn ska ställa frågor till företagsledningen och, där det är lämpligt, till styrelsen, om

- (a) hur företaget identifierar affärsrisker relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna och hur de hanteras,
- (b) riskerna för oegentligheter i företaget och de kontroller som företagsledningen har inrättat för att motverka dessa risker,
- (c) karaktären på och omfattningen av företagsledningens direkta inblandning i verksamheten eller andra aktiviteter som kan hjälpa företagsledningen att förhindra eller upptäcka felaktigheter i den finansiella rapporteringen eller identifiera kontroller som inte fungerar som de är avsedda att göra.
- (d) identiteten på enhetens närstående parter, inklusive
  - (i) förändringar från den föregående perioden,
  - (ii) karaktären på relationerna mellan företaget och dess närstående, och
  - (iii) om företaget ingick några transaktioner med dessa närstående under perioden och, i så fall, typen av och syftet med transaktionerna, och
- (e) huruvida företaget följer lagar eller andra författningar som kan ha en påverkan på de finansiella rapporterna, och om det finns någon korrespondens med relevanta tillståndsgivande myndigheter eller tillsynsmyndigheter som kan vara relevant för de finansiella rapporterna.
- (f) grunden för den avsedda tillämpningen av fortlevnadsprincipen vid upprättandet av de finansiella rapporterna om det föreligger händelser eller omständigheter som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel på företagets förmåga till fortsatt drift.

*Frågor till företagsledningen och, när det är lämpligt, styrelsen hjälper revisorn att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter och hantera de riskerna.*

*Frågor om hur företaget identifierar och bedömer sina affärsrisker relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna kan hjälpa revisorn att förstå*

- *var det finns identifierade affärsrisker,*
- *om, och på vilket sätt företaget har hanterat de riskerna,*
- *om de risker företaget står inför har identifierats, bedömts och hanterats på lämpligt sätt med avseende på företagets karaktär och omständigheter.*

*Frågor om riskerna för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter i företaget kan hjälpa revisorn att skaffa sig en förståelse av*

- *företagsledningens bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, inklusive karaktären på och omfattningen av sådana bedömningar, samt hur ofta de görs,*
- *företagsledningens process för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i företaget, inklusive eventuella särskilda risker för oegentligheter som företagsledningen har identifierat eller som den har gjorts uppmärksam på, eller transaktionsslag, konton eller upplysningar för vilka risken för oegentligheter är större,*
- *företagsledningens eventuella kommunikation med styrelsen rörande processerna för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i företaget.*

*Att ställa frågor om hur företagsledningen genomför aktiviteter för att förhindra eller upptäcka felaktigheter i den finansiella rapporteringen och identifierar kontroller som inte fungerar som avsett kan omfatta att ställa frågor om vilken information företagsledningen använder och på vilka grunder företagsledningen anser att informationen är tillräckligt tillförlitlig, samt att ställa frågor om hur brister åtgärdas. De här frågorna hjälper revisorn att förstå huruvida de övriga aspekterna av företagets system för intern kontroll finns på plats och fungerar på ett sätt som är lämpligt för företagets omständigheter med avseende på företagets karaktär och komplexitet.*

*Enligt antagandet om fortsatt drift upprättas de finansiella rapporterna utifrån antagandet om att företaget kommer att fortsätta driften under en överskådlig framtid. Generella finansiella rapporter upprättas utifrån antagandet om fortsatt drift, såvida företagsledningen inte har för avsikt att antingen avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ än att göra något av detta. När det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift redovisas tillgångar och skulder med antagandet att företaget kommer att kunna realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten.*

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

6.3.2. Revisorn ska dela relevant information som har inhämtats om företagets närstående med andra medlemmar i uppdragsteamet.

6.3.3. Revisorn ska i lämplig omfattning ställa frågor till företagsledningen och andra personer i företaget för att fastställa om dessa har kännedom om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar företaget.

*Förstå företaget och dess miljö*

6.3.4. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av

- (a) företagets organisationsstruktur, ägande och styrning och dess affärsmodell,
- (b) branschspecifika faktorer och andra externa faktorer som påverkar företaget.
- (c) hur företagets finansiella resultat mäts.
- (d) det juridiska ramverk som gäller för företaget och den bransch eller sektor där företaget är verksamt hur företaget följer detta ramverk.
- (e) företagets transaktioner samt övriga händelser och situationer som kan leda till ett behov av, eller ändringar i, uppskattningar i redovisningen som ska redovisas eller det ska lämnas upplysning om.
- (f) överenskommelser eller relationer som kan leda till oredovisade skulder eller framtida åtaganden.

*Att förstå företagets affärsmodell hjälper revisorn att förstå företagets mål och strategi, samt att förstå de affärsrisker som företaget tar och står inför. Att förstå företagets affärsrisker hjälper revisorn att identifiera risker för väsentliga felaktigheter, eftersom de flesta affärsrisker på sikt även får ekonomiska konsekvenser och således påverkar de finansiella rapporterna. När revisorn skaffar sig en förståelse av företagets affärsmodell kan han eller hon behöva överväga hur företaget använder IT.*

*Bland de branschspecifika faktorerna finns konkurrenssituation, leverantörs- och kundrelationer samt teknisk utveckling. Övriga externa faktorer som påverkar företaget och som revisorn kan beakta är klimatrelaterade risker, konjunkturen, räntenivåer och tillgången på finansiering, inflation och valutaförändringar.*

*När revisorn skaffar sig en förståelse av överenskommelser eller relationer som kan leda till oredovisade skulder eller framtida åtaganden kan han eller hon överväga att läsa mötesprotokoll och korrespondens med företagets externa jurist samt att inspektera konton för juridiska kostnader.*

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*Företag som bedriver verksamhet inom den offentliga sektorn kan skapa och leverera värde på andra sätt än dem som genererar rikedom till sina ägare, men har ändå en "affärsmodell" med ett särskilt syfte. Frågor som revisorer inom den offentliga sektorn kan skaffa sig en förståelse av som är relevanta för företagets affärsmodell omfattar:*

- kunskap om relevanta statliga aktiviteter, inklusive relaterade program.
- program mål och strategier, inklusive allmän politik.

*Att förstå det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.*

6.3.5. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av

- (a) Det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inklusive, för uppskattningar i redovisningen, kriterierna för redovisning, mätningen och tillhörande krav på presentation och upplysningar, och hur dessa gäller inom ramen för karaktären på och omständigheterna för företaget och dess miljö.
- (b) företagets redovisningsprinciper samt skälen till eventuella förändringar av dessa.

6.3.6. Revisorn ska bedöma om företagets redovisningsprinciper är ändamålsenliga och förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

### Förstå företagets system för intern kontroll

*I LCE, och i synnerhet ägarledda företag, kommer det sätt på vilket företagets system för intern kontroll utformas, införs och upprätthålls bero på företagets storlek och komplexitet. När det inte finns några formaliserade processer eller dokumenterade riktlinjer eller rutiner måste revisorn ändå skaffa sig en förståelse av hur företagsledningen och, där det är lämpligt, styrelsen förhindrar och upptäcker oegentligheter och fel, och använda ett professionellt omdöme för att avgöra karaktären på och omfattningen av procedurerna för att skaffa sig den nödvändiga förståelsen.*

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*Revisorer i företag inom den offentliga sektorn har ofta längre gående ansvarsområden när det gäller intern kontroll, t.ex. att rapportera om särskilda regler följs eller att rapportera om utgifter i förhållande till budget. Revisorer av företag inom den offentliga sektorn kan också ha ansvar för att rapportera att lagar och andra författningar följs. Deras överväganden när det gäller den interna kontrollen kan därför vara mer omfattande och detaljerade.*

### Förstå företagets kontrollmiljö

#### 6.3.7. Revisorn ska

- (a) skaffa sig en förståelse av de delar av kontrollmiljön som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna, och
- (b) utvärdera huruvida kontrollmiljön erbjuder en tillräcklig grund för företagets system för intern kontroll med beaktande av företagets karaktär och komplexitet.

*I revisorns förståelse kan ingå:*

- *Hur företagsledningen och, där det är lämpligt, styrelsen utövar sitt tillsynsansvar över företaget, visar prov på hederlighet och etiska värderingar, t.ex. genom kommunikation till anställda gällande förväntningar på affärssed och etiskt agerande,*
- *företagets kultur, inklusive huruvida företagsledningen stödjer hederlighet och ett etiskt agerande,*
- *företagets fördelning av befogenheter och ansvar,*
- *hur företaget attraherar, utvecklar och behåller kompetenta medarbetare, och*
- *när det är tillämpligt, hur ägare-företagsledare är aktivt delaktiga i verksamheten och hur det kan påverka riskerna som uppkommer från att företagsledningen åsidosätter kontrollerna på grund av en bristande arbetsfördelning.*

*Kontrollmiljön är ett fundament för hur de andra aspekterna i systemet för intern kontroll fungerar, och brister kan undergräva resten av företagets system för intern kontroll. Även om den inte direkt förhindrar eller upptäcker och rättar felaktigheter kan den påverka funktionen hos kontroller i de andra komponenterna i systemet för intern kontroll. I kontrollmiljön ingår styr- och ledningsfunktioner samt styrelsens och företagsledningens inställning, medvetenhet och åtgärder beträffande företagets system för intern kontroll och dess betydelse i företaget.*

*Eftersom kontrollmiljön är grundläggande för företagets system för intern kontroll skulle eventuella brister i den ha en avgörande påverkan på upprättandet av de finansiella rapporterna. Därför påverkar revisorns förståelse och utvärderingar av kontrollmiljön hans eller hennes identifiering och*



*bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån, och kan också påverka identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, samt revisorns hantering av de bedömda riskerna.*

*Vissa eller alla aspekter av företagets kontrollmiljö kanske inte är relevanta för ett LCE eller kanske är mindre formaliserade. T.ex. kanske ett LCE saknar en skriftlig uppförandekod, men i stället kan dessa företag ha utvecklat en kultur som betonar vikten av hederlighet och etiskt agerande genom muntlig kommunikation och genom att företagsledningen har föregått med gott exempel.*

*Vissa företag kan domineras av en person som kan utöva ett stort mått av självbestämmande. En sådan persons handlingar och attityder kan genomsyra företagets kultur, vilket i sin tur kan få en avgörande påverkan på kontrollmiljön. Att företagsledningen domineras av en person i ett LCE behöver generellt inte i sig tyda på att företagsledningen inte kan visa prov på och kommunicera en lämplig attityd gällande interna kontroller och processen för finansiella rapporter. I vissa företag kan krav på företagsledningens godkännande kompensera för bristfälliga kontroller i övrigt samt minska risken för att de anställda begår oegentligheter. Dock kan en dominerande person i företagsledningen vara en potentiell brist i den interna kontrollen, eftersom företagsledningen då kan sätta sig över kontrollerna.*

Förstå företagets process för att upprätta sina finansiella rapporter

6.3.8. För betydande transaktionsslag, konton och upplysningar ska revisorn skaffa sig en förståelse av företagets process för att upprätta sina finansiella rapporter, däribland:

- (a) räkenskapsmaterial och övriga underlag som stödjer transaktionsslag, konton och upplysningar i de finansiella rapporterna,
- (b) hur transaktioner initieras och hur information om dem registreras, bearbetas, i förekommande fall rättas, överförs till huvudboken och redovisas i de finansiella rapporterna,
- (c) hur information om händelser och omständigheter, utöver transaktioner, som tas upp, identifieras, bearbetas och redovisas, och
- (d) företagets resurser, inklusive IT-miljön, relevant för (a) till (c) ovan.

*Bland frågor som revisorn kan överväga när han eller hon bildar sig en förståelse av företagets process för att upprätta sina finansiella rapporter med avseende på väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar finns hur*

- *data eller information hänförlig till transaktioner, andra händelser och omständigheter som ska bearbetas,*
- *integriteten för data eller information upprätthålls, och*
- *informationsprocesserna, personalresurserna eller andra resurser används.*

*Revisorns förståelse kan inhämtas på olika sätt och kan omfatta*

- *frågor till relevant personal om de rutiner som används för att registrera, bearbeta och rapportera transaktioner eller om företagets process för finansiell rapportering,*
- *inspektion av handböcker med riktlinjer eller annan dokumentation av företagets process för att upprätta de finansiella rapporterna,*
- *observation av hur företagets personal tillämpar riktlinjer och rutiner, eller*

- att välja transaktioner och spåra dem genom den tillämpliga processen för att upprätta de finansiella rapporterna (dvs. utföra ett så kallat "walk-through"-test).

*Mindre komplexa företag med en företagsledning direkt involverad i verksamheten kanske inte behöver omfattande beskrivningar av redovisningsrutiner, sofistikerat räkenskapsmaterial eller skriftliga riktlinjer.*

#### *Automatiserade verktyg och tekniker*

*Revisorn kan också använda automatiserade verktyg och tekniker för att få direkt tillgång till, eller en digital nedladdning av, databaserna i företagets informationssystem som lagrar transaktioner i räkenskapsmaterialet. Genom att använda automatiserade verktyg och tekniker på denna information kan revisorn bekräfta den förståelse som har inhämtats om hur transaktioner flödar genom informationssystemet genom att spåra bokföringsposter, eller annan digital information avseende en viss transaktion, eller hela population av transaktioner, från att de läggs in i räkenskapsmaterialet till redovisningen i huvudboken. Analyser av fullständiga eller stora uppsättningar transaktioner kan också leda till att revisorn identifierar avvikelser från de normala, eller förväntade, processerna för att bearbeta dessa transaktioner, vilket kan leda till identifiering av risker för väsentliga felaktigheter.*

6.3.9. För uppskattningar i redovisningen och tillhörande upplysningar gällande betydande transaktionslag, konton och upplysningar ska revisorn skaffa sig en förståelse av hur företagsledningen

- identifierar, väljer ut och tillämpar relevanta metoder, antaganden och data som är lämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, däribland identifiering av betydande antaganden,
- förstår graden av osäkerhet i uppskattningarna och hanterar en sådan osäkerhet, inklusive att välja ut en punktskattning och hänförliga upplysningar för att ta med i de finansiella rapporterna, och
- har gått igenom resultatet av tidigare uppskattningar i redovisningen och hanterar resultatet från den genomgången.

6.3.10. Revisorn ska utvärdera om företagets process för att upprätta sina finansiella rapporter, inklusive för uppskattningar i redovisningen, på ett lämpligt sätt stödjer upprättandet av företagets finansiella rapporter i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Skaffa sig en förståelse av tjänsterna som tillhandahålls av en servicebyrå

6.3.11. Om företaget använder tjänsterna från en servicebyrå och de tjänsterna är relevanta för företagets process för att upprätta sina finansiella rapporter ska revisorns förståelse i enlighet med punkt 6.3.8. innefatta:

- karaktären på de tjänster som levereras av servicebyrån och betydelsen av dessa på användarföretaget, däribland effekten av dessa på användarföretagets system för intern kontroll,
- karaktären på och väsentligheten hos de transaktioner som bearbetas eller de konton och processer för finansiella rapporter som påverkas av servicebyrån,
- graden av samspel mellan servicebyråns och användarföretagets aktiviteter, och

(d) relevanta kontraktsvillkor för aktiviteterna som servicebyrån åtagit sig.

Revisorns förståelse ska vara tillräcklig för att erbjuda en ändamålsenlig grund för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter.

*LCE kan ofta använda externa bokföringstjänster som kan, allt från bearbetning av vissa transaktioner (t.ex. bearbetning av löner och betalning av lönerelaterade skatter) och redovisning av dessa till upprättandet av finansiella rapporter. Användningen av en sådan servicebyrå för upprättandet av företagets finansiella rapporter befriar inte företagsledningen för det mindre komplexa företaget och, i förekommande fall, styrelsen från deras ansvar för de finansiella rapporterna.*

*Tjänsterna från en servicebyrå är relevanta för företagets process för att upprätta sina finansiella rapporter när de tjänsterna, och kontrollerna över dem, är en del av, eller påverkar, processen som beskrivs i punkt 6.3.8.*

*Revisorns förståelse bidrar till att informera honom eller henne om karaktären på och betydelsen av tjänsterna som tillhandahålls av servicebyrån, och deras påverkan på systemet för intern kontroll hos användarföretaget, vilket i sin tur påverkar karaktären på och omfattningen av arbetet som ska utföras av revisorn gällande tjänsterna som tillhandahålls av servicebyrån. Betydelsen av servicebyråns kontroller i förhållande till företagets kontroller beror på graden av samspel mellan servicebyråns aktiviteter och företagets. Servicebyrån kan t.ex. bearbeta och redovisa transaktioner som fortfarande måste godkännas av företaget, alternativt kan företaget förlita sig på sådana kontroller som påverkas av servicebyrån.*

*Servicebyrån kan ha anlitat en egen revisor för att tillhandahålla en rapport om beskrivningen och utformningen (en typ 1-rapport) eller om beskrivningen, utformningen och funktionen (en typ 2-rapport) på kontrollerna hos servicebyrån. Sådana rapporter kan ge revisorn information för att kunna skaffa sig en förståelse av användarföretagets system för intern kontroll. Den här standarden har emellertid inte utformats för, och innehåller därför inte krav på att hantera, revisorns användning av sådana rapporter som revisionsbevis om utformningen och implementeringen av kontrollerna hos servicebyrån eller om kontrollerna fungerar.*

#### Förstå företagets kontrollaktiviteter

6.3.12. Revisorn ska skaffa sig en förståelse av företagets kontrollaktiviteter genom att identifiera kontroller som hanterar risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån enligt följande. För varje kontroll som identifieras i (a)–(e) nedan ska revisorn genomföra åtgärder, utöver att ställa frågor, för att utvärdera om kontrollen är utformad på ett effektivt sätt och har införts:

- (a) kontroller som avser en risk som har fastställts vara en betydande risk,
- (b) kontroller över bokföringsposter, däribland bokföringsposter för att redovisa transaktioner av engångskaraktär, ovanliga transaktioner eller justeringar,
- (c) eventuella kontroller som revisorn planerar att testa funktionen av för att fastställa substansgranskningens karaktär, tidpunkter och omfattning, däribland de kontroller som avser risker för vilka inte enbart substansgranskningar kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, och
- (d) eventuella kontroller relaterade till betydande transaktioner och överenskommelser med närstående parter, samt betydande transaktioner och överenskommelser utanför den normala verksamheten.

- (e) eventuella kontroller i (a) till (d) hos användarföretaget hänförligt till tjänsterna som servicebyrån tillhandahåller, däribland dem som tillämpas på transaktionerna som bearbetas av servicebyrån.

*Revisorns nödvändiga förståelse av företagets kontrollaktiviteter innefattar att identifiera specifika kontroller, som lämpligt under företagets omständigheter, samt utvärdera deras utformning och fastställa om kontrollerna har införts. Att utvärdera utformningen och införandet av kontroller innefattar att utvärdera av huruvida kontrollen är utformad på ett effektivt sätt för att hantera risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, eller effektivt utformad för att stödja funktionen av andra kontroller, samt att avgöra huruvida kontrollen har införts.*

*Det hjälper revisorns förståelse av ledningens metod för att hantera vissa risker och erbjuder därmed en grund för utformningen och genomförandet av fortsatta granskningsåtgärder som svar på dessa risker även när revisorn inte planerar att testa identifierade kontrollers funktion.*

#### *Bokföringsposter*

*Kontroller av bokföringsposter förväntas identifieras för alla revisioner eftersom det sätt som ett företag införlivar information från bearbetningen av transaktioner i huvudboken vanligtvis omfattar användningen av bokföringsposter, vare sig de är standardiserade eller inte, eller automatiserade eller manuella. I vilken grad andra kontroller identifieras kan variera beroende på företagets karaktär och revisorns planerade metod för fortsatta granskningsåtgärder. T.ex. kanske inte företagets informationssystem är komplext och revisorn kanske inte har för avsikt att testa kontrollernas funktion. Vidare kanske inte revisorn har identifierat några betydande risker eller några andra risker för väsentliga felaktigheter som gör det nödvändigt för revisorn att utvärdera kontrollernas utformning och fastställa huruvida de har införts. I en sådan revision kanske revisorn fastställer att det inte finns några identifierade kontroller utöver företagets kontroller av bokföringsposter.*

#### *Närstående parter*

*Kontroller i LCE är sannolikt mindre formella och sådana företag har kanske inga dokumenterade processer för att hantera närståenderelationer och närståendetransaktioner. En ägare-företagsledare kan motverka några av de risker som uppkommer genom närståendetransaktioner, eller möjligen öka de riskerna, genom en aktiv medverkan i alla huvudsakliga aspekter av transaktionerna. När det gäller sådana företag kan revisorn skaffa sig en förståelse av närståenderelationerna och närståendetransaktionerna, och alla kontroller som kan finnas över dessa, genom en förfrågan till företagsledningen i kombination med andra åtgärder, såsom observation av företagsledningens aktiviteter när det gäller övervakning och genomgång samt inspektion av tillgänglig relevant dokumentation.*

#### 6.3.13. För kontrollerna som identifieras i punkt 6.3.12. ska revisorn

- (a) identifiera IT-applikationerna och andra aspekter av IT-miljön som är föremål för IT-relaterade risker och vilka dessa risker är,
- (b) identifiera företagets allmänna IT-kontroller som hanterar sådana identifierade risker, och
- (c) genom att utföra åtgärder utöver att ställa frågor utvärdera om de identifierade allmänna IT-kontrollerna är utformade så att de fungerar och har införts.

*Revisorns förståelse av företagets process för att upprätta de finansiella rapporterna (vilket kan göras genom att utföra ett så kallat s.k. "walk-through"-test) innefattar den IT-miljö som är relevant för*

*flödena av transaktioner och bearbetningen av information. Det beror på att företagets användning av IT-applikationer eller andra aspekter av IT-miljön kan ge upphov till IT-relaterade risker (dvs. hur känsliga informationsbearbetningskontroller är för en ineffektiv utformning eller drift, eller risker för integriteten i informationen).*

*Hur djup revisorns förståelse av IT-processerna är, inklusive i vilken omfattning företaget har allmänna IT-kontroller på plats, kommer att variera beroende på företagets karaktär och dess IT-miljö, samt baserat på arten och omfattningen av de kontroller som revisorn identifierar. Antalet IT-applikationer som är föremål för IT-relaterade risker varierar också baserat på dessa faktorer. Allmänna IT-kontroller stödjer den fortlöpande korrekta driften av IT-miljön, däribland att informationsbearbetningskontrollerna förblir effektiva och att integriteten i företagets information upprätthålls.*

#### *Brister i företagets system för intern kontroll*

6.3.14. Revisorn ska fastställa huruvida en eller fler brister i företagets system för intern kontroll har identifierats och, som så är fallet, huruvida de, enskilt eller tillsammans, utgör betydande brister.

*När revisorn skaffar sig en förståelse av företagets system för intern kontroll kan han eller hon fastställa att vissa av företagets riktlinjer eller rutiner inte är lämpliga för företagets karaktär och omständigheter. En sådan bedömning kan vara ett tecken som hjälper revisorn att identifiera brister i den interna kontrollen. Om revisorn har identifierat en eller flera brister i kontrollerna kan revisorn beakta effekten av dessa brister vid identifieringen och bedömningen av risker för väsentliga felaktigheter och när han eller hon utformar fortsatta granskningsåtgärder.*

*Revisorn gör en professionell bedömning när han eller hon avgör om en brist utgör en betydande brist i den interna kontrollen.*

#### **6.4. Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter**

*Risker för väsentliga felaktigheter identifieras och bedöms av revisorn för att kunna avgöra karaktär, tidpunkter och omfattning av de fortsatta granskningsåtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Dessa bevis gör det möjligt för revisorn att uttala sig om de finansiella rapporterna på en godtagbart låg nivå för revisionsrisk.*

6.4.1. Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, som beror på oegentligheter eller misstag på

- (a) rapportnivån. När revisorn gör det ska han eller hon fastställa huruvida de påverkar risker på påståendenivån och överväga karaktären på och omfattningen av deras genomgripande effekt på de finansiella rapporterna, och
- (b) påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar. I detta fall ska revisorn
  - (i) fastställa de relevanta påståendena och de tillhörande väsentliga transaktionsslagen, kontona och upplysningarna, samt
  - (ii) bedöma de inneboende riskerna för identifierade risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån genom att bedöma sannolikheten för och omfattningen av felaktigheterna.

*Risker på rapportnivån*

Risk för väsentliga felaktigheter på rapportnivån hänför sig till risker som genomsyrar de finansiella rapporterna som helhet och kan påverka många påståenden. Den här typen av risker är inte nödvändigtvis risker hänförliga till särskilda påståenden på transaktionsslags-, konto- eller upplysningsnivåerna (t.ex. risk för att ledningen sätter sig över kontrollerna).

#### Risker på påståendenivån

När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter använder han eller hon påståenden för att beakta de olika typerna av potentiella felaktigheter som kan uppstå. Bilaga 5 anger påståenden som kan användas av revisorn vid övervägandet av olika typer av felaktigheter på påståendenivån.

Ett påstående om ett transaktionslag, konto eller en upplysning är ett relevant påstående när det åtföljs av en identifierad risk för väsentliga felaktigheter. Fastställandet av huruvida ett påstående är ett relevant påstående görs före beaktandet av eventuella relaterade kontroller (dvs. inneboende risker), och grundar sig på revisorns preliminära bedömning av felaktigheter som har en rimlig möjlighet både att uppkomma (dvs. sannolikhet) och att vara väsentliga om de skulle uppkomma (dvs. omfattning). Betydande transaktionsslag, konton och upplysningar är sådana som det finns ett eller flera relevanta påståenden om. Att fastställa relevanta och betydande transaktionsslag, konton och upplysningar ger en grund för identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter.

#### Bedöma inneboende risker

Den bedömda inneboende risken avseende en särskild risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån utgör en bedömning inom ett spann, från lägre till högre, inom spektrumet av inneboende risker.

När revisorn bedömer den inneboende risken använder han eller hon sitt professionella omdöme för att fastställa betydelsen av kombinationen av sannolikheten för och omfattningen av en felaktighet på spektrumet av inneboende risker. Bedömningen om var i spannet den inneboende risken bedöms ligga kan variera beroende på företagets karaktär, storlek eller omständigheter, och beaktar den bedömda sannolikheten för och storleken på felaktigheterna.

När revisorn överväger sannolikheten för felaktigheter beaktar han eller hon möjligheten att felaktigheter kan uppkomma. När revisorn överväger storleken av felaktigheterna tar han eller hon i beaktande de kvalitativa och kvantitativa aspekterna av de möjliga felaktigheterna (dvs. felaktigheter i påståenden avseende transaktionsslag, konton eller upplysningar kan bedömas vara väsentliga på grund av storlek, art eller omständigheter).

Bedömning av inneboende riskfaktorer avseende upprättandet av information som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering som påverkar hur känsliga påståenden är för felaktigheter kan omfatta:

- komplexitet,
- subjektivitet,
- förändring,
- osäkerhet (för uppskattningar i redovisningen avser detta osäkerhet i uppskattningarna), eller
- känslighet för felaktigheter till följd av bristande objektivitet hos företagsledningen eller andra riskfaktorer avseende oegentligheter i den mån de påverkar den inneboende risken.

*Närvaron av dessa faktorer kan ge upphov till en högre inneboende risk och kan vara ett tecken på att ISA för LCE inte är lämplig för revisionen.*

*När risker för väsentliga felaktigheter hänför sig till risker som är av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet, och kan påverka många påståenden bedöms riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. När revisorn bedömer risker på påståendenivån överväger han eller hon i vilken grad riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån påverkar bedömningen av inneboende risker avseende risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån.*

*Vid identifiering och bedömning av väsentliga felaktigheter är resultaten från diskussioner i uppdragsteamet och eventuella frågor om oegentligheter och fortsatt drift relevanta.*

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*När revisorer inom den offentliga sektorn använder sitt professionella omdöme gällande risken för väsentliga felaktigheter kan de överväga komplexiteten i författningar och direktiv, och riskerna för överträdelser av myndigheternas bestämmelser.*

- 6.4.2. När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska han eller hon, på grundval av antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäcksredovisningen, utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker.

*När revisorn identifierar och bedömer risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter kan han eller hon överväga om ovanliga eller oväntade relationer har identifierats vid genomförandet av en analytisk granskning, inklusive dem hänförliga till intäktskonton.*

*Antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäcksredovisningen kan avfärdas. Revisorn kan t.ex. dra slutsatsen, baserat på de revisionsbevis som har inhämtats, att det inte finns någon risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter hänförligt till intäcksredovisningen om det finns en enda klass av enkla intäktstransaktioner, t.ex. hyresintäkter från en enda hyresfastighet.*

- 6.4.3. När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter avseende en uppskattning i redovisningen på påståendenivån ska han eller hon överväga i vilken grad uppskattningen i redovisningen omfattas av osäkerhet i uppskattningen, och i vilken utsträckning följande påverkas av komplexitet, subjektivitet, förändringar eller bristande objektivitet:
- (a) valet och tillämpningen av metod, antaganden och data som används, och
  - (b) valet av företagsledningens punktskattning och tillhörande upplysningar.

#### *Betydande risker*

- 6.4.4. Revisorn ska fastställa huruvida några av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter enligt revisorns professionella bedömning utgör en betydande risk.

*Fastställandet av vilka av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som är nära den översta delen av spektrumet av inneboende risker, och som därmed utgör betydande risker, är en fråga om professionellt omdöme, såvida inte risken är av en typ som har specificerats för att behandlas som en betydande risk enligt punkt 6.4.6. Vad som är nära den övre delen av spektrumet av inneboende risker skiljer sig från ett företag till ett annat, och är inte nödvändigtvis samma för ett företag från period till period. Det kan bero på karaktären på och omständigheterna för det företag för vilket risken bedöms.*

6.4.5. Revisorn ska fastställa huruvida de bedömda riskerna förknippade med närståenderelationer och närståendetransaktioner samt bedömda risker hänförliga till uppskattningar i redovisningen utgör betydande risker.

6.4.6. Revisorn ska behandla följande som betydande risker:

- (a) risk för väsentliga felaktigheter från att företagsledningen sätter sig över kontroller,
- (b) alla övriga risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, inklusive risker som revisorn har identifierat i enlighet med punkt 6.4.2, eller
- (c) identifierade betydande närståendetransaktioner som inte ingår i företagets normala verksamhet.

*Även om risken för att företagsledningen sätter sig över kontrollerna kommer att variera från ett företag till ett annat finns risken emellertid i alla företag. Eftersom det inte går att förutsätta hur ett sådant åsidosättande skulle kunna ske finns det en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, vilket således utgör en betydande risk.*

#### *Bedöma kontrollrisken*

6.4.7. Revisorn ska bedöma kontrollrisken om:

- (a) revisorn har fastställt att enbart substansgranskning inte kan erbjuda tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för några av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, eller
- (b) revisorn på annat sätt planerar att granska funktionen hos kontrollerna.

Annars är den bedömda risken för väsentliga felaktigheter samma som bedömningen av inneboende risker.

*Revisorns planer på att testa kontrollernas funktion grundar sig på förväntningen att kontrollerna fungerar, och det utgör grunden för revisorns bedömning av kontrollrisken.*

*Den initiala förväntan på kontrollernas funktion grundar sig på revisorns utvärdering av utformningen, samt fastställandet av att de införts, av de identifierade kontrollerna i punkterna 6.3.12. och 6.3.13. (b). Så snart revisorn har granskat kontrollernas funktion i enlighet med del 7 kommer han eller hon att kunna bekräfta den initiala förväntan avseende kontrollernas funktion. Om kontrollerna inte fungerar så väl som revisorn hade förväntat sig måste revisorn revidera bedömningen av kontrollrisken.*

*Revisorns bedömning av kontrollrisken kan genomföras på olika sätt beroende på vilka revisionstekniker eller -metoder han eller hon föredrar och kan uttryckas på olika sätt. Bedömningen av kontrollrisker kan uttryckas genom kvalitativa kategorier (t.ex. kontrollrisker bedöma som maximal, medel eller minimum) eller i termer av revisorns förväntningar eller hur väl kontrollerna fungerar för att hantera den identifierade risken, dvs. revisorns plan på att förlita sig på kontrollernas funktion. Om t.ex. kontrollrisken bedöms som maximal överväger inte revisorn att förlita sig på att kontrollerna fungerar. Om kontrollrisken bedöms som lägre än maximal överväger revisorn att förlita sig på att kontrollerna fungerar.*

*När rutinmässiga affärstransaktioner är föremål för en i hög grad automatiserad bearbetning med endast liten manuell hantering eller ingen manuell hantering alls, kanske det inte går att enbart utföra substansgranskningar för att täcka risken. Detta kan vara fallet i situationer där en betydande del av*



*ett företags information initieras, registreras, bearbetas eller redovisas endast i elektronisk form. I sådana fall gäller följande:*

- *Revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet beror vanligtvis på hur kontrollerna avseende riktighet och fullständighet fungerar.*
- *Om lämpliga kontroller inte fungerar kan det hända att information initieras felaktigt eller ändras, utan att detta upptäcks.*

*Utvärdering av åtgärderna för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter samt ändring av riskbedömning*

6.4.8. Revisorn ska utvärdera huruvida revisionsbevisen inhämtade från åtgärderna för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter ger en ändamålsenlig grund för identifieringen och bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter. Om så inte är fallet ska revisorn genomföra ytterligare åtgärder till dess att revisionsbevis har inhämtats för att erbjuda en sådan grund. När revisorn identifierar och bedömer risken för väsentliga felaktigheter ska han eller hon beakta samtliga revisionsbevis som har inhämtats från åtgärderna med att identifiera och bedöma risken för väsentliga felaktigheter, vare sig de stödjer eller motsäger uttalanden som görs av företagsledningen.

6.4.9. Revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån kan förändras under revisionen vartefter ytterligare revisionsbevis inhämtas. Under omständigheter där revisorn erhåller nya revisionsbevis från genomförandet av fortsatta granskningsåtgärder, eller om ny information inhämtas och om antingen den ena eller den andra av dessa är oförenliga med de revisionsbevis som revisorn ursprungligen grundade sin bedömning på, ska revisorn omarbeta sin bedömning och ändra de planerade granskningsåtgärderna i enlighet med detta.

6.4.10. Revisorn ska under hela revisionen vara uppmärksam på revisionsbevis avseende händelser eller omständigheter som kan leda till betydande tvivel på koncernens förmåga till fortsatt drift.

*Om händelser eller omständigheter som kan leda till betydande tvivel på koncernens förmåga till fortsatt drift identifieras efter att revisorns riskbedömning har gjorts kan revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter behöva ändras.*

## **6.5. Utvärdering av lämpligheten i att använda ISA för LCE**

6.5.1. Baserat på de åtgärder som genomförs för att identifiera och bedöma risken för väsentliga felaktigheter ska den ansvariga revisorn utvärdera huruvida ISA för LCE fortsätter att vara lämplig för karaktären på och omständigheter för företaget som är föremål för revisionen.

*Revisorns ursprungliga beslut att använda ISA för LCE kan komma att ändras när ny information eller ytterligare revisionsbevis inhämtas när revisorn genomför åtgärder för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter. Under omständigheter där revisionsbevis, eller ny information, inhämtas som är oförenlig med revisorns ursprungliga beslut att använda ISA för LCE kan revisorn behöva ändra det ursprungliga beslutet att använda ISA för LCE och gå över till att använda ISAs eller andra tillämpliga standarder som han eller hon finner lämpliga.*

## **6.6. Särskilda krav på kommunikation**

6.6.1. Revisorn ska kommunicera till företagsledningen och, där det är lämpligt, till styrelsen, de betydande risker som har identifierats av revisorn.

## **6.7. Särskilda krav på dokumentation**

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

*Formen på och omfattningen av dokumentation för identifieringen och bedömningen av väsentliga felaktigheter kan vara enkel och relativt kortfattad, och påverkas av*

- karaktären och storleken på samt komplexiteten i företaget och dess system för intern kontroll.*
- tillgången på information från företaget.*
- den granskningsmetod och -teknik som används under revisionen.*

*Det är inte nödvändigt att dokumentera revisorns hela förståelse av företaget och angränsande frågor, utan snarare att tillämpa principerna i del 2.4 samt frågorna som har noterats nedan.*

6.7.1. Revisorn ska inkludera följande i revisionsdokumentationen:

- viktiga delar av förståelsen som revisorn har skaffat sig avseende var och en av aspekterna av företaget och dess miljö, det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, företagets system för intern kontroll och åtgärderna som genomförs för att identifiera och bedöma risken för väsentliga felaktigheter,
- namn på identifierade närstående parter (inklusive förändringar från den föregående perioden) samt karaktären på närståenderelationerna,
- de identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive risker som beror på oegentligheter, på rapport- och påståendenivån, däribland betydande risker, inklusive betydande risker och risker för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis samt skälet till de väsentliga bedömningar som görs,
- om tillämpligt, skälen till slutsatsen att det inte finns en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter hänförligt till intäktsredovisning,
- kontrollerna som anges i punkterna 6.3.12. och 6.3.13, samt utvärderingen av huruvida kontrollen är effektivt utformad och ett fastställande av huruvida kontrollen har införts, och
- för uppskattningar i redovisningen, viktiga delar av revisorns förståelse av uppskattningarna i redovisningen, inklusive lämpliga kontroller, kopplingen av bedömda risker för väsentliga felaktigheter till revisorns fortsatta åtgärder och eventuella tecken på bristande objektivitet och hur dessa hanterades.

6.7.2. Revisorn ska dokumentera grunden för utvärderingen av huruvida ISA för LCE fortsätter att vara lämplig för karaktären på och omständigheterna för företaget som är föremål för en revision.

## 7. Hantera bedömda risker för väsentliga felaktigheter

### *Innehåll i denna del*

Del 7 har innehåll relaterat till:

- utformning och implementering av övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån,
- utformning och implementering av övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån (dvs. utformning och genomförande av fortsatta granskningsåtgärder). Fortsatta åtgärder omfattar substansgranskningsåtgärder (detaljgranskning och substansinriktad analytisk granskning) samt tester av kontroller (som lämpligt) och beskrivs mer utförligt i denna del, och
- åtgärder för specifika frågor som svar på bedömda risker för väsentliga felaktigheter.

### *Denna dels tillämpningsområde*

Den här delen anger de särskilda kraven för att inhämta revisionsbevis genom att svara på bedömda risker för väsentliga felaktigheter. Del 2 anger också de övergripande kraven på revisionsbevis. När revisorn ska följa kraven i den här delen kan det vara till hjälp att beakta följande som tar upp relevanta frågor:

- Oegentligheter – se del 1.5.
- Lagar och andra författningar – se del 1.6.
- Närstående parter – se del 1.7.
- Information att använda som revisionsbevis – se del 2.3.

### 7.1. Mål

#### 7.1.1. Revisorns mål är att

- (b) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, genom att utforma och genomföra åtgärder för dess risker,
- (b) på ett lämpligt sätt hantera riskerna för väsentliga felaktigheter som uppkommer till följd av oegentligheter eller misstänkta oegentligheter,
- (c) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och tillhörande upplysningar, och
- (d) på ett lämpligt sätt hantera identifierade eller misstänkta överträdelser av lag eller annan författning som har identifierats under revisionen.

### 7.2. Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån

#### 7.2.1. Revisorn ska utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån, vare sig de beror på oegentligheter eller misstag.

*Revisorns övergripande åtgärder på rapportnivån, t.ex. att göra allmänna ändringar av karaktären på, tidpunkt för eller omfattningen av granskningsåtgärderna, eller ändringar av personalresurser*

*eller använda sig av specialister, grundar sig på de risker som är av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet. Dessa kan t.ex. innefatta risker som uppkommer från branschrelaterade, regulatoriska och övriga externa faktorer, eller frågor som är brett relaterade till företagets bokföringsmässiga grunder eller redovisningsprinciper.*

*Revisorns övergripande åtgärder påverkas också av revisorns förståelse av kontrollmiljön. Kontrollmiljön är ett fundament för hur de andra komponenterna i systemet för intern kontroll fungerar. Även om kontrollmiljön inte direkt förhindrar eller upptäcker och korrigerar felaktigheter kan den påverka funktionen hos andra kontroller i systemet för intern kontroll. Därför kan en effektiv kontrollmiljö göra att revisorn får ett större förtroende för den interna kontrollen och tillförlitligheten hos de revisionsbevis som har genererats internt inom företaget.*

*Brister som har identifierats i kontrollsystemet när revisorn skaffar sig en förståelse av företagets system för intern kontroll har emellertid motsatt effekt och kan resultera i behov av mer omfattande revisionsbevis från substansgranskningsåtgärder. En svag kontrollmiljö påverkar också arbetet som genomförs under en delårsperiod.*

7.2.2. När revisorn ska fastställa övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån ska han eller hon

- (a) utvärdera om valet och tillämpningen av företagets redovisningsprinciper, i synnerhet sådana som rör subjektiva mätningar, kan tyda på bedräglig finansiell rapportering som beror på att företagsledningen manipulerar resultaten, och
- (b) införliva ett mått av oförutsägbarhet i valet av granskningsåtgärder när det gäller karaktär, tidpunkt och omfattning.

*Att införliva ett mått av oförutsägbarhet kan uppnås t.ex. genom att*

- *utföra substansgranskning av utvalda konton och påståenden som inte annars granskas på grund av deras väsentlighet eller risk.*
- *utföra granskningsåtgärderna vid en annan tidpunkt än vad som förväntas.*
- *använda andra urvalsmetoder,*
- *utföra granskningsåtgärder på olika platser eller utan förvarning på en plats.*

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

7.2.3. När revisorn ska fastställa övergripande svarsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån ska han eller hon utse och övervaka personal med beaktande av kunskap, kompetens och förmåga hos personerna att tilldelas ansvar i uppdraget och revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter för uppdraget.

### **7.3. Granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån**

7.3.1. Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på påståendenivån.

*Fortsatta granskningsåtgärder består av test av kontroller och substansgranskningsåtgärder. Revisorn kan välja att utföra tester av kontroller eller de kan krävas under särskilda omständigheter (se punkt 7.3.2.(d)). Substansgranskningsåtgärder innefattar tester av detaljer och substansinriktad analytisk granskning.*

*Fortsatta granskningsåtgärder svarar mot den bedömda risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och ger en tydlig koppling mellan revisorns fortsatta åtgärder och riskbedömningen. Om de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter beror på en risk för oegentligheter på påståendenivån kan karaktär, tidpunkter och omfattning av granskningsåtgärderna behöva ändras för att inhämta revisionsbevis som är mer relevanta och tillförlitliga eller för att inhämta ytterligare stödande information.*

*Revisorn behöver inte utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder där bedömningen av risken för väsentliga felaktigheter ligger under en godtagbart låg nivå. Men enligt kravet i punkt 7.3.14, oberoende av de bedömda riskerna, ska revisorn genomföra substansgranskningsåtgärder för alla enskilda väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar.*

### 7.3.2. När revisorn utformar de fortsatta granskningsåtgärderna kan han eller hon

- (a) beakta grunderna för den bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån som gjorts för varje betydande transaktionsslag, konton och upplysningar, däribland:
  - (i) sannolikheten för och storleken på felaktigheten som beror på särskilda egenskaper hos det betydande transaktionsslaget, kontot och upplysningarna (dvs. inneboende risk), och
  - (ii) om riskbedömningen tar hänsyn till kontroller som hanterar risken för väsentliga felaktigheter (dvs. kontrollrisken), vilket kräver att revisorn inhämtar revisionsbevis för att fastställa om kontrollerna fungerar (där revisorn planerar att testa om kontrollerna fungerar för att fastställa substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning),
- (b) inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara,
- (c) när revisorn utformar och utför granskning av kontroller ska mer övertygande revisionsbevis inhämtas ju mer revisorn förlitar sig på en kontrollers funktion, och
- (d) om revisorn avser att granska kontrollernas funktion eller när enbart substansgranskningsåtgärder inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån, utforma och genomföra granskning av kontrollerna för att uppnå tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis i fråga om hur sådana kontroller fungerar.

*I vissa revisioner kanske revisorn inte kan identifiera så många kontroller, eller så kan omfattningen av dokumentationen av att de finns och hur de fungerar som har upprättats av företaget vara begränsad. I sådana fall kan det vara mer effektivt för revisorn att i första hand utföra fortsatta granskningsåtgärder i form av substansgranskningsåtgärder.*

*När revisorn behöver inhämta mer övertygande revisionsbevis på grund av en bedömning där risken anses högre, kan han eller hon öka kvantiteten av inhämtade bevis eller inhämta bevis som är mer relevanta eller tillförlitliga, t.ex. genom att lägga större vikt vid att inhämta bevis från en extern part eller genom att inhämta styrkande bevis från ett antal oberoende källor.*

*Överväganden som särskilt gäller företag inom den offentliga sektorn*

*Vid revision av företag inom den offentliga sektorn kan utformningen av uppdraget och eventuella andra särskilda revisionskrav påverka revisorns överväganden om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning.*

- 7.3.3. När revisorn utformar granskning av kontroller och detaljgranskning, ska han eller hon fastställa metoder för att välja poster som ska granskas som är effektiva när det gäller att uppfylla granskningsåtgärdens syfte.

*Vid val av poster för granskning ska revisorn enligt punkt 2.3.1 fastställa relevansen och tillförlitligheten i informationen som ska användas som revisionsbevis, och den andra aspekten som gör bevisen ändamålsenliga (tillräcklighet) är ett viktigt övervägande vid val av poster att granska. De metoder som revisorn kan använda när han eller hon väljer poster att granska är val av alla poster (100 % granskning), val av särskilda poster samt revisionsmässiga urval.*

#### *Test av kontroller*

- 7.3.4. När revisorn utformar och genomför tester av kontroller ska han eller hon utföra granskningsåtgärder i kombination med förfrågningar för att inhämta revisionsbevis om kontrollernas funktion, däribland

- (a) hur kontrollerna tillämpades vid relevanta tidpunkter under perioden,
- (b) hur konsekvent de tillämpats, och
- (c) av vem och på vilket sätt de tillämpats.

- 7.3.5. Revisorn ska fastställa om de kontroller som ska granskas är beroende av andra kontroller (indirekta kontroller) och, om så är fallet, överväga om det krävs ytterligare revisionsbevis på att den indirekta kontrollen fungerar effektivt.

- 7.3.6. Revisorn ska granska kontrollerna för den tidsperiod, eller under perioden, som han eller hon avser att förlita sig på kontrollerna i syfte att nå fram till en skälig grund för denna tilltro.

- 7.3.7. Om revisorn inhämtar revisionsbevis om kontrollernas funktion under delårsperioden ska revisorn inhämta ytterligare revisionsbevis om eventuella efterföljande betydande förändringar och bestämma vilka ytterligare revisionsbevis som ska inhämtas för den återstående perioden.

- 7.3.8. Om revisorn avser att använda revisionsbevis om kontrollernas funktion som har inhämtats under tidigare perioder ska revisorn

- (a) överväga
  - (i) effektiviteten i systemet för intern kontroll,
  - (ii) riskerna från kontrollens egenskaper (t.ex. manuell eller automatiserad),
  - (iii) effektiviteten hos allmänna IT-kontroller,
  - (iv) effektiviteten hos kontrollen och hur företaget tillämpar kontrollen,
  - (v) om det faktum att en kontroll inte har ändrats utgör en risk på grund av ändrade omständigheter, och
  - (vi) risken för väsentliga felaktigheter och i vilken grad revisorn planerar att förlita sig på kontrollen, och
- (b) säkerställa att bevisen fortfarande är relevanta genom att inhämta revisionsbevis som visar om det skett några betydelsefulla ändringar i dessa kontroller sedan den tidigare revisionen. Om

det har skett betydelsefulla förändringar ska revisorn granska kontrollerna under den aktuella perioden, annars minst en gång vid var tredje revision.

- 7.3.9. Om revisorn avser att förlita sig på en kontroll som är en kontroll av en betydande risk ska revisorn testa kontrollen under den aktuella perioden.
- 7.3.10. När revisorn utvärderar hur de kontroller som revisorn avser att förlita sig på, ska han eller hon utvärdera om felaktigheter som har upptäckts genom substansgranskningsåtgärder tyder på att kontrollerna inte fungerar. Om inga felaktigheter upptäcks genom substansgranskning, utgör detta dock inte revisionsbevis för att kontroller som avser det granskade påståendet är effektiva.
- 7.3.11. Om revisorn upptäcker avsteg från de kontroller som han eller hon avser att förlita sig på, ska revisorn göra specifika förfrågningar för att förstå vad som hänt och möjliga konsekvenser av detta samt avgöra om
- den granskning av kontrollerna som har utförts utgör en skälig grund för att förlita sig på kontrollerna,
  - ytterligare granskning av kontrollerna behövs, eller
  - riskerna för väsentliga felaktigheter måste hanteras med hjälp av substansgranskning.

#### *Substansgranskningsåtgärder*

- 7.3.12. Revisorns substansgranskningsåtgärder ska innefatta substansgranskningsåtgärder med särskild inriktning mot betydande risker. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska denna innefatta detaljgranskning.
- 7.3.13. Revisorns substansgranskning ska innefatta granskningsåtgärder när det gäller bokslutsprocessen, inklusive att
- stämma av information i de finansiella rapporterna mot underliggande räkenskapsmaterial, däribland att stämma av upplysningar, vare sig dessa har inhämtats från huvudbok med undersystem eller annan källa, och
  - undersöka väsentliga bokföringsposter och andra justeringar som gjorts under arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna.
- 7.3.14. Oavsett de bedömda riskerna ska substansgranskningsåtgärder utföras för alla enskilda väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar.

*Punkt 7.3.1. kräver att revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder vilkas karaktär, tidpunkt och omfattning baseras på och som svar på de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Av den anledningen kan substansgranskningsåtgärder redan ha genomförts för betydande transaktionsslag, konton och upplysningar.*

*Alla påståenden inom ett väsentligt transaktionsslag, konto eller upplysning måste inte granskas. Vid utformningen av den substansgranskning som ska utföras kan i stället revisorn överväga vilka påståenden som, om det skulle uppstå en felaktighet och det finns en rimlig möjlighet att felaktigheten skulle vara väsentlig. Sådana överväganden kan vara till hjälp när han eller hon ska identifiera lämplig karaktär, tidpunkt och omfattning av de granskningsåtgärder som ska utföras.*

- 7.3.15. Om substansgranskning utförs före bokslutsdagen ska revisorn täcka in den återstående perioden genom att utföra:

- (a) substansgranskning i kombination med granskning av kontroller för den mellanliggande perioden, eller
- (b) enbart fortsatt substansgranskning, om revisorn bedömer att det räcker, så att revisorn får en rimlig grund för att utsträcka revisions slutsatserna från tidpunkten före bokslutsdagen till räkenskapsperiodens slut.

#### Substansinriktad analytisk granskning

7.3.16. Om revisorn använder substansinriktad analytisk granskning för att inhämta revisionsbevis ska revisorn

- (a) avgöra lämpligheten i de substansinriktade analytiska granskningsåtgärderna för syftet med granskningen och för det/de givna påståendet/påståendena,
- (b) utvärdera tillförlitligheten när det gäller data som revisorn använder som grund för sina förväntningar på redovisade belopp eller nyckeltal har utvecklats, med hänsyn till källa, jämförbarhet samt karaktären på och relevansen för tillgänglig information, samt kontrollerna över upprättandet,
- (c) utarbeta förväntade värden för redovisade belopp eller nyckeltal och bedöma om de förväntade värdena är tillräckligt exakta för att kunna identifiera väsentliga felaktigheter,
- (d) bestämma det högsta belopp som en eventuell skillnad mellan redovisade belopp och förväntade värden får uppgå till för att vara godtagbar utan ytterligare utredning, och
- (e) undersöka svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information eller som med ett betydande belopp avviker från förväntade värden genom att göra förfrågningar till företagsledningen och inhämta ändamålsenliga revisionsbevis som har betydelse för företagsledningens svar samt utföra andra granskningsåtgärder som är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna.

*Substansinriktad analytisk granskning är i allmänhet mer användbar när det rör sig om stora transaktionsvolymer som tenderar att vara förutsägbara över tid. Användningen av planerad analytisk granskning bygger på antagandet att det finns bestående samband mellan olika komponenter om det inte finns belägg för motsatsen. Hur lämpligt det är med en viss granskningsåtgärd beror dock på revisorns bedömning av hur effektiv denna är när det gäller att upptäcka en felaktighet som, enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, kan leda till att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.*

*Revisorns beslut om vilket belopp som kan godtas när det gäller en avvikelse från det förväntade värdet utan ytterligare utredning påverkas av väsentligheten, med hänsyn tagen till risken för att en felaktighet, enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, kan göra att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. Om den bedömda risken ökar, minskar således det belopp som kan godtas utan ytterligare utredning för att den önskade nivån på övertygande bevis ska uppnås.*

#### *Automatiserade verktyg och tekniker*

*Analytisk granskning kan genomföras med användning av olika verktyg och tekniker, som också kan vara automatiserade. Den tekniska utvecklingen, i kombination med ökningen av antalet och mångfald i datakällorna kan skapa fler möjligheter för revisorn att använda ATT vid utförandet av substansinriktad analytisk granskning.*



*Det finns oräkneliga informationskällor tillgängliga (t.ex. sociala medier, fritt tillgänglig information) för revisorn, och vissa är mer tillförlitliga än andra. Användningen av ATT för att genomföra substansinriktad analytisk granskning gör det möjligt för revisorn att införliva information från fler källor, såväl interna som externa för företaget, och även att använda betydligt större volymer data i analyserna. Oavsett det är revisorns ansvar för tillförlitligheten i de data som används vid substansinriktad analytisk granskning oförändrat.*

#### *Revisionsmässiga urval*

7.3.17. Om revisorn använder revisionsmässiga urval som ett svar på bedömda risker för väsentliga felaktigheter för att välja ut poster för att testa ska revisorn

- (a) överväga granskningsåtgärdernas syfte och egenskaperna hos den population från vilken urvalet kommer att göras.
- (b) fastställa en storlek på urvalsstorlek som är tillräckligt stor för att minska risken med urvalsrisken till en godtagbart låg nivå.
- (c) välja poster för urvalet på ett sådant sätt att varje urvalsenhet i populationen kan komma att bli vald.
- (d) utföra granskningsåtgärder som är lämpliga för sitt syfte på varje vald post. Om åtgärden inte är tillämplig på den utvalda posten, ska revisorn genomföra åtgärden på en annan post som ersättning. Om revisorn inte kan använda de tänkta granskningsåtgärderna, eller lämpliga alternativa åtgärder, på en vald post, ska revisorn behandla denna post som en avvikelse från den föreskrivna kontrollen (i fallet med granskning av kontroller) eller en felaktighet (när det gäller detaljgranskning).
- (e) undersöka karaktären på och orsaken till eventuella avvikelser eller felaktigheter som har identifierats och utvärdera deras möjliga effekt på granskningsåtgärdens syfte och andra områden av revisionen.

#### *Utformning av stickprov*

*Vid utformningen av ett revisionsmässigt urval innefattar kan revisorns övervägande innefatta:*

- *Syftet med granskningen, kombinationen av granskningsåtgärder som sannolikt bäst uppnår syftet, vilka poster som ska väljas ut för att uppnå det syftet samt det påstående som ska hanteras.*
- *Karaktären på de revisionsbevis som revisorn söker och möjliga förhållanden som tyder på avvikelse eller felaktighet eller andra egenskaper som rör sådana revisionsbevis hjälper revisorn att definiera vad som utgör en avvikelse eller felaktighet och vilken population som ska användas för urvalet.*

*Revisorns överväganden av egenskaperna hos en population kan omfatta:*

- *Om populationen av poster som ska granskas är ändamålsenlig för att uppnå målen med testet. Stickprovet kommer inte identifiera eller testa poster som inte redan är inkluderade i populationen. T.ex. kan ett stickprov från fordringskonton användas för att testa förekomsten av fordringar, men en sådan population skulle inte vara ändamålsenlig för att testa fullständigheten av fordringarna.*

- *Populationens storlek. I vissa fall går det inte att dra en statistisk slutsats om populationen som ska testas är för liten för att ta stickprov ur.*

*Revisorn kan använda sig av antingen statistiska eller icke-statistiska urval. Statistiska slutsatser kan dras från statistiska urval. Icke-statistiska urval kan användas i kombination med andra granskningsåtgärder som hanterar samma påstående.*

#### *Urvalsstorlek*

*Nivån av urvalsrisk som revisorn är beredd att acceptera påverkar vilken urvalsstorlek som krävs. Ju lägre risk revisorn är beredd att acceptera, desto större behöver urvalet vara. I bilaga 6 finns exempel på faktorer som påverkar storleken på urvalet för test av kontroller och test av detaljer.*

#### *Urval av poster som ska testas*

*Vid statistiskt urval väljs urvalsposter så, att varje urvalsenhet har en känd sannolikhet att ingå i urvalet. Vid icke-statistiskt urval sker urvalet utifrån en bedömning. Det är viktigt att revisorn gör ett representativt urval, så att snedvridning undviks, genom att välja urvalsposter som har egenskaper som är typiska för populationen.*

*De huvudsakliga metoderna för att göra urval är att använda slumpmässigt urval, systematiskt urval eller godtyckligt urval.*

- 7.3.18. I de ytterst sällsynta fall när revisorn anser att en felaktighet eller avvikelse som har upptäckts i ett urval ska särbehandlas, ska revisorn uppnå en hög grad av säkerhet om att en sådan felaktighet eller avvikelse inte är representativ för populationen. Revisorn ska uppnå denna grad av säkerhet genom att utföra ytterligare granskningsåtgärder i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att felaktigheten eller avvikelsen inte påverkar resten av populationen.
- 7.3.19. När det gäller detaljgranskning ska revisorn, med felaktigheter som har upptäckts i urvalet som grund, skatta felaktighet i hela populationen.

*En felaktighet som har fastställts vara en post som ska särbehandlas kan undantas vid skattning av felaktighet i populationen.*

- 7.3.20. Revisorn ska utvärdera

- resultaten från urvalet, och
- om användningen av revisionsmässiga urval har gett en rimlig grund för slutsatser om den granskade populationen.

*När det gäller granskning av kontroller kan en oväntat hög avvikelsefrekvens i urvalet leda till att den bedömda risken för väsentliga felaktigheter ökar, såvida inte ytterligare revisionsbevis inhämtas som styrker den ursprungliga bedömningen. När det gäller detaljgranskning kan ett oväntat stort belopp felaktigheter i ett urval föranleda revisorn att tro att ett transaktionsslag eller konto innehåller väsentliga felaktigheter, utan ytterligare revisionsbevis som visar att så inte är fallet. Därtill, när det gäller detaljgranskning är skattad felaktighet plus eventuella felaktigheter som särbehandlas revisorns bästa uppskattning av felaktigheten i populationen n.*

*Om revisorn drar slutsatsen att revisionsmässigt urval inte har gett en rimlig grund för slutsatser om den granskade populationen, kan revisorn*

- *begära att företagsledningen utreder identifierade felaktigheter och risken för ytterligare felaktigheter samt att företagsledningen genomför alla de ändringar som behövs, eller*

- *anpassar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av dessa fortsatta granskningsåtgärder för att bäst uppnå den grad av säkerhet som krävs. Exempel: Vid granskning av kontroller skulle revisorn kunna välja att utvidga urvalsstorleken, granska en alternativ kontrollåtgärd eller ändra substansgranskningen för området i fråga.*

### Externa bekräftelser

7.3.21. Revisorn ska överväga om åtgärder för externa bekräftelser ska genomföras som substansgranskning.

*Åtgärder för externa bekräftelser är ofta relevanta när det handlar om påståenden som rör saldobalanser och delar av dem men behöver inte vara begränsade till sådana poster. Revisorn kan t.ex. begära extern bekräftelse av avtalsvillkor eller transaktioner som ett företag har med andra parter. Åtgärder för externa bekräftelser kan också utföras för att inhämta revisionsbevis om avsaknaden av vissa villkor.*

7.3.22. När revisorn använder sig av externa bekräftelser, ska han eller hon hålla kontrollen över att

- fastställa vilken information som ska bekräftas eller begäras och välja den lämpliga bekräftande parten,
- utforma begäran om bekräftelse, däribland fastställa att begäran är rätt adresserad och innehåller information som gör att svaren skickas direkt till revisorn, och
- skicka begäran, i tillämpliga fall även påminnelser, till den bekräftande parten.

7.3.23. Om företagsledningen vägrar låta revisorn skicka en begäran om bekräftelse ska revisorn

- genom förfrågan till företagsledningen utreda skälen till vägran och skaffa revisionsbevis avseende skälens giltighet och rimlighet,
- utvärdera vilka konsekvenser företagsledningens vägran får för revisorns bedömning av relevanta risker för väsentliga felaktigheter, däribland risken för oegentligheter, och för andra granskningsåtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning, och
- utföra alternativa granskningsåtgärder i avsikt att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis.

7.3.24. Om revisorn drar slutsatsen att företagsledningens vägran att låta honom eller henne skicka en begäran om bekräftelse inte är rimlig, eller om revisorn inte kan inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis genom alternativa granskningsåtgärder, ska revisorn informera dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) om detta. Revisorn ska också fastställa konsekvenserna för revisionen och revisorns uttalande.<sup>13</sup>

7.3.25. Om revisorn identifierar faktorer som ger upphov till tvivel om tillförlitligheten i svaret på en begäran om bekräftelse, ska han eller hon inhämta ytterligare revisionsbevis för att undanröja dessa tvivel. Om revisorn fastställer att ett svar på en begäran om bekräftelse inte är tillförlitligt, ska han eller hon utvärdera konsekvenserna för bedömningen av de relevanta riskerna för väsentliga felaktigheter, däribland risken för oegentligheter, och därmed sammanhängande karaktär på, tidpunkt för och omfattning av andra granskningsåtgärder.

<sup>13</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.14.

7.3.26. För varje uteblivet svar ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis.

7.3.27. Revisorn ska undersöka avvikelser för att fastställa huruvida de är eller inte är tecken på felaktigheter.

7.3.28. Revisorn ska utvärdera om resultaten av de externa bekräftelserna ger relevanta och tillförlitliga revisionsbevis eller om ytterligare revisionsbevis krävs.

#### 7.4. Särskilda fokusområden

##### Fortsatt drift

*Revisorns ansvar är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende, och dra slutsatser om*

- *huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna, och*
- *baserat på inhämtade revisionsbevis, det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten.*

*Revisorn har detta ansvar även om det ramverk för finansiell rapportering som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna inte innefattar något uttryckligt krav på företagsledningen att göra en särskild bedömning av företagets möjlighet att fortsätta verksamheten.*

7.4.1. Revisorn ska utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten.<sup>14</sup>

*Enligt kraven i denna del måste revisorn utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga till fortsatt drift. I många fall kanske företagsledningen i mindre komplexa företag inte har upprättat en utförlig bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten, utan den förlitar sig kanske i stället på djupgående kunskap om verksamheten och förväntade framtidsutsikter. I sådana fall kan det vara ändamålsenligt att diskutera medel- och långsiktig finansiering av företaget med företagsledningen, förutsatt att företagsledningens planer kan styrkas med tillräckliga bevis i form av dokumentation och är i enlighet med revisorns förståelse av företaget. Därför kan revisorns utvärdering av antagandet om fortsatt drift t.ex. tillfredsställas genom diskussion, förfrågan och inspektion av underlag.*

*Fortsatt stöd från ägare-företagsledare är ofta viktigt för ett mindre komplext företags förmåga att fortsätta verksamheten. När ett LCE till stor del finansieras av ett lån från ägaren-företagsledaren kan det vara viktigt att dessa medel inte dras tillbaka. När ett företag är beroende av ytterligare stöd från ägaren-företagsledaren kan revisorn utvärdera ägaren-företagsledarens förmåga att uppfylla dessa stödförpliktelser. Dessutom kan revisorn begära skriftlig bekräftelse av villkoren för sådant stöd och ägarens/företagsledarens avsikt eller förståelse.*

7.4.2. Vid utvärderingen av företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten ska revisorn

- (a) täcka samma period som företagsledningen använt, enligt vad som krävs i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Om den perioden är kortare än tolv månader från datumet för de finansiella rapporterna ska revisorn be företagsledningen att förlänga perioden. Om

<sup>14</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.17.

företagsledningen inte gör eller förlänger sin bedömning ska revisorn överväga följderna för revisors rapport.<sup>15</sup>

- (b) överväga om företagsledningens bedömning innefattar all relevant information som revisorn är medveten om till följd av revisionen.

*ständigt vara uppmärksam på möjligheten att det kan finnas kända planerade eller oplanerade händelser eller förhållanden som kommer att inträffa efter den period som företagsledningen har bedömt och som kan innebära ett ifrågasättande av det riktiga i att företagsledningen använt antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Ju längre fram i tiden händelserna eller omständigheterna ligger, desto mer betydande måste frågorna om fortsatt drift vara innan revisorn vidtar ytterligare åtgärder.*

7.4.3. Revisorn ska fråga företagsledningen om dess kännedom om sådana händelser eller förhållanden bortom den period som företagsledningen bedömt kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten.

7.4.4. Om händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företags förmåga att fortsätta verksamheten har identifierats ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att fastställa om det föreligger en väsentlig osäkerhet genom att utföra ytterligare granskningsåtgärder, vilket innefattar beaktande av motverkande faktorer. Dessa åtgärder ska omfatta att

- (a) om företagsledningen ännu inte har gjort en bedömning av företags förmåga att fortsätta verksamheten, begära att företagsledningen gör en sådan bedömning.
- (b) utvärdera företagsledningens planer på framtida åtgärder avseende dess bedömning av förmågan att fortsätta verksamheten, om utfallet av dessa planer sannolikt kommer att förbättra situationen och om företagsledningens planer är genomförbara med hänsyn till omständigheterna.
- (c) i de fall företaget har upprättat en kassaflödesprognos och analysen av prognosen är en betydelsefull faktor vid beaktandet av det framtida utfallet av händelser eller förhållanden vid utvärderingen av företagsledningens planer på framtida åtgärder
- (i) utvärdera tillförlitligheten i de data som har tagits fram för upprättandet av prognosen, och
- (ii) bestämma om det finns tillräckligt stöd för de antaganden som prognosen bygger på.
- (d) överväga om det finns ytterligare fakta eller information som har blivit tillgängliga efter det datum när företagsledningen gjorde sin bedömning.

*Det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor om dess möjliga påverkan och sannolikheten för att den ska inträffa är så hög att det, enligt revisorns bedömning, krävs att lämplig upplysning lämnas om osäkerhetsfaktorernas karaktär och konsekvenser, för ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, nödvändigt för att ge en rättvisande bild av de finansiella rapporterna eller, för ett regelstyrt ramverk, nödvändigt för att de finansiella rapporterna inte ska vara missvisande.*

7.4.5. Om det uppstår ett betydande dröjsmål efter datumet för de finansiella rapporterna innan företagsledningen eller styrelsen godkänner de finansiella rapporterna, ska revisorn göra en förfrågan om anledningarna till dröjsmålet. Om revisorn tror att dröjsmålet skulle kunna hänföras till händelser eller förhållanden som har att göra med bedömningen av fortsatt drift, ska revisorn dels

<sup>15</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.20.

utföra de ytterligare granskningsåtgärder som är nödvändiga, dels beakta effekten på revisorns slutsats om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor.

#### *Företagsledningen åsidosätter kontroller*

##### 7.4.6. Revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder för att

- (a) pröva riktigheten i manuella och automatiserade bokföringsposter registrerade i huvudboken och andra justeringar som har gjorts vid upprättandet av de finansiella rapporterna, inklusive att
  - (i) fråga personer som deltar i bokslutsarbetet om otillbörliga eller ovanliga aktiviteter i samband med bearbetningen av bokföringsposter och andra justeringar,
  - (ii) välja ut bokföringsposter och andra justeringar gjorda i slutet av en rapportperiod, och
  - (iii) överväga om det finns behov av att granska bokföringsposter och andra justeringar under perioden.
- (b) granska uppskattningar i redovisningen med avseende på bristande objektivitet och utvärdera om de eventuella bakomliggande omständigheterna utgör en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Under granskningen ska revisorn
  - (i) utvärdera om företagsledningens bedömningar och beslut tyder på en möjlig partiskhet hos företagsledningen, även om de var för sig är rimliga, skulle kunna utgöra en risk för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter. Om så är fallet ska revisorn göra en ny helhetsbedömning av uppskattningarna i redovisningen och
  - (ii) utföra en efterhandsgranskning av företagsledningens bedömningar och antaganden rörande betydande uppskattningar i redovisningen som avspeglas i de finansiella rapporterna för föregående år.
- (c) För de betydande transaktioner som ligger utanför företagets normala verksamhet, eller som revisorn på annat sätt uppfattar som ovanliga mot bakgrund av hans eller hennes förståelse av företaget och dess miljö samt annan information som har inhämtats under revisionen, ska revisorn utvärdera om de affärsmässiga grunderna (eller bristen på sådana) för transaktionerna skulle kunna tyda på att syftet med transaktionerna har varit att manipulera de finansiella rapporterna eller dölja förskingring av tillgångar.
- (d) svara mot de identifierade riskerna för att företagsledningen åsidosätter kontrollerna i den mån detta inte redan har hanterats av (a) till (c).

*Även om risken för att företagsledningen skulle sätta sig över kontroller varierar från företag till företag finns det ändå en risk i alla företag. Eftersom det inte går att förutsäga hur ett åsidosättande av kontroller skulle kunna ske finns det en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, vilket således utgör en betydande risk.*

*Väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter innebär ofta att själva processen för finansiell rapportering manipuleras genom att bokföringsposter som inte är korrekta eller godkända registreras. Detta kan ske under året eller vid ett periodslut, eller båda, eller genom att företagsledningen justerar belopp i de finansiella rapporterna som inte avspeglas i bokföringsposterna, t.ex. genom omklassificeringar.*

*Automatiserade verktyg och tekniker*

*I manuella huvudbokssystem kan icke standardiserade bokföringsposter identifieras genom inspektion av bokföring, journaler och stödjande dokumentation. När automatiserade processer används för att underhålla huvudboken och upprätta finansiella rapporter kan sådana poster existera enbart i elektronisk form och kan därför vara enklare att identifiera med hjälp av ATT.*

*Närståendeförhållanden*

7.4.7. Revisorn ska utforma och genomföra fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter förknippade med relationer och transaktioner med närstående, inklusive att inspektera

- (a) bankbekräftelser och bekräftelser från juridiska rådgivare som har inhämtats som en del av revisorns åtgärder,
- (b) protokoll från möten med aktieägare och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), och
- (c) annan sådan dokumentation eller handlingar som revisorn anser det nödvändigt att undersöka med hänsyn till företagets omständigheter.

7.4.8. Om revisorn identifierar överenskommelser eller information som tyder på att det finns närståenderelationer eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare, ska revisorn fastställa om de underliggande omständigheterna bekräftar att dessa relationer eller transaktioner finns.

7.4.9. Om revisorn identifierar närstående eller betydande närståendetransaktioner som företagsledningen inte har identifierat eller upplyst revisorn om tidigare, ska revisorn

- (a) om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer krav rörande närstående
  - (i) begära att företagsledningen identifierar alla transaktioner med de nyidentifierade närstående för revisorns fortsatta utvärdering,
  - (ii) undersöka varför företagets kontroller över närståenderelationer och närståendetransaktioner inte har lyckats identifiera eller ge upplysningar om närståenderelationerna eller närståendetransaktionerna,
- (b) utföra lämplig substansgranskning rörande sådana nyidentifierade närstående eller betydande närståendetransaktioner,
 

ompröva risken för att det kan finnas andra närstående eller betydande närståendetransaktioner som företagsledningen inte tidigare har identifierat eller upplyst revisorn om, samt utföra ytterligare granskningsåtgärder om så behövs, och
- (d) utvärdera följderna för revisionen, om det verkar som om företagsledningen avsiktligt låtit bli att lämna upplysningar (vilket skulle tyda på att det finns en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter).

Överväganden när det finns andra medlemmar i uppdragsteamet än den ansvariga revisorn

7.4.10. Om revisorn identifierar relationer med närstående eller närståendetransaktioner som företagsledningen inte tidigare har identifierat eller meddelat revisorn, ska revisorn genast lämna den relevanta informationen till de andra medlemmarna i uppdragsteamet.

7.4.11. När det gäller identifierade betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet, ska revisorn

- (a) undersöka eventuella underliggande kontrakt eller avtal och utvärdera om
  - (i) de affärsmässiga grunderna för transaktionerna (eller bristen därpå) tyder på att de kanske har ingåtts med syftet att ägna sig åt bedräglig finansiell rapportering eller att dölja förskingring av tillgångar,
  - (ii) villkoren i transaktionerna är förenliga med företagsledningens förklaringar, och
  - (iii) om transaktionerna på ett riktigt sätt har redovisats, presenterats och upplysts om i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- (b) inhämta revisionsbevis för att transaktionerna har beviljats och godkänts på rätt sätt.

7.4.12. Om revisorn identifierar betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet ska revisorn fråga företagsledningen om karaktären på dessa transaktioner och om några närstående parter kunde vara inblandade.

7.4.13. Om företagsledningen har gjort ett påstående i de finansiella rapporterna som gör gällande att en närståendetransaktion har genomförts enligt villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor, ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för påståendet.

#### *Uppskattningar i redovisningen*

7.4.14. Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder avseende uppskattningar i redovisningen för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, inklusive för tillhörande upplysningar.

7.4.15. Revisorns fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån avseende en uppskattning i redovisningen ska inkludera en eller fler av följande ansatser:

- (a) inhämta revisionsbevis från händelser som inträffar fram till datumet för revisors rapport (se punkt 7.4.16).
- (b) granska hur företagsledningen gjort uppskattningen i redovisningen (se punkterna 7.4.17–7.4.18).
- (c) utarbeta revisorns punktskattning eller intervall (se punkt 7.4.19).

*Mot bakgrund av karaktären av många av uppskattningarna i redovisningen för ett LCE kan det slutliga utfallet av en uppskattningar i redovisningen vara känt före datumet för revisors rapport. Under dessa omständigheter kan revisionsbevis som har inhämtats från händelser som har inträffat fram till datumet för revisors rapport erbjuda tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att hantera den bedömda risken för väsentliga felaktigheter. Men för vissa uppskattningar i redovisningen kanske inte händelser som inträffar fram till datumet för revisors rapport ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida uppskattningen i redovisningen är rimlig eller felaktig (t.ex. när händelser eller situationer endast utvecklas under en längre period). Under dessa omständigheter inkluderar revisorns fortsatta granskningsåtgärder metoderna i (b) eller (c).*

Inhämta revisionsbevis från händelser som inträffar fram till datumet för revisors rapport.



7.4.16. När revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefattar att inhämta revisionsbevis från händelser som inträffar fram till datumet för revisors rapport ska revisorn utvärdera om revisionsbevisen är tillräckliga och ändamålsenliga, med beaktande av eventuella förändringar i omständigheter och andra relevanta situationer mellan händelsen och mätdatumet som kan påverka relevansen hos dessa bevis.

Granska hur företagsledningen har gjort uppskattningen i redovisningen

7.4.17. När revisorn testat hur företagsledningen gjorde uppskattningen i redovisningen ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder behandla om

- (a) metoden som har valts är lämplig,
- (b) de betydande antaganden och data är konsekventa och lämpliga och att deras integritet upprätthålls när metoden tillämpades,
- (c) ändringar från föregående perioder i metod, betydelsefulla antaganden och data är lämpliga,
- (d) företagsledningen har för avsikt att genomföra särskilda åtgärder,
- (e) bedömningarna som görs vid val av metod, betydande antaganden och data ger tyder på möjlig bristande objektivitet. När tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen identifieras ska revisorn utvärdera effekterna på revisionen. Där det finns en avsikt att vilseleda, är företagsledningens bristande objektivitet bedräglig till sin karaktär,
- (f) data är relevanta och tillförlitliga med hänsyn till omständigheterna, och
- (g) beräkningarna är matematiskt riktiga och om bedömningarna har tillämpats konsekvent.

*Metod, betydande antaganden och data*

*Relevanta överväganden för revisorn med avseende på lämpligheten i den valda metoden, betydande uppskattningar och data inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och, i tillämpliga fall, lämpligheten i förändringar från föregående period kan innefatta:*

- *företagsledningens logiska grund för valet av metod, antagande och data,*
- *om metoden, antagandet eller datan är lämpliga med hänsyn till omständigheterna mot bakgrund av karaktären på uppskattningen i redovisningen, kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, samt verksamhet, bransch och miljö vilket företaget verkar i,*
- *om en ändring från föregående perioder i valet av metod, antagande eller data grundar sig på nya omständigheter eller ny information. När så inte är fallet kanske ändringen varken är rimlig eller i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Godtyckliga förändringar av en uppskattning i redovisningen kan ge upphov till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna eller kan vara ett tecken på möjlig bristande objektivitet hos företagsledningen.*
- *När företagsledningen har fastställt att olika metoder leder till ett antal avsevärt olika uppskattningar, hur företagsledningen har undersökt skälen till dessa skillnader.*
- *Om de betydelsefulla antaganden är oförenliga med varandra och med antaganden som används i andra uppskattningar i redovisningen.*

7.4.18. Revisorns fortsatta granskningsåtgärder ska behandla om, inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, företagsledningen har vidtagit lämpliga åtgärder för att förstå osäkerhet i

uppskattningen och behandla osäkerheten i uppskattningen genom att välja en lämplig punktskattning och ta fram tillhörande upplysningar. När företagsledningen inte har vidtagit lämpliga åtgärder ska revisorn

- (a) begära att företagsledningen utför ytterligare åtgärder för att förstå osäkerhet i uppskattningen eller att hantera den genom att på nytt överväga valet av företagsledningens punktskattning eller överväga att lämna ytterligare upplysningar avseende osäkerheten i uppskattningen, och
- (b) om revisorn fastställer att företagsledningens svar på revisorns begäran inte i tillräcklig grad hanterar osäkerhet i uppskattningen i den mån det är praktiskt genomförbart, utarbeta revisorns punktskattning eller intervall.

*När det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte har preciserat hur valet av punktskattning från rimligt möjliga utfall ska göras eller inte kräver specifika upplysningar är företagsledningens tillämpning av omdöme ett viktigt övervägande för revisorn avseende ändamålsenligheten i den punktskattning som har valts och tillhörande upplysningar.*

*Frågor som kan vara relevanta för revisorn avseende företagsledningens upplysningar om osäkerhet i uppskattningar innefattar kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket kan innefatta upplysningar:*

- som beskriver beloppet som en uppskattning i redovisningen och förklarar karaktären på och begränsningarna i uppskattningsprocessen, och
- om väsentlig information om redovisningsprinciper som rör uppskattningar i redovisningen, som kan innefatta betydande eller avgörande bedömningar från företagsledningen samt betydande framåtblickande antaganden eller andra källor för osäkerhet i uppskattningen.

Utarbeta revisorns punktskattning eller intervall

7.4.19. När revisorn utarbetar en punktskattning eller ett intervall för att utvärdera företagsledningens punktskattning ska revisorns fortsatta granskningsåtgärder innefatta granskningsåtgärder för att

- (a) utvärdera om metoder, antaganden eller data som har använts är tillämpliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och
- (b) fastställa att intervallet enbart inbegriper belopp som har stöd av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

*Revisorns beslut om huruvida han eller hon ska utarbeta en punktskattning i stället för ett intervall kan bero på karaktären på uppskattningen i redovisningen och revisorns professionella omdöme med hänsyn till omständigheterna. T.ex. kan karaktären på uppskattningen i redovisningen vara sådan att det förväntas mindre variationer i de rimligt möjliga utfallen. I de här omständigheterna kan det vara en effektiv ansats att utarbeta en punktskattning, särskilt när den kan utarbetas med större precision.*

*Kravet på att revisorn ska fastställa att intervallet endast innehåller belopp som har stöd av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis innebär inte att revisorn förväntas inhämta bevis som stödjer varje möjligt utfall i intervallet individuellt. I stället kommer revisorn sannolikt att inhämta bevis för att fastställa att punkterna vid båda ändar av intervallet är rimliga med hänsyn till omständigheterna och därmed ger stöd för att de belopp som ligger mellan dessa två punkterna också är rimliga.*

*Varulager*

7.4.20. Om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att

- (a) närvara vid lagerinventering, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart, för att
  - (i) utvärdera företagsledningens instruktioner och rutiner för att registrera och kontrollera resultaten av företagets lagerinventering,
  - (ii) observera tillämpningen av företagsledningens inventeringsmetoder,
  - (iii) inspektera varulagret, och
  - (iv) utföra kontrollräkningar,
- (b) utföra granskningsåtgärder avseende företagets slutliga lagerredovisning för att fastställa om den korrekt avspeglar faktiska inventeringsresultat, och
- (c) om lagerinventering utförs per ett annat datum än datumet för de finansiella rapporterna, utföra granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om huruvida förändringar i varulagret mellan inventeringsdatumet och datumet för de finansiella rapporterna är korrekt bokförda.

7.4.21. Om revisorn på grund av oförutsedda omständigheter inte har närvarat vid lagerinventeringen, ska han eller hon utföra eller observera viss inventering vid en annan tidpunkt och utföra granskningsåtgärder avseende mellanliggande transaktioner. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en fysisk inventering ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis gällande varulagrets existens och skick, eller om det inte är möjligt, fastställa påverkan på revisors rapport.<sup>16</sup>

*I vissa fall är det inte praktiskt genomförbart att närvarande vid lagerinventeringen. Detta kan bero på faktorer som varulagrets art och belägenhet t.ex. när inventeringen finns på en plats som kan utgöra ett hot mot revisorns säkerhet. Men allmän obekvämlighet för revisorn räcker inte som stöd för ett beslut av revisorn att det inte är praktiskt genomförbart att närvara. I vissa fall när det inte är praktiskt genomförbart att närvara kan alternativa granskningsåtgärder, t.ex. inspektion av dokumentation av efterföljande försäljning av särskilda lagerartiklar som har anskaffats eller köpts före lagerinventeringen, ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om varulagrets existens och skick. Men i andra fall går det kanske inte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende varulagrets existens och skick genom att utföra alternativa granskningsåtgärder. I dessa fall är revisorn skyldig att modifiera uttalandet i revisors rapport som ett resultat av begränsningen av revisionens inräkning och omfattningen.*

7.4.22. Om ett varulager som förvaras och står under kontroll av en extern part är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom bekräftelse avseende kvantiteter och skick, eller utföra en inspektion eller andra granskningsåtgärder lämpliga med hänsyn till omständigheterna.

*Rättstvister och krav*

7.4.23. Revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder för att identifiera rättstvister och krav som berör företaget och som kan ge upphov till en risk för väsentliga felaktigheter, däribland:

<sup>16</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.15.

- (a) förfrågningar hos företagsledningen och, i tillämpliga fall, andra i företaget, däribland intern jurist,
- (b) inspektera protokoll från sammanträden med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och korrespondens mellan företaget och dess externa jurist, och
- (c) inspektera konton för juridiska konsultationer.

7.4.24. Om revisorn bedömer att det finns en risk för väsentliga felaktigheter avseende identifierade rättstvister eller krav eller när utförda granskningsåtgärder tyder på att det kan finnas andra väsentliga rättstvister eller krav, ska revisorn, utöver de åtgärder som krävs i andra ISA, ta direktkontakt med företagets externa jurist. Revisorn ska göra detta genom ett brev med förfrågan, som utställs av företagsledningen och skickas av revisorn, och med en begäran om att företagets externa jurist kommunicerar direkt med revisorn.

7.4.25. Revisorn ska ändra uttalandet i revisors rapport<sup>17</sup> om

- (a) företagsledningen vägrar att ge revisorn tillåtelse att kommunicera med eller träffa företagets externa jurist, eller om företagets externa jurist vägrar att på ett besvara brevet med förfrågan på ett tillbörligt sätt, eller är förbjuden att svara, och
- (b) revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom att utföra alternativa granskningsåtgärder.

#### *Granskningsåtgärder när överträdelser av lagar och andra författningar identifieras eller misstänks*

7.4.26. Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om hur företaget har följt bestämmelserna i de lagar och andra författningar som allmänt vedertaget har en direkt inverkan på hur väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs.<sup>18</sup>

7.4.27. Om revisorn uppmärksammar en överträdelse eller misstänkt överträdelse av lagar och andra författningar, ska han eller hon

- (a) skaffa sig en förståelse av karaktären och omständigheterna, och inhämta ytterligare information som är nödvändig för att kunna bedöma eventuell inverkan på de finansiella rapporterna,
- (b) diskutera överträdelserna med företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, såvida detta inte är förbjuden att göra det enligt lag eller annan författning,
- (c) om det inte är möjligt att få tillräcklig information om en misstänkt överträdelse, ska revisorn bedöma hur bristen på tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis påverkar hans eller hennes uttalande i revisors rapport, och
- (d) bedöma påverkan på andra aspekter av revisionen, däribland revisorns riskbedömning och tillförlitligheten i skriftliga uttalanden, och vidta lämpliga åtgärder.<sup>19</sup>

#### *Anlita en servicebyrå för utförande av tjänster*

7.4.28. Om företaget anlitar en servicebyrå för utförande av tjänster ska revisorn

<sup>17</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.16.

<sup>18</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.10.

<sup>19</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkterna 9.5.11., 9.5.12. och 9.5.13.

- (a) fastställa om det finns tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis gällande relevanta påståenden tillgängliga inom företaget, och om inte
- (b) utföra fortsatta granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

*För att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan följande åtgärder övervägas av revisorn:*

- *inspektera dokumentation och handlingar hos användarföretaget,*
- *inspektera dokumentation och handlingar hos servicebyrån,*
- *inhämta bekräftelser på saldon och transaktioner från servicebyrån om användarföretaget för egen del dokumenterar saldon och transaktioner oberoende av servicebyrån.*

*Använda det arbete som har utförts av företagsledningens specialist*

7.4.29. Om informationen som ska användas som revisionsbevis har tagits fram genom att arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen ska revisorn, med hänsyn tagen till vilken betydelse specialistens arbete har för revisorns syften, utvärdera hur ändamålsenligt specialistens arbete är som revisionsbevis för påståendet i fråga.

*Överväganden vid utvärdering av det arbete som har utförts av en specialist anlitad av företagsledningen kan innefatta:*

- *relevansen och rimligheten i specialistens iakttagelser eller slutsatser, deras förenlighet med andra revisionsbevis och om de har avspeglats på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna,*
- *om specialistens arbete innefattar användning av betydelsefulla antaganden och metoder, relevansen och rimligheten i dessa antaganden och metoder,*
- *om specialistens arbete innefattar betydande användning av källdata, relevansen, fullständigheten och riktigheten i dessa källdata, och*
- *om specialistens arbete innefattar användningen av information från en extern informationskälla, relevansen och tillförlitligheten hos den informationen.*

*Användning av en specialist i revisionsarbetet*

7.4.30. När revisorn har bestämt sig för att använda arbetet från en specialist i revisionsarbetet, ska revisorn utvärdera om det arbete som specialisten utför tillgodoser revisorns syften, däribland följande:

- (a) relevansen och rimligheten i specialistens iakttagelser eller slutsatser samt deras förenlighet med övriga revisionsbevis,
- (b) om specialistens arbete innefattar användningen av betydelsefulla antaganden och metoder, relevansen i dessa antaganden och metoder med hänsyn till omständigheterna, och
- (c) om specialistens arbete innefattar användning av källdata som är betydelsefulla för specialistens arbete, relevansen, fullständigheten och riktigheten i dessa källdata.

7.4.31. Om revisorn fastställer att specialistens arbete inte tillgodoser revisorns syften ska revisorn komma överens om ytterligare arbete som denna specialist ska utföra eller utföra ytterligare granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna.

## 7.5. Ackumulering av felaktigheter

7.5.1. Revisorn ska sammanställa felaktigheter identifierade under revisionen, utöver sådana som är uppenbart betydelselösa.

*Felaktigheter som är uppenbart betydelselösa är av en helt annan storleksordning (mindre), eller av en helt annan karaktär än dem som fastställs vara väsentliga, och det rör sig om felaktigheter som uppenbart inte är av någon vikt, vare sig enskilt eller sammantaget och vare sig de bedöms efter storlek, karaktär eller omständigheter. det råder någon som helst tveksamhet om huruvida en eller flera poster är uppenbart betydelselösa, ska felaktigheten inte anses som uppenbart betydelslös.*

7.5.2. Revisorn ska begära att icke rättade felaktigheter rättas.

7.5.3. Om företagsledningen på revisorns begäran har undersökt ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och har rättat felaktigheter som har upptäckts, ska revisorn utföra ytterligare granskningsåtgärder för att avgöra om några felaktigheter finns kvar.

*En sådan begäran kan t.ex. bygga på revisorns skattning av felaktigheter som har identifierats i ett urval till hela populationen från vilken urvalet gjorts.*

7.5.4. Om revisorn identifierar en felaktighet ska han eller hon ta ställning till om felaktigheten är ett tecken på oegentligheter. Om så är fallet ska revisorn fastställa följderna av felaktigheten för andra aspekter av revisionen, inbegripet trovärdigheten i företagsledningens uttalanden.

*Eftersom begreppet oegentligheter inbegriper incitament eller tryck att begå oegentligheter, en uppfattning om att möjligheten finns att begå oegentligheter eller någon slags ursäkt för handlingen är det osannolikt att en oegentlighet skulle förekomma som en isolerad företeelse. Det betyder att felaktigheter, t.ex. flera felaktigheter på en viss plats, även om den sammantagna effekten inte är väsentlig, kan vara ett tecken på en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.*

7.5.5. Om revisorn upptäcker en felaktighet som kan vara resultatet av oegentligheter, och har skäl att tro att företagsledningen är inblandad, ska revisorn

- (a) omvärdera riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och revisorns hantering av detta, eller
- (b) överväga om det finns omständigheter eller förhållanden tyder på att anställda, företagsledning eller tredje parter varit i maskopi när han eller hon gör en ny bedömning av trovärdigheten i de inhämtade bevisen.

*Betydelsen av identifierade eller misstänkta oegentligheter beror på omständigheterna. Exempel: En i övrigt obetydlig oegentlighet kan vara betydelsefull om högsta ledningen är inblandad. Under sådana omständigheter kan tillförlitligheten i de tidigare inhämtade bevisen ifrågasättas, eftersom det kan råda tveksamhet om huruvida uttalanden är fullständiga och med sanningen överensstämmande, och om räkenskapsmaterial och dokumentation är äkta. Det kan också finnas en möjlighet att anställda, företagsledning eller externa parter har agerat i maskopi.*

7.5.6. I följande fall ska revisorn fastställa om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras:

- (a) De identifierade felaktigheternas karaktär och omständigheterna kring deras förekomst tyder på att det kan finnas andra felaktigheter som tillsammans med felaktigheter som har ackumulerats under revisionen skulle kunna vara väsentliga, och
- (b) Summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig väsentlighet.

## 7.6. Särskilda krav på kommunikation

### 7.6.1. Revisorn ska utan onödigt dröjsmål kommunicera

- (a) till styrelsen, skriftligen, betydande brister i företagets system för intern kontroll som har identifierats under revisionen.
- (b) till företagsledningen
  - (i) skriftligen, frågor som har kommunicerats till styrelsen (såvida det inte vore olämpligt att kommunicera direkt med företagsledningen med hänsyn till omständigheterna), och
  - (ii) övriga brister i den interna kontrollen som har identifierats som inte har kommunicerats men som är av tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av företagsledningen.

### 7.6.2. Med avseende på kommunikation av betydande brister till styrelsen, ska revisorn inkludera en beskrivning och förklaring av potentiella effekter av bristerna, samt tillräcklig information för att förstå sammanhanget kring kommunikationen.

*När revisorn beskriver sammanhanget kring kommunikationen kan revisorn förklara att:*

- *syftet med revisionen var att revisorn skulle uttala sig om de finansiella rapporterna,*
- *revisionen omfattade övervägande av den interna kontroll som är relevant för hur företaget upprättar de finansiella rapporterna i syfte att utforma ändamålsenliga granskningsåtgärder med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att lämna ett uttalande om effektiviteten i företagets interna kontroll.*
- *de frågor som tas upp är endast sådana brister som revisorn har identifierat under revisionen och som revisorn har ansett är tillräckligt viktiga för att rapporteras till styrelsen.*

### 7.6.3. När revisorn kommunicerar med företagsledningen och, där det är lämpligt, med styrelsen, ska revisorn överväga om det finns några frågor att kommunicera avseende uppskattningar i redovisningen. När revisorn gör det ska han eller hon överväga om de skäl som har angetts avseende riskerna för väsentliga felaktigheter avser osäkerhet i uppskattningar, eller effekterna av komplexitet, subjektivitet, förändringar eller bristande objektivitet när uppskattningarna gjordes samt för tillhörande upplysningar.

## 7.7. Särskilda krav på dokumentation

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

### 7.7.1. Revisorn ska inkludera följande i revisionsdokumentationen:

- (a) de övergripande åtgärderna för hantering av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån,
- (b) kopplingen mellan de åtgärder som har utförts och de bedömda riskerna på påståendenivån,
- (c) resultaten av granskningsåtgärderna, inklusive slutsatserna om dessa inte framgår på annat sätt,
- (d) resultaten av granskningsåtgärderna avsedda att hantera risken för att företagsledningen ska sätta sig över kontrollerna,
- (e) alla felaktigheter som har ackumulerats under revisionen och om de har rättats, och

- (f) om revisorn planerar att använda revisionsbevis om kontrollers funktion som har inhämtats under tidigare revisioner, de slutsatser som har dragits när det gäller att förlita sig på sådana kontroller som har granskats under en tidigare revision.

7.7.2. Där den bedömda risken för väsentliga felaktigheter beror på oegentligheter ska revisorns dokumentation inkludera hur risken för oegentligheter hanterats.

7.7.3. Där revisorn har identifierat eller misstänkt överträdelser av lagar och andra författningar ska revisorn dokumentera

- (a) resultaten av diskussionerna med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen och andra, inklusive hur frågan har hanterats, och
- (b) utförda granskningsåtgärder, betydande professionella bedömningar samt slutsatser avseende dessa.

7.7.4. Med avseende på uppskattningar i redovisningen ska revisorn dokumentera betydelsefulla bedömningar avseende revisorns fastställande av om uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller om de är felaktiga.



## 8. Avslutning

### *Innehåll i denna del*

Del 8 anger kraven för att:

- Utvärdera korrigerade och icke korrigerade felaktigheter som identifierats under revisionen.
- Utvärdera efterföljande händelser.
- Avsluta aktiviteter, inklusive de tillhörande utvärderingarna.
- Dra avslutande slutsatser gällande antagandet om fortsatt drift och tillhörande upplysningar.
- Inhämta skriftliga uttalanden och utföra en avslutande analytisk granskning.

### *Denna dels tillämpningsområde*

De utvärderingar som har gjorts och de slutsatser som har dragits kommer att utgöra grunden för revisorns uttalande i del 9.

### 8.1. Mål

#### 8.1.1. Revisorns mål är att

- (a) utvärdera hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats,
- (b) med grund i de inhämtade revisionsbevisen komma fram till en slutsats om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, och
- (c) dra slutsatser om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har erhållits som grund för revisorns uttalande.

### 8.2. Utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen

8.2.1. Om företagsledningen vägrar att rätta vissa eller alla felaktigheter som har kommunicerats av revisorn, ska revisorn försöka förstå företagsledningens skäl för att inte göra rättelserna och ta hänsyn till den kunskapen vid utvärderingen av om de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

8.2.2. Innan revisorn utvärderar vilken påverkan icke rättade felaktigheter har, ska revisorn göra en ny bedömning av väsentligheten för att bekräfta att den fortfarande är lämplig sett inom ramen för företagets faktiska finansiella resultat.

8.2.3. Revisorn ska avgöra om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantagna, genom att överväga

- (a) felaktigheternas karaktär och storlek, både i relation till särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar och de finansiella rapporterna som helhet, samt de särskilda omständigheterna kring deras förekomst, och
- (b) hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet.

### 8.3. Analytisk granskning som är till hjälp vid utformningen av en övergripande slutsats

- 8.3.1. Revisorn ska utforma och utföra sådan analytisk granskning i revisionens slutfas som hjälper honom eller henne att nå fram till en övergripande slutsats om huruvida de finansiella rapporterna är i enlighet med revisorns förståelse av företaget, och för att identifiera eventuella indikationer på tidigare oidentifierade risker för väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter.
- 8.3.2. Revisorn ska undersöka svängningar eller samband som är oförenliga med annan relevant information som har inhämtats under revisionen genom att göra förfrågningar till företagsledningen och utföra andra granskningsåtgärder som är nödvändigt med hänsyn till omständigheterna.

### 8.4. Efterföljande händelser

*Finansiella rapporter kan påverkas av vissa händelser som inträffar efter datumet för de finansiella rapporterna. Många ramverk för finansiella rapporter tar särskilt upp sådana händelser. Vanligtvis identifieras två typer av händelser i dessa ramverk:*

- *Händelser som utgör bevis på förhållanden som förelåg vid datumet för de finansiella rapporterna, och*
- *Händelser som ger bevis på omständigheter som uppstod efter datumet för de finansiella rapporterna.*

*Revisorn förväntas emellertid inte utföra ytterligare granskningsåtgärder avseende förhållanden för vilka tidigare granskningsåtgärder har gett tillfredsställande resultat.*

*Händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport*

- 8.4.1. Revisorn ska utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport, och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna.
- 8.4.2. Revisorn ska utföra de åtgärder enligt punkt 8.4.1. så att de täcker perioden från datumet för de finansiella rapporterna till datumet för revisors rapport, eller så nära detta datum som är praktiskt möjligt, inklusive att
- (a) skaffa sig en förståelse av de rutiner som företagsledningen har inrättat för att försäkra sig om att efterföljande händelser uppmärksammas.
  - (b) fråga företagsledningen och, i tillämpliga fall, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) om det har inträffat några efterföljande händelser som kan påverka de finansiella rapporterna.
  - (c) läsa protokoll från sammanträden med ägarna, företagsledningen och styrelsen som har ägt rum efter balansdagen och ställa frågor om förhållanden som har diskuterats vid eventuella sådana sammanträden som det ännu inte finns protokoll från.
  - (d) Läs företagets månatliga eller kvartalsvisa finansiella information, om sådan finns tillgänglig.
- 8.4.3. Om revisorn har identifierat händelser som kräver justering av de finansiella rapporterna eller upplysningar i dessa enligt företagets tillämpliga ramverk för finansiell rapportering vid utförandet av åtgärderna i punkterna 8.4.1. och 8.4.2 ska revisorn avgöra om varje sådan händelse avspeglas på ett korrekt sätt i de finansiella rapporterna.

*Fakta om vilka revisorn har fått vetskap efter datumet för revisors rapport men före datumet då de finansiella rapporterna publiceras*

- 8.4.4. Revisorn är inte skyldig att utföra några granskningsåtgärder avseende de finansiella rapporterna efter datumet för revisors rapport. Men om revisorn får vetskap om fakta eller händelser som, om de hade varit kända för revisorn per datumet för revisors rapport men innan de finansiella rapporterna utfärdats, skulle ha föranlett revisorn att ändra revisors rapport, ska revisorn diskutera med företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen och avgöra om de finansiella rapporterna måste ändras och, om så är fallet, fråga företagsledningen hur den avser att hantera frågan.
- 8.4.5. Om företagsledningen ändrar de finansiella rapporterna ska revisorn utföra de granskningsåtgärder som är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna bakom ändringen, inklusive att utsträcka de granskningsåtgärder som genomförs till datumet för den nya revisors rapport och lämna en ny revisors rapport avseende de ändrade finansiella rapporterna.
- 8.4.6. I jurisdiktioner där företagsledningen inte är skyldig enligt lagar eller andra förordningar eller ramverket för finansiell rapportering att utfärda ändrade finansiella rapporter behöver revisorn inte tillhandahålla en ny eller ändrad revisors rapport. Men om företagsledningen inte ändrar de finansiella rapporterna trots att revisorn anser att de behöver ändras, så ska revisorn
- (a) om revisors rapport ännu inte har lämnats till företaget, modifiera uttalandet och sedan lämna revisors rapport,<sup>20</sup> eller
  - (b) om revisors rapport redan har lämnats till företaget, informera företagsledningen och styrelsen om att inte utfärda de finansiella rapporterna till externa parter innan nödvändiga ändringar har gjorts. Om de finansiella rapporterna därefter ändå utfärdas utan nödvändiga ändringar ska revisorn vidta lämpliga åtgärder för att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport.

*Fakta om vilka revisorn får vetskap efter att de finansiella rapporterna har utfärdats*

- 8.4.7. När de finansiella rapporterna har utfärdats har revisorn ingen förpliktelse att utföra granskningsåtgärder avseende dessa finansiella rapporter. Men om revisorn, efter att de finansiella rapporterna har utfärdats, får kännedom om fakta, som om de varit kända för revisorn per datumet för revisors rapport skulle föranlett revisorn att ändra revisors rapport, ska revisorn
- (a) diskutera frågan med företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen,
  - (b) avgöra huruvida de finansiella rapporterna måste ändras, och i så fall,
  - (c) fråga företagsledningen hur den avser att hantera förhållandet i de finansiella rapporterna.
- 8.4.8. Om företagsledningen ändrar de finansiella rapporterna ska revisorn
- (a) utföra de granskningsåtgärder som är nödvändiga med hänsyn till omständigheterna bakom ändringen, innefattande
    - (i) utsträcka de granskningsåtgärder som behandlas i punkterna 8.4.1. och 8.4.2. till datumet för den nya revisors rapport och datera den nya revisors rapport tidigast per datumet för godkännande av de ändrade finansiella rapporterna, och
    - (ii) lämna en ny revisors rapport som avser de ändrade finansiella rapporterna, och

<sup>20</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.21.

- (b) gå igenom de åtgärder som företagsledningen har vidtagit för att försäkra sig om att var och en som har tagit emot de tidigare utfärdade finansiella rapporterna tillsammans med tillhörande revisors rapport informeras om situationen.

8.4.9. Om företagsledningen inte vidtar nödvändiga åtgärder för att försäkra sig om att var och en som har tagit emot de tidigare utfärdade finansiella rapporterna informeras om situationen och inte ändrar de finansiella rapporterna trots att revisorn anser att de behöver ändras ska revisorn vidta lämpliga åtgärder för att försöka förhindra att någon förlitar sig på revisors rapport

## 8.5. Revisorns utvärderingar och andra aktiviteter för att stödja revisorns slutsats

### *Utvärderingar som krävs*

8.5.1. Med utgångspunkt i de utförda granskningsåtgärderna och de inhämtade revisionsbevisen ska revisorn innan revisionen avslutas utvärdera om bedömningarna av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån fortfarande är giltiga.

*En revision av finansiella rapporter är en kumulativ och iterativ process. När revisorn utför planerade granskningsåtgärder, kan de inhämtade revisionsbevisen leda till att revisorn ändrar andra planerade granskningsåtgärders karaktär, tidpunkt och omfattning. Revisorn kan få tillgång till information som skiljer sig avsevärt från den information som riskbedömningen byggde på. Under sådana omständigheter kan revisorn, på grundval av sin ändrade bedömning av risken, behöva omvärdera de planerade granskningsåtgärderna för alla eller vissa betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar och tillhörande påståenden.*

*Revisorn kan också överväga om sådan information förändrar revisorns beslut om lämpligheten i att använda ISA för LCE för revisionen, vilket kan kräva en ändring av villkoren för uppdraget.*

8.5.2. För uppskattningar i redovisningen ska revisorn, baserat på de granskningsåtgärder som har utförts och de revisionsbevis som har inhämtats utvärdera om

- (a) bedömningarna av risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivån förblir lämpliga, vilket innefattar när tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen har identifierats, och
- (b) företagsledningens beslut om redovisning, mätning, utformning av samt tillhandahållande av uppskattningar i redovisningen i de finansiella rapporterna följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

8.5.3. Revisorn ska utvärdera om tvåvägskommunikationen mellan revisorn och styrelsen har varit tillräcklig för revisionens syfte. Om den inte varit det, ska revisorn utvärdera den eventuella effekten på revisionen och vidta lämpliga åtgärder.

*T.ex. kan den ursprungliga riskbedömningen behöva ändras, revisorns uttalande behöva modifieras baserat på en begränsning av omfattningen eller andra åtgärder behöva vidtas utifrån vad som är lämpligt.*

8.5.4. Revisorn ska utföra granskningsåtgärder för att utvärdera om den övergripande presentationen i de finansiella rapporterna överensstämmer med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. När revisorn gör denna utvärdering ska han eller hon överväga om de finansiella rapporterna presenteras på ett sätt som avspeglar en riktig

- (a) klassificering och beskrivning av finansiell information och de underliggande transaktionerna, händelserna och omständigheterna, och

- (b) presentation, struktur och innehåll i de finansiella rapporterna.

### Avslutning

- 8.5.5. Revisorn ska avgöra om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats. När revisorn bildar sig en uppfattning om detta ska han eller hon ta hänsyn till alla relevanta revisionsbevis, oavsett om de verkar vara stödande eller motsägande.
- 8.5.6. Om revisorn inte har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis hänförliga till ett relevant påstående ska han eller hon försöka inhämta ytterligare revisionsbevis. Om revisorn inte lyckas inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska han eller hon uttala sig med reservation eller avstå från att lämna ett uttalande om de finansiella rapporterna.<sup>21</sup>
- 8.5.7. Revisorn ska utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats avseende, och dra en slutsats om, huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna.<sup>22</sup>
- 8.5.8. Revisorn ska komma fram till en slutsats, baserat på inhämtade revisionsbevis, om det enligt hans eller hennes bedömning, finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som, enskilt eller tillsammans, kan leda till betydande tvivel på företagets förmåga att fortsätta verksamheten.<sup>23</sup>
- 8.5.9. Om revisorn kommer fram till att det med hänsyn till omständigheterna är riktigt att företagsledningen använder antagandet om fortsatt drift men att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn avgöra om de finansiella rapporterna
- (a) på ett lämpligt sätt upplyser om de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och de planer som företagsledningen har för att hantera dessa händelser eller förhållanden, och
  - (b) klart och tydligt upplyser om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och att företaget därför kanske inte kan realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten.

I sådana fall ska revisorn lämna ett omodifierat uttalande och revisors rapport och infoga ett separat avsnitt under rubriken "Väsentlig osäkerhet avseende antagandet om fortsatt drift".

- 8.5.10. Om händelser eller förhållanden har identifierats som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten men revisorn, baserat på inhämtade revisionsbevis, drar slutsatsen att det inte finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer, ska han eller hon mot bakgrund av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering utvärdera om de finansiella rapporterna innehåller tillräckliga upplysningar om dessa händelser eller förhållanden.
- 8.5.11. Om revisorn får bekräftelse på att, eller inte kan fastställa om, de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, ska revisorn utvärdera konsekvensen för revisionen inbegripet de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter och revisors rapport.

<sup>21</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.27.

<sup>22</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.17.

<sup>23</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.18.

## 8.6. Skriftliga uttalanden

*Skriftliga uttalanden är nödvändig information som revisorn begär när han eller hon reviderar företagets finansiella rapporter. I likhet med svar på förfrågningar är följaktligen skriftliga uttalanden revisionsbevis. Men även om skriftliga uttalanden utgör nödvändiga revisionsbevis är de i sig inga tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för någon av de frågor som de behandlar. Det faktum att företagsledningen har lämnat tillförlitliga skriftliga uttalanden påverkar inte heller karaktären på eller omfattningen av andra revisionsbevis som revisorn inhämtar om hur företagsledningen har fullgjort sina åligganden eller om särskilda påståenden.*

8.6.1. Revisorn ska begära skriftliga uttalanden från dem i företagsledningen som har vederbörlig kunskap om de frågor som berörs och ansvar för de finansiella rapporterna och, där det är lämpligt, från styrelsen, om följande frågor:

- (a) att de har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där det är relevant, att ge en rättvisande bild. Ansvaret ska beskrivas på samma sätt i det skriftliga uttalandet som det beskrivs i villkoren för uppdraget,
- (b) att de har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt i villkoren för revisionsuppdraget,
- (c) att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna,
- (d) att de är medvetna om sitt ansvar för att utforma, implementera och upprätthålla intern kontroll som syftar till att förebygga och upptäcka oegentligheter,
- (e) att de för revisorn har redovisat resultaten av sin bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter,
- (f) att de för revisorn har redovisat sin vetskap om oegentligheter, eller misstänkta oegentligheter, eller påståenden om oegentligheter,
- (g) att de har lämnat upplysningar till revisorn om vilka företagets närstående är och om alla närståenderelationer och närståendetransaktioner som de känner till,
- (h) att de på ett lämpligt sätt har redovisat och upplyst om närståenderelationer och närståendetransaktioner i enlighet med kraven i ramverket för finansiell rapportering,
- (i) att de har upplyst revisorn om alla kända fall av överträdelser eller misstänkta överträdelser av lagar eller andra författningar vars följder borde beaktas när de finansiella rapporterna upprättas,
- (j) att revisorn har upplysts om alla faktiska eller möjliga rättstvister och krav vars effekter ska beaktas vid upprättandet av de finansiella rapporterna och att de har redovisats och uppgifter lämnats om dem i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- (k) med avseende på uppskattningar i redovisningen, om huruvida de metoder, betydelsefulla antaganden och data som använts till uppskattningarna i redovisningen med tillhörande upplysningar är lämpliga för att uppnå redovisning, mätning eller upplysning som följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- (l) att alla händelser som har inträffat efter datumet för de finansiella rapporterna och för vilka det enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering krävs justeringar eller upplysningar, har justerats eller att upplysningar har lämnats,

- (m) med avseende på fortlevnadsprincipen, om en väsentlig osäkerhet föreligger, information om deras planer för framtida åtgärder och dessa planers genomförbarhet,
- (n) gällande eventuella ändringar som syftar till att rätta en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna för en tidigare period som påverkar den jämförande informationen, och
- (o) andra uttalanden som revisorn fastslår behöver inhämtas till stöd för andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna eller ett eller flera särskilda påståenden i de finansiella rapporterna, inklusive där det är nödvändigt för att stödja muntliga uttalanden.

8.6.2. Revisorn ska överväga behovet av att inhämta uttalanden om särskilda uppskattningar i redovisningen.

8.6.3. De skriftliga uttalandena ska vara i formen av ett brev adresserat till revisorn.

*I bilaga 7 finns ett illustrativt exempel på ett representationsbrev.*

*Om företagsledningen enligt lagar eller andra författningar är skyldig att göra skriftliga offentliga uttalanden om sitt ansvar och revisorn fastslår att sådana uttalanden innehåller några av eller alla de uppgifter som krävs enligt denna standard, behöver de relevanta förhållanden som kommuniceras i sådana uttalanden inte ingå i brevet med uttalanden till revisorn.*

8.6.4. Revisorn ska begära ett skriftligt uttalande från företagsledningen och, om så är tillämpligt, styrelsen, om huruvida den anser att den påverkan som icke rättade felaktigheter har, enskilt och sammantaget, på de finansiella rapporterna som helhet är oväsentlig. En sammanfattning av sådana poster ska tas med i eller bifogas det skriftliga uttalandet.

8.6.5. Om revisorn tvivlar på företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg, eller om dess engagemang om eller upprätthållande av dessa frågor, eller om erhållna uttalanden är oförenliga med andra revisionsbevis, ska revisorn avgöra vilken effekt detta kan få på revisionsbevis i allmänhet och vidta lämpliga åtgärder, innefattande att överväga de möjliga effekterna på uttalandet i revisors rapport<sup>24</sup> med beaktande av kraven i punkt 8.6.7.

*Om det finns identifierade oförenligheter mellan ett eller flera skriftliga uttalanden och revisionsbevis som revisorn har inhämtat från en annan källa, kan revisorn överväga om riskbedömningen fortfarande är riktig och, om så inte är fallet, se över riskbedömningen och fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna.*

*Oro för företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget eller engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, kan medföra att revisorn drar slutsatsen att risken för att företagsledningen har lämnat felaktig information i de finansiella rapporterna är så hög att en revision inte kan utföras. I så fall kan revisorn överväga att avgå från uppdraget, om det är möjligt att göra detta enligt tillämplig lag eller annan författning, om inte styrelsen vidtar lämpliga korrigerande åtgärder. Sådana åtgärder är dock kanske inte tillräckliga för att revisorn ska kunna lämna ett omodifierat uttalande.*

8.6.6. Om företagsledningen inte lämnar ett eller flera av de skriftliga uttalanden som krävs ska revisorn

- (a) diskutera detta med företagsledningen,

<sup>24</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.22.

- (b) ompröva företagsledningens hederlighet och bedöma vilken effekt det kan ha på tillförlitligheten i muntliga och skriftliga uttalanden samt revisionsbevisen i allmänhet, och
- (c) vidta lämpliga åtgärder, bland annat att fastställa de möjliga effekterna på uttalandet i revisors rapport<sup>25</sup> med hänsyn till kraven i punkt 8.6.7.

8.6.7. Om revisorn kommer fram till att det råder tillräckligt starkt tvivel om företagsledningens hederlighet för att de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 8.6.1.(a)–(c) inte är tillförlitliga<sup>26</sup> eller företagsledningen inte lämnar de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 8.6.1.(a)–(c)<sup>27</sup> ska revisorn avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna.

8.6.8. Datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för revisors rapport för de finansiella rapporterna som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet. De skriftliga uttalandena ska omfatta alla finansiella rapporter och den period/de perioder som revisors rapport avser.

### **8.7. Ta det övergripande ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet**

8.7.1. Innan den ansvariga revisorn daterar revisors rapport ska han eller hon ha tagit det övergripande ansvaret för att hantera och uppnå kvalitet i revisionsuppdraget. I det arbetet ska den ansvariga revisorn fastställa att

- (a) den ansvariga revisorns delaktighet har varit tillräcklig och ändamålsenlig under hela revisionsuppdraget, så att den ansvariga revisorn har den grund som krävs för att avgöra att de väsentliga bedömningar som har gjorts och de slutsatser som har nåtts är korrekta med avseende på uppdragets karaktär och omständigheter, och
- (b) att karaktären på och omständigheterna gällande revisionsuppdraget, eventuella ändringar av dessa samt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner har beaktats.

8.7.2. På eller före datumet för revisors rapport ska den ansvariga revisorn fastställa om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har erhållits för att stödja de slutsatser som har dragits och för att revisors rapport ska kunna avges.

8.7.3. Innan den ansvariga revisorn daterar revisors rapport ska han eller hon granska de finansiella rapporterna och revisors rapport för att fastställa att rapporten som ska lämnas är riktig under omständigheterna.

### **8.8. Särskilda krav på kommunikation**

8.8.1. Revisorn ska, utan onödigt dröjsmål, informera om alla felaktigheter som ackumulerats under revisionen till den lämpliga ledningsnivån, såvida det inte är förbjudet enligt lag eller annan författning.

8.8.2. Revisorn ska informera styrelsen om:

- (a) icke rättade felaktigheter och hur de, enskilt eller sammantaget, kan påverka revisorns uttalande i revisors rapport, såvida detta inte är förbjudet i lag eller annan författning. Revisorns kommunikation med styrelsen ska identifiera väsentliga felaktigheter som inte har rättats enskilt.

---

<sup>25</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.23.

<sup>26</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.24.

<sup>27</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.25.



- (b) effekterna av icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder på det innevarande årets finansiella rapporter.
- (c) sin syn på betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt, däribland redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna.
- (d) betydande svårigheter, om sådana finns, som har uppkommit under revisionen.
- (e) betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, inklusive i frågor rörande företagets närstående parter, som har diskuterats, eller varit föremål för kommunikation, med företagsledningen.
- (f) betydande iakttagelser från revisionen. Om det enligt revisorns professionella bedömning inte är tillräckligt med muntlig information ska denna information vara skriftlig.
- (g) andra frågor som inte redan har rapporterats relaterade till oegentligheter som kan vara relevanta för styrelsens ansvar, såvida det inte är förbjudet enligt lag eller annan författning.
- (h) eventuella omständigheter som påverkar formen för och innehållet i revisors rapport.
- (i) skriftliga uttalanden som revisorn begär.
- (j) eventuella andra betydelsefulla frågor som uppkommit vid revisionen och som, enligt revisorns professionella bedömning, är relevanta för tillsynen över processen för finansiell rapportering.
- (k) förväntningarna på och ordalydelsen om revisorn räknar med att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller stycke med övriga upplysningar i revisors rapport.

8.8.3. Såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget, ska revisorn kommunicera med styrelsen om händelser eller förhållanden som har identifierats och som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, innefattande

- (a) om händelserna eller omständigheterna utgör en väsentlig osäkerhetsfaktor,
- (b) om företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift är tillämpligt vid upprättandet av de finansiella rapporterna,
- (c) om de upplysningar som lämnats i de finansiella rapporterna är tillräckliga, och
- (d) i tillämpliga fall, effekterna på revisors rapport.

## 8.9. Särskilda krav på dokumentation

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

8.9.1. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande:

- (e) alla felaktigheter som har ackumulerats under revisionen och om de har rättats, samt revisorns slutsats gällande huruvida de icke rättade felaktigheterna är väsentliga, enskilt eller sammantaget, samt grunden för den slutsatsen, och
- (b) karaktären på och omfattningen av samt slutsatser som har dragits utifrån konsultationer som har vidtagits under revisionsuppdraget och hur sådana slutsatser har genomförts.

- 8.9.2. Revisorns dokumentation ska visa att informationen i de finansiella rapporterna stämmer med det underliggande räkenskapsmaterialet, däribland att informationen i upplysningar är avstämd, vare sig denna information har inhämtats från huvudbok med undersystem eller från annan källa
- 8.9.3. Revisorn ska samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter datumet för revisors rapport slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget.

*ISQM 1 (eller nationella krav som är minst lika höga) kräver att revisionsföretagets system för kvalitetsstyrning etablerar ett kvalitetsmål för att sammanställning av revisionsakter slutförs utan onödigt dröjsmål efter datumet för rapporteringen av uppdraget.<sup>28</sup> En lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget är normalt senast 60 dagar efter datumet för uppdragsrapporten.<sup>29</sup>*

- 8.9.4. Efter det att den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget har sammanställts får revisorn inte radera eller kassera någon revisionsdokumentation förrän arkiveringstiden har upphört.

*ISQM 1 (eller nationella krav som är minst lika höga) kräver att revisionsföretagets system för kvalitetsstyrning etablerar ett kvalitetsmål för lämplig arkivering av uppdragsdokumentation som uppfyller kraven hos revisionsföretaget och som är förenligt med lag eller annan författning, relevanta yrkesetiska krav eller standarder för yrkesutövningen.<sup>30</sup> Arkiveringstiden för revisionsuppdrag är normalt minst fem år från och med datumet för revisors rapport eller, om revisors rapport för koncernen har ett senare datum, från och med detta senare datum, om tillämpligt.<sup>31</sup>*

- 8.9.5. Om det är tillämpligt ska revisorn dokumentera om ett mål i någon del av ISA för LCE inte kunnat uppnås, och den åtgärd som blir resultatet (så som att revisorn modifierar sitt uttalande eller avgår från uppdraget om revisorns övergripande mål inte går att uppnås).
- 8.9.6. Om revisorn finner det nödvändigt att ändra befintlig revisionsdokumentation eller lägga till ny revisionsdokumentation efter det att den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget har sammanställts ska revisorn, oavsett ändringarnas eller tilläggens karaktär, dokumentera:
- (a) de särskilda skälen till att göra dem, och
  - (b) när och av vem de gjordes respektive gicks igenom.

<sup>28</sup> ISQM 1, punkt 31(f)

<sup>29</sup> ISQM 1, punkt A83

<sup>30</sup> ISQM 1, punkt 31(f)

<sup>31</sup> ISQM 1, punkt A85

## 9. Bilda sig en uppfattning och uttala sig

### *Innehåll i denna del*

Del 9 anger kraven för:

- att bilda sig en uppfattning,
- typerna av revisionsuttalanden, och
- innehållet i revisors rapport.
- Annan information och jämförande information.

### *Denna dels tillämpningsområde*

Den här delen förklarar innehållet i revisors rapport och anger revisorns beslut av modifieringar av uttalandet, samt när andra ändringar av revisors rapport behövs. Den anger också de åtgärder som krävs av revisorn i förhållande till jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter, samt annan information (om tillämpligt).

Exempel på modifierade uttalanden, väsentliga osäkerhetsfaktorer relaterade till fortsatt drift, stycken med upplysningar av särskild betydelse och övriga upplysningar, samt tillhörande vägledning om revisors rapporter finns i *Auditor Reporting Supplemental Guide*.

### 9.1. Mål

#### 9.1.1. Revisorns mål är att

- (a) bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna grundad på en utvärdering av de slutsatser som har dragits av de inhämtade revisionsbevisen och tydligt uttrycka denna uppfattning i en skriftlig rapport, och
- (b) överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen, om tillämpligt, och
  - (i) de finansiella rapporterna, och
  - (ii) med den kunskap revisorn inhämtat under revisionen.

### 9.2. Bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna

9.2.1. Revisorn ska bilda sig en uppfattning om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

9.2.2. För att bilda sig denna uppfattning ska revisorn komma fram till en slutsats om huruvida han eller hon har uppnått rimlig säkerhet i frågan om huruvida de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag. Denna slutsats ska beakta

- (a) om huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats,
- (b) om huruvida icke rättade felaktigheter är väsentliga, var för sig eller tillsammans, och
- (c) utvärderingar som krävs enligt punkterna 9.2.3. till 9.2.6.

9.2.3. Revisorn ska utvärdera om de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, har upprättats, enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Denna utvärdering ska innefatta övervägande av de kvalitativa aspekterna på företagets redovisningssätt, däribland tecken på bristande objektivitet i företagsledningens bedömningar.

9.2.4. När revisorn gör utvärderingen i punkt 9.2.3. ska revisorn, med hänsyn till kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, utvärdera om

- (a) de finansiella rapporterna på ett riktigt sätt upplyser om företagets väsentliga redovisningsprinciper, och huruvida de har presenterats på ett begripligt sätt,
- (b) företagets valda och tillämpade redovisningsprinciper är förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt om de är ändamålsenliga,
- (c) företagsledningens uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar är rimliga,
- (d) företagsledningen har redovisat, presenterat och upplyst om de identifierade närståenderelationerna och närståendetransaktionerna på rätt sätt enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
- (e) den informationen som presenteras i de finansiella rapporterna är relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig, inklusive om
  - (i) den information som ska tas med har tagits med
  - (ii) denna information är rätt klassificerad, sammanslagen eller uppdelad samt rubricerad, och
  - (iii) den övergripande presentationen av de finansiella rapporterna har underminerats av inkludering av information som inte är relevant eller som förhindrar en riktig förståelse av de frågor om vilka upplysningar lämnas,
- (f) de finansiella rapporterna ger tillräckliga upplysningar för att göra det möjligt för avsedda användare att förstå vilka effekter väsentliga transaktioner och händelser fått på den information som förmedlas i de finansiella rapporterna, och
- (g) lämplig terminologi används i de finansiella rapporterna, vilket inbegriper titeln på varje finansiell rapport,

9.2.5. När de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild ska revisorn också utvärdera huruvida de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild. Denna utvärdering ska innefatta övervägande av

- (a) de finansiella rapporternas övergripande presentation, struktur och innehåll och
- (b) om de finansiella rapporterna återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som gör att en rättvisande bild erhålls.

*Revisorns utvärdering av om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild, både med avseende på presentation och de upplysningar som är nödvändiga för att ge en rättvisande bild, är en fråga om en professionell bedömning.*

9.2.6. Revisorn ska utvärdera om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt hänvisar till eller beskriver det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

### 9.3. Bilda sig en uppfattning

- 9.3.1. Revisorn ska lämna ett omodifierat uttalande när han eller hon drar slutsatsen att de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

*Om ramverket för finansiell rapportering är ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, vilket vanligen är fallet för generella finansiella rapporter, avser det uttalande som krävs huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, ger en rättvisande bild, eller ger en sann och rättvisande bild. Om ramverket för finansiell rapportering är ett regelstyrt ramverk, avser det uttalande som krävs huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt detta ramverk.*

- 9.3.2. Om finansiella rapporter som har upprättats enligt kraven i ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild inte ger en rättvisande bild, ska revisorn diskutera frågan med företagsledningen och, beroende på kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur frågan löses, avgöra om uttalandet ska modifieras.<sup>32</sup>
- 9.3.3. Om de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk, behöver revisorn inte utvärdera om de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild. Men om revisorn, i ytterst sällsynta fall, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att sådana finansiella rapporter är vilseledande, ska han eller hon diskutera frågan med företagsledningen och, beroende på hur den löses, avgöra om och hur den ska kommuniceras i revisors rapport.<sup>33</sup>

#### 9.4. Revisors rapport

- 9.4.1. Revisorn ska rapportera enligt det angivna formatet och innehållet nedan såvida inte

- (a) ändringar av revisors rapport för efterlevnad av en särskild uppställningsform för eller ordalydelse i revisors rapport krävs enligt lag eller annan författning i en jurisdiktion. När uppställningsformen för eller ordalydelsen i revisors rapport föreskrivs i lag eller annan författning ska revisors rapport hänvisa till denna ISA för LCE endast om delarna i det angivna formatet och innehållet i exemplet nedan ingår,
- (b) det finns krav på att revisorn ska utföra revisionen enligt revisionsstandarden i en viss jurisdiktion för mindre komplexa företag ("nationell LCE-revisionsstandard") som föreskriver en uppställningsform eller ordalydelse i revisors rapport som skiljer sig från den som krävs av ISA för LCE och dessutom följa ISA för LCE vid utförandet av revisionen. Om detta är fallet, kan revisorn i sin rapport hänvisa till ISA för LCE utöver den nationella LCE-revisionsstandarden endast om revisors rapport innehåller delarna i det angivna formatet och innehållet i exemplet nedan, eller
- (c) revisors rapport innehåller ett modifierat uttalande, stycke med upplysningar av särskild betydelse, stycke med övriga upplysningar, väsentlig osäkerhet avseende antagandet om fortsatt drift, annat rapporteringskrav, eller ett separat avsnitt som hanterar Annan information, i vilket fall revisorn ska modifiera sitt uttalande (enligt del 9.5.) eller ändra revisors rapport (enligt del 9.8.).

<sup>32</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.28.

<sup>33</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.29.

## **RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR**

Till [aktieägarna i ABC-företaget eller annan lämplig mottagare]<sup>34</sup>

### **Uttalande**

Vi har reviderat<sup>35</sup> de finansiella rapporterna för [ABC-företaget (företaget)], vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper (ersätt benämningen av rapporterna på lämpligt sätt)].<sup>36</sup>

Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna [”en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild” eller ”en sann och rättvisande bild”]<sup>37</sup> av [företagets] finansiella ställning per den [31 december 20X1] och [av] dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering].<sup>38</sup>

### **Grund för uttalande**

Vi har utfört revisionen enligt International Standard on Auditing för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag (ISA för LCE). Vårt ansvar enligt dessa ISA för LCE beskrivs närmare i avsnittet *Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna* i vår rapport.<sup>39</sup> Vi är oberoende i förhållande till [företaget] enligt de yrkesetiska krav som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna i [jurisdiktion], och har i övrigt fullgjort vårt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav. Vi anser att de revisionsbevis vi har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för vårt uttalande.<sup>40</sup>

### **[Företagsledningens] ansvar för de finansiella rapporterna<sup>41</sup>**

Det är [företagsledningen] som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter [som ger en rättvisande bild] enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering],<sup>42</sup> och för den interna kontroll som [företagsledningen] bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter utan väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag.

Vid upprättandet av de finansiella rapporterna är [företagsledningen] ansvarig för att bedöma [företagets] förmåga att fortsätta verksamheten och lämna upplysningar, i tillämpliga fall, om frågor som rör företagets fortsatta drift samt utgå från antagandet om fortsatt drift såvida inte företagsledningen antingen avser att likvidera [företaget] eller upphöra med verksamheten, eller inte har något realistiskt alternativ till att göra detta.

### **Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna<sup>43 44</sup>**

Våra mål är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt ISA för LCE alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses vara väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar medgrund i dessa finansiella rapporter.

Som del av en revision enligt ISA för LCE använder vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig om de beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund som grund för vårt uttalande. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på misstag, eftersom oegentligheter kan innefatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Skaffar vi oss en förståelse av den del av företagets interna kontroll som har betydelse för vår revision för att utforma granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att uttala oss om effektiviteten i den interna kontrollen.
- Utvärderar vi lämpligheten i de tillämpade redovisningsprinciper som används och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen samt tillhörande upplysningar.

<sup>34</sup> Förhållanden som avspeglas i det angivna formatet och innehållet i revisors rapport inom hakparenteser (t.ex. [ ]) ska anpassas på lämpligt sätt.

<sup>35</sup> Om revisorn avstår från att uttala sig ändras den utsaga där det står att de finansiella rapporterna har reviderats, till att revisorn anlitats för att utföra en revision av de finansiella rapporterna.

<sup>36</sup> Identifiera det företag vars finansiella rapporter har reviderats, identifiera varje finansiell rapport samt dess datum och period, och hänvisa till noterna och betydelsefulla redovisningsprinciper eller använda annan lämplig beskrivning enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

<sup>37</sup> Se även 9.4.2 nedan. När de finansiella rapporterna upprättas enligt ett regelstyrt ramverk avser uttalande och beskrivningen av revisorns ansvar i stället om de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

<sup>38</sup> Identifiera den ursprungsjurisdiktion för ramverket för finansiell rapportering om det inte är International Financial Reporting Standards eller International Public Sector Accounting Standards så som de utfärdats av International Public Sector Accounting Standards Board.

<sup>39</sup> När revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna inkluderas inte de två första meningarna i revisors rapport.

<sup>40</sup> När revisorn uttalar sig med reservation eller uttalar en avvikande mening ändras utsagan om huruvida de inhämtade revisionsbevisen är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för revisorns uttalande så att det innehåller orden "med reservation" eller "med avvikande mening", enligt vad som är tillämpligt. När revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna inkluderas inte detta avsnitt i revisors rapport.

<sup>41</sup> Eller andra termer som är tillämpliga utifrån det juridiska ramverket jurisdiktionen i fråga.

<sup>42</sup> Där företagsledningen har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild, kan detta lyda: "Det är företagsledningen som har ansvaret för att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering], och för ..."

<sup>43</sup> Beskrivningen av revisorns ansvar kan också inkluderas i bilaga, eller, där lag, annan författning eller nationella revisionsstandarder uttryckligen tillåter det, som en beskrivning på en webbplats för en behörig myndighet när beskrivningen hänvisar till, och inte är oförenlig med, ISA för LCE. I sådana fall ska en hänvisning till bilagens eller beskrivningens placering inkluderas i revisors rapport. När revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna innefattar beskrivningen av revisorns ansvar endast det som krävs enligt punkt 9.5.33.

<sup>44</sup> När del 10 är tillämplig, ytterligare beskriva revisorns ansvar i ett koncernrevisionsuppdrag genom att ange att

- (i) revisorns ansvar är att planera och genomföra koncernrevisionen för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för företagen eller affärsenheter inom koncernen som en grund för att lämna ett uttalande om koncernredovisningen,
- (ii) revisorn är ansvarig för styrning, övervakning och genomgång av revisionsarbete som utförts för koncernrevisionens syfte, och
- (iii) revisorn är ensamt ansvarig för sitt uttalande.

- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antaganden om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om [företagets] förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på de relevanta upplysningarna i de finansiella rapporterna, eller, om dessa upplysningar är otillräckliga, modifiera uttalandet. Våra slutsatser baseras på de revisionsbevis som inhämtades fram till datumet för vår revisors rapport. Dock kan framtida händelser eller förhållanden göra att [företaget] inte längre kan fortsätta verksamheten.
- [Utvärdera den övergripande presentationen, strukturen och innehållet i de finansiella rapporterna, däribland upplysningarna, och om de finansiella rapporterna återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.]<sup>45</sup>

Vi kommunicerar med [företagsledningen och, i tillämpliga fall, med styrelsen] avseende, bland annat, revisionens planerade omfattning och inriktning samt betydelsefulla iakttagelser under revisionen, däribland eventuella betydande brister i den interna kontrollen som vi identifierar under revisionen.

*[Underskrift med revisionsföretagets namn, med revisorns namn eller bådadera, enligt vad som är tillämpligt i jurisdiktionen i fråga.]*

*[Revisorns adress: namnge den plats i jurisdiktionen där revisorn bedriver sin verksamhet]*

*[Datum: Tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna, däribland bevis för att (i) alla delar och upplysningar som utgör de finansiella rapporterna har upprättats och (ii) de som har vederbörlig befogenhet att göra det har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.]*

9.4.2. När de finansiella rapporterna har upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, ska revisorn i beskrivningen av ansvaret för de finansiella rapporterna i revisors rapport hänvisa till formuleringen "upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild" eller "upprättandet av finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild", enligt vad som är tillämpligt med hänsyn till omständigheterna, i beskrivningen av ansvaret för de finansiella rapporterna i revisors rapport

9.4.3. I en omodifierad revisors rapport ska revisorn inte hänvisa till det arbete som utförts av en specialist, såvida detta inte krävs enligt lagar och andra författningar. Om en lag eller annan författning skulle kräva en sådan hänvisning, ska revisorn ange i revisors rapport att hänvisningen inte minskar hans eller hennes ansvar för uttalandet.

## 9.5. Modifieringar av uttalandet

*Tabellerna A till C nedan anger kraven för när och hur ett modifierat uttalande ska användas i olika situationer samt form och innehåll i ett modifierat uttalande.*

9.5.1. Revisorn ska modifiera uttalandet i revisors rapport i enlighet med tabellerna A till C nedan om

- revisorn, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller
- revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

<sup>45</sup> Tillämpligt när de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild.



## 9.5.2. Om revisorn lämnar ett modifierat uttalande ska han eller hon

- (a) ändra rubriken "Grund för uttalande" till "Grund för uttalande med reservation", "Grund för uttalande med avvikande mening" eller "Grund för att avstå från uttalande" enligt tabellerna A till C, och
- (b) i avsnittet *Grund för uttalande* beskriva det förhållande som ger upphov till det modifierade uttalandet.

I tabell A nedan visas hur revisorns professionella bedömning om karaktären på det förhållande som ger upphov till modifieringen, och hur avgörande dess effekter eller möjliga effekter är för de finansiella rapporterna, påverkar vilken typ av uttalande som ska göras.

TABELL A  Karaktär på det förhållande som ger upphov till modifieringen	Revisorns professionella bedömning av hur avgörande effekterna eller de möjliga effekterna är för de finansiella rapporterna	
	Väsentliga men inte av avgörande betydelse	Väsentliga och av avgörande betydelse
<i>De finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter</i>	Uttalande med reservation	Uttalande med avvikande mening
<i>Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis</i>	Uttalande med reservation	Revisorn avstår från att uttala sig

Tabell B nedan anger hur modifieringen av uttalandet ska utformas för respektive typ av uttalande i tabell A.

TABELL B Uttalandets form	Ramverk avsett att ge en rättvisande bild	Regelstyrt ramverk
<p><b>9.5.3. Uttalande med reservation</b></p> <p>Revisors rapport – Rubrik för uttalande: "Uttalande med reservation"</p> <p>Revisors rapport – Rubrik för grund för uttalande: "Grund för uttalande med reservation"</p>	<p>"Enligt vår uppfattning ger de bifogade finansiella rapporterna, förutom [effekterna eller de möjliga effekterna]<sup>46</sup> av det eller de förhållanden som beskrivs i avsnittet Grund för uttalande med reservation, [en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild/en sann och rättvisande bild av] [...] enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]"</p>	<p>"... har de bifogade finansiella rapporterna, förutom [effekterna eller de möjliga effekterna] av det eller de förhållanden/de förhållanden som beskrivs i avsnittet Grund för uttalande med reservation, i alla väsentliga avseenden upprättats i enligt med [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]"</p>

<sup>46</sup> Förhållanden som anges inom hakparenteser (t.ex. [ ]) ska anpassas på lämpligt sätt

<p><b>9.5.4. Uttalande med avvikande mening</b></p> <p>Revisors rapport – Rubrik för uttalande: "Uttalande med avvikande mening"</p> <p>Revisors rapport – Rubrik för grund för uttalande:</p> <p>"Grund för uttalande med avvikande mening"</p>	<p>"... ger de bifogade finansiella rapporterna inte [en rättvisande bild/en sann och rättvisande bild av] [...] enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]"</p>	<p>"... har de bifogade finansiella rapporterna inte i alla väsentliga avseenden upprättats enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]"</p>
<p><b>9.5.5. Inget uttalande lämnas</b></p> <p>Revisors rapport – Rubrik för uttalande:</p> <p>"Inget uttalande lämnas"</p> <p>Revisors rapport – Rubrik för grund för uttalande:</p> <p>"Grund för att avstå uttalande"</p>	<p>"Vi fick i uppdrag att revidera de finansiella rapporterna för ..."</p> <p>"Vi avstår från att uttala oss om de bifogade finansiella rapporterna.</p> <p>På grund av att det eller de förhållanden som beskrivs i avsnittet Grund för att avstå uttalande är så betydelsefulla har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande avseende dessa finansiella rapporter."</p>	

Tabell C nedan anger särskilda omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras samt typerna av uttalanden som görs under dessa omständigheter beroende på det förhållande som ger upphov till modifieringen (se tabell A). Tabell C är inte en uttömmande lista över alla omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras.

<b>TABELL C</b> <b>Särskilda omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras</b>	<b>Se punkt</b>	<b>Med reservati on</b>	<b>Med avvikand e mening</b>	<b>Avstår från att uttala sig</b>
<i>Ingående balanser</i>				
9.5.6. Revisorn kan inte få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. Revisorn kommer fram till slutsatsen, baserat på inhämtade revisionsbevis, att de ingående balanserna innehåller en felaktighet som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period och effekten av felaktigheten inte har redovisats på ett lämpligt sätt eller presentationen av eller	4.5.5.	✓	✓	

<b>TABELL C</b> <b>Särskilda omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras</b>	<b>Se punkt</b>	<b>Med reservati on</b>	<b>Med avvikan de mening</b>	<b>Avstår från att uttala sig</b>
upplysningarna om effekten inte är tillfredsställande.				
9.5.8. Revisorn kommer fram till att, baserat på inhämtade revisionsbevis, redovisningsprinciperna för aktuell period inte har tillämpats konsekvent för ingående balanser enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller ett byte av redovisningsprincip inte har redovisats på ett lämpligt sätt eller presentationen av den eller upplysningarna om den inte är tillfredsställande enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. Den tidigare revisorns uttalande om de finansiella rapporterna för föregående period innehöll en modifiering som fortfarande är relevant och väsentlig för de finansiella rapporterna för aktuell period.	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Överträdelser av lagar och andra författningar</i>				
9.5.10. Det är inte möjligt att få tillräcklig information om en misstänkt överträdelse.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. Revisorn drar slutsatsen att den identifierade eller misstänkta överträdelsen väsentligt påverkar de finansiella rapporterna och detta inte kommer till uttryck på ett riktigt sätt i dessa.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. Företagsledningen eller styrelsen hindrar revisorn från att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna bedöma	7.4.27.	✓		✓

<b>TABELL C</b> <b>Särskilda omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras</b>	<b>Se punkt</b>	<b>Med reservati on</b>	<b>Med avvikand e mening</b>	<b>Avstår från att uttala sig</b>
om det har, eller sannolikt har, begåtts en överträdelse som kan vara väsentlig för de finansiella rapporterna.				
9.5.13. Revisorn kan inte avgöra om det har förekommit någon överträdelse beroende på begränsningar på grund av omständigheterna snarare än företagsledningen och styrelsen.	7.4.27.	✓		✓
<i>Externa bekräftelser</i>				
9.5.14. Revisorn drar slutsatsen att företagsledningens vägran att låta honom eller henne skicka en begäran om bekräftelse inte är rimlig, eller om revisorn inte kan inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis genom alternativa granskningsåtgärder.	7.3.24.	✓		✓
<i>Varulager</i>				
9.5.15. Revisorn kan inte utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.	7.4.21.	✓		✓
<i>Rättstvister och krav</i>				
9.5.16. Företagsledningen vägrar att ge revisorn tillåtelse att kommunicera med eller träffa företagets externa jurist, eller om företagets externa jurist vägrar att besvara brevet med förfrågan på ett tillbörligt sätt, eller är förbjuden att svara, och revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom alternativa granskningsåtgärder.	7.4.25	✓		✓

<b>TABELL C</b> <b>Särskilda omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras</b>	<b>Se punkt</b>	<b>Med reservati on</b>	<b>Med avvikand e mening</b>	<b>Avstår från att uttala sig</b>
<i>Fortsatt drift</i>				
9.5.17. De finansiella rapporterna har upprättats med användning av antagandet om fortsatt drift men revisorn gör den professionella bedömningen att det är oriktigt av företagsledningen att använda detta antagande vid upprättandet av de finansiella rapporterna.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. Tillräckliga upplysningar har inte lämnats om en väsentlig osäkerhetsfaktor i de finansiella rapporterna.  9.5.19. I detta fall ska avsnittet Grund för uttalande med reservation (eller med avvikande mening) ange att "det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och att de finansiella rapporterna inte tillräckligt upplyser om detta.	7.4.4 8.5.8	✓	✓	
9.5.20. Vid utvärderingen av företagsledningens bedömning av företagets förmåga till fortsatt drift och den bedömda perioden är kortare än tolv månader från datumet för de finansiella rapporterna, och företagsledningen inte gör eller utvidgar sin bedömning vilket medför att revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.	7.4.2.	✓		✓
<i>Efterföljande händelser</i>				
9.5.21. Revisorn får kännedom om fakta efter datumet för revisors rapport men	8.4.6.	✓	✓	✓

<b>TABELL C</b> <b>Särskilda omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras</b>	<b>Se punkt</b>	<b>Med reservati on</b>	<b>Med avvikand e mening</b>	<b>Avstår från att uttala sig</b>
före det datum då de finansiella rapporterna utfärdas, och företagsledningen inte ändrar de finansiella trots att revisorn anser att de behöver ändras.				
<i>Skriftliga uttalanden</i>				
9.5.22. Revisorn kommer fram till att de skriftliga uttalandena som krävs enligt denna standard inte är tillförlitliga.	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. Företagsledningen lämnar inte ett eller flera av de begärda skriftliga uttalandena.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. Revisorn kommer fram till att det finns tillräckliga tvivel kring företagsledningens hederlighet i en sådan mån att de skriftliga uttalanden som krävs enligt 8.6.1.(a)–(c) inte är tillförlitliga.	8.6.7.			✓
9.5.25. När företagsledningen inte lämnar de skriftliga uttalanden som krävs i punkterna 8.6.1.(a)–(c).	8.6.7.			✓
<i>Jämförelsetal</i>				
9.5.26. Jämförelsetal presenteras, den tidigare lämnade revisors rapport om den föregående perioden innefattade att revisorn uttalade sig med reservation, avstod från att uttala sig eller uttalade sig med avvikande mening och frågan som gav upphov till det modifierade uttalandet ännu inte har lösts.  Stycket Grund för modifiering ska antingen: (a) hänvisa till både den aktuella periodens siffror och jämförelsetalen i beskrivningen av	9.7.6	✓	✓	✓

<b>TABELL C</b> <b>Särskilda omständigheter när revisorns uttalande ska modifieras</b>	<b>Se punkt</b>	<b>Med reservati on</b>	<b>Med avvikand e mening</b>	<b>Avstår från att uttala sig</b>
den fråga som gav upphov till modifieringen om effekterna eller de möjliga effekterna av frågan för den aktuella periodens siffror är väsentliga, eller (b) i övriga fall, förklara att revisionsuttalandet har modifierats på grund av den olösta frågans effekter eller möjliga effekter på den aktuella periodens siffrors jämförbarhet med jämförelsetalen.				
<i>Övriga poster</i>				
9.5.27. Revisorn kan inte få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. De finansiella rapporterna som har upprättats enligt kraven i ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild inte ger en rättvisande bild.	9.3.2.		✓	
9.5.29. De finansiella rapporterna har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk och revisorn, i ytterst sällsynta fall, baserat på inhämtade revisionsbevis drar slutsatsen, att sådana finansiella rapporter är vilseledande.	9.3.3	✓	✓	✓

*Övriga förhållanden avseende modifieringar*

9.5.30. Om revisorn i revisors rapport hänvisar till det arbete som har utförts av en specialist därför att en sådan hänvisning är relevant för förståelsen av en modifiering av revisionsuttalandet, ska revisorn ange i revisors rapport att en sådan hänvisning inte minskar hans eller hennes ansvar för uttalandet.

9.5.31. Om det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som avser

- (a) särskilda belopp i de finansiella rapporterna (däribland kvantitativa upplysningar), ska revisorn i avsnittet Grund för uttalande beskriva och kvantifiera de finansiella effekterna av felaktigheten, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte går att kvantifiera de finansiella effekterna, ska revisorn ange detta i avsnittet.
- (b) kvalitativa upplysningar, ska revisorn i avsnittet Grund för uttalande infoga en förklaring om på vilket sätt upplysningarna är felaktiga.

- (c) att upplysning om information inte har lämnats i de finansiella rapporterna trots krav på detta ska revisorn
- (i) diskutera de utelämnade upplysningarna med styrelsen,
  - (ii) i avsnittet Grund för uttalande beskriva den utelämnade informationens karaktär, och
  - (iii) såvida det inte är förbjudet i lag eller annan författning infoga de utelämnade upplysningarna, förutsatt att det är praktiskt genomförbart och att revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om den utelämnade informationen.

9.5.32. Om modifieringen är en följd av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska han eller hon i avsnittet Grund för uttalande förklara skälen till detta

9.5.33. När revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna på grund av att han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska revisorn ändra avsnittet Revisorns ansvar för revisionen av de finansiella rapporterna i revisors rapport enligt punkt 9.4.1 så att det enbart innehåller följande:

- (a) En utsaga om att revisorns ansvar är att utföra en revision av företagets finansiella rapporter enligt ISA för LCE och att lämna en revisors rapport,
- (b) En utsaga som anger att, på grund av det eller de förhållanden som beskrivs i avsnittet Grund för att avstå från uttalande, revisorn inte kunde inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett uttalande avseende de finansiella rapporterna, och
- (c) En utsaga att revisorn är oberoende i förhållande till företaget enligt de relevanta yrkesetiska krav som avser revisionen och i övrigt har fullgjort sitt yrkesetiska ansvar enligt dessa krav.

9.5.34. Om revisorn har uttalat en avvikande mening eller avstått från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn i avsnittet Grund för uttalande beskriva skälen vad beträffar eventuella andra förhållanden som han eller hon känner till och som skulle ha krävt ett modifierat uttalande, samt effekterna av dessa. till eventuella andra förhållanden som revisorn är medveten om som skulle ha krävt en modifiering av uttalandet samt effekterna av detta.

## 9.6. Övriga stycken i revisors rapport

*Stycke med upplysningar av särskild betydelse och Stycke med övriga upplysningar i revisors rapport används i de fall revisorn anser det nödvändigt att:*

- *fästa användares uppmärksamhet på ett eller flera förhållanden som presenteras eller som upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna och som är av sådan betydelse att de är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna (upplysningar av särskild betydelse), eller*
- *fästa uppmärksamheten på ett annat förhållande eller andra förhållanden än de som presenteras eller som upplysning lämnas om i de finansiella rapporterna och som är relevanta för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport (övriga upplysningar).*

*Stycken med upplysningar av särskild betydelse*

9.6.1. Om revisorn anser att det är nödvändigt att fästa användares uppmärksamhet på ett förhållande som är presenterat eller om vilket upplysning har lämnats, i de finansiella rapporterna som enligt revisorns professionella bedömning, är så viktigt att det är grundläggande för användarens förståelse av de



finansiella rapporterna, och att det inte finns något krav på att revisorn ska modifiera uttalandet till följd av förhållandet, ska revisorn ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse och markera att revisors rapport inte är modifierad med avseende på det förhållande som har särskild betydelse.

*Exempel där stycke med upplysningar av särskild betydelse kan behöva inkluderas:*

- När ett ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs av lag eller annan författning inte är godtagbart förutom därför att det krävs enligt lag eller annan författning.
- När revisorn får kännedom om fakta efter datumet för revisors rapport och revisorn lämnar en ny eller ändrad revisors rapport (d s. efterföljande händelser).

*Att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport påverkar inte revisorns uttalande. Ett stycke med upplysningar av särskild betydelse ersätter inte*

- ett modifierat uttalande när detta krävs enligt omständigheterna för ett visst revisionsuppdrag,
- upplysningar i de finansiella rapporterna som det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering kräver att företagsledningen lämnar, eller som på annat sätt är nödvändiga för att ge en rättvisande bild, eller
- rapportering när det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om ett företags förmåga att fortsätta verksamheten.

#### Stycken med övriga upplysningar

*Innehållet i ett stycke med övriga upplysningar avspeglar klart och tydligt att ett sådant förhållande som beskrivs i ett sådant stycke inte kräver presentation eller upplysning i de finansiella rapporterna. Ett stycke med övriga upplysningar innehåller inte information som revisorn är förhindrad att lämna enligt lagar och andra författningar eller andra standarder för yrkesutövningen, t.ex. yrkesetiska standarder för tystnadsplikt. Ett stycke med övriga upplysningar innehåller inte heller information som det finns krav på att företagsledningen ska lämna.*

9.6.2. Om revisorn anser det nödvändigt att upplysa om ett annat förhållande än som är presenterade eller som upplysning har lämnats om i de finansiella rapporterna och som enligt revisorns professionella bedömning är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport ska han eller hon infoga ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport förutsatt att detta inte är förbjudet enligt lag eller annan författning.

#### *Innehåll i övriga stycken i revisors rapport*

9.6.3. Om revisorn infogar ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, ett stycke med övriga upplysningar eller en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift i revisors rapport ska revisorn infoga stycket eller avsnittet enligt tabell D nedan:

<b>TABELL D</b>			
<b>Stycke eller avsnitt</b>	<b>Placering</b>	<b>Rubriken ska innehålla</b>	<b>Innehållet ska innefatta</b>
9.6.4. Stycke med upplysningar av	Ett separat avsnitt i	Lämplig rubrik som innehåller "upplysningar av	Klar och tydlig hänvisning till det förhållande som har en särskild betydelse och till var i de finansiella rapporterna man kan hitta relevanta

<b>TABELL D</b> <b>Stycke eller avsnitt</b>	<b>Placering</b>	<b>Rubriken ska innehålla</b>	<b>Innehållet ska innefatta</b>
särskild betydelse	revisors rapport	särskild betydelse”	<p>upplysningar med en fullständig beskrivning av förhållandet.</p> <p>Hänvisning endast avseende information som är presenterad eller om vilken upplysning har lämnats i de finansiella rapporterna.</p> <p>Markering att revisorns uttalande inte är modifierat med avseende på det förhållande som har särskild betydelse.</p>
9.6.5. Stycke med övriga upplysningar	Ett separat avsnitt i revisors rapport	Lämplig rubrik som innehåller ”övriga upplysningar”	Enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna.
9.6.6. Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift	Ett separat avsnitt i revisors rapport	”Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift”	<p>Fästa uppmärksamheten på den not i de finansiella rapporterna som innehåller upplysningar om de förhållanden som avser den väsentliga osäkerhetsfaktorn.</p> <p>Ange att dessa händelser eller förhållanden tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och att revisorns uttalande inte är modifierat med avseende på detta förhållande.</p>

9.6.7. Om revisorn får kännedom om fakta efter att de finansiella rapporterna har utfärdats och om företagsledningen ändrar de finansiella rapporterna ska revisorn i den nya eller ändrade revisors rapport ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar som fäster användares uppmärksamhet på orsaken till ändringen och som hänvisar till revisorns tidigare revisors rapport.

## 9.7. Jämförande information – Jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter

9.7.1. Revisorn ska fastställa om de finansiella rapporterna innehåller den jämförande information som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och om sådan information har klassificerats korrekt. I detta fall ska revisorn bedöma om

- (a) de belopp och upplysningar i den föregående perioden stämmer överens med den jämförande informationen eller har räknats om, och
- (b) de redovisningsprinciper som avspeglas i den jämförande informationen stämmer överens med dem som tillämpades för den aktuella perioden eller, om ändringar skett, har redovisats på ett korrekt sätt samt har presenterats och upplysts om på ett tillräckligt sätt.

- 9.7.2. Om revisorn skulle få kännedom om en möjlig väsentlig felaktighet i den jämförande informationen under revision av den aktuella perioden ska revisorn utföra de ytterligare granskningsåtgärder som är nödvändiga under omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att fastställa om det föreligger en väsentlig felaktighet. Om föregående periods finansiella rapporter ändras ska revisorn fastställa att den jämförande informationen stämmer överens med de ändrade finansiella rapporterna.
- 9.7.3. Om de finansiella rapporterna för en föregående period reviderades av en tidigare revisor och revisorn inte är förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns rapport rörande jämförelsetalen ska revisorn, om han eller hon beslutar sig för att göra så, ange följande i ett stycke med övriga upplysningar:
- (a) De finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor,
  - (b) Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om uttalande var modifierat, skälen till detta, och
  - (c) Datum för denna revisors rapport.
- 9.7.4. Om de finansiella rapporterna för föregående perioden reviderades av en tidigare revisor och presenteras som jämförande finansiella rapporter, ska revisorn utöver att lämna ett uttalande om den aktuella periodens finansiella rapporter i ett stycke med övriga upplysningar ange följande:
- (a) De finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor,
  - (b) Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta, och
  - (c) Datum för den rapporten. Detta är inte nödvändigt om den föregående periodens finansiella rapporter lämnas på nytt med de finansiella rapporterna.
- 9.7.5. Om den föregående periodens finansiella rapporter inte är reviderade ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport ange att jämförelsetalen eller de jämförande finansiella rapporterna är oreviderade. Ett sådant uttalande befriar dock inte revisorn från kravet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter.

#### *Jämförelsetal*

- 9.7.6. Om jämförelsetal presenteras ska revisorns uttalande inte hänvisa till jämförelsetalen förutom enligt punkt 9.7.5 eller vid följande omständigheter:
- (a) Om den tidigare lämnade revisors rapport om den föregående perioden innefattade att revisorn uttalade sig med reservation, avstod från att uttala sig eller uttalade sig med avvikande mening och frågan som gav upphov till det modifierade uttalandet ännu inte har lösts ska revisorn modifiera uttalandet om den aktuella periodens finansiella rapporter.<sup>47</sup>
  - (b) Om revisorn inhämtar revisionsbevis om att det finns en väsentlig felaktighet i den föregående periodens finansiella rapporter för vilka ett omodifierat uttalande tidigare har gjorts, och jämförelsetalen inte har räknats om på rätt sätt eller korrekta upplysningar inte har lämnats ska revisorn lämna ett uttalande med reservation eller uttala en avvikande mening i revisors rapport

---

<sup>47</sup> För påverkan på revisors rapport, se del 9, punkt 9.5.26.

om den aktuella periodens finansiella rapporter, och då modifierat med avseende på jämförelsetalen i dessa.

#### *Jämförande finansiella rapporter*

9.7.7. Om jämförande finansiella rapporter presenteras ska revisionsuttalandet hänvisa till alla perioder för vilka finansiella rapporter presenteras och för vilka ett revisionsuttalande lämnas.

9.7.8. I de fall revisorn uttalar sig om en tidigare periods finansiella rapporter i samband med revisionen av den aktuella perioden, ska revisorn, om hans eller hennes uttalande om den tidigare periodens finansiella rapporter skulle avvika från det tidigare lämnade uttalandet i ett stycke med övriga upplysningar upplysa om de viktigaste skälen till att han eller hon uttalar sig på annat sätt.

### **9.8. Annan information**

*Annan information är finansiell eller icke-finansiell information (utöver de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dem) som finns i ett företags årsrapport.*

9.8.1. Revisorn ska fastställa, genom diskussion med företagsledningen, vilket eller vilka dokument som utgör årsrapporten och företagets planerade sätt och tidpunkt för att avge dessa dokument.

9.8.2. Revisorn ska läsa den andra informationen, och

- (a) överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och de finansiella rapporterna, och
- (b) överväga om det finns en väsentlig oförenlighet mellan den andra informationen och den kunskap som revisorn inhämtade under revisionen.

9.8.3. Som en grund för övervägandet i punkt 9.8.2.(a) ska revisorn, för att utvärdera förenligheten, jämföra utvalda belopp eller andra poster i den andra informationen (som är avsedda att vara samma som, sammanfatta eller ge mer information om beloppen eller posterna i de finansiella rapporterna) med motsvarande belopp eller andra poster i de finansiella rapporterna.

*När revisorn utvärderar förenligheten för de utvalda beloppen eller andra poster finns inget krav på att han eller hon ska jämföra alla belopp eller andra poster i den andra informationen som är avsedda att vara samma som, eller sammanfatta eller ge mer information om beloppen eller de andra posterna i de finansiella rapporterna, med dessa belopp eller de andra posterna i de finansiella rapporterna.*

9.8.4. När revisorn läser den andra informationen ska han eller hon också vara uppmärksam på tecken på att resten av den andra informationen, som inte har samband med de finansiella rapporterna eller den kunskap som revisorn inhämtat under revisionen, förefaller innehålla väsentliga felaktigheter.

9.8.5. Om revisorn upptäcker att det förefaller finnas en väsentlig oförenlighet (eller får kännedom om att det förefaller finnas väsentliga felaktigheter i den andra informationen) ska han eller hon diskutera frågan med företagsledningen och vid behov utföra andra åtgärder för att dra en slutsats om huruvida:

- (a) det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen,
- (b) det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna, eller
- (c) revisorns förståelse av företaget och dess miljö behöver uppdateras.

9.8.6. Om revisorn drar slutsatsen, baserat på inhämtade revisionsbevis, att det finns en väsentlig felaktighet i den andra informationen ska han eller hon begära att företagsledningen rättar den andra informationen. Om företagsledningen

- (a) samtycker till att göra rättelsen ska revisorn fastställa att rättelsen har gjorts, eller
- (b) vägrar att göra rättelsen ska revisorn ta upp frågan med styrelsen och begära att rättelsen görs. Om rättelsen fortfarande inte har gjorts ska revisorn överväga effekterna på revisors rapport enligt tabell E nedan eller avgå från uppdraget när detta är möjligt.

9.8.7. Om revisorn har inhämtat en del av eller all den andra informationen per datumet för revisors rapport ska revisorn inkludera ett avsnitt med annan information i revisors rapport enligt tabell E.

<b>TABELL E</b> <b>Punkt eller avsnitt</b>	<b>Placering</b>	<b>Rubriken ska innehålla</b>	<b>Innehållet ska innefatta</b>
9.8.8. Avsnitt med annan information	Ett separat avsnitt i revisors rapport	"Annan information" eller annan lämplig rubrik	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) En utsaga om att företagsledningen har ansvaret för denna andra information,</li> <li>(b) identifiering av eventuell annan information som inhämtats av revisorn före datumet för revisors rapport,</li> <li>(c) en utsaga om att revisors uttalande inte omfattar den andra informationen och att revisorn därmed inte lämnar något revisionsuttalande eller på något sätt bestyrker den;</li> <li>(d) en beskrivning av revisorns ansvar avseende att läsa, överväga och rapportera om annan information enligt kraven i denna ISA för LCE, och</li> <li>(e) när annan information har inhämtats före datumet för revisors rapport, antingen               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) en utsaga om att revisorn inte har något att rapportera, eller</li> <li>(ii) om revisorn har dragit slutsatsen att det finns en orättad väsentlig felaktighet i den andra informationen, en utsaga som beskriver den orättade felaktigheten i fråga.</li> </ul> </li> </ul>

9.8.9. När revisorn avstår från att lämna ett uttalande avseende de finansiella rapporterna ska revisors rapport inte innehålla ett avsnitt med annan information, om inte detta krävs enligt lag eller annan författning.

## 9.9. Särskilda krav på dokumentation

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

9.9.1. Revisorn ska dokumentera de åtgärder som har utförts avseende annan information och den slutliga versionen av den andra informationen.

## 10. Revision av en koncerns finansiella rapporter

### *Innehåll i denna del*

Del 10 anger de särskilda överväganden som gäller vid en koncernrevision. I hela denna del ska "revisorn" läsas som "koncernrevisionsteam".

### *Denna dels tillämpningsområde*

Alla delar av ISA för LCE gäller för koncernrevision. Kraven och vägledningen i denna del avser eller förtydligar tillämpningen av andra delar av ISA för LCE för en koncernrevision.

### 10.1. Mål

10.1.1. Revisorns mål är att 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.

### 10.2. Planeringsaktiviteter

10.2.1. När revisorn tillämpar del 5 ska han eller hon fastställa, och uppdatera efter behov, omfattning av, tidpunkt för och ledning av koncernrevisionen. I detta fall ska revisorn fastställa:

- (a) de enheter för vilka revisionsarbete ska utföras, och
- (b) de resurser som krävs för att utföra koncernrevisionsuppdraget.

### *Enheter*

*Fastställandet av enheter där revisionsarbete ska utföras är en fråga om professionellt omdöme. Förhållanden som kan påverka revisorns 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 eller företag eller affärsenheter som har genomgått betydande förändringar.*
- *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.*

*Grundat på förståelsen av koncernens organisationsstruktur och informationssystem kan revisorn 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 revisorn fatta beslut om att behandla dessa tre juridiska personer som en enhet.*

#### *Resurser*

*Del 3 kräver att den ansvariga revisorn fastställer att tillräckliga och ändamålsenliga resurser för att utföra uppdraget tilldelas eller görs tillgängliga för uppdragsteamet i rätt tid. Revisorns fastställande av vilka resurser som krävs för att utföra koncernrevisionen är en fråga om professionell bedömning och kan innefatta förståelsen av*

- *koncernen,*
- *enheterna inom koncernen för vilka revisionsarbete ska utföras, sådana enheters geografiska placering och eventuella relaterade jurisdiktionsmässiga faktorer som språk, kultur samt författningar, och*
- *om arbetet ska utföras centralt, vid enheterna eller en kombination av dessa.*

10.2.2. Om den ansvariga revisorn, efter att ha accepterat eller beslutat att fortsätta uppdraget, drar slutsatsen att det inte går att erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska den ansvariga revisorn överväga de möjliga effekterna på koncernrevisionen.

### **10.3. Väsentlighet**

10.3.1. Vid tillämpning av del 5, när klasser av transaktionsslag, konton eller upplysningar i koncernredovisningen har delats upp på olika enheter, i syfte att planera och utföra granskningsåtgärder, ska revisorn fastställa enhetens arbetsväsentlighet. För att hantera aggregeringsrisken ska ett sådant belopp vara lägre än koncernens arbetsväsentlighet.

*Enhetens arbetsväsentlighet kan vara olika för respektive enhet. 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.*

*ISA för LCE 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 del 5 att det fastställs vilken/vilka väsentlighetsnivå eller -nivåer som ska tillämpas på dessa särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar. Under dessa omständigheter kan revisorn behöva överväga att använda en lägre arbetsväsentlighet för enheten för just dessa transaktionsslag, konton eller upplysningar.*

*Fastställandet av en enhets arbetsväsentlighet är inte en enkel mekanisk beräkning och innefattar en professionell bedömning. Faktorer som revisorn kan överväga vid fastställandet av enhetens arbetsväsentlighet omfattar följande:*

- *I 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. karaktären på och omfattningen av felaktigheter som har identifierats för en enhet under tidigare granskningar.*

*För att hantera aggregeringsrisken kräver punkt 10.3.1. att enhetens arbetsväsentlighet ska vara lägre än koncernens arbetsväsentlighet. 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.*

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

10.4.1. Vid tillämningen av del 6 ska revisorn skaffa sig en förståelse av

- (a) koncernens organisationsstruktur och dess affärsmodell, inklusive
  - (i) de platser där koncernen har sin verksamhet eller aktiviteter,
  - (ii) karaktären på koncernens verksamhet eller aktiviteter och i vilken mån de är likartade i hela koncernen, och
  - (iii) i vilken grad koncernens affärsmodell integrerar användningen av IT,
- (b) det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt konsistent tillämpning av redovisningsprinciper och praxis i hela koncernen.
- (c) koncernens system för intern kontroll, inklusive
  - (i) konsolideringsprocessen som används av koncernen och konsolideringsbokningar,
  - (ii) karaktären på och omfattningen av enhetlighet i kontrollerna,
  - (iii) hur koncernen centraliserar aktiviteter relevanta för den finansiella rapporteringen, och
  - (iv) hur koncernledningen kommunicerar betydelsefulla förhållanden som stödjer upprättandet av koncernredovisningen till ledningen för företag eller affärsenheter.

#### **10.5. Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter**

10.5.1. Vid tillämpning av del 6 ska revisorn, utifrån den förståelse som har inhämtats i enlighet med punkt 10.4.1., identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, även med avseende på konsolideringsprocessen.

*Vid tillämpningen av del 6 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 påståendenivå. Information som används för att identifiera riskerna*



för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som beror på oegentligheter kan innefatta följande:

- 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 och koncernledning ger på revisorns förfrågan om de har kunskap om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar en enhet eller koncernen.

## 10.6. Hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter

10.6.1. Vid tillämpning av del 7 ska revisorn fastställa de enheter där det krävs fortsatta granskningsåtgärder, samt karaktären, tidpunkten och omfattningen av arbetet som ska utföras på dessa enheter.

*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.*

*Revisorn kan fastställa att den finansiella informationen för enheterna kan betraktas som en enskild 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. I sådana fall används ofta koncernens arbetsväsentlighet för dessa granskningsåtgärder.*

*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. Som ett svar på de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter kan revisorn fastställa att följande omfattning av arbetet är ändamålsenlig i en enhet:*

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

### Konsolideringsprocess

10.6.2. Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som uppstår genom konsolideringsprocessen. Detta ska omfatta att:

- (a) utvärdera om alla företag och affärsenheter har inkluderats i koncernredovisningen enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,

- (b) utvärdera om konsolideringsbokningar och omklassificeringar är ändamålsenliga, fullständiga och riktiga,
- (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.

*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. Revisorns 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, och*
- *en utvärdering av avstämningen och elimineringen av koncerninterna transaktioner och orealiserade vinster samt koncerninterna konton.*

## 10.7. Särskilda krav på kommunikation

10.7.1. Revisorn ska kommunicera följande frågor till styrelsen:

- (a) en översikt över det arbete som ska utföras i koncernens enheter.
- (b) 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.

## 10.8. Särskilda krav på dokumentation

*Utöver de allmänna kraven på dokumentation i del 2.4 som gäller under hela revisionsuppdraget beskrivs särskilda frågor som ska dokumenteras och som är relevanta för denna del nedan.*

10.8.1. Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta:

- (a) grunden för revisorns fastställande av enheter i syfte att planera och utföra koncernrevisionen,
- (b) grunden för att fastställa enheternas arbetsväsentlighet, och
- (c) viktiga delar av förståelsen för koncernens system för intern kontroll.

## Ordlista

Denna ordlista innehåller de termer som används i ISA för LCE. Definitionerna hjälper till med en konsekvent tillämpning och tolkning av denna standard, och är inte avsedda att ersätta definitioner som kan vara etablerade för andra syften, vare sig det är enligt lag eller annan författning. Om inget annat anges har definitionerna samma innebörd i hela standarden. Ordlistan innehåller även beskrivningar av andra termer som återfinns i ISA för LCE för att hjälpa till med gemensam och konsekvent tolkning och översättning i praktiken (sådana andra termer är märkta med en asterisk "\*").

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

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

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

**Aggregeringsrisk**—Sannolikheten för att en aggregering av icke korrigerade och oupptäckta felaktigheter överstiger väsentligheten för den finansiella rapporten som helhet.

**Allmänna IT-kontroller**—Kontroller av företagets IT-processer som stödjer den fortlöpande korrekta driften av IT-miljön, däribland att informationsbearbetningskontrollerna förblir effektiva och att integriteten i företagets information upprätthålls (dvs. att informationen är komplett, korrekt och giltig) i företagets informationssystem. Se även definitionen av IT-miljö.

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

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

**Ansvarig revisor**<sup>48</sup>—Delägare eller annan person i revisionsföretaget som är ansvarig för revisionsuppdraget och dess utförande samt för den rapport som lämnas för revisionsföretagets räkning och som, där så krävs, har rätt behörighet från en yrkesorganisation, tillsynsmyndighet eller annan myndighet.

**Användarföretag**—ett företag som anlitar en servicebyrå och vars finansiella rapporter är föremål för revision.

**Arbetsväsentlighet för enhet**—Ett belopp som anges av revisorn för att minska aggregeringsrisken till en lämpligt låg nivå i syfte att kunna planera och utföra granskningsåtgärder för en enhet.

**Arbetsväsentlighet**—Det eller de belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet som revisorn bestämmer i syfte att till en lämpligt låg nivå minska sannolikheten för att summan av

---

<sup>48</sup> "Ansvarig revisor" och "revisor" och "revisionsföretag" ska i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter inom den offentliga sektorn.

icke rättade och oupptäckta felaktigheter ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet. Om så är tillämpligt, avser arbetsväsentlighet också det eller de belopp under väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar som revisorn bestämmer.

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

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

\* **Bedräglig finansiell rapportering**—Innefattar avsiktliga felaktigheter, däribland utelämnanden av belopp eller upplysningar i finansiella rapporter i syfte att vilseleda användare av de finansiella rapporterna.

\* **Bedöma**—Analysera identifierade risker för väsentliga felaktigheter för att dra en slutsats om deras betydelse. "Bedöma" används av hävd enbart i samband med risk (se även *Utvärdera*).

**Bestyrkande**—(se Rimlig säkerhet)

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

**Betydande risk**—En identifierad risk för väsentliga felaktigheter:

- (a) för vilken bedömningen av den inneboende risken ligger nära den övre delen av spektrumet av inneboende risker till följd av den grad i vilken de inneboende riskfaktorerna påverkar kombinationen av sannolikheten för att en felaktighet uppkommer och omfattningen av den eventuella felaktigheten om den skulle uppkomma, eller
- (b) att den ska behandlas som en betydande risk enligt kraven i ISA för LCE.

**Betydande transaktionsslag, konton eller upplysningar**—Ett transaktionsslag, konto eller en upplysning som det finns ett eller flera relevanta påståenden om.

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

\* **Bolagsstyrning**—(se *Styrning*)

**Brist i intern kontroll**—Detta föreligger när

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

- (b) det saknas en kontroll som kan förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i de finansiella rapporterna utan onödigt dröjsmål.

**Datum då de finansiella rapporterna utfärdas**—Det datum då revisors rapport och reviderade finansiella rapporter blir tillgängliga för externa parter.

**Datum för de finansiella rapporterna**—Det datum då den senaste perioden som de finansiella rapporterna omfattar slutar.

**Datum för godkännande av de finansiella rapporterna**—Det datum då alla rapporter som utgör de finansiella rapporterna, inklusive tillhörande noter, har upprättats och de som har vederbörlig befogenhet har tagit ansvar för de finansiella rapporterna.

**Datum för revisors rapport**—Det datum då revisorn daterar rapporten om de finansiella rapporterna.

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

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

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

**Enhet**—Ett företag, en affärsenhet, funktion eller affärsverksamhet, eller en kombination av några av dessa, som fastställs av revisorn i syfte att planera och utföra granskningsåtgärder i en koncernrevision.

**Enhetsledning**—Ledning som ansvarar för en enhet.

**Enhetsrevisor**—En revisor som utför revisionsarbete hänförligt till en enhet som en del av koncernrevisionen. En enhetsrevisor ingår i uppdragsteamet för en koncernrevision.

**Erfaren revisor**—En person (intern eller extern till revisionsföretaget) som har praktisk revisionserfarenhet och har rimlig förståelse av:

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

**Extern bekräftelse**—Revisionsbevis som inhämtas som ett direkt skriftligt svar till revisorn från en extern part (den bekräftande parten), i pappersform, elektroniskt dokument eller annat medium.

**Extern informationskälla**—En extern person eller organisation som tillhandahåller information som har använts av företaget vid upprättandet av de finansiella rapporterna, eller som har erhållits av revisorn som revisionsbevis, när denna information är lämplig att användas av många olika slags användare. När informationen har tillhandahållits av person eller organisation som agerar i egenskap av specialist anlitad av företagsledningen, servicebyrå eller specialist i revisionsarbetet anses personen eller organisationen inte som en extern informationskälla med avseende på just den informationen.

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

**Finansiella rapporter för allmänna ändamål**—Finansiella rapporter upprättade enligt ett generellt ramverk.

**Finansiella rapporter för särskilt syfte**—Finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte

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

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

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

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

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

**Generellt ramverk**—Ett ramverk för finansiell rapportering utformat för att tillgodose de gemensamma behoven av finansiell information hos många olika användare. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrt ramverk.

Termen "ramverk avsett att ge en rättvisande bild" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs och som

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

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

**Grundläggande förutsättning, avseende företagsledningens och, i tillämpliga fall, styrelsens ansvar, för utförandet av en revision**—Att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen har bekräftat och förstår sitt ansvar för följande faktorer, som är grundläggande för utförandet av en revision enligt ISA för LCE. Det innebär ansvar för

- (a) upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild,
- (b) sådan intern kontroll som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen fastställer som nödvändig för att möjliggöra upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på misstag, och
- (c) att förse revisorn med
  - (i) tillgång till all information som företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, känner till som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, så som underlag, dokumentation och andra förhållanden,
  - (ii) ytterligare uppgifter som revisorn kan begära att få av företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, för revisionens syfte, och
  - (iii) obegränsad tillgång till de personer inom företaget som revisorn fastställer det som nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

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

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

***Ingående balanser***—De saldon som föreligger vid periodens ingång. Ingående balanser bygger på föregående periods utgående balanser och avspeglar effekterna av transaktioner och händelser under tidigare perioder och redovisningsprinciper som tillämpats under föregående period. Ingående balanser innefattar även upplysning om förhållanden vid periodens början, så som ansvarsförbindelser, eventualtillgångar och åtaganden.

\* ***Intern kontroll***—Den process som utformas, införs och upprätthålls av styrelsen, ledningen och annan personal för att ge rimlig säkerhet att företagets mål nås i fråga om tillförlitligheten i finansiell rapportering, effektivitet i verksamheten och att tillämpliga lagar och andra författningar följs. Termen "kontroller" avser samtliga aspekter hos en eller flera komponenter inom intern kontroll.

***International Financial Reporting Standards***—International Financial Reporting Standards som utfärdats av International Accounting Standards Board.

***Internrevisionsfunktion***—En funktion i ett företag som utför gransknings- och rådgivningsaktiviteter för att utvärdera och förbättra effektiviteten i företagets styrning, riskhantering och processer för intern kontroll.

\* ***Internrevisorer***—De personer som utför internrevisionens aktiviteter. Internrevisorer kan arbeta på en intern revisionsavdelning eller motsvarande funktion.

***IT-relaterade risker***—Känslighet hos informationsbearbetningskontroller, och risker gällande informationens integritet (dvs. att transaktioner och övrig information är fullständiga, korrekta och giltiga) i företagets informationssystem, till följd av en bristfällig utformning eller funktion av kontrollerna i företagets IT-processer (se IT-miljö).

***Jämförande finansiella rapporter***—Jämförande information där belopp och andra upplysningar för tidigare period ingår som jämförelse med de finansiella rapporterna för den aktuella perioden, men som,

om den är reviderad, hänvisas till i revisorns uttalande. Informationsnivån i de jämförande finansiella rapporterna är jämförbar med motsvarande i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.

**Jämförande information**—De belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna som avser en eller flera tidigare perioder enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

**Jämförelsetal**—Jämförande information där belopp och andra upplysningar för föregående period ingår som en integrerad del av den aktuella periodens finansiella rapporter, och är avsedda att läsas endast i samband med de belopp och andra upplysningar som rör den aktuella perioden (kallas ”den aktuella periodens siffror”). Detaljnivån som presenteras för jämförelsebeloppen och -upplysningar avgörs främst genom sin relevans för den aktuella periodens siffror.

**Koncernredovisning** – finansiella rapporter som inkluderar den finansiella informationen från flera företag eller affärsenheter genom en konsolideringsprocess. I ISA för LCE innefattar en konsolideringsprocess:

- (a) konsolidering, konsolidering enligt klyvningsmetoden eller enligt kapitalandelsmetoden,
- (b) 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,

Aggregering av finansiell information för företag eller affärsenheter, såsom filialer eller divisioner.

\* **Kontrollaktiviteter**—De riktlinjer och rutiner som bidrar till att säkerställa att ledningens direktiv utförs. Kontrollaktiviteter är en del av den interna kontrollen.

\* **Kontroller hos servicebyrån**—Kontroller av uppnåendet av ett kontrollmål som omfattas av servicebyråns revisors bestyrkanderapport.

**Kontroller**—Riktlinjer eller rutiner som ett företag inför för att uppnå ledningens eller styrelsens mål med kontrollen. I det här sammanhanget:

- (a) Riktlinjer är uttalanden om vad som bör, och inte bör, göras inom företaget för att utöva kontroll. Sådana uttalanden kan dokumenteras, formuleras uttryckligen i kommunikationen eller införas genom handlingar och beslut.
- (b) Rutiner är handlingar för att införa riktlinjerna.

\* **Kontrollmiljö**—Innefattar styr- och ledningsfunktioner samt styrelsens och företagsledningens inställning, medvetenhet och åtgärder i fråga om företagets interna kontroll och dess betydelse i företaget. Kontrollmiljön är en del av den interna kontrollen.

**Kontrollrisk**—(se *Risk för väsentliga felaktigheter*)

\* **Medlem**<sup>49</sup> — En revisor/redovisningskonsult, oavsett funktionsindelning (t.ex. revision, skatt eller konsultverksamhet) i ett revisionsföretag. Termen används också för ett revisionsföretag med revisorer/redovisningskonsulter.

\* **Misstag**—En oavsiktlig felaktighet i finansiella rapporter, vilket innefattar utelämnande av ett belopp eller en upplysning.

**Närstående**—En part som är antingen

- (a) närstående enligt definitionen i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, eller

---

<sup>49</sup> Enligt definition i IESBA:s Etikod



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

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

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

**Oegentligheter**—En avsiktlig handling av en eller flera personer i företagsledningen, styrelsen, personalen eller av externa parter som innefattar bedrägligt förfarande i syfte att uppnå obehöriga eller olagliga fördelar.

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

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

\* **Omräkning**—Består av att kontrollera att dokument eller bokföring är matematiskt riktiga.

**Osäkerhet i uppskattningarna**—Känslighet för en inneboende brist på exakthet i mätningen.

**Personal**—Delägare och anställda i revisionsföretaget.

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

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

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

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

**Påståenden**—Uttalanden, uttryckliga eller på annat sätt uttalade, med avseende på redovisningen, värderingen, presentationen och lämnandet av upplysningar i de finansiella rapporterna som är inneboende i ledningens försäkran om att de finansiella rapporterna upprättas i enlighet med det tillämpliga ramverket

för finansiell rapportering. Revisorn använder påståenden när han eller hon beaktar de olika typerna av potentiella felaktigheter som kan uppstå när revisorn identifierar, bedömer och hanterar riskerna för väsentliga felaktigheter.

**Ramverk avsett att ge en rättvisande bild**—(se Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering och Generellt ramverk)

**Ramverk för efterlevnad**—(se Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering och Generellt ramverk)

**Ramverk för särskilt syfte**—Ett ramverk för finansiell rapportering som är utformat för att tillgodose särskilda användares behov av finansiell information. Ramverket för finansiell rapportering kan vara ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller ett regelstyrkt ramverk.

**Relevanta påståenden**—Ett påstående om ett transaktionsslag, konto eller en upplysning är relevant när det åtföljs av en identifierad risk för väsentliga felaktigheter. Fastställandet av huruvida ett påstående är ett relevant påstående görs före beaktande av eventuella tillhörande kontroller (dvs. den inneboende risken).

**Relevanta yrkesetiska krav**—Yrkesetiska krav som är tillämpliga för revisor/redovisningskonsult när de åtar sig revisionsuppdraget. Relevanta yrkesetiska krav utgörs vanligtvis av bestämmelserna i International Ethics Standards Board for Accountants *International Code of Ethics for Professional Accountants (inklusive International Independence Standards)* (IESBA:s Etikod) avseende revisioner av finansiella rapporter, tillsammans med nationella krav som är mer restriktiva.

**Revisionsakt**—En eller flera pärmar eller annan lagringsmedia, i fysisk eller elektronisk form, som innehåller det material som utgör revisionsdokumentation för ett visst uppdrag.

**Revisionsbevis**—Information som revisorn använder för att komma fram till de slutsatser som revisorn grundar sitt uttalande på. Revisionsbevis innefattar både information som ingår i räkenskapsmaterialet som ligger till grund för de finansiella rapporterna och annan information. (Se *Tillräcklighet hos revisionsbevis* och *Ändamålsenlighet hos revisionsbevis*.)

**Revisionsbyrå**—(se *Revisionsföretag*)

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

**Revisionsföretag**— En enmansbyrå, ett handelsbolag eller ett aktiebolag eller ett annat företag bestående av yrkesverksamma revisorer/redovisningskonsulter, eller motsvarighet inom den offentliga sektorn.

**Revisionsmässiga stickprov (stickprov)**—Tillämpning av granskningsåtgärder på mindre än 100 procent av posterna i en population med av relevans för revisionen, på ett sådant sätt att varje ursälsenhet har möjlighet att bli vald för att ge revisorn en rimlig grund att dra slutsatser från om hela populationen.

**Revisionsrisk**—Risken för att revisorn lämnar ett felaktigt revisionsuttalande när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga fel. Revisionsrisk är en funktion av riskerna för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisk.

**Revisionsuttalande**—(se *Modifierat uttalande* och *Omodifierat uttalande*)

\* **Revisor/redovisningskonsult**<sup>50</sup>—En person som är medlem i ett medlemsorgan i IFAC.

<sup>50</sup> Enligt definition i IESBA:s Etikod

**Revisor**—”Revisor” används om den person eller de personer som utför revisionen, normalt den ansvariga revisorn eller andra medlemmar i uppdragsteamet eller, i tillämpliga fall, revisionsföretaget. Där ISA för LCE uttryckligen avser att ett krav eller ansvar ska uppfyllas av den ansvariga revisorn, används termen ”ansvarig revisor” i stället för ”revisor”. ”Ansvarig revisor” och ”revisionsföretag” ska i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter inom den offentliga sektorn.

**Revisorns punktskattning eller revisors intervall**—Ett belopp, eller ett beloppsintervall, som har tagits fram av revisorn vid utvärderingen av ledningens punktskattning.

**Revisors intervall**—(se Revisorns punktskattning)

**Rimlig säkerhet (inom ramen för revisionsuppdrag)**—En hög men inte absolut grad av säkerhet.

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

- (a) Inneboende risk—Känsligheten hos ett påstående om ett transaktionsslag, konto eller upplysning för en felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter före ett beaktande av eventuella kontroller.
- (b) Kontrollrisk—Risken för att en felaktighet som skulle kunna finnas i ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter inte förhindras, eller upptäcks och rättas i rätt tid via företagets interna kontroll.

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

**Räkenskapsmaterial**—Underlag till ursprungliga bokföringsposter och verifikationer, så som checkar och underlag till överföringar av elektroniska medel; fakturor; kontrakt; huvudbok och reskontror, bokföringsposter och andra justeringar av de finansiella rapporterna som inte avspeglas i formella bokföringsposter; samt underlag som arbetsblad och kalkylark som underlag för kostnadsfördelningar, beräkningar, avstämningar och upplysningar.

**Sakkunskap**—Skicklighet, kunskap och erfarenhet inom ett särskilt område.

**Servicebyrå**—En extern organisation (eller segment av en extern organisation) som levererar tjänster till användarföretag som är relevanta för företagets process för att upprätta finansiell rapportering.

**Servicebyråns revisor**—En revisor som, på servicebyråns begäran, levererar en bestyrkande rapport om en servicebyrås kontroller.

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

**Specialist anlitad av revisorn**—En person eller organisation som har sakkunskap inom ett annat område än redovisning eller revision, vars arbete inom det området används i syfte att biträda revisorn vid inhämtandet av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. En specialist anlitad av revisorn kan vara

en intern specialist hos revisorn (en delägare<sup>51</sup> eller anställd, även en tillfälligt anställd, i revisionsföretaget eller ett nätverksföretag) eller en extern specialist.

**Specialist**—(se Specialist anlitad av revisorn och Företagsledningens specialist)

**Standarder för yrkesutövningen**—Internationell revisionsstandard för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag (ISA för LCE) och relevanta yrkesetiska krav.

**Statistiska urval**—En stickprovsmetod med följande egenskaper:

- (a) Slumpmässigt urval av posterna i urvalet, och
- (b) Användning av sannolikhetsteori för utvärdering av resultat från urvalet, däribland värdering av urvalsrisk.

En stickprovsmetod som inte har egenskaperna (a) och (b) betraktas som icke-statistiska urval.

**Stickprov**—(se Revisionsmässiga stickprov)

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

**Stycke med upplysningar av särskild betydelse**—Ett stycke i revisors rapport som rör ett förhållande som är presenterat eller upplysning lämnat om på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna och som enligt revisorns bedömning är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna.

**Stycke med övriga upplysningar**—Ett stycke i revisors rapport som rör ett annat förhållande än dem som är presenterade eller som upplysning har lämnats om i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.

**Substansgranskningsåtgärd**—En granskningsåtgärd avsedd att upptäcka väsentliga felaktigheter på påståendenivån. Substansgranskningsåtgärder innefattar:

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

**System för intern kontroll**—Det system som utformas, införs och upprätthålls av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen och annan personal för att ge rimlig säkerhet att företagets mål nås i fråga om tillförlitligheten i finansiell rapportering, effektivitet i verksamheten och att tillämpliga lagar och andra författningar följs.

**Särskild kvalitetsgranskare för uppdraget**—En delägare, annan person i revisionsföretaget eller en extern person som har utsetts av revisionsföretaget för att utföra den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen.

\* **Test**—Användningen av åtgärder på vissa eller alla poster i en population.

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

**Tidigare revisor**—Revisorn från ett annat revisionsföretag som reviderade ett företags finansiella rapporter för föregående period och som har ersatts av den nuvarande revisorn.

---

<sup>51</sup> "Delägare" och "revisionsföretag" bör i tillämpliga fall läsas som att de hänvisar till sina motsvarigheter inom den offentliga sektorn.

**Tillräcklighet (hos revisionsbevis)**—Måttet på kvantiteten revisionsbevis. Den kvantitet revisionsbevis som behövs påverkas av revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och även av kvaliteten på sådana revisionsbevis.

**Tillämpligt ramverk för finansiell rapportering**—Det ramverk för finansiell rapportering som tillämpas av ledningen och, där det är lämpligt, styrelsen vid upprättandet av de finansiella rapporterna och som är acceptabelt mot bakgrund av företagets karaktär och målet för de finansiella rapporterna, eller som krävs i lag eller annan författning.

Termen "ramverk avsett att ge en rättvisande bild" står för ett ramverk för finansiell rapportering som kräver efterlevnad av kraven i ramverket och som

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

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

**Transaktion på affärsmässiga grunder**—En transaktion som genomförs på samma villkor som mellan en villig köpare och en villig säljare som inte är närstående och som agerar oberoende av varandra och i eget intresse.

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

**Uppdragsanknuten kvalitetskontroll**—En objektiv utvärdering av uppdragsteamets betydelsefulla bedömningar, och de slutsatser som dragits, som görs av den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget och som slutförs senast dagen för uppdragsrapporten.

\* **Uppdragsbrev**—Skriftliga villkor för ett uppdrag i form av ett brev eller avtal.

**Uppdragsteam**—Alla delägare och medarbetare som utför revisionsuppdraget, samt alla som utför granskningsåtgärder i uppdraget, förutom en revisors externa specialist och internrevisor som tillhandahåller direkt hjälp under ett uppdrag.

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

**Uppskattning i redovisningen**—Ett monetärt belopp för vilket värderingen, i enlighet med kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, är föremål för osäkerhet i uppskattningen.

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

**Urvalsenhet**—De enskilda enheter som utgör en population.

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

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

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

**Utfall av en uppskattning i redovisningen**—Det faktiska belopp som blir resultatet av utfallet för de transaktioner, händelser eller förutsättningar som uppskattningen avser.

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

**"Walk-through"-test (eller walk-through)**—Innefattar spårning av ett fåtal transaktioner genom systemet för finansiell rapportering.

\* **Yrkesutövare**—En revisor/redovisningskonsult.

**Årsredovisning**—Ett dokument, eller kombination av dokument, som normalt upprättas årligen av företagsledningen eller styrelsen enligt lagar, andra författningar eller sedvänja, med syfte att ge ägarna (eller liknande intressenter) information om företagets verksamhet och företagets finansiella resultat och finansiella ställning enligt vad som anges i de finansiella rapporterna. En årsredovisning innehåller eller åtföljer de finansiella rapporterna och revisors rapport avseende dessa och innefattar normalt information om företagets utveckling, framtidsutsikter och risker och osäkerhetsfaktorer, en rapport från företagets ledningsorgan och rapporter som rör styrningsfrågor.

**Ändamålsenlighet (hos revisionsbevis)**—Måttet på revisionsbevisens kvalitet; som är deras relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder för sitt uttalande.

**Överträdelser (inom ramen för lagar och andra författningar)**— Avsiktliga eller oavsiktliga försummelse eller åtgärder från företagets sida i strid med gällande lagar, förordningar eller föreskrifter. Däri innefattas transaktioner som har gjorts av företaget, i företagets namn eller på företagets vägnar av styrelsen, företagsledningen eller anställda i företaget. Överträdelser innefattar inte personlig misskötsel (som inte har något samband med företagets affärsverksamhet) av styrelsen, ledningen eller företagets medarbetare.

## Uppdragsbrev för revision (exempel)

Följande är ett exempel på ett uppdragsbrev för revision av generella finansiella rapporter upprättade enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering]. Detta brev är inte normerande utan endast avsett att fungera som vägledning i samband med de överväganden som beskrivs i ISA för LCE. Det måste varieras i förhållande till vad som krävs och omständigheterna i det enskilda fallet. Det är formulerat för att hänvisa till revisionen av finansiella rapporter för en enskild rapportperiod och behöver anpassas, om det avser att eller väntas gälla för återkommande revisioner (se punkt 4.4.2).

\*\*\*

Till den lämpliga representanten för företagsledningen eller styrelsen i ABC-företaget:<sup>52</sup>

### *[Revisionens syfte samt inriktning och omfattning]*

Ni<sup>53</sup> har begärt att vi ska utföra en revision av de finansiella rapporterna för ABC-företaget, vilka består av rapporten över finansiell ställning per den 31 december 20X1, och rapporten över totalresultat, rapporten över förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året samt noterna till de finansiella rapporterna, däribland en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper. Vi tackar för uppdraget och bekräftar genom detta brev att vi har åtagit oss revisionsuppdraget och hur vi har förstått detta.

Målet för vår revision är att uppnå en rimlig grad av säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller några väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och att lämna en revisors rapport som innehåller vårt uttalande. Rimlig säkerhet är en hög grad av säkerhet, men är ingen garanti för att en revision som utförs enligt International Standard on Auditing för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag (ISA för LCE) alltid kommer att upptäcka en väsentlig felaktighet när en sådan finns. Felaktigheter kan uppstå på grund av oegentligheter eller misstag och anses väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka ekonomiska beslut som användare fattar med grund i dessa finansiella rapporter.

### *[Revisorns ansvar]*

Vi ska utföra revisionen enligt ISA för LCE. ISA för LCE kräver att vi följer yrkesetiska krav. Som del av en revision enligt ISA för LCE utövar vi professionellt omdöme och har en professionellt skeptisk inställning under hela revisionen. Dessutom:

- Identifierar och bedömer vi riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, utformar och utför granskningsåtgärder med anledning av dessa risker och inhämtar revisionsbevis som är tillräckliga och ändamålsenliga för att utgöra en grund för vårt uttalande. Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet till följd av oegentligheter är högre än för en som beror på ett misstag, eftersom oegentligheter kan omfatta agerande i maskopi, förfalskning, avsiktliga utelämnanden, felaktig information eller åsidosättande av intern kontroll.
- Förstå den del av företagets interna kontroll som har betydelse för revisionen för att utforma granskningsåtgärder lämpliga med hänsyn till omständigheterna, men inte för att lämna ett uttalande om effektiviteten i den interna kontrollen. Men vi kommer att skriftligen informera er om eventuella

<sup>52</sup> Mottagarna och referenserna i brevet bör vara de som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för uppdraget, däribland den aktuella jurisdiktionen.

<sup>53</sup> I hela detta brev ska "ni", "vi", "oss", "företagsledningen", "styrelsen" och "revisorn" användas eller justeras enligt vad som är lämpligt med hänsyn till omständigheterna.

betydande brister i den interna kontrollen som vi har upptäckt under revisionen och som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna.

- Utvärderar vi ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som använts och rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar.
- Drar vi en slutsats om det riktiga i företagsledningens användning av antagandet om fortsatt drift och, baserat på de inhämtade revisionsbevisen, om huruvida det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor avseende händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om vi drar slutsatsen att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, måste vi i revisors rapport fästa uppmärksamheten på upplysningarna i de finansiella rapporterna om den väsentliga osäkerhetsfaktorn, eller, om sådana upplysningar är otillräckliga, modifiera vårt uttalande om de finansiella rapporterna. Våra slutsatser är baserade på de revisionsbevis som inhämtats fram till datumet för revisors rapport. Men framtida händelser eller förhållanden kan leda till att företaget inte längre kan fortsätta verksamheten.
- Utvärderar vi de finansiella rapporternas övergripande presentation, struktur och innehåll, däribland upplysningarna, och huruvida de återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som ger en rättvisande bild.

På grund av de inneboende begränsningarna i en revision och i intern kontroll finns det en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter inte upptäcks, även om revisionen planeras på rätt sätt och utförs enligt ISA för LCE.

*[Företagsledningens ansvar och identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering]<sup>54</sup>*

Vår revision utförs baserat på att [företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen]<sup>55</sup> är medveten om och förstår att de har ansvar:

- (a) För att upprätta finansiella rapporter [som ger en rättvisande bild] enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering],<sup>56</sup>
- (b) För sådan intern kontroll som [företagsledningen] bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, och
- (c) för att ge oss
  - (i) Tillgång till all information som [företagsledningen] har kännedom om och som är relevant för att upprätta de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
  - (ii) Ytterligare information som vi kan komma att begära från [företagsledningen] för revisionens syfte, och
  - (iii) Obegränsad tillgång till de personer inom företaget som vi bedömer att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

<sup>54</sup> I detta illustrativa exempel på ett uppdragsbrev förutsätts att revisorn inte har fastslagit att lagar och andra författningar fastställer detta ansvar i lämpliga ordalag och att beskrivningarna i punkt 4.2.1(b) i denna standard därför används)

<sup>55</sup> Använd terminologi som är lämplig med hänsyn tillomständigheterna.

<sup>56</sup> Eller, om så är tillämpligt, "För att upprätta finansiella rapporter som ger en sann och rättvisande bild enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering]"



I vår revision kommer vi att begära skriftlig bekräftelse från [företagsledningen, och i tillämpliga fall, styrelsen] rörande de uttalanden som har gjorts till oss i samband med revisionen.

Vi ser fram emot ett förtroendefullt samarbete med er personal under vår revision.

*[Annan relevant information]*

*[Lägg till annan information, t.ex. arvoden, fakturering och andra särskilda villkor, enligt vad som är tillämpligt.]*

*[Rapportering]*

*[Lägg till lämplig hänvisning till den förväntade formen för och det förväntade innehållet i revisors rapport, däribland, i tillämpliga fall, rapportering om annan information.]*

Formen för och innehållet i revisors rapport kan behöva ändras mot bakgrund av våra iakttagelser under revisionen.

Vänligen underteckna och returnera den bifogade kopian av detta brev för att visa att ni bekräftar, och samtycker till, överenskommelserna rörande vår revision av de finansiella rapporterna, inklusive våra respektive ansvar.

XYZ & Co.

Godkänt och avtalas för ABC-företagets av

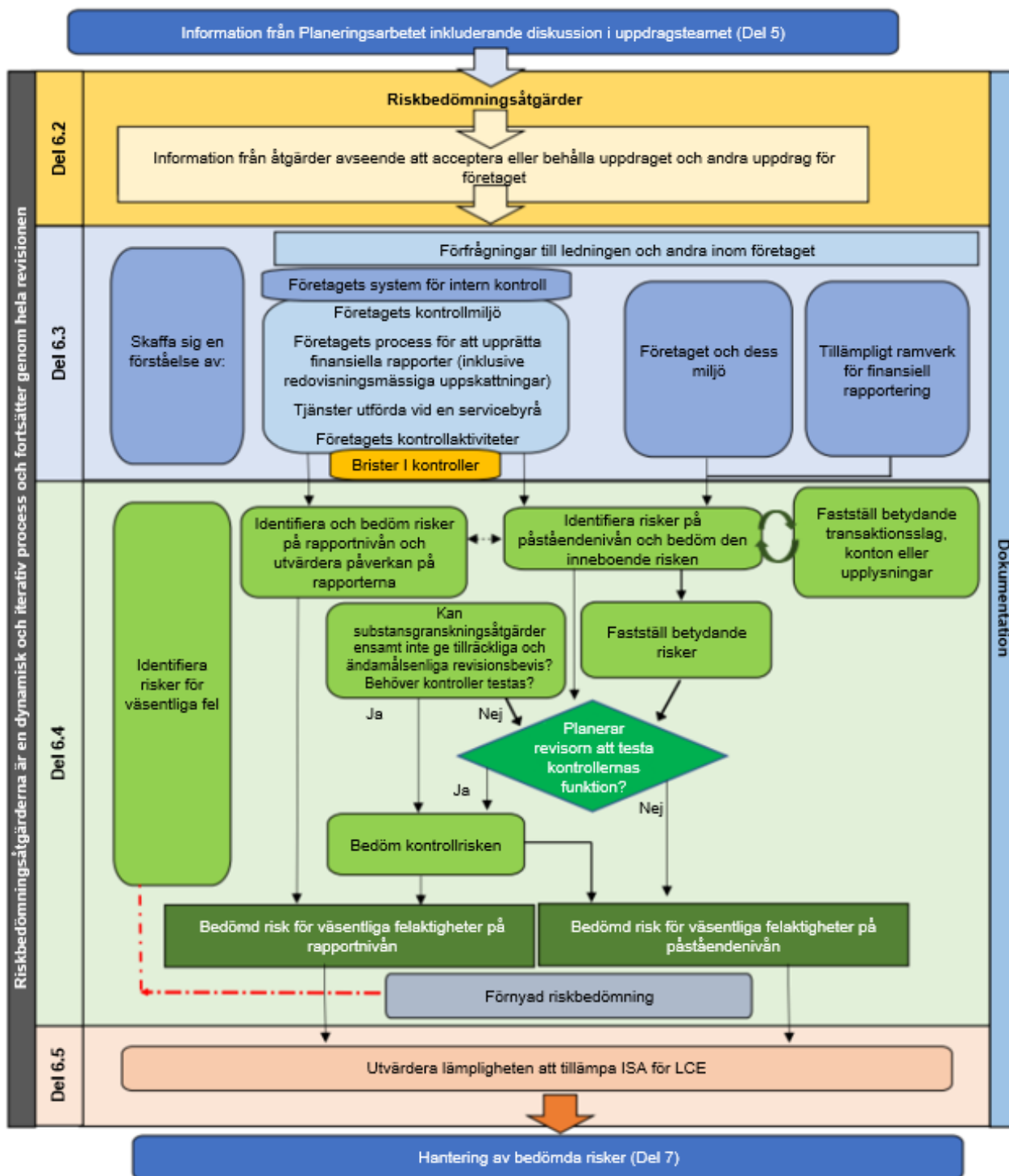
(underskrift)

.....

Namn och titel

Datum

## Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter (del 6)



## Risikfaktorer i samband med oegentligheter

De riskfaktorer i samband med oegentligheter som anges nedan är exempel på faktorer som många revisorer ställs inför under en revision av mindre komplexa företag. Exempel presenteras separat för de två olika typer av oegentligheter – bedräglig finansiell rapportering och förskingring av tillgångar.

Risikfaktorerna indelas också efter de tre villkor som normalt föreligger när väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter förekommer: (a) incitament/tryck, (b) möjligheter, och (c) inställning/orsaker. Även om riskfaktorerna täcker många olika situationer är de bara exempel och följaktligen kan en revisor stöta på fler eller andra riskfaktorer. Alla exempel är inte relevanta under alla omständigheter och vissa kan vara mer eller mindre viktiga beroende på företagets storlek, ägarstruktur eller andra omständigheter. Dessutom avspeglar den ordning som riskfaktorerna presenteras i inte deras relativa vikt eller hur ofta de förekommer.

### Risikfaktorer som rör felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering

Nedan följer exempel på riskfaktorer som rör felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering.

#### *Incitament/tryck*

Ekonomisk stabilitet eller lönsamhet kan hotas av ekonomiska, branschmässiga eller operativa villkor, t.ex.:

- Betydligt lägre kundefterfrågan eller fler nedlagda företag i branschen eller i ekonomin som helhet.
- Kraftig konkurrens eller en mättad marknad i kombination med krympande marginaler.
- Rörelseförluster som leder till hot om konkurs eller utmätning.
- Återkommande negativa kassaflöden från verksamheten eller en oförmåga att generera kassaflöden från verksamheten.

Det finns ett tryck på företagsledningen från externa parter att uppfylla krav eller förväntningar på grund av:

- Det finns ett tryck att förnya, eller erhålla, ytterligare finansiering, eller krav på att klara återbetalning av skulder eller uppfylla lånevillkor och därför övervärdera resultat eller ställning för att påvisa lönsamhet och långsiktig bärkraft.
- Det finns ett tryck att redovisa för låga intäkter för att minska skattebelastningen.

#### *Möjligheter*

Möjliggörandet av bedräglig finansiell rapportering som beror på följande:

- Transaktioner med närstående utanför den löpande verksamheten eller med närstående företag som inte revideras eller som revideras av ett annat revisionsföretag.
- Företagsledningen domineras av en enda person eller liten grupp (i ett företag som inte är ett ägarlett företag) utan motverkande kontroller.
- Systemet för intern kontroll har brister på grund av följande:
  - Begränsad uppdelning av arbetsuppgifter eller kontroller för att upptäcka oegentligheter (t.ex. en visselblåsarfunktion.)

- Otillräcklig involvering av företagsledningen i verksamheten eller avsaknad av andra aktiviteter som kan hjälpa företagsledningen att förhindra eller upptäcka felaktigheter i den finansiella rapporteringen eller identifiera kontroller som inte fungerar som avsett.
- Ineffektiva redovisnings- och informationssystem, däribland betydande brister i den interna kontrollen.

#### *Inställning/orsaker*

- Brister i företagsledningens kommunikation, införande, stöd eller genomdrivande av företagets värderingar eller etiska normer, eller kommunikation av olämpliga värderingar eller etiska normer.
- Ägaren/företagsledaren gör ingen åtskillnad mellan privata transaktioner och affärstransaktioner.
- Tvist mellan aktieägare i ett fåmansbolag.
- Företagsledningen eller ägare försöker återkommande, på grundval av väsentlighet eller för att hjälpa företaget överleva, rättfärdiga olämplig redovisning eller redovisning på gränsen till det olämpliga.
- Relationen mellan företagsledningen och nuvarande eller tidigare revisorn är spänd till följd av dispyter, orimliga krav på revisorn, begränsad tillgång till personer eller information, eller att företagsledningen har ett dominerande förhållningssätt gentemot revisorn.

#### **Riskfaktorer som uppstår till följd av felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar**

Vissa av de riskfaktorer som hör ihop med felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering kan också förekomma i samband med felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar, vilket är en vanligt förekommande oegentlighet i mindre komplexa företag. Exempelvis kan brister i den interna kontrollen förekomma i samband med felaktigheter som beror på antingen bedräglig finansiell rapportering eller förskingring av tillgångar. Nedan följer exempel på riskfaktorer som rör felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar.

#### *Incitament/tryck*

- Privata finansiella förpliktelser kan skapa tryck på företagsledningen eller anställda med tillgång till kontanter eller andra stöldbegärliga tillgångar att förskingra tillgångarna.
- Negativa relationer mellan företaget och anställda med tillgång till kontanter eller andra stöldbegärliga tillgångar kan leda till att de anställda förskingrar tillgångarna. Exempelvis:
- Kända eller förväntade personalnedskärningar.
- Nyligen genomförda eller förväntade ändringar av de anställdas löner eller förmånsplaner.
- Förväntningar på befordran, lön eller andra ersättningar som inte infrias.

#### *Möjligheter*

Vissa egenskaper eller omständigheter kan öka risken för att tillgångar ska förskingras:

- Stora kontantbelopp i kassan eller stora transaktionsvolymmer med kontanter.
- Små, värdefulla eller efterfrågade lagerartiklar.
- Anläggningstillgångar som är små, lätta att sälja eller som inte är märkta av ägaren.

Otillräcklig intern kontroll över tillgångar kan öka risken för förskingring. Nedan följer exempel som kan leda till förskingring av tillgångar:

- Arbetsuppgifterna är inte tillräckligt uppdelade eller det finns brister i de oberoende kontrollerna.
- Otillräckligt system för attest och godkännande av transaktioner (t.ex. vid inköp).
- Otillfredsställande register eller otillräckligt fysiskt skydd för kontanter, lager eller anläggningstillgångar.
- Anställda som utför viktiga kontrollfunktioner tvingas inte ta semester.
- Företagsledningen har bristande IT-kunskaper.

#### *Inställning/orsaker*

- Behovet av att övervaka eller minska risker som rör förskingring av tillgångar nonchaleras.
- Bristande intern kontroll genom att befintliga kontroller åsidosätts eller genom att inte på lämpligt sätt hantera kända förskingringar, inklusive snatteri.
- Uppträdande som tyder på bristande trivsel eller missnöje med företaget eller hur företaget behandlar den anställda.

## Påståenden

När revisorn av mindre komplexa företag (LCE) identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter kan han eller hon använda de kategorier av påståenden som beskrivs nedan eller uttrycka dem annorlunda förutsatt att alla aspekter som beskrivs nedan täcks. Revisorn kan välja att kombinera påståendena om transaktionsslag och händelser samt tillhörande upplysningar med påståendena om konton samt tillhörande upplysningar.

En revisor av ett LCE kan använda följande påståenden när han eller hon överväger de olika typerna av potentiella felaktigheter som kan uppstå. Påståendena kan delas in i följande kategorier:

### *Påståenden om transaktionsslag och händelser samt tillhörande upplysningar för den räkenskapsperiod som omfattas av revisionen*

- Förekomst – transaktioner och händelser som har redovisats, eller om vilka upplysning lämnats, har inträffat och dessa transaktioner och händelser hänför sig till företaget.
- Fullständighet – alla transaktioner och händelser som ska ha bokförts har också bokförts och alla tillhörande upplysningar som ska ha tas med i de finansiella rapporterna har tagits med.
- Riktighet – belopp och andra data som rör de redovisade transaktionerna och händelserna har bokförts korrekt och tillhörande upplysningar är riktigt beskrivna och värden anges korrekt.
- Avklipp – transaktioner och händelser har bokförts under rätt räkenskapsperiod.
- Klassificering – transaktioner och händelser har bokförts på rätt konton.
- Presentation – transaktioner och händelser är korrekt sammanslagna eller uppdelade samt tydligt beskrivna. Tillhörande upplysningar är relevanta och begripliga mot bakgrund av kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

### *Påståenden om saldon och tillhörande upplysningar vid räkenskapsperiodens slut*

- Existens – tillgångar, skulder och ägarintressen existerar.
- Rättigheter och förpliktelser – företaget innehar, eller kontrollerar rättigheterna till tillgångarna, och skulderna är företagets ansvar.
- Fullständighet – alla tillgångar, skulder och ägarintressen som ska ha bokförts har också bokförts och alla tillhörande upplysningar som ska tas med i de finansiella rapporterna har tagits med.
- Riktighet, värdering och allokering – tillgångar, skulder och ägarintressen har tagits upp till korrekta belopp i de finansiella rapporterna och eventuella justeringar av värderingar eller allokeringar har bokförts på lämpligt sätt. Tillhörande upplysningar är riktigt beskrivna och värden anges korrekt.
- Klassificering – tillgångar, skulder och ägarintressen har bokförts på rätt konton.
- Presentation – tillgångar, skulder och ägarintressen är korrekt sammanslagna eller uppdelade samt tydligt beskrivna. Tillhörande upplysningar är relevanta och begripliga mot bakgrund av kraven i tillämpligt ramverket för finansiell rapportering.

De påståenden som beskrivs ovan, anpassade efter vad som är tillämpligt, kan också användas av revisorn när han eller hon överväger de olika typerna av felaktigheter som kan finnas i upplysningarna, som inte har direkt koppling till bokförda transaktionsslag, händelser eller konton.

### Exempel på faktorer som påverkar stickprovets omfattning för test av kontroller och test av detaljer

Nedan beskrivs faktorer som revisorn kan beakta när han eller hon bestämmer urvalsstorlek vid granskning av kontroller. Dessa faktorer, som behöver beaktas sammantaget, förutsätter att revisorn inte ändrar karaktär på eller tidpunkt för granskning av kontroller eller på annat sätt ändrar ansatsen för substansgranskning för att hantera de bedömda riskerna.

Faktorer som påverkar stickprovets omfattning för test av kontroller	Effekt på stickprovets omfattning
En ökning av i vilken omfattning revisorns riskbedömning beaktar planerna på att granska kontrollernas funktion.	Ökar
En ökning av acceptabel avvikelsefrekvens	Minskar
En ökning av den förväntade avvikelsefrekvensen i den population som ska granskas	Ökar
En ökning av revisorns önskade grad av säkerhet om att den acceptabla avvikelsefrekvensen inte överskrids av faktisk avvikelsefrekvens i populationen	Ökar
En ökning av antalet urvalsenheter i populationen	Försumbar effekt

Nedan beskrivs faktorer som revisorn kan beakta när han eller hon bestämmer urvalsstorlek vid detaljgranskning. Dessa faktorer, som behöver beaktas sammantaget, förutsätter att revisorn inte ändrar ansatsen för granskning av kontroller eller på annat sätt ändrar karaktär på eller tidpunkt för substansgranskning för att hantera de bedömda riskerna.

Faktorer som påverkar stickprovets omfattning för test av detaljer	Effekt på stickprovets omfattning
En ökning av revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter	Ökar
En utökning av annan substansgranskning inriktad på samma räkenskapspåstående	Minskar
En ökning av revisorns önskade grad av säkerhet om att faktisk felaktighet i populationen inte överstiger acceptabel felaktighet	Ökar
En ökning av acceptabel felaktighet	Minskar
En ökning av det totala belopp felaktigheter som revisorn förväntar sig i populationen	Ökar
Stratifiering av populationen när detta är lämpligt	Minskar
Antalet urvalsenheter i populationen	Försumbar effekt

### Exempel på uttalande i brevform

Följande exempel på brev innehåller skriftliga uttalanden som krävs enligt del 8.6 i ISA för LCE. I exemplet antas att kravet att inhämta ett skriftligt uttalande om fortsatt drift inte är relevant, och att det inte finns några undantag till kraven på skriftliga uttalanden. Om det skulle finnas undantag skulle uttalandena behöva ändras för att avspegla undantagen.

(Företagets brevhuvud)

(Till revisorn)

(Datum)

Detta uttalande lämnas i anslutning till er revision av ABC-företagets finansiella rapporter för räkenskapsåret som slutade den 31 december 20XX som syftar till att ni ska ge uttryck för er uppfattning om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden ger en rättvisande bild (eller *ger en sann och rättvisande bild*) i enlighet med [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering].

Vi bekräftar att

#### *Finansiella rapporter*

- Vi har tagit vårt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt villkoren för revisionsuppdraget daterade [infoga datum], särskilt att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild (eller ger en sann och rättvisande bild) enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering].
- De metoder, data och betydelsefulla antaganden som vi har använt för att göra uppskattningar i redovisningen med tillhörande upplysningar är lämpliga för att uppnå redovisning, värdering eller upplysningar som är rimliga inom ramen för det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Närståenderelationer och närståendetransaktioner har redovisats korrekt och upplysningar har lämnats i enlighet med kraven i [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering].
- För alla händelser efter datumet för de finansiella rapporterna som enligt [tillämpligt ramverk för finansiell rapportering] kräver justeringar eller att upplysningar lämnas har justeringar gjorts eller upplysningar lämnats.
- Effekterna av felaktigheter som inte har rättats är oväsentliga, både enskilt och sammantaget, för de finansiella rapporterna som helhet. En förteckning över de felaktigheter som inte har rättats finns som bilaga till detta uttalande.
- Alla faktiska eller möjliga rättstvister och krav vars effekter bör övervägas vid upprättandet av de finansiella rapporterna redovisas och uppgifter lämnas i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- [Alla övriga frågor som revisorn anser lämpliga.]



*Lämnad information*

- Vi har försett er med:
  - tillgång till all information som vi har kännedom om och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
  - ytterligare information som ni har begärt av oss för revisionens syfte, och
  - obegränsad tillgång till personer inom företaget som ni har bedömt att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.
- Alla transaktioner har bokförts i räkenskapsmaterialet och avspeglas i de finansiella rapporterna.
- Vi har upplyst er om resultaten av vår bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
- Vi har upplyst er om all information som rör oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som vi känner till och som påverkar företaget och inbegriper:
  - företagsledningen,
  - medarbetare som har viktiga roller inom den interna kontrollen, eller
  - andra personer, när oegentligheterna kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
- Vi har lämnat all information till er om påstådda oegentligheter, eller misstänkta oegentligheter, med inverkan på företagets finansiella rapporter, som vi har fått kännedom om genom anställda, tidigare anställda, analytiker, tillsynsmyndigheter eller andra.
- Vi har upplyst er om alla kända fall av överträdelser eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar vars effekter ska beaktas när finansiella rapporter upprättas.
- Vi har upplyst er om alla kända faktiska eller möjliga rättstvister och krav vars effekter ska övervägas vid upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Vi har upplyst er om vilka företagets närstående är och om alla närståenderelationer och närståendetransaktioner som vi känner till.
- [Alla övriga frågor som revisorn anser nödvändiga.]

---

Företagsledningen

Företagsledningen

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Board (IAASB®) och International Federation of Accountants® (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 Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Management, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers och övriga publikationer från IAASB ges ut av IFAC, som även innehar upphovsrätten till dessa.

Copyright © december International Federation of Accountants® eller IFAC® april 2023. 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 Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities", "International Standards on Assurance Engagements", "International Standards on Review Engagements", "International Standards on Related Services", "International Standards on Quality Management", "International Auditing Practice Notes", "IAASB", "ISA", "ISA for LCE", "ISAE", "ISRE", "ISRS", "ISQM", "IAPN" och IAASB-logotypen är varumärken som tillhör IFAC, eller registrerade varumärken och tjänstemärken från IFAC i USA och andra länder. "International Foundation for Ethics and Audit" och "IFEATM" är varumärken som tillhör IFEA, eller registrerade varumärken och tjänstemärken från IFEA i USA och andra länder.

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

International Standard on Auditing för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag, av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicerad av International Federation of Accountants (IFAC) i december 2023 på det engelska språket, har översatts till svenska av FAR i oktober 2024 och är återgiven med tillstånd från IFAC. Översättningsprocessen för International Standard on Auditing för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag 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 on Auditing för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag 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 on Auditing för revisioner av finansiella rapporter för mindre komplexa företag © 2023 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Svenskspråkig text av © 2024 utgiven av the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC äger upphovsrätten.

Originallets titel: The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities.

Kontakta [permissions@ifac.org](https://www.ifac.org/permissions) för tillstånd att återge, lagra eller överföra, eller på liknande sätt använda detta dokument.

**IAASB**

**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)