

INTOSAI



Grundläggande principer för finansiell revision

*[Denna översättning har delvis anpassats till svenska förhållanden och avviker därmed marginellt från originalet. Avvikelserna rör främst att terminologin har anpassats. Inga krav eller rekommendationer har i sak ändrats.
Riksrevisionen, Planerings- och kvalitetsenheten, 16 jan 2014]*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SEKRETARIATET

RIKSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. Box 9009 • 1022 KÖPENHAMN K • DANMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 •E-POST: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI:s generalsekretariat - RECHNUNGSHOF
(Österriskisk revisionsmyndighet)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 Wien
ÖSTERRIKE
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-POST: intosai@rechnungshof.gv.at;
WEBB: <http://www.intosai.org>

Innehållsförteckning

INLEDNING	5
SYFTET MED OCH AUKTORITETEN I DE GRUNDLÄGGANDE PRINCIPERNA FÖR FINANSIELL REVISION	6
RAMVERK FÖR FINANSIELL REVISION	7
<i>Målet med finansiell revision</i>	7
<i>Tillämpningar för den offentliga sektorn som omfattas av ISSAI 200</i>	8
Förutsättningar för en revision av finansiella rapporter enligt ISSAI	8
Revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte.	11
Revisioner av enskilda finansiella rapporter, särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport.	11
DELARNA I EN FINANSIELL REVISION	12
<i>Tre parter är inbegripna i en finansiell revision</i>	12
<i>Lämpliga kriterier</i>	13
<i>Information i ett granskningsobjekt</i>	13
<i>Uppdrag där uttalandet görs med rimlig säkerhet</i>	13
PRINCIPERNA BAKOM FINANSIELL REVISION	14
<i>Allmänna principer</i>	14
<i>Förutsättningar för att genomföra finansiella revisioner</i>	14
Etik och oberoende	14
Kvalitetskontroll	14
Uppdragsteamets ledning och färdigheter	15
<i>Principer relaterade till grundläggande revisionskoncept</i>	15
Revisionsrisk	16
Professionell bedömning och professionell skepticism	16
Väsentlighet	17
Kommunikation	18
Dokumentation	19
<i>Principer relaterade till revisionsprocessen</i>	20
Villkor för uppdraget	20
Planering	21
Förståelse av det granskade företaget	22
Riskbedömning	23
Hantering av bedömda risker	24
Beaktanden avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter	25

Beaktanden om fortsatt drift	26
Beaktanden avseende lagar, förordningar och föreskrifter i en revision av finansiella rapporter	28
Revisionsbevis	29
Beaktanden om efterföljande händelser	32
Utvärdera felaktigheter	33
Att bilda sig en uppfattning om och rapportera om definansiella rapporterna	34
Överväganden som är relevanta för revisioner av koncernredovisningar (inklusive hela statsredovisningen)	44

INLEDNING

1. Det är en grundförutsättning att ha yrkesstandarder och riktlinjer för trovärdigheten, kvaliteten och professionalismen i revisionen av den offentliga sektorn. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) som utvecklades av International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) är avsedda att främja oberoende och effektiv revision och ge stöd åt medlemmarna av INTOSAI i utvecklingen av sin egen professionella approach i enlighet med sina nationella lagar, bestämmelser och mandat.
2. ISSAI 100, Grundläggande principer för revision av den offentliga sektorn, inkluderar de grundläggande principerna för revision av den offentliga sektorn i allmänhet, inklusive auktoriteten från ISSAI. ISSAI 200, Grundläggande principer för finansiell revision, har utvecklats för att ta upp huvudprinciperna som har att göra med revision av finansiella rapporter i den offentliga sektorn. De bygger på och vidareutvecklar de grundläggande principerna i ISSAI 100 för att passa det speciella sammanhanget som revision av finansiella rapporter utgör. ISSAI 200 utgör grunden för revisionsstandarder avseende revision av finansiella rapporter. ISSAI 200 ska läsas och förstås tillsammans med ISSAI 100.
3. Huvudsyftet med ISSAI för finansiell revision är att ge medlemmarna i INTOSAI en omfattande uppsättning principer, standarder och riktlinjer för revision av finansiella rapporter för organisationer i den offentliga sektorn. ISSAI för finansiell revision inkluderar ISSAI 200 och 1000 till 1810. ISSAI 1000 till 1810 inkluderar Practice Notes som utvecklats av INTOSAI förutom International Standards on Auditing (ISA) som utvecklats av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Practice Note och ISA utgör tillsammans en riktlinje i ISSAI:s standardramverk.
4. Finansiell revision omfattar att avgöra om en organisations finansiella information har presenterats i enlighet med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och lagkrav. Omfattningen av finansiella revisioner i den offentliga sektorn kan definieras av mandatet för det högre revisionsorganet (SAI), såsom en rad mål som ska revideras förutom de finansiella rapporter som förberetts enligt ramverket för finansiell rapportering. Dessa mål kan inkludera sådant som:
 - Staters eller organisationers konton eller andra finansiella rapporter som inte nödvändigtvis har förberetts i enlighet med ett generellt ramverk för finansiell rapportering.
 - Budgetar, budgetavsnitt, anslag och andra beslut om allokering av resurser och implementeringen därav.
 - Policyer, program eller aktiviteter som fastställs av dess rättsliga grund eller källan till finansieringen.
 - Juridiskt definierade ansvarsområden, som ministrarnas ansvar.
 - Kategorier för inkomst, betalningar, tillgångar eller skulder.
5. När ett högre revisionsorgans (SAI) mandat definierar sådana ytterligare mål, kan det högre revisionsorganet (SAI) även behöva överväga att utveckla eller anpassa standarderna baserade på de generella grundläggande principerna om revision av den offentliga sektorn i ISSAI 100 och de grundläggande principerna om överensstämmelse och effektivitetsgranskning. Vägledningen i ISSAI på nivå 4 som gäller ramverk för särskilda syften¹, revision av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en

¹ ISSAI 1800 Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte.

finansiell rapport² och finansiella rapporter i sammandrag³, kan även vara relevant för sådana syften.

6. Denna ISSAI ger detaljerad information om följande:
- Syftet med och auktoriteten i de grundläggande principerna för finansiell revision.
 - Ramverk för revision av finansiella rapporter i den offentliga sektorn.
 - Delarna i en revision av finansiella rapporter.
 - Principerna för en revision av finansiella rapporter.

SYFTET MED OCH AUKTORITETEN I DE GRUNDLÄGGANDE PRINCIPERNA FÖR FINANSIELL REVISION

7. ISSAI 200 ger de grundläggande principerna som är relevanta för en revision av finansiella rapporter i enlighet med ett ramverk för finansiell rapportering. Principerna är även tillämpliga på omständigheter när högre revisionsorgan (SAI) är engagerade i eller har ansvar för att revidera enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport och finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte såväl som finansiella rapporter i sammandrag. När man hänvisar till revisioner av finansiella rapporter i ISSAI 200 inbegriper det sådant ansvar.
8. ISSAI 1000 till 1810 för finansiell revision kan tillämpas när de passar för sådant ansvar. Dock är det förbjudet för revisorer att hänvisa till användningen av ISSAI om:
- förutsättningarna för en revision i enlighet med ISSAI⁴ för finansiell revision inte finns
 - revisorn inte kan följa auktoriteten som följer med ISA⁵ och ISSAI
9. De grundläggande principerna för finansiell revision gäller för alla revisioner av finansiella rapporter inom den offentliga sektorn, oavsett om de representerar hela staten, delar av staten eller enskilda organisationer.
10. ISSAI 200 Grundläggande principer för finansiell revision utgör kärnan i de detaljerade revisionsstandarderna som finns på nivå 4 i ISSAI-ramverket (t.ex. ISSAI 1000 till 1810). Principerna i ISSAI 200 kan användas på tre sätt:
- För att utgöra grunden på vilken standarder utvecklas.
 - För att utgöra grunden på vilken förenliga nationella standarder antas.
 - För att utgöra grunden för antagande av de finansiella revisionsriktlinjerna (ISSAI 1000–1810) som de auktoritativa standarderna.
11. Det bör bara göras en hänvisning till ISSAI 200 i revisorns rapport om revisionsstandarderna har utvecklats eller anpassats så att de helt och fullt följer alla de relevanta principerna i ISSAI 200. En princip betraktas som relevant när den tar upp den typ av revision eller

² ISSAI 1805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport.

³ ISSAI 1810 Uppdrag att uttala sig om finansiella rapporter i sammandrag.

⁴ ISSAI 1210 Villkor för revisionsuppdrag, paragraf 6–8

⁵ ISSAI 1000 – paragraf 37–43.

kombinationer av revisionstyper och omständigheterna eller procedurerna är tillämpliga. Principerna åsidosätter inte nationella lagar, förordningar, föreskrifter eller mandat.

12. När man antar eller utvecklar revisionsstandarder baserade på de grundläggande principerna kan en hänvisning till dessa göras i revisorns rapport genom att skriva:
... *Vi har utfört revisionen enligt [nationella standarder] baserat på (eller enligt) INTOSAI:s grundläggande revisionsprinciper (ISSAI 100–999) från International Standards of Supreme Audit Institutions.*
13. Ett högre revisionsorgan (SAI) som antar ISSAI på nivå 4⁶ som sina auktoritativa standarder hänvisar till dessa i sina rapporter. En hänvisning till användningen av dem som standarder kan, beroende på de standarder som tillämpas och det mandat som ett högre revisionsorgan (SAI) fått, göras på två sätt:
 - a) I överensstämmelse med ISSAI (1000–1810); detta innebär fullständig överensstämmelse med alla relevanta ISA och den ytterligare vägledning som anges i INTOSAI Practice Notes till ISA.
 - b) I enlighet med ISA; detta inbegriper att alla relevanta ISA följs.

ISSAI 100 förklarar vidare den auktoritet som följer med INTOSAI:s grundläggande principer.
14. När ISSAI på nivå 4 används som auktoritativ standard, ska revisorer i organisationer i den offentliga sektorn beakta auktoriteten i ISA. Högre revisionsorgan (SAI) uppmuntras att sträva efter att fullständigt anta riktlinjerna på nivå 4 som sina auktoritativa standarder. De har utvecklats för att återspegla god sed. INTOSAI inser att i vissa miljöer kanske det inte är möjligt på grund av bristande grundkrav i den administrativa strukturen eller på grund av lagar eller bestämmelser som inte ger utrymme för de premisser som följer med en revision av finansiella rapporter i överensstämmelse med nivå 4. I dessa fall har högre revisionsorgan (SAI) i sådana miljöer möjlighet att utveckla auktoritativa standarder baserade på de grundläggande principerna för finansiell revision.
15. När man använder ISSAI på nivå 4 som auktoritativ standard för en revision av finansiella rapporter som genomförs tillsammans med en compliance audit, respekterar revisorer på organisationer i den offentliga sektorn auktoriteten i både riktlinjerna för finansiell revision och Compliance Audit Guidelines⁷.

RAMVERK FÖR FINANSIELL REVISION

Målet med finansiell revision

⁶ ISSAI 1000–1810, riktlinjer för finansiell revision.

⁷ ISSAI 4000 Allmän introduktion till riktlinjer för Compliance Audit, och ISSAI 4200 Riktlinjer för Compliance Audit som har med revision av finansiella rapporter att göra.

16. Syftet med en revision är att öka förtroendet för de finansiella rapporterna hos avsedda användare. Det uppnås genom att revisorn gör ett uttalande om huruvida de finansiella rapporterna är upprättade, i alla väsentliga avseenden, enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering eller, när det gäller finansiella rapporter upprättade i enlighet med ett ramverk för finansiell rapportering som ger en rättvisande presentation, huruvida de finansiella rapporterna presenteras rättvist, i alla väsentliga avseenden, eller ger en sann och rättvisande bild, enligt ramverket. Lagar, förordningar eller föreskrifter för revisionsorganisationer i den offentliga sektorn kan föreskriva att en annan ordalydelse används för att göra uttalandet. En revision genomförd enligt standarder baserade på INTOSAI:s grundläggande principer för finansiell revision och relevanta etiska krav gör det möjligt för revisorn att uttrycka ett sådant uttalande.
17. ISSAI 200 är baserat på följande mål, vilka också är definierade i ISSAI 1200⁸:
- När en revision av finansiella rapporter genomförs, är revisorns övergripande mål:
- a) att skaffa sig en rimlig försäkran om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, oavsett om det beror på oegentligheter eller fel, vilket därmed gör det möjligt för revisorn att kunna uttala sig om huruvida de finansiella rapporterna, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, och
 - b) att uttala sig om de finansiella rapporterna och kommunicera resultatet av revisionen, i enlighet med revisorns iakttagelser.

Tillämpningar för den offentliga sektorn som omfattas av ISSAI 200

Förutsättningar för en revision av finansiella rapporter enligt ISSAI

18. **Revisorn ska bedöma om förutsättningarna för en revision av finansiella rapporter finns.**
19. En finansiell revision som genomförs enligt ISSAI bygger på följande förhållanden:
- Att revisorn anser att ramverket för finansiell rapportering som används för upprättande av de finansiella rapporterna är godtagbart.
 - Ledningen erkänner och förstår sitt ansvar:
 - för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, inklusive, där det är relevant, att de presenteras rättvisande
 - för sådan intern kontroll som ledningen anser vara nödvändig för förberedelsen av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, oavsett om det beror på oegentligheter eller fel, och
 - att förse revisorn med obegränsad tillgång till all information som ledningen är medveten om, och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna.

⁸ ISSAI 1200, paragraf 11 i ISA 200.

20. Ramverket för finansiell rapportering kan vara för generell användning eller för särskild användning. Ett ramverk utformat för att tillgodose informationsbehovet för många olika användare kallas för ett generellt ramverk, och ramverk som är utformat för att tillgodose de särskilda behoven för en specifik användare eller grupp av användare är ett ramverk för särskilt syfte. Ramverk kan också benämnas ramverk avsett att ge en rättvisande bild eller regelstyrt ramverk. Ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild kräver att man följer ramverket, men tillåter, uttryckligen eller underförstått, att det kan vara nödvändigt att avvika från ett krav eller att tillhandahålla ytterligare information för att ge en rättvisande bild i de finansiella rapporterna. Termen regelstyrda ramverk används för att hänvisa till ett ramverk för finansiell rapportering som kräver att kraven i ramverket följs, och tillåter inte möjligheten av ovan avvikelser för att ge en rättvisande bild.
21. Utan ett acceptabelt ramverk för finansiell rapportering har inte ledningen en lämplig grund för upprättandet av de finansiella rapporterna, och revisorn har inte lämpliga kriterier för att revidera de finansiella rapporterna. Lämpliga kriterier bör vara formella; vid upprättandet av de finansiella rapporterna, kan till exempel kriterierna vara International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), International Financial Reporting Standards (IFRS), eller andra internationella eller nationella ramverk för finansiell rapportering som används i den offentliga sektorn.
22. En fullständig uppsättning finansiella rapporter för en organisation i den offentliga sektorn, upprättat enligt ramverket för finansiell rapportering för den offentliga sektorn, består normalt av:
- En rapport avseende den ekonomiska ställningen
 - En rapport avseende det finansiella resultatet
 - En rapport avseende förändringar i nettotillgångarna/eget kapital
 - En rapport utvisande kassaflödet
 - En jämförelse av budgeten mot verkligt utfall antingen som en separat extra finansiell rapport eller som en avstämning
 - Noter som innefattar en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och andra förklarande upplysningar
 - I vissa miljöer kan en fullständig uppsättning finansiella rapporter, enligt ramverket för finansiell rapportering, också inkludera andra rapporter som resultatredovisningar och anslagsrapporter.

Om de finansiella rapporterna är upprättade enligt ett ramverk för andra redovisningsgrunder, såsom modifierad bokföringsmässig redovisning eller redovisning enligt kontantmetoden, kanske en fullständig uppsättning finansiella rapporter inte består av alla redogörelser ovan.

23. Ramverk för finansiell rapportering som föreskrivs i lag, förordning eller föreskrift kan oftast bedömas som acceptabla av revisorn, men om ett sådant ramverk bedöms vara oacceptabelt, kan revisorn acceptera ett sådant ramverk i alla fall, om:
- Ledningen samtycker till att tillhandahålla den ytterligare information som krävs i de finansiella rapporterna för att undvika att de finansiella rapporterna blir vilseledande, och
 - Revisorns rapport om de finansiella rapporterna inbegriper ett stycke med upplysning av särskild betydelse, vilket riktar uppmärksamheten på sådan information.

Om ovanstående förhållanden inte uppfylls, bör revisorn utvärdera effekten av de finansiella rapporternas vilseledande karaktär och uttalandet på sin rapport samt överväga behovet av att informera lagstiftaren om saken.

24. Normalt uppvisar godtagbara ramverk för finansiell rapportering följande egenskaper som leder till att information som tillhandahålls i de finansiella rapporterna är användbara för de avsedda användarna:
- Relevans i det avseendet att informationen som tillhandahålls i de finansiella rapporterna är relevanta för den granskade organisationens karaktär och för syftet med de finansiella rapporterna.
 - Fullständighet i det avseendet att transaktioner och händelser, kontosaldon och upplysningar som kan påverka slutsatserna som baseras på de finansiella rapporterna inte utelämnas.
 - Tillförlitlighet i det avseendet att informationen som tillhandahålls i de finansiella rapporterna:
 - i) Där det är tillämpligt, återspeglar det ekonomiska huvudinnehållet i händelser och transaktioner och inte bara dess juridiska form, och
 - ii) Leder till en rimligt konsekvent utvärdering, mätning och presentation, och ger upplysningar när de används i liknande omständigheter.
 - Neutralitet och objektivitet i det avseendet att de bidrar till att informationen i de finansiella rapporterna inte är partisk.
 - Förståelighet i det avseendet att informationen i de finansiella rapporterna är tydlig och omfattande och inte öppen för väsentligt olika tolkningar.

Bilaga 2 till ISSAI 1210⁹ kan ge ytterligare hjälp för revisorn att fastställa om ramverket för finansiell rapportering är acceptabelt.

25. I vissa revisionsmiljöer i den offentliga sektorn, kallas finansiell revision för granskning av budgetuppfyllelse, vilket ofta inkluderar att undersöka transaktioner mot budgeten för att kontrollera efterlevnad av budgetlag och korrekthet. Sådana revisioner kan utföras baserat på risk eller med målet att omfatta alla transaktioner. I sådana revisionsmiljöer saknas det ofta ett acceptabelt ramverk för finansiell rapportering. Resultatet av finansiella transaktioner kan presenteras i form av utgifter jämfört med budgeterade siffror. I miljöer där sådana revisioner utförs och det inte finns några finansiella rapporter presenterade enligt ett acceptabelt ramverk för finansiell rapportering, kan revisorn dra slutsatsen att de underliggande förutsättningarna för en revision enligt ISSAI eller en finansiell revision inte finns. Revisorer kan, i sådana miljöer, överväga att utveckla standarder genom att använda de grundläggande principerna för finansiell revision som en vägledning för att passa deras särskilda behov. I de fall där revisionsmandatet hänvisar till en finansiell revision som inte är inriktad på finansiella rapporter som upprättats enligt ett ramverk för finansiell rapportering, föreslås det att ISSAI betraktas som den bästa praxis som är tillgänglig, och andemeningen i dessa implementeras i specifika standarder som gäller för den specifika miljön. I de fall där revisionsuppdraget syftar på revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport, kan det vara relevant att beakta ISSAI 1805¹⁰.

⁹ ISSAI 1210 Villkor för revisionsuppdrag.

¹⁰ ISSAI 1805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport.

26. Den typ av revision som utförs i miljöer där huvudfokus för revisionen är granskning av regelefterlevnad, skulle normalt betraktas som en compliance audit. ISSAI 400, grundläggande principer för Compliance Auditing kan vara en relevant informationskälla när man ska utveckla eller införa standarder för revisionsarbetet. Om mandatet för det högre revisionsorganet (SAI) å andra sidan möjliggör en förändring i revisionsprocedurerna och man inför ett acceptabelt ramverk för finansiell rapportering, för upprättande av finansiella rapporter, kan ISSAI om finansiell revision införas i framtiden.

Revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte.

27. Principerna i ISSAI 200 är tillämpliga på revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt både generellt ramverk och ramverk för särskilt syfte. Förutom att upprätta generella finansiella rapporter, kan en organisation i den offentliga sektorn upprätta finansiella rapporter för andra parter (som styrande organ, lagstiftare eller andra parter som har en tillsynsfunktion) som kan kräva finansiella rapporter som är skräddarsydda för deras specifika informationsbehov. I vissa miljöer är sådana finansiella rapporter de enda som förbereds av organisationer i den offentliga sektorn. Finansiella rapporter som upprättats för ett särskilt syfte är inte lämpliga för allmän användning. Därför behöver revisorer noggrant undersöka om ramverket för finansiell rapportering är utformat för att uppfylla de finansiella informationsbehoven för många olika användare ("generellt ramverk"), eller det finansiella informationsbehovet för specifika användare eller kraven från ett organ som sätter standarder.
28. Exempel på ramverk för särskilt syfte som är relevanta för den offentliga sektorn kan inkludera:
- Den redovisningsprincip som bygger på in- och utbetalningar (kontantprincipen) för sådan kassaflödesinformation som en organisation kan anmodas att ta fram till ett styrande organ.
 - Bestämmelser om finansiell rapportering som har fastställts av en internationell finansieringsorganisation eller mekanism
 - De bestämmelser om finansiell rapportering som har fastställts av ett styrande organ, en lagstiftare eller andra parter som har en tillsynsfunktion, för att uppfylla kraven från det organet, eller
 - Bestämmelserna om finansiell rapportering i ett kontrakt, som ett projektbidrag.
29. Principerna i ISSAI 200 är relevanta för revisioner av finansiella rapporter som upprättats enligt sådana ramverk. Förutom principerna kan ett högre revisionsorgan (SAI) finna det nyttigt att överväga kraven och vägledningen i ISSAI 1800, som tar upp särskilda överväganden i tillämpningen av ISSAI 1200 till 1700 på en revision av finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte, när man utvecklar eller inför standarder baserade på principerna i ISSAI 200.

Revisioner av enskilda finansiella rapporter, särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport.

30. Principerna i ISSAI 200 är också tillämpliga för revisioner av organisationer i den offentliga sektorn när man upprättar finansiell information, inklusive enskilda finansiella rapporter, särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport för andra parter (som styrande organ, lagstiftare eller andra parter som har en tillsynsfunktion). Sådan information kan lyda under ett högre revisionsorgans (SAI) revisionsuppdrag. Revisorer kan även vara

engagerade i revisionen av enskilda finansiella rapporter, särskilda delar, konton eller poster som t.ex. projekt finansierade av staten även om revisorerna inte är engagerade för att revidera en fullständig uppsättning finansiella rapporter avseende den berörda organisationen.

31. Förutom att överväga principerna i ISSAI 200, kan ett högre revisionsorgan (SAI) finna det användbart att överväga kraven och vägledningen i ISSAI 1805 när man utvecklar eller inför standarder baserade på principerna i ISSAI 200. ISSAI 1805 tar upp särskilda överväganden i tillämpningen av kraven från ISA på en revision av enskilda finansiella rapporter eller av särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport. Enskilda finansiella rapporter eller särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport kan förberedas enligt antingen ett generellt ramverk eller ett ramverk för särskilt syfte.

DELARNA I EN FINANSIELL REVISION

32. En revision av finansiella rapporter definieras som ett bestyrkandeuppdrag. Bestyrkandeuppdrag inbegriper minst tre separata parter: en revisor, en ansvarig part och avsedda användare. Delarna i en revision av den offentliga sektorn beskrivs i ISSAI 100¹¹. ISSAI 200 ger en del ytterligare aspekter på de delar som är relevanta för en revision av finansiella rapporter.

Tre parter är inbegripna i en finansiell revision

33. Vid en revision av finansiella rapporter, är den ansvariga parten ansvarig för den granskade informationen (normalt de finansiella rapporterna) och kan också vara ansvarig för underliggande transaktioner (de finansiella aktiviteterna som utförts och återspeglas i de finansiella rapporterna). Den ansvariga parten är normalt den verkställande ledningen för regeringen och/eller ledningen av dess underliggande organisationer inom den offentliga sektorn som är ansvariga för förvaltningen av allmänna medel och myndighetsutövning under lagstiftarens kontroll samt innehållet i de finansiella rapporterna. Dessa organisationer förväntas hantera resurser och utföra myndighetövning i enlighet med beslut och inom ramar från lagstiftaren.
34. Lagstiftare representerar medborgarna, som slutanvändare av de finansiella rapporterna i den offentliga sektorn. Den "avsedda användaren" är huvudsakligen parlamentet, som representerar medborgarna genom att fatta beslut och fastställa prioriteringen av de offentliga finanserna, och även syftet med och innehållet i utgifterna och inkomsterna som en del av en offentlig demokratisk process. Sådana beslut och premisser från lagstiftaren kan utgöra grunden för det bredare perspektivet vid finansiell revision av den offentliga sektorn. För organisationer i den offentliga sektorn, är lagstiftare och tillsynsmyndigheter ofta de huvudsakliga användarna av deras finansiella rapporter.
35. Den ansvariga parten och de avsedda användarna kan vara från olika samfund i den offentliga sektorn eller från samma samfund. Som ett exempel på det senare kan ett kontrollorgan, i en statlig struktur, vilja få en försäkran avseende informationen som

¹¹ ISSAI 100 Grundläggande principer för revision av den offentliga sektorn.

tillhandahållits av styrelsen i den statliga strukturen. Förhållandet mellan den ansvariga parten och de avsedda användarna måste betraktas i det specifika uppdragets sammanhang och kan skilja sig från mera traditionellt definierade ansvarsområdena.

Lämpliga kriterier

36. Kriterier är de referensvärden som används för att utvärdera eller mäta granskningsobjektet inklusive, där det är relevant, referensvärden för klassificering och upplysning. Kriterier i förberedelsen av finansiella rapporter är normalt formella; kriterierna kan vara IPSAS, IFRS eller andra nationella ramverk för finansiell rapportering för användning i den offentliga sektorn.

Information i ett granskningsobjekt

37. Den finansiella ställningen, det finansiella resultatet, kassaflödet och noterna som återges i de finansiella rapporterna (information i ett granskningsobjekt) är ett resultat av att man tillämpat ett ramverk för finansiell rapportering för redovisning, mätning och presentation och upplysning (kriterium) för den finansiella informationen (granskningsobjekt) från en organisation inom den offentliga sektorn. Termen "information i ett granskningsobjekt" är resultatet av utvärderingen eller mätningen av ett granskningsobjekt. Det är informationen i granskningsobjektet (t.ex. organisationens finansiella rapporter) om vilken revisorn samlar in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att tillhandahålla en rimlig grund för att göra ett uttalande i revisorns rapport.

Uppdrag där uttalandet görs med rimlig säkerhet

38. En revision av finansiella rapporter som genomförs enligt ISSAI är ett uppdrag där uttalandet görs med rimlig säkerhet. Rimlig säkerhet är hög, men inte absolut, eftersom det finns inneboende begränsningar i en revision som resulterar i att de flesta revisionsbevis som revisorn använder övertygar snarare än ger fullt bevis. I allmänhet är revisioner som görs med rimlig säkerhet utformade för att resultera i en positiv form av att uttrycka en slutsats, som t.ex. "vår åsikt är att de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller ger en sann och rättvisande bild) av ... och dess finansiella resultat och kassaflöden ..." eller när ramverket är ett regelstyrt ramverk, "vår åsikt är att de finansiella rapporterna är upprättade, i alla väsentliga avseenden enligt ..."
39. Uppdrag där uttalandet görs med begränsad säkerhet, såsom uppdrag att genomföra en översiktlig granskning omfattas för närvarande inte av ISSAI avseende finansiella revisioner. Sådana uppdrag ger en lägre nivå av säkerhet än uppdrag där uttalandet görs med rimlig säkerhet, och är utformade för att resultera i en negativ form av att uttrycka en slutsats, som att "vi har inte uppmärksammat något som får oss att tro att de finansiella rapporterna inte presenterats så att de i alla väsentliga avseenden ger en rättvisande bild". Revisorer som är engagerade i sådana uppdrag kan behöva tillämpa riktlinjer utanför ISSAI om finansiell revision och de grundläggande principerna i ISSAI 100 kan ge vägledning i det här sammanhanget.

PRINCIPERNA BAKOM FINANSIELL REVISION

Allmänna principer

Förutsättningar för att genomföra finansiella revisioner

Etik och oberoende

40. **Revisorn ska följa relevanta etiska krav, inklusive de som gäller oberoende, när revisioner av finansiella rapporter utförs.**
41. Revisorer som utför bestyrkandeuppdrag enligt ISSAI lyder under de etiska krav som finns i INTOSAI:s etiska regler¹² tillämpade i de nationella ramarna. För högre revisionsorgan (SAI) som antingen inför ISSAI på nivå 4 som sina auktoritativa standarder eller tillämpar ISA, krävs det att revisorer följer Code of Ethics for Professional Accountants som ges ut av International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (IESBA-koden), som fastställer grundläggande etiska principer för yrkesverksamma revisorer, eller inför nationella krav som är minst lika krävande; INTOSAI Code of Ethics (ISSAI 30) som tillämpas inom de nationella ramarna kan vara ett sådant relevant etiskt regelverk. Av den anledningen behöver högre revisionsorgan (SAI) införa ISSAI 30 eller IESBA Code i sin miljö för att, i revisorns rapport, kunna hänvisa till att revisionen har utförts enligt ISSAI eller ISA.

Kvalitetskontroll

42. **Revisorn ska implementera kvalitetskontrollåtgärder på uppdragsnivå som ger revisorn rimlig säkerhet att revisionen följer yrkesstandarderna och kraven i tillämpliga lagar, förordningar och föreskrifter, och att den rapport revisorn lämnar är lämplig under omständigheterna.**
43. Som det konstateras i ISSAI 100 ska högre revisionsorgan (SAI) införa kvalitetskontrollåtgärder enligt ISSAI 40¹³. Den ger grunden till IAASB:s internationella standard för kvalitetskontroll (ISQC) 1 i en offentlig sektor miljö. ISQC 1 fastställer standarderna och ger riktlinjer för en organisations system för kvalitetskontroll. Även om det generella syftet och huvudprinciperna i ISSAI 40 överensstämmer med ISQC 1, har kraven i ISSAI 40 anpassats för att garantera att de är relevanta för högre revisionsorgan (SAI).
44. I högre revisionsorgan (SAI) har en riksrevisor, eller motsvarande, det övergripande ansvaret för att införa och underhålla kvalitetskontrollåtgärder, även om det dagliga operativa ansvaret kan delegeras till andra. Till exempel bör alla ansvarig revisor de med ansvar för uppdrag i slutändan rapportera till riksrevisorn.
45. Revisorer i den offentliga sektorn som utför revision av finansiella rapporter enligt standarder baserade på eller i enlighet med principerna i ISSAI 200 lyder under kraven på kvalitetskontroll på uppdragsnivå. Högre revisionsorgan (SAI) som utvecklar standarder

¹² ISSAI 30 Etiska regler.

¹³ ISSAI 40 Kvalitetskontroll för högre revisionsorgan (SAI).

baserade på ISSAI 200 eller inför standarder enligt ISSAI 200 överväger behovet av att formulera krav relaterade till:

- Behovet för den ansvariga revisorn att ta ansvar för den övergripande kvaliteten i varje revisionsuppdrag.
- Behovet för den ansvariga revisorn att se till att medlemmarna i uppdragsteamet följer relevanta etiska krav.
- Behovet för den ansvariga revisorn att komma fram till en slutsats huruvida kraven på oberoende som gäller för revisionsuppdraget har följts och att vidta lämpliga åtgärder för att eliminera hot mot oberoendet.
- Behovet för den ansvariga revisorn att bli övertygad om att uppdragsteamet och specialister i revisionsarbetet kollektivt har lämplig kompetens och förmåga.
- Behovet för den ansvariga revisorn att ta ansvar för utförandet av uppdraget, särskilt:
 - Ledningen, övervakningen och utförandet av uppdraget, och
 - Garantera att genomgångarna utförs enligt det högre revisionsorganets (SAI) riktlinjer och rutiner.

Uppdragsteamets ledning och färdigheter

46. **Den ansvarige revisorn ska bli övertygad om att hela uppdragsteamet, och ev. specialister som inte är en del av uppdragsteamet, kollektivt har lämplig kompetens och förmåga att:**
- a) **Utföra revisionen enligt de tillämpade standarderna och tillämpliga kraven i lagar, förordningar och föreskrifter, och**
 - b) **Göra det möjligt för revisorn att kunna skriva en rapport som är lämplig efter omständigheterna.**
47. När den lämpliga kompetensen och de förmågor som förväntas av teamet som helhet övervägs, kan den ansvarige revisorn överväga följande saker, som teamets:
- Förståelse genom lämplig utbildning och genom praktiska erfarenhet av revisionsuppdrag av liknande karaktär och komplexitet.
 - Förståelse av yrkesstandarder och tillämpliga krav i lagar, förordningar och föreskrifter.
 - Tekniska sakkunskaper, däribland sakkunskap inom relevanta IT- och specialområden inom redovisning eller revision.
 - Kunskaper om relevanta branscher som den reviderade organisationen omfattar.
 - Förmåga att utöva professionellt omdöme.
 - Förståelse av det högre revisionsorganets (SAI) riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.
 - Färdigheter som behövs för att villkoren för revisionsuppdraget ska uppfyllas i den relevanta miljön, inklusive en förståelse av tillämpliga rapporteringsåtgärder, däribland rapportering till lagstiftande eller annat styrande organ eller i allmänhetens intresse.
 - Färdigheter relaterade till effektivitetsgranskning eller revision av regelefterlevnad, om det är relevant.

Principer relaterade till grundläggande revisionskoncept

48. ISSAI 1000–1810 utgör det bästa exemplet på hur grundläggande principer för finansiell revision kan tillämpas. Men för högre revisionsorgan (SAI) som väljer att utveckla standarder baserade på de grundläggande revisionsprinciperna eller inför nationella standarder som överensstämmer med principerna är de områden som tas upp i detta och följande avsnitt, sådana som ska beaktas.

Revisionsrisk

49. **Revisorn ska minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå under omständigheterna för uppdraget för att uppnå rimlig säkerhet som grund för att uttala sin slutsats i positiv form.**
50. Revisionsrisken för en revision av finansiella rapporter är risken att revisorn uttrycker en olämplig slutsats när informationen i granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. Revisorn minskar risken till en godtagbart låg nivå under omständigheterna för uppdraget, för att uppnå rimlig säkerhet som grund för honom eller henne att uttala sin slutsats i positiv form. För att vara meningsfull, ska graden av säkerhet som revisorn uppnår sannolikt öka förtroendet hos de avsedda användarna för informationen i granskningsobjektet till en grad som är betydligt högre än obetydlig.
51. Vanligtvis avser uppdragsrisken i en revision risken att informationen i granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter, och beror på dessa delar:
- Risken för väsentliga felaktigheter består av inneboende risk och kontrollrisk
 - a) Inneboende risk: känsligheten i att informationen i granskningsobjektet innehåller en väsentlig felaktighet, förutsatt att det inte sker några relaterade kontroller, och
 - b) Kontrollrisk: risken att den väsentliga felaktigheten sker och inte förhindras eller upptäcks och korrigeras i tid via organisationens interna kontroll. En del kontrollrisker alltid att finnas på grund av de inneboende begränsningarna i de interna kontrollernas utformning och funktion
 - Revisionsrisken är en funktion av risken för väsentliga felaktigheter och upptäcktsrisken
 - c) Upptäcktsrisk: risken att revisorn inte upptäcker en väsentlig felaktighet
 - Förutom risken att informationen i granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter, överväger revisorn även risken att inte upptäcka en förekommande väsentlig felaktighet.
52. 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 är inte något som kan mätas exakt. Graden i vilken revisorn överväger var och en av dessa delar påverkas av uppdragets omständigheter.

Professionell bedömning och professionell skepticism

53. **Revisorn ska planera och utföra revisionen med professionell skepticism och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. Vid planering, utförande, slutsats och rapportering av en revision av finansiella rapporter, bör revisorn använda sin professionella bedömning.**
54. Termerna "professionell skepticism" och "professionell bedömning" ska användas när man formulerar kraven avseende revisorns beslut om lämplig respons avseende saker som rör

revisionen, och att uttrycka revisorns inställning som inbegriper ett ifrågasättande sinne. Dessa begrepp inbegrips i ISSAI om finansiella revisioner.

55. Revisorn tillämpar begreppet professionell bedömning i alla steg av revisionsprocessen. Termen ”professionell bedömning” betyder: tillämpningen av relevant utbildning, kunskap och erfarenhet inom den ram som utgörs av revisions- och redovisningsstandarder samt yrkesetiska regler, när välgrundade beslut fattas om åtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna för revisionsuppdraget¹⁴.
56. Professionella bedömningar är nödvändiga, särskilt när det gäller beslut om:
- Väsentlighet och revisionsrisk.
 - Karaktären, tidpunkten och omfattningen av granskningsåtgärderna som används för att uppfylla kraven i ISSAI och ISA och för att samla revisionsbevis.
 - Utvärderingen av huruvida tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats och huruvida mer behöver göras för att uppnå revisorns övergripande mål
 - Utvärderingen av ledningens bedömningar vid tillämpning av den granskade organisationens tillämpliga ramverk för finansiell rapportering.
 - Arbetet med att dra slutsatser utifrån inhämtade revisionsbevis, som t.ex. att bedöma rimligheten i de uppskattningar ledningen har gjort vidupprättandet av de finansiella rapporterna.
57. En professionell skepticism är väsentlig för alla revisionsuppdrag. Revisorn planerar och utför ett bestyrkandeuppdrag med en professionellt skeptisk inställning medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att informationen i granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter. En professionellt skeptisk inställning innebär att revisorn gör en kritisk bedömning, med ett ifrågasättande sinne, av giltigheten i de bevis som inhämtats och är uppmärksam på bevis som motsäger eller ifrågasätter pålitligheten i dokumenten eller uppgifterna från den ansvariga parten. Till exempel är det nödvändigt för revisorn att vara professionellt skeptisk under hela uppdragsprocessen för att minska risken att förbise misstänkta omständigheter, att övergeneralisera när man drar slutsatser av sina iakttagelser, och att dra felaktiga slutsatser när man bestämmer karaktären, tiden och omfattningen av åtgärderna för att samla in revisionsbevis samt utvärdera resultaten.

Väsentlighet

58. **Revisorn ska tillämpa begreppet väsentlighet på ett korrekt sätt vid planering och utförande av revisionen.**
59. En felaktighet är väsentlig, individuellt eller när den summeras med andra felaktigheter, när den rimligtvis skulle kunna förväntas påverka de beslut som användare fattar baserat på de finansiella rapporterna. Väsentligheten har både kvantitativa och kvalitativa aspekter. I den offentliga sektorn är väsentligheten inte begränsad till ekonomiska beslut som användare fattar, även beslut om huruvida man ska fortsätta med vissa statliga program eller bevilja finansiering kan grunda sig på de finansiella rapporterna. De kvalitativa aspekterna av väsentligheten spelar vanligtvis en större roll i den offentliga sektorn än i andra typer av

¹⁴ ISSAI 1200 paragraf 13.

organisationer. Det är upp till revisorn att bedöma väsentligheten och övervägandet av känsligheten och andra kvalitativa faktorer i ett särskilt uppdrag.

60. När revisorn upprättar revisionsstrategin, bör väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet fastställas. Om det finns ett eller flera särskilda transaktionsslag, kontosalidon eller upplysningar där felaktiga belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet rimligtvis skulle kunna förväntas påverka de beslut som användare fattar baserat på de finansiella rapporterna, ska revisorn också fastställa den eller de väsentlighetsnivåer som ska tillämpas på dessa transaktionsslag, kontosalidon eller upplysningar.
61. Revisorn ska också fastställa arbetsväsentlighet i syfte att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter samt de fortsatta granskningsåtgärdernas 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 sammanlagt kan bli väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna och lämnar inget utrymme för eventuellt oupptäckta felaktigheter. Arbetsväsentlighet bestäms så, att sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter i de finansiella rapporterna ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet, minskas till en lämpligt låg nivå. Fastställandet av arbetsväsentlighet kräver en professionell bedömning. Den påverkas av revisorns förståelse av organisationen, 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 perioden.
62. Revisorn tillämpar begreppet väsentlighet vid planeringen och utförandet av revisionen, såväl som vid utvärderingen av effekten av identifierade felaktigheter vid revisionen och av icke rättade felaktigheter, om det finns några, i de finansiella rapporterna. I allmänhet är felaktigheter, inklusive utelämnande, att betrakta som väsentliga om de enskilt eller tillsammans rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med de finansiella rapporterna som grund. Revisorns uttalande rör de finansiella rapporterna som helhet och därför är revisorn inte ansvarig för att upptäcka felaktigheter som inte är väsentliga för de finansiella rapporterna som helhet. Revisorn bör ändå identifiera och dokumentera kvantitativa oväsentliga felaktigheter eftersom de kan vara väsentliga på grund av karaktären eller när de summeras. Felaktigheter som är under tröskeln för att vara betydelselösa, behöver inte beaktas.
63. Väsentligheten som fastställts när revisionen planerades, behöver inte nödvändigtvis fastställa ett belopp under vilket icke rättade felaktigheter, enskilt eller tillsammans, alltid kommer att betraktas som oväsentliga. Omständigheterna kring vissa felaktigheter kan göra att revisorn bedömer dem som väsentliga, även om de är under väsentligheten. Även om det inte är praktiskt genomförbart att utforma granskningsåtgärder för att upptäcka felaktigheter som kan vara väsentliga endast på grund av sin karaktär, bedömer revisorn inte bara storleken utan också karaktären av de icke rättade felaktigheterna och de särskilda omständigheterna kring deras förekomst, när effekterna på de finansiella rapporterna utvärderas. De aspekter som revisorn bedömer inbegriper den känsliga karaktären i vissa transaktioner eller program, allmänhetens intresse, behovet av effektiv tillsyn genom lagstiftning och föreskrifter, och felaktighetens karaktär eller avvikelser (t.ex. om den har med oegentligheter eller korrupcion att göra).

Kommunikation

64. **Revisorn ska, efter att ha fastställt lämpliga personer inom den granskade organisationens ledningsstruktur med vilka kommunikationen ska ske, kommunicera**

med dessa angående den planerade omfattningen och tidpunkten för revisionen och betydelsefulla iakttagelser från revisionen.

65. Revisorns kommunikation inbegriper kommunikation både med ledningen och styrelsen. Kommunikationen inbegriper att inhämta information som är relevant för revisionen och att i tid förse styrelsen med iakttagelser från revisionen som är betydande och relevanta för deras ansvar att ha tillsyn över processen med finansiella rapporter och att främja en effektiv tvåvägskommunikation mellan revisorn och styrelsen.
66. Det kan vara en utmaning att identifiera styrelsen i den offentliga sektorn. Den granskade organisationen kan vara en del av en större eller bredare struktur med styrande organ på flera organisationsnivåer såväl som i flera funktioner (dvs. vertikalt eller horisontellt). Som ett resultat kan det finnas fall där det finns flera tydliga grupper som identifieras som en styrelse. Dessutom kan en revision i den offentliga sektorn inbegripa både de finansiella rapporterna som aspekter avseende regelefterlevnad vilket i vissa fall även kan innefatta separata styrande organ.
67. Kommunikationen bör ske skriftligt, om revisorn anser att det inte är tillfredsställande att kommunicera muntligen. Revisorn kan också ha ytterligare ansvar att kommunicera med andra parter än de inom organisationen, som lagstiftare, tillämpliga tillsynsmyndigheter eller relevanta finansierande myndigheter.
68. Den skriftliga kommunikationen måste inte inbegripa alla iakttagelser under revisionen. Men skriftlig kommunikation är nödvändig för betydelsefulla iakttagelser från revisionen och revisorerna ska kommunicera iakttagelserna till styrelsen.
69. Revisorer i den offentliga sektorn är ofta revisorer för hela, eller större delen av, statsförvaltningen och dess administration. I denna situation kan revisorerna få tillgång till information från andra granskade organisationer och revisionen av dessa, vilken kan vara relevant för styrelsen. Exempel på detta kan inbegripa väsentliga fel i transaktioner i den granskade organisationen som också påverkar andra granskade organisationer, eller utformning av relevanta kontroller som har gett effektivitetsvinster i andra granskade organisationer. Det kan ge ett mervärde till revisionen att kommunicera denna typ av information till styrelsen, när omständigheterna tillåter det. Men lagar, förordningar, föreskrifter eller etiska krav kan förbjuda att denna typ av information kommuniceras.

Dokumentation

70. **Revisorn ska upprätta dokumentation av revisionen som gör det möjligt för en erfaren revisor, utan tidigare koppling till revisionen, att förstå karaktären, tidpunkten och omfattningen av granskningsåtgärderna som utförts för att uppfylla tillämpliga standarder och tillämpliga lagar, förordningar och föreskrifter, betydelsefulla frågor som uppkommer under revisionen, de slutsatser som dragits därav och betydelsefulla professionella bedömningar som gjorts för att nå dessa slutsatser. Dokumentationen av revisionen ska upprättas i tid.**
71. En tillräcklig dokumentation av revisionen är viktig av flera skäl. Den kommer att:
- bekräfta och stödja revisorns uttalanden och rapporter
 - fungera som en informationskälla för att förbereda rapporter eller besvara frågor från den granskade organisationen eller från en annan part
 - fungera som bevis på att revisorn följt revisionsstandarderna
 - underlätta planering, övervakningen och kvalitetskontroll
 - underlätta revisorns yrkesmässiga utveckling

- göra det lättare att tillförsäkra att delegerat arbete har utförts tillfredsställande, och
- utgöra bevis för det arbete som utförs för framtida referens.

72. Revisionsstandarder baserade på de grundläggande principerna måste inkludera ytterligare krav på revisorn när det gäller dokumentationen inom följande områden:
- Att dokumentationen av revisionen upprättas i tid.
 - Formen på, innehållet i och omfattningen av dokumentationen av revisionen.
 - Dokumentationskrav då revisorn anser det nödvändigt att avvika från ett relevant krav i de tillämpade revisionsstandarderna.
 - Dokumentationskrav då revisorn genomför nya eller ytterligare granskningsåtgärder eller drar nya slutsatser efter datumet på revisorns rapport.
 - Sammanställningen av den slutliga revisionsakten.

ISSAI på nivå 4 ger ytterligare vägledning för att införa kraven som har med dokumentationen av revisionen att göra.

73. För revisorer med en dömande roll, såsom i en revisionsrätt, utgör dokumentationen en del av den officiella domen. I en sådan miljö kan ett korrekt rättsförfarande fastställa specifika och strikta krav som ska följas när det gäller sekretessen för dokumentationen i samband med förhandlingarna i ett fall. Eftersom besluten dessutom kan leda till ett juridiskt bindande offentligt åtagande, kan det finnas ytterligare krav på dokumentation till vilka revisorer i den offentliga sektorn ska förhålla sig.

Principer relaterade till revisionsprocessen

Villkor för uppdraget

74. **Revisorn ska samtycka till eller, om villkoren för uppdraget är tydligt avtalade, fastställa en gemensam överenskommelse om villkoren för revisionsuppdraget med ledningen eller styrelsen när det är tillämpligt.**
75. Villkoren för ett revisionsuppdrag i den offentliga sektorn är normalt fastställda i lag eller mandat och därmed inte föremål för förfrågningar från, och överenskommelser med, ledningen eller styrelsen. I stället för att godkänna villkoren formellt, kan revisorer i den offentliga sektorn i stället välja att fastställa en vanlig formell överenskommelse av respektive roller och ansvar mellan ledningen och revisorn. Eftersom en revisor i den offentliga sektorn normalt är engagerad av och rapporterar till lagstiftaren, kan man behöva nå överenskommelser med både lagstiftare och styrelse.
76. Revisorn bör kommunicera sina ansvarsuppgifter i samband med revisionen av de finansiella rapporterna till relevanta representanter för styrelsen, inklusive revisorns ansvar att utforma och göra ett uttalande om de finansiella rapporterna som upprättats av ledningen under styrelsens överinseende.
77. Om en lag, förordning eller föreskrift tillräckligt detaljerat föreskriver villkoren för ett uppdrag, kanske det inte är nödvändigt att skriva ned dem i ett uppdragsbrev eller någon annan lämplig form av skriftlig överenskommelse. Ett undantag kan ske för överenskommelsen med ledningen och, där det är tillämpligt, styrelsen, att de är medvetna om och förstår sitt ansvar som det formuleras i de specifika revisionsstandarderna, som ISSAI och ISA. Sådana uppdrag är vanliga i den offentliga sektorn, och skrivna överenskommelser om villkoren för

uppdragen inte används, även om sådana överenskommelser kan göra det lättare att tydliggöra ansvaret för de involverade parterna.

78. Revisorn ska även kommunicera en överblick av den planerade omfattningen och tidpunkten för revisionen till styrelsen. Vid kommunikationen med styrelsen, inkluderar revisorn sin syn på betydelsefulla kvalitativa aspekter av den granskade organisationens redovisningssätt, inklusive redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna
79. Normalt krävs det att högre revisionsorgan (SAI) utför en revision enligt vad som anges i deras mandat. De har normalt inte alternativet att neka en uppgift, även om förutsättningarna för en revision inte uppfylls. Standarder som utvecklats baserade på de grundläggande principerna måste ge riktlinjer om lämpliga åtgärder i sådana situationer. ISSAI 1210¹⁵ inkluderar vägledning för sådana situationer.

Planering

80. **Revisorn ska utveckla en övergripande revisionsstrategi som inbegriper revisionens omfattning, tidpunkt och inriktning, och en granskningsplan som styr revisionen.**
81. En övergripande revisionsstrategi vägleder revisorn i utvecklingen av granskningsplanen. När en övergripande revisionsstrategi utvecklas behöver revisorn:
- Identifiera de särskilda förhållanden i uppdraget som definierar omfattningen av revisionen.
 - Fastställa uppdragets rapporteringsmål för att kunna planera tidpunkten för revisionen och vilken typ av kommunikation som krävs.
 - Beakta de faktorer som enligt revisorns professionella bedömning har betydelse för ledningen av revisionsteamets arbete.
 - Beakta resultaten av det inledande arbetet och, i tillämpliga fall, om kunskapen från andra uppdrag som den ansvariga revisorn har utfört åt den granskade organisationen är relevant.
 - Fastställa karaktären, tidpunkten och omfattningen av de resurser som krävs för att utföra uppdraget.
 - Beakta resultaten och kunskapen som inhämtats från effektivitetsgranskningar och andra revisionsåtgärder som rör den granskade organisationen, inklusive konsekvenserna av tidigare rekommendationer.
 - Beakta och bedöma lagstiftarens förväntningar och förväntningarna från andra relevanta användare av revisorns rapport.
82. **Revisorn ska planera revisionen väl för att säkerställa att den utförs på ett effektivt sätt.**
83. Revisorn ska upprätta en granskningsplan. Granskningsplanen bör inkludera en beskrivning av:
- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerade riskbedömningsåtgärder.

¹⁵ ISSAI 1210 Villkor för ett uppdrag

- Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den planerade riskbedömningen på påståendenivån,
- Andra planerade granskningsåtgärder som måste genomföras för att uppdraget ska följa tillämpliga standarder. Sådana åtgärder kan inbegripa en genomgång av det juridiska regelverket som är relevant för revisionsuppdraget; en kort beskrivning av åtgärden, programmet eller organisationen som ska granskas; orsakerna till att revisionen utförs; faktorerna som påverkar revisionen, inklusive de som fastställer väsentligheten i frågor som ska beaktas; revisionens mål och omfattning; revisionsansatsen; specifikationen på de revisionsbevis som ska samlas in, och åtgärderna som krävs för att samla in och analysera sådana bevis; en tidtabell för revisionen; och formen, innehållet och användarna av revisorns rapport och uppdragsbrev till ledningen.

84. Både den övergripande strategin och granskningsplanen måste dokumenteras. De måste också uppdateras, vid behov, under revisionens gång.

Förståelse av den granskade organisationen

85. **Revisorn ska ha en förståelse av den granskade organisationen och dess miljö, inklusive de interna kontrollåtgärder som är relevanta för revisionen.**

86. Genom att skaffa sig en förståelse av olika delar av organisationen och dess miljö kan revisorn effektivt planera och genomföra revisionen, och det inbegriper en förståelse av:

- Relevanta faktorer angående omgivning, förordningar och föreskrifter och andra externa faktorer inklusive det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Den granskade organisationens karaktär, inklusive hur det verkar, styrstrukturen, och hur det finansieras för att göra det möjligt för revisorn att förstå transaktionsslagen, kontosalдона, och upplysningarna som förväntas i de finansiella rapporterna, urvalet av och tillämpningen av redovisningsprinciperna, inklusive orsakerna till eventuella avvikelser från dessa.
- Mätningen och genomgången av den granskade organisationens finansiella resultat.
- Beslut som initierats utanför den granskade organisationen som ett resultat av politiska processer, som nya program eller budgetbegränsningar.
- Specifika lagar, förordningar och föreskrifter som den granskade organisationen lyder under och de potentiella följderna av att inte följa dessa.
- Målen för program och strategier kan inkludera offentliga riktlinjer och kan därmed få konsekvenser för riskbedömningen.
- Styrstrukturerna som påverkas av den juridiska strukturen i den granskade organisationen, till exempel huruvida den granskade organisationen är ett ministerium, departement, en myndighet eller någon annan typ av organisation i den offentliga sektorn.

87. Delar av kontrollmiljön som kan vara relevant när man skaffar sig en förståelse av kontrollmiljön kan inbegripa att beakta den granskade organisationens kommunikation och uppföljning av hederlighet och etiska värden, engagemang i kompetensfrågor, styrelsens deltagande, ledningens filosofi och sätt att driva verksamheten, organisationsstruktur, förekomsten av intern revision, fördelning av befogenheter, ansvar, personalpolitik och personalrutiner.

88. Man kan inhämta relevanta revisionsbevis genom en kombination av frågor och andra riskbedömningsåtgärder som bekräftande frågor genom observation eller kontroll av dokument. Till exempel kan revisorn, genom frågor till ledningen och de anställda, få en förståelse för hur ledningen kommunicerar sin syn på affärspraxis och etiskt uppförande till

de anställda. Revisorn kan sedan bestämma om de relevanta kontrollerna har implementerats genom att till exempel beakta om ledningen har en skriven uppförandekod och om den handlar på ett sätt som stöder koden.

89. Som en del i att förstå processen, måste revisorn också beakta huruvida den granskade organisationen har en process för att identifiera affärsrisker som är relevanta för målen med de finansiella rapporterna och vidare bedöma betydelsen av dessa risker genom att bedöma sannolikheten att de förekommer. Om en sådan process har upprättats, måste revisorn skaffa sig en förståelse av den, och resultatet av den.
90. Revisorns förståelse av den interna kontroll som är relevant för finansiell rapportering kan inbegripa följande områden:
- Transaktionslagen i den granskade organisationens verksamhet som är betydelsefulla för de finansiella rapporterna.
 - De processer, både vad beträffar informationstekniksystem (IT) och manuella system, genom vilka dessa transaktioner initieras, registreras, bearbetas, vid behov rättas, överförs till huvudboken och redovisas i de finansiella rapporterna.
 - Tillhörande räkenskapsmaterial, underlag och särskilda konton i de finansiella rapporterna, som används för att initiera, registrera, bearbeta och redovisa transaktioner. I detta ingår rättelse av felaktig information och hur information överförs till huvudboken.
 - Hur informationssystemet fångar andra händelser och förhållanden än transaktioner, som har betydelse för de finansiella rapporterna.
 - Den process för finansiell rapportering som används för att upprätta den granskade organisationens finansiella rapporter, däribland betydelsefulla uppskattningar i redovisningen och upplysningar.
 - Kontroller av bokföringsposter, däribland icke standardiserade bokföringsposter som används för att redovisa transaktioner av engångskaraktär, ovanliga transaktioner eller justeringar.
 - Relevanta kontroller i samband med att tillförsäkra efterlevnad av lagkrav.
 - Kontroller i samband med övervakning av utfall jämfört med budget.
 - Kontroller i samband med överföring av budgeterade medel till andra granskade organisationer.
 - Kontroller av klassificerad information som har med den nationella säkerheten att göra och känsliga personuppgifter, som skatte- och hälsoinformation, och
 - Övervakning och andra kontroller som utförs av parter utanför den granskade organisationen som rör områden som:
 - att lagar, förordningar och föreskrifter följs, som upphandlingsföreskrifter
 - genomförande av budgeten
 - andra områden som fastställts av lagen eller revisionsuppdraget, och
 - ledningens ansvar och redovisningskyldighet.
91. En revision kräver inte förståelse av samtliga kontrollaktiviteter som rör varje betydande transaktionsslag, kontosalon och upplysningar i de finansiella rapporterna eller varje påstående som gäller dessa. Men att skaffa sig en förståelse av den granskade organisationens kontroller, och om det är relevant, myndighetsövergripande kontroller, är inte tillräckligt för att testa kontrollernas effektivitet, såvida det inte finns någon automatik som leder till ett konsekvent genomförande av kontrollerna.

Riskbedömning

92. **Revisorn ska bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och på påståendenivån för transaktionsslag, kontosalon och upplysningar för att utgöra en grund för att utföra ytterligare granskningsåtgärder.**

93. Riskbedömningen kan inbegripa följande:
- Frågor till ledningen och andra inom den granskade organisationen som enligt revisorns bedömning kan ha information som sannolikt kan underlätta identifieringen av risker för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter eller fel.
 - Analytisk granskning.
 - Observation och inspektion.
94. Man bör identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter både på rapportnivå och på påståendenivå för transaktionsslag, kontosaldon och upplysningar för att utgöra en grund för att utforma och utföra ytterligare granskningsåtgärder. I detta syfte behöver revisorn:
- Identifiera riskerna genom hela processen att skaffa sig en förståelse för den granskade organisationen och dess miljö, inklusive relevanta kontroller som rör riskerna genom att beakta transaktionsslag, kontosaldon och upplysningar i de finansiella rapporterna.
 - Bedöma de identifierade riskerna och utvärdera om de är genomgripande och har att göra med de finansiella rapporterna som helhet och därigenom kan påverka många påståenden.
 - Relatera de identifierade riskerna till vad som kan gå fel på påståendenivån, med beaktan av de relevanta kontrollerna som revisorn har för avsikt att testa.
 - Beakta sannolikheten för felaktigheter, inklusive möjligheten för flera felaktigheter och om den möjliga felaktigheten är av en storlek som kan leda till en väsentlig felaktighet.
95. Som en del av riskbedömningen gör revisorn en bedömning och bestämmer om någon av de identifierade riskerna är en betydande risk. När revisorn gör denna bedömning, bör effekten av de identifierade kontrollerna som rör riskerna exkluderas. Vid bedömningen av vilka risker som är betydande risker, måste revisorn åtminstone ta följande i beaktande:
- Om risken är en risk för oegentlighet.
 - Om risken rör en ny, betydelsefull utveckling inom ekonomiområdet, redovisningsområdet eller något annat område och därför måste uppmärksammas särskilt.
 - Transaktionernas komplexitet.
 - Om risken inbegriper betydande transaktioner med närstående.
 - Graden av subjektivitet i mätningen av den finansiella information som rör risken, framför allt de mätningar som inbegriper ett stort mått av osäkerhet.
 - Om risken inbegriper betydande transaktioner som ligger utanför organisationens normala verksamhet eller som på annat sätt tycks vara ovanliga.
 - Om risken också påverkar efterlevnaden av lagar, förordningar och föreskrifter.
96. Identifieringen av bedömda risker för väsentliga felaktigheter både på rapportnivå och på påståendenivå, och de identifierade riskerna, och relaterade kontroller som revisorn har skaffat sig förståelse för, ska dokumenteras tillräckligt.

Hantering av bedömda risker

97. **Revisorn ska vidta lämpliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna**
98. Hanteringen av de bedömda riskerna inbegriper att utforma granskningsåtgärder som hanterar riskerna, såsom substansgranskning och test av kontroller. Substansgranskning inbegriper både detaljgranskning och substansinriktad analytisk granskning (av transaktionsslag, kontosaldon och upplysningar).

99. Karaktären, tiden och omfattningen av granskningsåtgärderna baseras på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. När man utformar granskningsåtgärderna som ska utföras, bör revisorn beakta grunderna för den bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån som har gjorts för varje transaktionsslag, konto och upplysning. Sådana beaktanden kan inbegripa den inneboende risken hos transaktioner (sannolikheten för väsentliga felaktigheter som beror på särskilda egenskaper hos transaktionsslaget, kontosaldo eller upplysningen i fråga) och kontrollrisken (om riskbedömningen tar hänsyn till relevanta kontroller).
100. Ett relevant beaktande av kontrollrisken kräver att revisorn inhämtar revisionsbevis för att fastställa om kontrollerna fungerar effektivt (dvs. att revisorn avser att förlita sig på att kontrollerna fungerar för att fastställa substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning)
101. När revisorn utformar och utför tester av kontroller för att inhämta tillräckliga revisionsbevis när det gäller om relevanta kontroller fungerar effektivt, måste revisorn beakta behovet att inhämta mer övertygande revisionsbevis ju mer man förlitar sig på en kontrolls effektivitet.
102. **Revisorn ska utforma och utföra substansgranskning av alla väsentliga transaktionsslag, kontosaldo och upplysningar, oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.**
103. Revisorn bör alltid utföra substansinriktade tester oavsett om kontrollerna har testats. Om revisorn har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, ska revisorn utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska denna innefatta detaljgranskning.

Beaktanden avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter

104. **Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna på grund av oegentligheter och inhämta tillräckliga revisionsbevis angående de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter, och på lämpligt sätt hantera oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som identifieras under revisionen.**
105. Huvudansvaret för att förebygga och upptäcka oegentligheter ligger både hos organisationens styrelse och ledning. Det är viktigt att ledningen, under styrelsens tillsyn, lägger stor vikt vid att förebygga oegentligheter, vilket kan leda till minskade möjligheter att begå oegentligheter, och att avskräcka från oegentligheter, vilket kan hindra personer från att begå oegentligheter eftersom sannolikheten är hög att de ska bli upptäckta. En revisor är ansvarig för att uppnå rimlig säkerhet om att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, oavsett om det beror på oegentligheter eller fel.
106. Felaktigheter i de finansiella rapporterna kan härröra antingen från oegentligheter eller fel. Det som skiljer oegentligheter från fel är huruvida den underliggande handling som leder till felaktigheter i de finansiella rapporterna är avsiktlig eller oavsiktlig. Oegentligheter är ett brett rättsbegrepp, men det är de oegentligheter som orsakar en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som är av intresse för revisorn. Det finns två olika typer av avsiktliga felaktigheter som är relevanta för revisorn – felaktigheter som beror på bedräglig finansiell rapportering och felaktigheter som beror på förskingring av tillgångar.

107. Revisorn förväntas förhålla sig professionellt skeptisk under revisionen och vara medveten om risken för möjliga väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter både på rapportnivån och på påståendenivån när det gäller transaktionsslag, kontosaldo och upplysningar, även om revisorns tidigare erfarenheter av organisationens ledning och styrelse tyder på att de är ärliga och hederliga. När man utför riskbedömningen och relaterade åtgärder för att skaffa sig en förståelse för den granskade organisationen och dess miljö, måste revisorn utföra åtgärder för att inhämta information att använda vid identifieringen av riskerna för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter.
108. De områden som revisorerna måste vara uppmärksamma på är risker för oegentligheter som kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, och kan inbegripa upphandlingar, bidrag, privatiseringar, avsiktligt felaktiga uppgifter i resultat eller information och missbruk av makt eller myndighet. När standarder utvecklas grundade på dessa grundläggande principer, kan vägledningen om riskområden för oegentligheter i ISSAI 1240 vara till nytta.
109. Kraven på rapportering av oegentligheter i den offentliga sektorn kan omfattas av särskilda bestämmelser för revisionsuppdraget i revisionsmandatet eller i gällande lag, förordning eller föreskrift, och revisorn kan vara skyldig att kommunicera sådana frågor till en part utanför den granskade organisationen. Sådana parter kan inbegripa tillsynsmyndigheter och brottsbekämpande myndigheter. I vissa miljöer kan det finnas en specifik skyldighet att överlämna indikationer på oegentligheter till utredande organ och även samarbeta med sådana organ för att avgöra om oegentligheter eller missbruk har skett. I andra miljöer kan revisorer vara skyldiga att rapportera omständigheter som kan indikera möjliga oegentligheter eller missbruk till ett organ inom domstolen eller till en annan lämplig del av statsförvaltningen eller lagstiftaren, som åklagare, polisen och (om det är relevant enligt lagen) tredje part som påverkas. Revisorer beaktar också att användningen av offentliga medel tenderar att uppmärksammas mer när det gäller frågor om oegentligheter. Som ett resultat av det kan revisorer behöva vara lyhörda för allmänhetens förväntningar när det gäller att upptäcka oegentligheter. ISSAI 1240 hänvisar till ett möjligt utökad rapporteringsansvar inom den offentliga sektorn att ta upp angelägenheter om offentlig redovisningsskyldighet.

Beaktanden om fortsatt drift

110. **Revisorn ska beakta om det finns händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om den granskade organisationens förmåga till fortsatt drift.**
111. De finansiella rapporterna upprättas normalt utifrån antagandet att den granskade organisationen fortsätter driften och kommer att fortsätta verksamheten och uppfylla i lagen föreskrivna krav inom överskådlig framtid. När man bedömer om antagandet om fortsatt drift är lämpligt, tar de som är ansvariga för upprättandet av de finansiella rapporterna med all tillgänglig information för den överskådliga framtiden i beräkningen. Generella finansiella rapporter upprättas utifrån antagandet om fortsatt drift, såvida inte lagstiftaren har för avsikt att antingen avveckla den granskade organisationen eller att upphöra med verksamheten.
112. Konceptet med fortsatt drift kan ha liten eller ingen relevans för ”vanliga” organisationer i den offentliga sektorn, som de som finansieras genom anslag i statens budget. När sådana organisationer avskaffas eller fusioneras med andra, tas deras skulder och tillgångar vanligtvis över av andra organisationer i den offentliga sektorn. Men så är kanske inte fallet för vissa typer av organisationer som statliga bolag och joint venture bolag med andra huvudmän (inkluderande organisationer i den offentliga sektorn som drivs i juridiska former

som ger begränsat ansvar för ägarna). Ansvar för att genomföra statliga program kan också kontrakteras till organisationer inom den privata sektorn, som icke-statliga organisationer och privata bolag, men de kan fortfarande revideras av ett högre revisionsorgan (Supreme Audit Institution). En allmän trend är outsourcing och därmed kan konceptet med fortsatt drift, såväl som revisorns bedömning i detta avseende vara alltmer relevant för revisorer i den offentliga sektorn.

113. Vissa ramverk för finansiell rapportering innehåller ett uttryckligt krav på att ledningen ska göra en särskild bedömning av den granskade organisationens förmåga att fortsätta verksamheten och kan även innehålla standarder avseende förhållanden som ska övervägas och upplysningar som ska lämnas i samband med antagandet om fortsatt drift. Eftersom antagandet om fortsatt drift är en grundläggande princip när de finansiella rapporterna upprättas, kräver upprättandet av de finansiella rapporterna att ledningen ska bedöma den granskade organisationens förmåga att fortsätta verksamheten, även om det inte finns något uttryckligt krav på detta i ramverket för finansiell rapportering.
114. Revisorn bör inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är lämpligt av ledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna samt att komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhet rörande organisationens förmåga att fortsätta verksamheten. Om de finansiella rapporterna har upprättats utifrån antagandet om fortsatt drift men revisorn gör bedömningen att det är olämpligt att använda antagandet om fortsatt drift i de finansiella rapporterna, ska revisorn uttala en avvikande mening. Om revisorn kommer fram till att det med hänsyn till omständigheterna är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift men att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn, om det finns adekvata upplysningar i de finansiella rapporterna, göra ett uttalande enligt standardutformningen och inkludera ett stycke med upplysningar av särskild betydelse. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats i de finansiella rapporterna, ska revisorn uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISSAI 1705.¹⁶
115. Behovet att beakta antagande om fortsatt drift beror på fakta i varje enskilt fall, och bedömningen av antagandet om fortsatt drift behöver inte grundas på det solvenstest som vanligtvis används på affärsföretag. Det kan finnas omständigheter där det vanliga testet av likviditet och solvens för fortsatt drift kan verka vara ofördelaktigt, och andra faktorer kan tyda på att den granskade organisationen trots allt kan fortsätta verksamheten. Till exempel:
- När man bedömer om en myndighet kan fortsätta verksamheten, kan befogenheten att debitera avgifter eller skatter göra att vissa granskade organisationer kan fortsätta verksamheten även om de under långa perioder kan drivas med negativa nettotillgångar/eget kapital, och
 - När det gäller en enskilt granskad organisation kan en bedömning av balansräkningen på rapporteringsdagen tyda på att användningen av antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna inte är lämpligt. Men det kan finnas finansieringsavtal som omfattar flera år eller andra vidtagna arrangemang som kan att garantera fortsatt drift av den granskade organisationen.
116. Fastställandet av om det är lämpligt att använda antagandet om fortsatt drift, är huvudsakligen relevant för enskilda granskade organisationer snarare än för statsförvaltningen som helhet. För enskilda granskade organisationer kan, när man bedömer

¹⁶ ISSAI 1705 – Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor.

om det är lämpligt att använda antagandet om fortsatt drift, de som är ansvariga för upprättandet av de finansiella rapporterna behöva beakta en större mängd faktorer kring aktuellt och förväntat resultat, potentiella och tillkännagivna omstruktureringar av enheter i en organisation, uppskattningar av intäkter eller sannolikheten för fortsatt statlig finansiering och potentiella källor som kan ersätta finansieringen, innan man drar slutsatsen att användningen av antagandet om fortsatt drift är lämpligt.

117. När riskbedömningen utförs bör revisorn beakta om det finns händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om den granskade organisationens förmåga till fortsatt drift. När revisorn bildar sig en uppfattning om den granskade organisationens förmåga att kunna fortsätta verksamheten, omfattar beaktandet om fortsatt drift två separata, men ibland överlappande faktorer:
- Den större risken i samband med ändringar i politisk ledning (när det t.ex. blir ett regeringsskifte), och
 - Den mindre vanliga operativa risken eller affärsrisken (t.ex. när den granskade organisationen inte har tillräckligt rörelsekapital för att fortsätta sin verksamhet på befintlig nivå).

Beaktanden avseende lagar, förordningar och föreskrifter i en revision av finansiella rapporter

118. **Revisorn ska identifiera risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna på grund av direkta och väsentliga överträdelse av lagar, förordningar och föreskrifter. Identifieringen av sådana risker bör baseras på en allmän förståelse av det juridiska ramverket som är tillämpligt på den särskilda miljön i vilken den granskade organisationen drivs och hur den granskade organisationen följer det ramverket.**

Revisorn ska inhämta tillräckliga ändamålsenliga revisionsbevis när det gäller efterlevnad av de lagar, förordningar och föreskrifter som vanligtvis kan ha en direkt och väsentlig påverkan på fastställandet av väsentliga belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna.

119. Revisorn är ansvarig för att uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, oavsett om de beror på oegentligheter eller fel. Men revisorn är inte ansvarig för att förhindra överträdelse och kan inte förväntas upptäcka överträdelse av alla lagar, förordningar och föreskrifter.
120. När en revision av finansiella rapporter genomförs i överensstämmelse med standarder som baseras på eller som följer ISSAI 200, måste revisorn ha en förståelse för det juridiska ramverket som är tillämpligt på organisationen.
121. Effekten som lagar, förordningar och föreskrifter har på de finansiella rapporterna varierar kraftigt. Dessa lagar, förordningar och föreskrifter som den granskade organisationen lyder under utgör det juridiska ramverket. Bestämmelserna i vissa lagar, förordningar och föreskrifter har en direkt inverkan på de finansiella rapporterna på så sätt att de fastställer de rapporterade beloppen och upplysningarna i den granskade organisationens finansiella rapporter. Andra lagar, förordningar och föreskrifter måste följas av ledningen eller anger på vilka villkor den granskade organisationen får bedriva sin verksamhet men har inte någon direkt inverkan på organisationens finansiella rapporter.

122. Överträdelse av lagar, förordningar och föreskrifter kan medföra böter, rättstvister eller andra konsekvenser för den granskade organisationen, som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
123. I den offentliga sektorn kan det finnas särskilda lagar, förordningar och föreskrifter om hur man fördelar bidrag och subventioner från en myndighet som kommer att ha en direkt inverkan på de finansiella rapporterna. Ramverket för finansiell rapportering kan ofta även inbegripa information som en budgetrapport, anslagsredovisning eller en rapport om uppnådda verksamhetsresultat. När ramverket för finansiella rapporter inbegriper sådan information, kan revisorer behöva beakta särskilda lagar, förordningar och föreskrifter som kan ha en direkt eller indirekt inverkan på sådan information.
124. Revisorn bör kommunicera frågor som inbegriper överträdelse av lagar, förordningar och föreskrifter som kommer till revisorns kännedom under revisionen, förutom när frågorna är uppenbart betydelselösa, till styrelsen. Men revisionsuppdraget eller skyldigheterna för organisationerna i den offentliga sektorn, som uppkommer av lagstiftning, förordning och föreskrift, regeringsdirektiv, krav i statliga handlingsprogram eller beslut av den lagstiftande församlingen kan medföra ytterligare mål. Dessa ytterligare mål kan inbegripa skyldigheter för revisorn att rapportera alla överträdelse, inklusive de som uppenbart är betydelselösa.
125. Detta bredare ansvar kan till exempel inbegripa att göra ett separat uttalande om den granskade organisationens efterlevnad av lagar, förordningar och föreskrifter. Dessa ytterligare skyldigheter och relaterade revisions- och rapporteringsmål kan inbegripa rapportering till lagstiftaren oavsett om revisorerna fann någon överträdelse eller ej. Sådana mål tas upp i Grundläggande principer för Compliance Audit och därtill hörande riktlinjer¹⁷. Men även när det inte finns sådana ytterligare mål, kan det finnas förväntningar från allmänheten när det gäller revisorns rapportering av överträdelse till myndigheterna. Därför bör revisorer ha dessa förväntningar i minnet, och vara uppmärksamma på överträdelse.

Revisionsbevis

126. **Revisorn ska utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatser som grund för sina uttalanden i revisorns rapport.**
127. Granskningsåtgärderna bör vara lämpliga under hänsyn till omständigheterna i syftet att inhämta tillräckliga ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisen inbegriper information i räkenskapsmaterial som understödjer information i de finansiella rapporterna och annan information. Revisorn bör beakta både relevansen och tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis. En revision av finansiella rapporter inbegriper inte att äktheten hos dokumenten styrks; inte heller är revisorn utbildad som eller förväntas vara en expert på sådan äkthetsbevisning. Men revisorn beaktar tillförlitligheten i informationen som ska användas som bevis, inklusive fotokopior, fax, filmade, digitaliserade eller andra

¹⁷ ISSAI 400 Grundläggande principer för Compliance Audit, ISSAI 4000 Allmän introduktion till riktlinjer för Compliance Audit, och ISSAI 4200 Riktlinjer för Compliance Audit som har med revision av finansiella rapporter att göra.

elektroniska dokument, samt beaktanden av kontrollerna över dess upprättande och bevarande, där det är relevant.

128. Revisionsbevisen ska vara tillräckliga och ändamålsenliga. Tillräcklighet är måttet på kvantiteten bevis. Ändamålsenlighet är måttet på bevisens kvalitet; dvs. dess relevans och tillförlitlighet. Kvantiteten bevis som behövs påverkas av risken för att informationen i granskningsobjektet innehåller väsentliga felaktigheter (ju större risk, desto mer bevis krävs sannolikt) och även av kvaliteten på sådana bevis (ju högre kvalitet, desto mindre kan behövas). Således hänger bevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet ihop. Men det kompenseras inte för dålig kvalitet att bara hämta in mer revisionsbevis.
129. Bevisens tillförlitlighet påverkas av källan och karaktären, och beror på de individuella omständigheterna under vilka bevisen inhämtas. Därför kan det finnas viktiga undantag från att dra allmänna slutsatser om tillförlitligheten i olika typer av bevis. Även när information som ska användas som revisionsbevis inhämtas utanför organisationen, som till exempel externa bekräftelser, kan det finnas omständigheter som skulle kunna påverka tillförlitligheten i informationen. Samtidigt som man är medveten om att det kan finnas undantag, kan följande allmänna slutsatser om tillförlitligheten hos revisionsbevis vara användbara:
- Tillförlitligheten hos bevisen ökar om de inhämtas från oberoende källor utanför organisationen.
 - Tillförlitligheten hos bevisen som genereras internt ökar när de relevanta kontrollerna är effektiva.
 - Revisionsbevis som revisorn själv inhämtar (t.ex. observation av hur en kontroll tillämpas) är tillförlitligare än revisionsbevis som inhämtas indirekt eller genom härledning (t.ex. en förfrågan om tillämpningen av en kontroll).
 - Bevisen är mer tillförlitliga när de är i form av dokument, vare sig det är i form av pappersdokument, elektroniska dokument eller annat medium (till exempel är samtidigt skrivna noteringar från ett sammanträde är tillförlitligare än ett efterföljande muntligt referat av det som diskuterats).
 - Bevis som utgörs av originaldokument är tillförlitligare än bevis som utgörs av fotokopior eller fax.
130. Konsekventa bevis som inhämtats från olika källor, eller är av olika karaktär ger vanligtvis revisorn mer säkerhet, än enstaka bevis som övervägs var för sig. Dessutom kan inhämtande av bevis från olika källor eller av olika karaktär indikera att ett enstaka bevis inte är tillförlitligt.
131. Revisionsbevis kan inhämtas genom att utföra granskningsåtgärder för att testa räkenskapsmaterialet. Revisionsbevisen består av både information som stöder och styrker ledningens påståenden, och av eventuell information som motsäger sådana påståenden. När det gäller finansiella rapporter i den offentliga sektorn, kan ledningen ofta påstå att transaktioner och händelser har utförts enligt lag eller lagstiftarens intentioner. Sådana påståenden kan ingå i en finansiell revision. Revisorer i den offentliga sektorn kan också

behöva överväga kraven och riktlinjerna i Grundläggande principer för Compliance Audit och därtill hörande riktlinjer¹⁸ för att utveckla eller införa standarder i sådana fall.

¹⁸ ISSAI 400 Grundläggande principer för Compliance Audit, ISSAI 4000 Allmän introduktion till riktlinjer för Compliance Audit, och ISSAI 4200, Riktlinjer för Compliance Audit som har med revision av finansiella rapporter att göra.

132. När man antar andra förenliga standarder eller utvecklar revisionsstandarder, överväger högre revisionsorgan (SAI) också behovet av krav på att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis angående:
- Användningen av externa bekräftelser som revisionsbevis
 - Revisionsbevis när analytisk granskning används och tekniker för revisionsmässiga urval.
 - Revisionsbevis som rör bestämning av verkliga värden, om det är relevant
 - Revisionsbevis när den granskade organisationen har transaktioner med närstående
 - Revisionsbevis som rör den granskade organisationen användning av servicebyråer
 - Revisionsbevis när internrevisionens arbete används eller, när det tillåts av lagar, förordningar och föreskrifter och betraktas som relevant, direkt hjälp av internrevisionen
 - Revisionsbevis när externa specialister använts
 - Användningen av skriftliga uttalanden för att stödja revisionsbevis

Ytterligare vägledning om sådana åtgärder och krav inkluderas i ISSAI på nivå 4. De kan vara nyttiga för högre revisionsorgan (SAI) när man utvecklar ytterligare krav inom dessa områden.

133. Revisorer i vissa miljöer, som revisorer med en dömande roll, kan lyda under lagar, förordningar och föreskrifter som kräver att revisorerna förstår och följer exakta procedurer när det gäller bevisregler. Revisorer i sådan miljö inom den offentliga sektorn skaffar sig kännedom om sådana riktlinjer och rutiner som beskriver ytterligare krav som rör revisionsbevis och som är utformade för att garantera överensstämmelse med tillämpliga regler.

Beaktanden om efterföljande händelser

134. **Revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att alla händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorsrapport, och som kräver att de finansiella rapporterna justeras eller att upplysningar lämnas i dessa, har identifierats. Revisorn bör också på lämpligt sätt hantera fakta som revisorn får kännedom om efter datumet för revisorns rapport och som, om revisorn hade känt till dessa vid den tidpunkten, skulle ha föranlett en ändring av revisorns rapport.**
135. Åtgärderna bör utformas för att omfatta perioden från datumet på de finansiella rapporterna till datumet för revisors rapport, eller så nära datumet som möjligt. Revisorn förväntas emellertid inte utföra ytterligare granskningsåtgärder avseende förhållanden för vilka tidigare granskningsåtgärder har gett tillfredsställande resultat. De finansiella rapporterna kan påverkas av vissa händelser som inträffar efter datumet för de finansiella rapporterna. Många ramverk för finansiell rapportering hänvisar särskilt till sådana händelser. Vanligtvis identifieras två typer av händelser i sådana ramverk för finansiell rapportering:
- a) Händelser som utgör bevis på förhållanden som förelåg vid datumet för de finansiella rapporterna.
 - b) Händelser som utgör bevis på förhållanden som uppstod efter datumet för de finansiella rapporterna.

136. Åtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan inbegripa:
- Att skaffa sig en förståelse av de rutiner som ledningen har inrättat för att försäkra sig om att efterföljande händelser identifieras.
 - Frågor till ledningen.
 - Läs protokoll.
 - Läs organisationens senaste delårsrapport för perioden efter datumet för de finansiella rapporterna, om en sådan finns.

När man frågar ledningen, kan revisorer behöva inkludera efterföljande händelser som är relevanta för den statliga organisationens förmåga att fullgöra sina mål för programmen och därför kan påverka presentationen av resultatinformationen i de finansiella rapporterna.

137. Revisorn är inte skyldig att utföra några granskningsåtgärder avseende de finansiella rapporterna efter datumet för revisors rapport. Men om revisorn får kännedom om fakta efter datumet för revisors rapport, men innan de finansiella rapporterna utfärdats, som skulle ha föranlett revisorn att ändra revisors rapport om han eller hon hade känt till dem vid datumet för revisors rapport, ska revisorn vidta lämpliga åtgärder. Sådana åtgärder kan inbegripa:
- Att diskutera frågan med ledningen och i tillämpliga fall med styrelsen
 - Att avgöra huruvida de finansiella rapporterna måste ändras, och i så fall
 - Att fråga ledningen hur den avser att hantera förhållandet i de finansiella rapporterna.

138. Om ledningen inte vidtar nödvändiga åtgärder för att försäkra sig om att var och en som har tagit emot de tidigare utfärdade finansiella rapporterna informeras om situationen och inte ändrar de finansiella rapporterna trots att revisorn anser att de behöver ändras, ska revisorn informera ledningen och styrelsen om att han eller hon kommer att försöka förhindra att någon i framtiden förlitar sig på revisors rapport. Revisorns åtgärder för att förhindra att någon litar på revisors rapport kan inbegripa att rådfråga juridisk expertis och även att överväga att rapportera till vederbörligt lagstadgat organ. Ytterligare vägledning finns i ISSAI 1560¹⁹

Utvärdera felaktigheter

139. **Revisorn ska ackumulera felaktigheter som identifieras under revisionen, och i tid kommunicera alla felaktigheter som ackumulerats under revisionen till ledningen och styrelsen.**
140. Icke rättade felaktigheter ska utvärderas oavsett om de är väsentliga, enskilda eller sammanlagda, för att fastställa vilken effekt de kan ha på det uttalande som ska inkluderas i revisorns rapport.
141. Revisorn ska begära att ledningen ska korrigera dessa felaktigheter, och om ledningen vägrar att korrigera några eller alla felaktigheter som kommunicerats, bör revisorn inhämta orsakerna till att man inte utför korrigeringsarna. När revisorn utvärderar om de finansiella rapporterna som helhet är felaktiga, beaktas förståelsen av orsakerna till att korrigeringsarna inte utförts. Revisorn bör kommunicera de icke rättade felaktigheterna och effekten som de,

¹⁹ ISSAI 1560 Efterföljande händelser

enskilt eller sammanlagt, kan ha på uttalandet i revisorns rapport, till styrelsen. Revisorns kommunikation bör identifiera väsentliga icke rättade felaktigheter i transaktionsslag, kontosalmon eller enskilda upplysningar.

142. Felaktigheter som är uppenbart betydelselösa behöver vanligtvis inte kommuniceras, förutom när mandatet för uppdraget kräver att revisorn rapporterar alla felaktigheter. Revisorn måste fastställa om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammanlagt. När detta fastställs, beaktar revisorn:
- felaktigheternas storlek och karaktär, både i förhållande till särskilda transaktionsslag, kontosalmon eller upplysningar och till de finansiella rapporterna som helhet samt de särskilda omständigheterna kring deras förekomst
 - hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontosalmona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet.
- Ytterligare vägledning om att utvärdera felaktigheter finns i ISSAI 1450²⁰.

Att bilda sig en uppfattning om och rapportera om de finansiella rapporterna

143. **Revisorn ska göra ett uttalande baserat på en utvärdering av slutsatserna som dragits av inhämtade revisionsbevis, om de finansiella rapporterna som helhet är upprättade enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Uttalandet bör uttryckas tydligt genom en skriven rapport som också beskriver grunden för uttalandet.**
144. Målen med en finansiell revision i den offentliga sektorn är ofta mer omfattande än att göra ett uttalande om de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Revisionsuppdraget eller lag, förordning eller föreskrift, regeringsdirektiv, statliga handlingsprogram eller beslut av den lagstiftande församlingen kan innebära ytterligare mål. Dessa ytterligare mål, som kan vara lika viktiga som uttalandet om de finansiella rapporterna, kan innebära revisions- och rapporteringsansvar, till exempel när det gäller att rapportera regelöverträdelser, om revisorerna funnit några. Men även när det inte finns sådana ytterligare mål, kan det finnas förväntningar från allmänheten när det gäller revisorns rapportering av överträdelser, eller rapportering av de interna kontrollernas effektivitet.
145. Revisorer med ansvar avseende att rapportera om regelefterlevnad eller överträdelser kan behöva beakta Grundläggande principer för Compliance Audit och relaterade vägledningar²¹.
146. För att kunna göra ett uttalande, ska revisorn komma fram till om han eller hon inhämtat rimlig säkerhet om huruvida de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, oavsett om det beror på oegentligheter eller fel. Slutsatsen bör ta med följande i beräkningen:
- a) Om tillräckliga och ändamålsenliga bevis har inhämtats

²⁰ ISSAI 1450 Utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen

²¹ ISSAI 400 Grundläggande principer för Compliance Audit, ISSAI 4000 Allmän introduktion till riktlinjer för Compliance Audit, och ISSAI 4200 Riktlinjer för Compliance Audit som har med revision av finansiella rapporter att göra.

- b) Om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammanlagt
- c) Utvärderingarna som anges nedan utfördes och beaktades när uttalandet fastställdes:
- Revisorn ska utvärdera om de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inklusive övervägandet av de kvalitativa aspekterna på organisationens redovisningssätt, såsom bristande objektivitet i ledningens bedömningar.
 - Om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt upplyser om de betydelsefulla redovisningsprinciper som valts och tillämpats.
 - Om de valda och tillämpade redovisningsprinciperna är förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering samt om de är ändamålsenliga.
 - Om ledningens uppskattningar i redovisningen är rimliga.
 - Om den information som presenteras i de finansiella rapporterna är relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig.
 - Om de finansiella rapporterna ger tillräckliga upplysningar som gör det möjligt för de avsedda användarna att förstå effekten av väsentliga transaktioner och händelser på den information som förmedlas i de finansiella rapporterna.
 - Om lämplig terminologi används i de finansiella rapporterna, vilket inbegriper titeln på varje finansiell rapport.
 - Om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt hänvisar till eller beskriver det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- d) När de finansiella rapporterna upprättas enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild, ska den utvärdering som krävs också innefatta huruvida de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild, vilket innefattar övervägande av:
- Om de finansiella rapporternas övergripande presentation, struktur och innehåll presenteras rättvisande
 - Om de finansiella rapporterna, med tillhörande noter, återger de underliggande transaktionerna och händelserna på ett sätt som gör att en rättvisande bild erhålls.

Typ av uttalande

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

Om revisorn med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter ska revisorn modifiera sitt uttalande i revisorns rapport enligt avsnittet om att "Fastställa typen av modifierat uttalande i revisorns rapport".

148. 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 ledningen och, beroende på kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och hur frågan löses, avgöra om det är nödvändigt att modifiera uttalandet i revisorns rapport.

Delar som krävs i revisorns rapport

149. Revisorns rapport bör vara skriftlig och innehålla följande delar:

- En titel som tydligt visar att den lämnas av en oberoende revisor
- En mottagare som uppdragsförhållandet kräver
- Ett inledande stycke som 1. identifierar de finansiella rapporter som har reviderats, 2. anger att de finansiella rapporterna har reviderats, 3. identifierar titeln på varje rapport som ingår i de finansiella rapporterna, 4. hänvisar till sammanfattningen av betydelsefulla redovisningsprinciper och andra upplysningar, och 5. preciserar det datum eller den period som täcks av varje finansiell rapport som ingår i de finansiella rapporterna;
- Ett avsnitt med rubriken "ledningens ansvar för de finansiella rapporterna" som beskriver att ledningen är ansvarig för de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och för den interna kontrollen som gör det möjligt att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, oavsett om det beror på oegentligheter eller fel.
- Ett avsnitt med rubriken "Revisorns ansvar", som förklarar att revisorns ansvar är att göra ett uttalande om de finansiella rapporterna på grundval av revisionen, och en beskrivning om att en revision inbegriper åtgärder för att inhämta revisionsbevis om beloppen och upplysningarna i de finansiella rapporterna, med de åtgärder som valts på grund av revisorns bedömning när han eller hon inkluderar riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna, oavsett om de beror på oegentligheter eller fel. När riskbedömningen görs, beaktar revisorn de interna kontroller som är relevanta för upprättandet av de finansiella rapporterna för att kunna utforma granskningsåtgärder som är lämpliga under omständigheterna. Detta avsnitt inkluderar även en utvärdering av lämpligheten i redovisningsprinciperna som använts och rimligheten i uppskattningarna i redovisningen som gjorts av ledningen, såväl som den övergripande presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorns rapport ska ange om revisorn anser att de revisionsbevis som han eller hon har inhämtat är tillräckliga och ändamålsenliga som grund för revisorns uttalande.
- Ett avsnitt med rubriken "Uttalande" som ska använda en av följande motsvarande fraser när ett uttalande enligt standardutformningen används i de finansiella rapporterna som upprättats enligt ett ramverk avsett att ge en rättvisande bild:
 - *De finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild ... enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering], eller*

- *De finansiella rapporterna ger en sann och rättvisande bild av ... enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering].*

När revisorn gör ett uttalande enligt standardutformningen om finansiella rapporter som har upprättats enligt ett regelstyrt ramverk, ska uttalandet vara att de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt [det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering].

Om hänvisningen till det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering inte är till International Public Sector Accounting Standards eller International Financial Reporting Standards, ska revisorns uttalande ange det tillämpliga ramverkets ursprungsjurisdiktion.

- Om det krävs eller fastställs av revisorn, ett avsnitt med rubriken "Rapport om andra krav enligt lagar, förordningar och föreskrifter" eller en rubrik som är lämpligt efter innehållet i avsnittet, och som tar upp annat rapporteringsansvar i revisorns rapport om de finansiella rapporterna utöver kraven att rapportera om de finansiella rapporterna.
- Revisorns underskrift.
- Ett datum när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis på vilka revisorns uttalande om de finansiella rapporterna kan grunda sig, inklusive bevis för att
 - Alla rapporter som ingår i de finansiella rapporterna, inklusive tillhörande noter, har upprättats
 - De som har vederbörlig befogenhet har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.
- Den plats i jurisdiktionen där revisorn bedriver sin verksamhet.

150. Revisorn kan, förutom uttalandet, enligt lagar, förordningar eller föreskrifter vara tvungen att rapportera observationer och iakttagelser som inte har påverkat uttalandet och ev. rekommendationer som gjorts som ett resultat därav. Sådan rapportering bör göras så att den är tydligt separerad från delarna med uttalandet.

Modificeringar av uttalandet i revisorns rapport

151. Revisorn ska modifiera uttalandet i revisorns rapport om revisorn, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller när revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter. Revisorer kan utfärda tre typer av modifierade uttalanden, nämligen ett uttalande med reservation, ett uttalande med avvikande mening och att revisorn avstår från att uttala sig.

Fastställa typen av modifierat uttalande

152. Beslutet om vilken typ av modifierat uttalande som är lämpligt beror på:

- Karaktären på det förhållande som ger upphov till modifieringen, dvs. om de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter eller, i det fall det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, kan innehålla väsentliga felaktigheter
- Revisorns bedömning av hur avgörande effekter eller möjliga effekter detta förhållande har på de finansiella rapporterna.

153. Revisorn ska uttala sig med reservation om: 1. revisorn, när han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, drar slutsatsen att det finns felaktigheter som enskilda eller sammantaget är väsentliga, men inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet, eller 2. revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet men drar slutsatsen att de möjliga effekterna av oupptäckta felaktigheter i de finansiella rapporterna skulle kunna vara väsentliga men inte av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet.

154. Revisorn bör uttala en avvikande mening om han eller hon, efter att ha inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, drar slutsatsen att felaktigheter, enskilda eller sammantaget, är både väsentliga och av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet.

155. Revisorn ska avstå från att uttala sig om han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet och drar slutsatsen att de möjliga effekterna av eventuella oupptäckta felaktigheter i de finansiella rapporterna skulle kunna vara både väsentliga och av avgörande betydelse. Om revisorn, efter det att han eller hon har accepterat uppdraget, får kännedom om att ledningen har infört en begränsning i revisionens omfattning som revisorn anser sannolikt kan leda till att revisorn måste uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn begära att ledningen tar bort begränsningen.

156. När revisorn gör ett modifierat uttalande, ska han eller hon ändra rubriken så att den motsvarar den typ av uttalande som görs. ISSAI 1705²² ger ytterligare vägledning om de formuleringar som används för att göra ett modifierat uttalande och för att beskriva revisorns skyldighet. Den innehåller också exempel på rapporter.

²² ISSAI 1705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor.

Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor

157. Om revisorn anser att det är nödvändigt att rikta användarnas uppmärksamhet på ett förhållande som presenterats eller en upplysning som har lämnats i de finansiella rapporterna som är så viktigt att det är grundläggande för användarens förståelse av de finansiella rapporterna, ska revisorn infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport, förutsatt att han eller hon har tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de finansiella rapporterna inte innehåller någon väsentlig felaktighet rörande förhållandet. Stycket om upplysningar av särskild betydelse ska endast avse information som presenterats eller som det lämnats upplysning om i de finansiella rapporterna.
158. Om revisorn infogar ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, ska han eller hon:
- infoga stycket omedelbart efter stycket med uttalandet i revisors rapport
 - använda rubriken "Upplysningar av särskild betydelse" eller någon annan passande rubrik
 - i stycket klart och tydligt hänvisa till det förhållande som är av särskild betydelse och till var i de finansiella rapporterna man kan hitta relevanta upplysningar med en fullständig beskrivning av förhållandet
 - beskriva att revisorns uttalande inte är modifierat med avseende på det förhållande som är av särskild betydelse.
159. Om revisorn anser att det är nödvändigt att upplysa om ett annat förhållande än de som presenterats eller en upplysning som lämnats i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är relevant för användarens förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport och detta i inte är förbjudet i lagar, förordningar eller föreskrifter, ska revisorn göra detta i ett stycke med rubriken "Övriga upplysningar" eller någon annan passande rubrik. Detta stycke bör följa omedelbart efter stycket med uttalandet och ett eventuellt stycke med upplysningar av särskild betydelse.
160. Om revisorn räknar med att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport, eller både och, ska han eller hon meddela styrelsen detta samt den föreslagna ordalydelsen. Revisorer kan vara skyldiga att, eller bestämma sig för att, kommunicera med andra parter såsom lagstiftaren, förutom styrelsen.
161. Revisionsuppdrag i den offentliga sektorn eller förväntningar kan utöka omständigheterna i vilka det vore relevant att inkludera ett stycke med upplysningar av särskild betydelse, när det lämnas lämpliga upplysningar i de finansiella rapporterna, eller ett stycke med övriga upplysningar när informationen inte finns i de finansiella rapporterna.

Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter

162. 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. För att uppnå detta ska revisorn utvärdera om:
- den jämförande informationen stämmer överens med de belopp och andra upplysningar som presenterades under den föregående perioden eller i tillämpliga fall har räknats om
 - de redovisningsprinciper som avspeglas i den jämförande informationen stämmer överens med de som tillämpades för den aktuella perioden eller, vid byte av redovisningsprinciper, om bytena har redovisats på ett korrekt sätt samt har presenterats och upplysts om på ett tillräckligt sätt.

163. Om revisorn skulle få kännedom om en möjlig väsentlig felaktighet i den jämförande informationen under revisionen av den aktuella perioden ska revisorn utföra de ytterligare granskningsåtgärder som är nödvändiga under omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att fastställa om det förekommer en väsentlig felaktighet.
164. Om jämförelsetal presenteras bör revisorns uttalande inte hänvisa till jämförelsetalen förutom vid följande omständigheter:
- Om den tidigare lämnade revisors rapport om den föregående perioden innefattade att revisorn 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 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening i revisors rapport om den aktuella periodens finansiella rapporter, modifierad med hänsyn till jämförelsetalen i dessa.
 - Om revisorn inhämtar revisionsbevis om att det finns en väsentlig felaktighet i den föregående periodens finansiella rapporter för vilka ett uttalande enligt standardutformningen tidigare har gjorts och jämförelsetalen inte har räknats om på rätt sätt eller korrekta upplysningar inte har lämnats, ska revisorn göra ett uttalande med reservation eller uttala en avvikande mening i revisors rapport om den aktuella periodens finansiella rapporter.
 - Om den föregående periodens finansiella rapporter inte är reviderade ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport ange att jämförelsetalen är oreviderade.

Revisorn beaktar dessa omständigheter genom att använda det aktuella året som jämförelse och med överväganden om väsentlighet för det aktuella året. Om jämförande finansiella rapporter presenteras ska revisionsuttalandet hänvisa till alla perioder för vilka finansiella rapporter presenteras och för vilka ett revisionsuttalande görs.

165. När 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 gjorda uttalandet, i ett stycke med övriga upplysningar upplysa om de viktigaste skälen till att han eller hon uttalar sig på annat sätt.
166. Om de finansiella rapporterna för föregående period reviderades av en annan revisor ska revisorn utöver att göra ett uttalande om den aktuella periodens finansiella rapporter i ett stycke med övriga upplysningar ta med följande:
- De finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor.
 - Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta, och
 - Datum för den rapporten (såvida inte den tidigare revisorns rapport om den föregående periodens finansiella rapporter lämnas på nytt med de finansiella rapporterna).
167. Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet som påverkar den föregående periodens finansiella rapporter, om vilka den tidigare revisorn har lämnat en revisors rapport utan modifiering, ska revisorn ta upp felaktigheten på rätt nivå i ledningen och styrelsen, samt begära att den tidigare revisorn informeras. Om föregående periods finansiella rapporter ändras och den tidigare revisorn samtycker till att lämna en ny revisors rapport avseende de ändrade finansiella rapporterna för den föregående perioden, ska revisorn endast rapportera om den aktuella perioden.
168. Om den föregående periodens finansiella rapporter inte är reviderade bör revisorn i ett stycke med övriga upplysningar ange att de jämförande finansiella rapporterna är

oreviderade. Ett sådant uttalande i ett stycke med övriga upplysningar 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. Ytterligare vägledning om jämförande information finns i ISSAI 1710²³.

Revisorns skyldighet avseende annan information i dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter

169. Revisorn ska läsa annan information i dokument som innehåller de reviderade finansiella rapporterna för att identifiera eventuella väsentliga oförenligheter eller väsentliga felaktigheter i fakta, i de reviderade finansiella rapporterna. Om revisorn under läsningen av annan information identifierar en väsentlig oförenlighet eller en väsentlig felaktighet i en faktauppgift, bör han eller hon avgöra om de reviderade finansiella rapporterna eller den andra informationen behöver ändras. De åtgärder revisorn bör vidta kan inbegripa möjligheten att ända i revisorns uttalande, att inte avlämna revisorns rapport, att avgå från uppdraget (i de sällsynta fall där det är möjligt i den offentliga sektorn), underrätta styrelsen eller inkludera ett stycke med övriga upplysningar i revisorns rapport.
170. Om revisorn identifierar en väsentlig oförenlighet eller en väsentlig felaktighet i en faktauppgift som ledningen vägrar att korrigera, är revisorn skyldig att kommunicera detta till styrelsen. Revisorer kan även vara skyldiga att, eller bestämma sig för att, kommunicera med andra parter såsom lagstiftaren, förutom styrelsen. Ytterligare vägledning om revisorns skyldigheter avseende andra dokument finns i ISSAI 1720²⁴.

Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte.

171. Revisorn är skyldig att fastställa om det ramverk för finansiell rapportering som används vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart. Vid en revision av finansiella rapporter för särskilt syfte ska revisorn skaffa sig en förståelse av:
- i vilket syfte de finansiella rapporterna upprättats
 - de avsedda användarna
 - ledningens åtgärder för att fastställa att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart med hänsyn till omständigheterna.
172. Vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter för särskilt syfte ska revisorn avgöra om tillämpningen av ISSAI kräver särskilda överväganden med hänsyn till omständigheterna för uppdraget.
173. När revisorn bildar sig en uppfattning om och rapporterar om finansiella rapporter upprättade för särskilt syfte, ska han eller hon följa samma krav som för generella finansiella rapporter.

²³ ISSAI 1710 Jämförande information – jämförelsetaloch jämförande finansiella rapporter

²⁴ ISSAI 1720 Revisorns skyldighet avseende annan information i dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter

När det gäller revisorns rapport om finansiella rapporter upprättade för särskilt syfte, ska rapporten:

- Beskriva i vilket syfte de finansiella rapporterna upprättas.
- Hänvisa till ledningens ansvar att avgöra att det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart med hänsyn till omständigheterna, när ledningen kan välja vilket ramverk som ska användas när de finansiella rapporterna upprättas.

174. Revisorn bör inkludera ett stycke med upplysningar av särskild betydelse som uppmärksammar användare på att de finansiella rapporterna är förberedda enligt ett ramverk för särskilt syfte och att, som ett resultat av det, de finansiella rapporterna kanske inte är lämpliga för något annat syfte.
175. Det finns ytterligare vägledning om revisorns särskilda överväganden som har att göra med en revision av finansiella rapporter upprättade enligt ett ramverk för särskilt syfte i ISSAI 1800²⁵.

Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport

176. Vid en revision av en enskild finansiell rapport, eller en särskild del av en finansiell rapport, ska revisorn fastställa om revisionen av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport är praktiskt genomförbar. Vid en revision av en enskild finansiell rapport, eller en särskild del av en finansiell rapport, gäller de grundläggande principerna oavsett om revisorn också anlitas för att revidera organisationens fullständiga finansiella rapporter. Om revisorn inte har anlitas för att revidera organisationens fullständiga finansiella rapporter bör revisorn fastställa om en revision av en enskild finansiell rapport eller en särskild del i de finansiella rapporterna stämmer överens med de grundläggande principerna som finns i de tillämpade revisionsstandarderna.
177. Revisorn ska också fastställa om tillämpningen av ramverket för finansiell rapportering kommer att leda till en presentation som ger adekvata upplysningar för att göra det möjligt för de avsedda användarna att förstå den information som förmedlas i de finansiella rapporterna eller i delen, och effekten av väsentliga transaktioner och händelser i den information som förmedlas i de finansiella rapporterna eller i delen.
178. Revisorn ska överväga om uttalandets förväntade form är lämplig med hänsyn till omständigheterna, och bör tillämpa de rapporteringskrav som anpassats efter behov i de omständigheter som gäller för uppdraget.
179. Om revisorn åtar sig ett uppdrag att uttala sig om en enskild finansiell rapport eller en särskild del i en finansiell rapport i samband med ett uppdrag att revidera organisationens fullständiga finansiella rapporter ska revisorn göra ett separat uttalande för varje uppdrag.

²⁵ ISSAI 1800 Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte

180. Om uttalandet i revisorns rapport om en organisations fullständiga finansiella rapporter är modifierat eller revisorns rapport innehåller ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar ska revisorn fastställa den effekt som detta kan få på rapporten om en enskild finansiell rapport eller om en särskild del i de finansiella rapporterna. När så bedöms lämpligt bör revisorn modifiera uttalandet om en enskild finansiell rapport eller om en särskild del i en finansiell rapport, eller infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar i rapporten.
181. Om revisorn drar slutsatsen att han eller hon måste uttala en avvikande mening eller avstå från att uttala sig om organisationens fullständiga finansiella rapporter, ska revisorn inte infoga ett uttalande enligt standardutformningen om en enskild finansiell rapport eller en särskild del. Det beror på att ett sådant uttalande enligt standardutformningen skulle motsäga revisorns avvikande mening eller revisorns avstående från att uttala sig om organisationens fullständiga finansiella rapporter som helhet. Ytterligare krav och vägledning om att lämna dessa särskilda rapporter i samband med uttalandet om de fullständiga finansiella rapporterna finns i ISSAI 1805²⁶.

²⁶ ISSAI 1805 Särskilda överväganden – revisioner av enskilda finansiella rapporter och särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport.

Överväganden som är relevanta för revisioner av koncernredovisningar (inklusive hela statsredovisningen)

182. **Revisorer som anlitas för att revidera koncernredovisningar bör inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende enheternas finansiella information och konsolideringsprocessen för att kunna göra ett revisionsuttalande om huruvida statsredovisningen i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.**
183. Principerna i ISSAI 200 gäller för alla revisioner av finansiella rapporter inom den offentliga sektorn, oavsett om de representerar delar av staten eller hela staten. I situationer där revisorn anlitas för att revidera koncernredovisningar, som hela statsredovisningen, kan särskilda krav och överväganden gälla. Revisorn som utför revisionen av koncernredovisningen kallas koncernrevisor. Koncernrevisorn bör fastställa en koncernrevisionsstrategi och utveckla en koncernrevisionsplan. Principerna om att förstå enheten bör inkludera en förståelse av koncernen, dess enheter och dess miljö, inklusive koncerngemensamma kontroller såväl som konsolideringsprocessen. Förståelsen man skaffat sig bör vara tillräcklig för att kunna bekräfta eller ändra sin inledande identifiering av enheter som sannolikt är betydande för koncernredovisningen, och att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, oavsett om dessa beror på oegentligheter eller fel.
184. Enheter i koncernredovisningen kan inbegripa myndigheter, departement, verk, företag, fonder, enheter, distrikt, samriskföretag och icke-statliga organisationer. Enheter kan betraktas som betydande:
- På grund av sin finansiella betydelse.
 - Om de sannolikt kan innefatta betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen på grund av sin särskilda karaktär eller omständigheter.
 - Om de inbegriper förhållanden som ökar allmänhetens känslighet, som frågor som har med den nationella säkerheten att göra, projekt som finansieras genom donatorer eller rapportering om skatteintäkter.
185. I den offentliga sektorn kan det vara svårt att komma överens om att vissa enheter ska inkluderas i koncernredovisningen. Tillämpningen av ramverket för finansiell rapportering kan leda till att särskilda typer av myndigheter, departement, verk, företag, fonder, distrikt, samriskföretag eller icke-statliga organisationer exkluderas från statsredovisningen. I sådana fall, om koncernrevisorn anser att det skulle kunna leda till en vilseledande presentation av statsredovisningen, kan koncernrevisorn, förutom att överväga påverkan på revisorns rapport, även överväga behovet att kommunicera frågan till lagstiftaren eller andra tillsynsorgan.
186. I vissa situationer kanske ramverket för finansiell rapportering inte ger särskilda riktlinjer för att inkludera eller exkludera särskilda typer av myndigheter, departement, verk, företag, fonder, distrikt, samriskföretag eller icke-statliga organisationer i statsredovisningen. I sådana fall kan statens koncernrevisor delta i diskussioner mellan koncernledningen och enhetsledningen för att fastställa om behandlingen av enheten i koncernredovisningen kommer att ge en rättvisande bild. Sådana svårigheter kan få konsekvenser vid användningen av det arbete som revisorer för delar av koncernen utfört. Det är också möjligt att koncernledningen kanske inte samtycker till att inkludera enheten i koncernredovisningen, vilket i sin tur kan begränsa koncernrevisorns förmåga att kommunicera med och använda arbetet som revisorn för delar av koncernen utfört.

187. Om det rör sig om en enhet som är betydande på grund av dess enskilda finansiella betydelse för koncernen ska koncernrevisionsteamet eller enhetens revisor för teamets räkning, revidera enhetens finansiella information med hjälp av den väsentlighet som satts för helheten av statsrevisorn. Om det rör sig om en enhet som är betydande på grund av att den sannolikt innefattar betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen, beroende på dess särskilda karaktär eller omständigheter, kanske koncernrevisionsteamet, eller enhetens revisor för teamets räkning, inte behöver göra en revision av den finansiella informationen, men kan behöva tillämpa särskilda granskningsåtgärder som rör de betydande risker som identifierats. Om det rör sig om enheter som inte är betydande enheter bör koncernrevisionsteamet utföra en analytisk granskning på koncernnivå.
188. När man utvecklar eller antar revisionsstandarder som baseras på, eller som följer de grundläggande principerna för finansiell revision, kan det vara nyttigt att beakta vägledningen i ISSAI 1600²⁷ om koncernrevisioner.

²⁷ ISSAI 1600 Särskilda övervägningar – revision avkoncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)