Guide för användning av ISA vid revisioner av små och medelstora företag

Del 2 – Praktisk vägledning

Tredje upplagan

Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Guiden har utarbetas av Small and Medium Practices Committee inom International Federation of Accountants (IFAC). Kommittén representerar yrkesverksamma revisorer som arbetar på små och medelstora revisionsföretag och andra yrkesverksamma revisorer som tillhandahåller tjänster till små och medelstora företag.

Denna publikation kan hämtas utan kostnad från IFACs webbplats: www.ifac.org. Den godkända texten är publicerad på engelska.

IFACs uppdrag är att tillgodose allmänhetens intresse, stärka revisorsyrket i hela världen och bidra till utvecklingen av starka internationella ekonomier genom att lägga en grund för och främja anslutning till yrkesstandarder av hög kvalitet, arbeta för internationell konvergens av dessa standarder och göra uttalanden i frågor som är av allmänt intresse, där den yrkesmässiga sakkunskapen är av högsta vikt.

För mer information, kontakta paulthompson@ifac.org.

Copyright © november 2011, International Federation of Accountants (IFAC). Alla rättigheter förbehålls. Det är tillåtet att kopiera delar av detta verk förutsatt att sådana kopior används på utbildningsinstitutioner eller avser användning av privatpersoner och inte säljs eller sprids samt förutsatt att varje kopia innehåller följande information om upphovsrätt: ”Copyright © november 2011, International Federation of Accountants (IFAC). Alla rättigheter förbehålls. Används med IFACs medgivande.” I annat fall krävs IFACs skriftliga medgivande för att mångfaldiga, lagra eller överföra, eller på liknande sätt använda detta dokument, förutom enligt vad som är tillåtet i lagen. Kontakta permissions@ifac.org.

Tryck: Elanders Sverige AB, 2012
Första upplagan, andra tryckningen

ISBN: 978-91-86245-70-2

Innehåll

Del 2	Primära ISA-referenser	Sida
Förord		4
FARs synpunkter		5
Uppmaning att skicka kommentarer		6
1. Så här används guiden		8
2. Presentation av fallstudierna		13
FAS I: Riskbedömning		24
3. Riskbedömning – Översikt		24
Inledande arbete		27
4. Acceptera och fortsätta med uppdra	ISQC 1, 210, 220, 300	27
Planera revisionen		43
5. Övergripande revisionsstrategi	300	43
6. Fastställa och använda väsentlighet	320, 450	54
7. Diskussioner i uppdragsteamet	240, 300, 315	70
Riskbedömning		79
8. Inneboende risker – Identifiering	240, 315	79
9. Inneboende risker – Bedömning	240, 315	108
10. Betydande risker	240, 315, 330	118
11. Förstå intern kontroll	315	128
12. Utvärdera intern kontroll	315	142
13. Kommunicera brister i den interna kontrollen	265	172
14. Slutförande av riskbedömningsfasen	315	185
FAS II: Hantering av risker		195
15. Riskhantering – En översikt	–	195
16. Granskningsplan som hanterar risker	260, 300, 330, 500	198
17. Fastställa granskningens omfattning	330, 500, 530	221
18. Dokumentera utfört arbete	230	250
19. Skriftliga uttalanden	580	254
FAS III: Rapportering		266
20. Rapportering – Översikt	–	266
21. Utvärdera revisionsbevis	220, 330, 450, 520, 540	269
22. Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)	260, 265, 450	286
23. Modifieringar i revisors rapport	705	297
24. Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar	706	310
25. Jämförande information	710	316

Förord

Välkommen till den tredje upplagan av IFACs SMP Committees *Guide för användning av International Standards on Auditing vid revisioner av små och medelstora företag*.

I den här upplagan har vi finslipat en del av det tekniska innehållet och gjort en del andra förbättringar av presentationen. Men eftersom vi vet att guiden översätts på många håll har vi strävat efter att hålla ändringarna till ett minimum.

Den första versionen publicerades 2007 och utvecklades i samarbete med CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants). Målet med guiden är att revisorer med hjälp av förklaringar och belysande exempel ska få en djupare förståelse av en revision som utförs enligt International Standards on Auditing (ISA). Den visar hur arbetet utförs i praktiken och kan användas av revisorer när de genomför en riskbaserad revision av ett litet eller medelstort företag. I slutänden ska den hjälpa revisorer att utföra kostnadseffektiva revisioner av hög kvalitet och i och med detta kunna hjälpa små och medelstora företag på ett bättre sätt och därmed bättre tjäna allmänhetens bästa.

Guiden är en icke-auktoritativ vägledning avseende hur ISA ska tillämpas. Den ska inte användas i stället för att läsa ISA utan snarare som ett komplement för en konsekvent användning av dessa standarder vid revisioner av små och medelstora företag. Guiden tar inte upp alla aspekter av ISA och ska inte användas i syfte att fastställa om eller visa att ISA följs.

I syfte att hjälpa medlemsorgan till en maximal användning av guiden och dess systerpublikation, *Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices*, tar nu SMP Committee fram en handbok till guiden, tillsammans med extramaterial som stöd vid användning av guiderna och vid utbildning. Handboken innehåller förslag på hur IFACs medlemsorgan och revisionsföretag kan få den bästa nyttan av guiderna utifrån deras behov och jurisdiktioner.

Slutligen uppmuntrar vi läsare att besöka SMP-delen på IFACs webbplats på www.ifac.org/SMP för mer information om det arbete som IFACs SMP Committee gör och för tillgång till ett brett utbud av ytterligare kostnadsfria publikationer och resurser.

Sylvie Voghel

Ordförande, IFACs SMP Committee
november 2011

FARs synpunkter

International Federation of Accountants (IFAC) har nu kommit med den tredje upplagan av sin *Guide för användning av International Standards on Auditing (ISA) vid revisioner av små och medelstora företag*. Guiden innehåller riktlinjer till hur ISA ska tillämpas vid revision av mindre företag och FAR har låtit översätta guidens exempelavsnitt till svenska.

Som framgår av IFACs förord (sid 4) har guiden inte samma auktoritet som ISA-standarderna själva, och man kan alltså inte ersätta texterna i ISA med guiden. Inte heller kan man hänvisa till guiden i stället för till ISA för att avgöra om man följt ISA.

IFAC omfattar praktiskt taget alla länder i världen och guiden (liksom ISA själva) försöker täcka de regelsystem och de kulturer som finns i hela världen. Det gör att vi i Sverige som har ett näringsliv som ser ut på vårt sätt och ett regelsystem som är anpassat till detta, kan bortse från några aspekter där guiden lägger en viss vikt. Ett exempel är checkbetalningar, som idag knappast förekommer i Sverige, vilket innebär att vissa delar av guiden inte är i detalj relevanta här.

Vi har i Sverige en situation som inte finns på så många ställen i världen, nämligen en gemensam baskontoplan och möjligheten att göra utdrag ur räkenskaperna via SIE-filer. Detta innebär att vi med standardiserade verktyg kan få en utmärkt genomlysning av en kunds räkenskapsmaterial och använda denna både för analytisk substansgranskning och för att göra urval för substansinriktad detaljgranskning. Detta innebär att en revision i Sverige i många stycken blir mer effektiv än vad den kan bli i andra länder.

Det är dock viktigt att påpeka att de hjälpmedel för substansgranskning vi har inte innebär att vi kan bortse från intern kontroll. ISA ställer krav på en genomgång av övergripande kontroller och, vad gäller områden som inte kan granskas med enbart substansgranskning (t.ex. påståenden om fullständighet) och områden där revisorn bedömer att det finns betydande risker, krävs också en test av kontroller. I många fall är också testning av den interna kontrollen ett effektivt sätt att granska.

Som ovan sagts är det ISA som styr och, vad beträffar dokumentationen, då främst ISA 230. ISA 230 kräver att det av dokumentationen ska framgå vilka överväganden och vilket arbete som gjorts samt vilka slutsatser som dragits. I ett litet företag kan säkert en hel del av detta baseras på standardiserade överväganden, vilka finns dokumenterade i revisionsföretagets revisionshandbok. Kundspecifika arbetspapper koncentreras då till de områden där revisorn i det enskilda fallet väljer att avvika från revisionsföretagets standardiserade basmodell. Många kunder har också samma egenskaper år från år, varför arbetspapper som tagits fram tidigare år kan föras över till årets akt med endast uppdateringar på grund av ändrade förhållanden.

Bo Åsell

Ordförande, FARs sektion små & medelstora företag
februari 2012

Uppmaning att skicka kommentarer

Det här är den tredje upplagan av guiden. Vi tycker att guiden är till hjälp och håller en hög kvalitet, men den kan givetvis förbättras. Vi kommer att uppdatera guiden regelbundet för att säkerställa att den avspeglar aktuella standarder och är så användbar som möjligt.

Vi vill gärna få kommentarer från nationella normgivare, medlemsorgan i IFAC, revisorer och andra. Vi vill särskilt få kommentarer på följande frågor:

1. Hur använder du guiden? Använder du den t.ex. som grund för utbildning och/eller som referens eller på annat sätt?
2. Anser du att guiden är tillräckligt anpassad för revisioner av små och medelstora företag?
3. Tycker du att det är lätt att hitta i guiden? Om inte, kan du föreslå hur det ska bli enklare att hitta i guiden?
4. Hur tycker du att guiden kan bli mer användbar?
5. Känner du till några produkter – t.ex. utbildningsmaterial, formulär, checklistor och program – som har tagits fram baserat på guiden? Lämna gärna information om dem, i så fall.

Skicka dina kommentarer till Paul Thompson, Deputy Director:

E-post: paulthompson@ifac.org
Fax: +1 212-286-9570
Post: Small and Medium Practices Committee
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Friskrivning

Guiden är utformad för att hjälpa revisorer i införandet av International Standards of Auditing (ISA) vid revisioner av små och medelstora företag, men är inte avsedd att ersätta själva ISA. Dessutom ska en revisor använda guiden med professionellt omdöme och utifrån de fakta och omständigheter som föreligger vid varje enskild revision. IFAC friskriver sig från allt ansvar eller all skadeståndsskyldighet som kan uppstå, direkt eller indirekt, till följd av användning och tillämpning av denna guide.

1. Så här används guiden

Syftet med guiden är att ge praktisk vägledning till revisorer som utför revisionsuppdrag åt små och medelstora företag. Men guiden ska inte i något avseende användas i stället för att:

- **Läsa och förstå ISA**
  Revisorer förutsätts ha läst ISA (International Standards on Auditing) som återfinns i Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (IFAC Handbook), som kan hämtas kostnadsfritt på IFACs webbplats med publikationer och resurser på www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance. ISA 200.19 anger att revisorn ska ha en förståelse av hela texten i en ISA, vilket innefattar dess avsnitt med tillämpningar och andra förtydliganden, för att förstå dess mål och tillämpa kraven i den på rätt sätt. ISA och vanliga frågor (FAQ) samt annat hjälpmaterial finns även att hämta från Clarity Center på www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.
- **Använda professionellt omdöme**
  För att ISA ska kunna användas effektivt krävs professionellt omdöme baserat på de särskilda fakta och omständigheter som rör revisionsföretaget och varje särskilt uppdrag.

Små och medelstora revisionsföretag förväntas vara en betydande användargrupp men guiden är avsedd som stöd för alla revisorer i att införa ISA vid revisioner av små och medelstora företag.

Guiden kan också användas för att:

- Utveckla en djupare förståelse av en revision som utförs enligt ISA.
- Ta fram en revisionshandbok (kompletterad efter behov med avseende på lokala krav och revisionsföretagets rutiner) som ska användas i det dagliga arbetet samt som grund för utbildning och enskilda studier samt diskussioner.
- Bidra till att säkerställa att personalen använder konsekventa metoder vid planering och utförande av en revision.

Guiden hänvisar ofta till ett uppdragsteam, vilket antyder att flera revisorer arbetar med revisionsuppdraget. Men samma allmänna principer gäller även revisionsuppdrag som utförs av endast en person (revisorn).

1.1 Mångfaldigande, översättning och anpassning av guiden

IFAC uppmuntrar och underlättar mångfaldigande, översättning och anpassning av dess publikationer. Den som är intresserad av att mångfaldiga, översätta eller anpassa guiden ska kontakta permissions@ifac.org.

1.2 Kapitelinnehåll och uppläggning

I stället för att bara sammanfatta varje ISA i tur och ordning har guiden delats upp i två delar:

- Del 1 – Core Concepts
- Del 2 – Praktisk vägledning

Detta är del 2 av guiden, och den fokuserar på hur koncepten som beskrivs i del 1 ska tillämpas. Den följer de vanliga stegen vid utförandet av en revision och börjar med accepterandet av uppdraget, planering och riskbedömning. Sedan följer hantering av risk, bedömning av inhämtade revisionsbevis samt vilket revisionsuttalande som ska göras.

Översikt över uppläggningen

Varje kapitel i båda delarna i guiden har följande format:

- **Titel**
- **Diagram över revisionsprocessen – utdrag**
  De flesta kapitel innehåller ett utdrag från diagrammet över revisionsprocessen (i tillämpliga fall) för att visa vilka särskilda aktiviteter som behandlas i kapitlet.
- **Kapitelinnehåll**
  Här beskrivs innehåll och syfte med kapitlet.
- **Relevanta ISA**
  De flesta kapitel inleds med utdrag ur de ISA som är relevanta för kapitlets innehåll. Utdragen innehåller relevanta krav och, i vissa fall, målen (ibland särskilt belysta om eller när ett kapitel fokuserar främst på en enskild ISA), utvalda definitioner och material för tillämpning och andra förtydliganden. Att dessa utdrag finns med betyder inte att annat material i standarden som inte särskilt nämns, eller andra ISA som rör det som behandlas, inte behöver övervägas. Utdragen bygger enbart på författarnas bedömning av vad som är relevant för varje kapitel. T.ex. gäller kraven i ISA 200, 220 och 300 under hela revisionsprocessen, men de nämns särskilt bara i ett eller två kapitel.
- **Översikt och innehåll**
  Översikten i varje kapitel innehåller:
  – Utdrag från tillämpliga ISA
  – En översikt över vad som behandlas i kapitlet.

  Översikten följs av en mer utförlig diskussion om vad kapitlet behandlar och en praktisk stegvis vägledning/metod för hur relevanta ISA ska tillämpas. Detta kan innefatta korshänvisningar till tillämpliga standarder. Guiden är helt inriktad på ISA (förutom 800-serien) som gäller revisioner av historisk finansiell information, men hänvisningar görs även till den etiska kod som har utfärdats av International Ethics Standards Board for Accountants (IFACs etiska kod) och ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1), Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster.
- **Att överväga**
  Det finns ett antal avsnitt med rubriken Att överväga i guiden. De ger praktisk vägledning avseende revisionsfrågor som lätt förbises eller i fall där revisorer kan ha svårigheter med att förstå och tillämpa vissa koncept.

- **Illustrativa fallstudier**
  I syfte att visa hur ISA kan användas i praktiken innehåller del 2 i guiden två fallstudier. I slutet av flera kapitel i del 2 diskuteras två möjliga metoder för dokumentation av tillämpningen av kraven i ISA. Se del 2, kapitel 2 i guiden för information om fallstudierna.

  Syftet med fallstudierna och den dokumentation som presenteras är enbart att de ska fungera som exempel. Dokumentationen som presenteras är ett kort utdrag ur en typisk revisionsakt och den beskriver bara ett möjligt sätt att följa kraven i ISA. Data, analysen och kommentaren är bara exempel på några av de omständigheter och överväganden som revisorn behöver behandla i en viss revision. Som alltid måste revisorn använda professionellt omdöme.

  Den första fallstudien bygger på ett fiktivt företag som kallas Dephta Furniture. Det är en lokal familjeägd tillverkare av möbler med 15 heltidsanställda. Företaget har en enkel styrstruktur, få ledningsnivåer och en okomplicerad transaktionsbearbetning. Redovisningsfunktionen använder ett standardiserat programpaket. Den andra fallstudien bygger på ett annat fiktivt företag som kallas Kumar & Co. Det är ett mycket litet företag med två heltidsanställda plus ägaren samt en redovisningsansvarig på halvtid.

Andra publikationer från IFAC

Guiden kan också läsas tillsammans med *The Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices* som kan hämtas kostnadsfritt på IFACs webbplats för publikationer och resurser på http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides.

1.3 Ordlista

I guiden används många av de termer som har definierats i IFACs etiska kod, ordlista och ISA (enligt innehållet i *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*). Både delägare och personal måste känna till dessa definitioner.

I guiden används också följande termer:

Kontroller över oegentligheter

Det är kontroller som företagsledningen har utformat för att förhindra eller upptäcka fel på grund av oegentligheter. När det gäller företagsledningens möjlighet att sätta sig över kontroller kanske dessa kontroller inte förhindrar att oegentligheter förekommer, men de kan fungera avskräckande och göra att det blir svårare att dölja oegentligheter. Typiska exempel är:

- Riktlinjer och rutiner som förtydligar ansvaret, t.ex. undertecknade godkännanden av bokföringsposter.
- Förbättrade åtkomstkontroller för känsliga data och transaktioner.
- Tysta larm.
- Avvikelserapporter.
- Verifieringskedjor.
- Handlingsplaner avseende oegentligheter.
- HR-rutiner, t.ex. att identifiera/övervaka personer för vilka risken för oegentligheter ligger över genomsnittet (t.ex. en överdrivet påkostad livsstil).
- Mekanismer för att rapportera potentiella oegentligheter anonymt.

Kontroller på företagsnivån

Kontroller på företagsnivån behandlar övergripande risker, dvs. risker som rör hela företaget. De bidrar till ”signalerna från ledningen” och lägger fast förväntningar på kontrollmiljön. De är ofta mindre påtagliga än kontroller på transaktionsnivån, men har en avgörande och betydelsefull inverkan och påverkan över alla andra interna kontroller.

Därmed utgör de en helt avgörande grund på vilken andra interna kontroller (om sådana finns) byggs. Exempel på kontroller på företagsnivå innefattar att företagsledningen arbetar för ett etiskt uppträdande, inställning till intern kontroll, rekrytering av och kompetens hos personal som anställs samt finansiella rapporter vid periodslut och rörande oegentligheter. Dessa kontroller kommer att påverka alla andra affärsprocesser i företaget.

Företagsledning

Den eller de personer som har ledningsansvar för hur företagets verksamhet bedrivs. För vissa företag i vissa jurisdiktioner innefattar företagsledningen några eller alla i styrelsen, t.ex. styrelsemedlemmar som ingår i företagets ledning, eller en ägare/företagsledare.

De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

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

Ägare/företagsledare

Det avser innehavaren av ett företag, som deltar i den dagliga driften av företaget. I de flesta fall är ägaren/ företagsledaren även den person som har ansvar för företagets styrning.

Små och medelstora revisionsföretag

Ett revisionsföretag med följande egenskaper: Dess kunder är till större delen små och medelstora företag, externa källor kompletterar begränsade interna tekniska resurser och företaget sysselsätter ett begränsat antal revisorer. Vad som är ett revisionsföretag varierar mellan jurisdiktioner.

1.4 Begrepp och förkortningar i guiden

Påståenden (kombinerade)	F= Fullständighet E = Existens R = Riktighet och avklipp V = Värdering
VE	Valutaenheter (standardvalutaenheter, som skrivs "€")
HR	Human Resources
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
Ik	Intern kontroll: De fem huvudsakliga delarna i intern kontroll är: Ka = Kontrollaktiviteter Km = Kontrollmiljö Ik = Information och kommunikation Öv= Övervakning
IFACs etiska kod	IFACs etiska kod för revisorer
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
IAPS	International Auditing Practice Statements
ISQC	International Standards on Quality Control
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISRS	International Standards on Related Services
IT	Informationsteknik
FoU	Forskning och utveckling

2. Presentation av fallstudierna

För att illustrera hur de olika aspekterna av revisionsprocessen kan dokumenteras i praktiken har vi tagit fram två fallstudier som bygger på ett fiktivt medelstort företag och ett fiktivt mycket litet företag. Det första scenariot (fallstudie A) är ett möbelföretag vid namn Dephta Furniture Inc. med 15 anställda. Det andra scenariot (fallstudie B) är Kumar & Co., ett litet företag med två anställda. Kumar & Co. levererar huvudsakligen varor till Dephta Furniture Inc. Båda företagen har beslutat att använda IFRS ramverk för finansiell rapportering.

Läsarna bör tänka på att dessa fallstudier bara är exempel. Den dokumentation som visas är ett litet utdrag från en typisk revisionsakt, och den illustrerar bara ett möjligt sätt att följa kraven i ISA. Informationen, analysen och kommentarerna representerar bara några av de omständigheter och överväganden som revisorn måste beakta i en revision. Men som alltid måste revisorn göra en professionell bedömning.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Bakgrund

Dephta Furniture Inc. är ett familjeägt företag som tillverkar möbler. Man producerar olika slags bohag i trä, både standardmodeller och specialtillverkade enheter. Dephta har ett utmärkt rykte om sig att producera kvalitetsprodukter.

Företaget har tre huvudsakliga produktserier: sovrumsmöbler, matsalsmöbler och olika slags bord. Det anpassar också standardmöbler till speciella behov. För att utnyttja fördelarna med Internet har företaget nyligen byggt en webbplats där det går att köpa möbler direkt och betala med kreditkort. Under den senaste räkenskapsperioden har företaget levererat specialbeställda möbler så långt bort som 90 mil.

Tillverkningsanläggningen ligger på en halv hektar mark granne med Suraj Dephtas bostad. Dessutom används en tillbyggnad på Surajs hus som Dephta Furnitures butik. Stora beslut fattas ofta runt matbordet (som var det första bord Suraj och hans far byggde tillsammans). Suraj tycker om symboliken i att man gemensamt äter sina måltider på den produkt som genererar pengar till familjens mat.

Branschtrender

Tills nyligen har Dephta växt snabbt. Men för närvarande är det svåra tider för möbelindustrin på grund av:

- En vikande ekonomi som orsakats av den världsomspännande konjunkturnedgången.
- Att potentiella kunder minskar sina inköp av produkter som inte är nödvändiga, bland annat möbler.

- Konkurrens.
- Press att sänka priser för att locka kunder.
- Att vissa tillverkare av möbelkomponenter lägger ned sina rörelser, och därför orsakar vissa förseningar i produktionen.

Bolagsstyrning

Företaget startades 1952 av Surajs far, Jeewan Dephta. Jeewan tillverkade först svarvade spolar och stolpar i trä i den lilla verkstaden bredvid familjens hem.

Företaget har ingen formell styrningsstruktur. Jeewan och Suraj gör upp en affärsplan för varje räkenskapsperiod och en gång i månaden träffar de en framgångsrik lokal affärsman, Ravi Jain, för att gå igenom utvecklingen jämfört med planen. De betalar också Ravi för kommentarer om hur praktiskt genomförbara deras nya drömmar och idéer för företaget är, för att gå igenom rörelseresultaten och för att få råd om hur man ska hantera särskilda frågor som har uppstått.

Ravis dotter Parvin (som är utbildad jurist), följer vanligen med sin far till mötena med Suraj och Jeewan. Parvin erbjuder viss juridisk rådgivning, men hennes verkliga intresse är marknadsföring och PR. Det var Parvins idé att Dephta Furniture skulle utvidga och börja sälja sina varor på Internet. Hon har också rekommenderat en expansion utanför deras närområde och även till grannländerna. Det kanske går att bevara försäljningsnivån genom att gå in på nya marknader, trots lågkonjunkturen.

Personal

Dephta Furniture Inc. har 15 heltidsanställda medarbetare. Sex av dessa medarbetare är på något sätt släkt med familjen. De flesta av familjemedlemmarna hjälper vid behov till i produktionen, utöver sina ordinarie funktioner som visas i figuren nedan. Under stressiga perioder kan två till fyra extra medarbetare anställas tillfälligt. Några av de tillfälliganställda medarbetarna återkommer regelbundet, men på grund av bristen på anställningstrygghet är personalomsättningen ganska hög.

Som vd övervakar Suraj Dephta alla delar av verksamheten. Arjan Singh är försäljningschef och har hjälp av två heltidsanställda säljare. Surajs bror Dameer har hand om produktionen, och detta omfattar även beställning av råmaterial och ansvar för lagret. Eftersom anläggningen inte är så stor är Suraj och Dameer aldrig långt bort från produktionsprocessen och de delar på uppgiften att handleda de två medarbetarna.

Jawad Kassab (en kusin till Suraj) har hand om ekonomifunktionen och IT och har två medarbetare i sin grupp.

Organisationsdiagram Dephta Furniture, Inc.

Ägare

Jeewan är huvudaktieägare med ett innehav på 50 procent i företaget. Han har planer på att börja överföra aktierna till sin son, Suraj, om Suraj fortsätter att leda företaget på heltid och företaget tack vare detta förblir lönsamt.

Suraj och hans syster Kalyani har ett innehav på 15 procent vardera.

Resterande 20 procent innehas av en vän till familjen, Vinjay Sharma. Vinjay är en förmögen investerare som har investerat en stor del av det kapital som har behövts för att få företaget att växa.

Ägarstruktur för Dephta Furniture Inc.

Kalyani är en känd sångerska som reser mycket. Hon är inte inblandad i företagets drift och litar helt på att fadern och brodern tillvaratar hennes intressen.

I juni varje räkenskapsår sammankallar Jeewan till ett mer formellt affärsmöte. Aktieägarna träffas på förmiddagen för att gå igenom de finansiella rapporterna och senare på dagen har man en fest för hela personalen. Suraj brukar ta tillfället i akt och berätta för personalen hur bra det går för företaget och vilka framtidsplaner man har.

Verksamheten

Företaget började med att tillverka stolar, bord och spolar till räcken och ledstänger och har därefter expanderat till att göra enklare möbler som byråer, garderober och skåp. Dephta Furniture har vuxit avsevärt genom strategier som att:

- Leverera kvalitetsprodukter till rimliga priser till lokala kunder.
- Ta emot större möbelorder från nationella detaljhandelskedjor. Dessa stora order har fasta leveranstider (det utgår höga viten vid försenad leverans) och vinstmarginalerna är betydligt mindre än för specialbyggda möbler.
- Vara det första företaget i regionen som säljer (ett fåtal produkter) via Internet.
- Tillverka svarvade delar och runda bordsben till andra lokala möbeltillverkare. Detta har medfört att företaget har haft råd att köpa dyra svarvar och specialverktyg som andra företag inte har råd med.

Dephta säljer också kasserade möbler och trä (som inte har klarat kvalitetskontrollen) kontant vid fabriken.

Man överväger också att exportera möbler till grannländerna. Suraj inser att detta kommer att innebära högre transportkostnader, tullhantering, valutarisker och potentiella transportskador. Men även om försäljning till grannländerna innebär högre kostnader, verkar det vara ett litet pris att betala för att få tillgång till potentiella nya kunder. Parvin känner också många lokala politiker och tjänstemän och tror att hon därmed kan underlätta det extra pappersarbete som krävs.

Försäljning

Försäljningsanalysen ser ut ungefär som följer:

- Standardmöbler (från katalog) som säljs i butiken: 40 procent
- Försäljning till möbelhandlare: 30 procent
- Möbler som tillverkas på beställning (specialbyggda): 15 procent
- Internetförsäljning: 12 procent
- Försäljning av kasserade produkter på fabriken: 3 procent

Arjan Singh är skicklig på att göra affärer. Han är mycket envis när han förhandlar med kunder och får oftast produkten såld, även om vinstmarginalen kan vara liten. Trots den ekonomiska nedgången köpte han nyligen ett vackert hus med utsikt.

- **Information om försäljningssystemet**
  - Säljkontrakt upprättas när det gäller order från detaljhandlare och specialorder. En handpenning på 15 procent av ordervärdet krävs vid alla specialbeställningar. Den redovisas som försäljningsintäkt när den har tagits emot. Två av de stora möbelhandlarna kräver att Dephta håller varor i lager i 30 dagar så att order kan expedieras snabbt vid behov. I dessa kontrakt finns också villkor om att varor kan skickas tillbaka till Dephta om de inte blir sålda inom en angiven tidsperiod.
  - Man fyller i säljorder manuellt vid försäljningstillfället, utom för möbler som säljs direkt i butiken eller andra småsaker. Alla order över 500 € eller där försäljningspriset ligger under minimipriset måste godkännas av Arjan. Fakturor skrivs när varorna levereras till kunden.
  - För all butiksförsäljning sammanställs fakturor vid försäljningstillfället och matas in i redovisningssystemet, som automatiskt numrerar alla säljtransaktioner och på begäran tillhandahåller ett ordererkännande.
  - En sammanfattning av dagens Internetförsäljning hämtas från webbplatsen. Information om beställda varor görs i ordning och lämnas över till produktionsavdelningen. Samtidigt skrivs en faktura och redovisas som intäkt, eftersom varan redan har betalats med kundens kreditkort. Fakturan, som märks med ”Betald”, följer med alla leveranser av Internetbeställningar.
  - Arjan tar sällan kreditupplysningar på sina kunder. Han känner de flesta av dem. Tidigare betalade kunderna kontant vid leverans, nu lämnar man kredit på samma villkor som Dephta Furnitures konkurrenter. Därför behöver Dephta Furniture en kredit hos banken. Antalet osäkra fordringar verkar växa för varje räkenskapsperiod.
  - I slutet av varje månad går Suraj igenom listan över försäljning och kundfordringar. Han kontrollerar att det inte har skett några uppenbara misstag och ringer sedan personligen alla kunder vars kredit gått över 90 dagar.
  - Alla säljare (inklusive Arjan) får utöver sin grundlön en provision på 15 procent på all försäljning. Säljarnas grundlön ligger betydligt lägre än de flesta andra medarbetares löner, för att motivera dem att sälja mer. Datorsystemet registrerar vad varje säljare har sålt. Varje månad skriver Jawad ut en rapport och sammanställer en lista över provisioner som ska betalas ut med nästa veckas lön. Suraj eller Dameer går igenom listan över provisioner och försäljning för att kontrollera att personalen får rätt belopp. Arjan får överlägset mest provision.

Informationsteknik

Systemet består av sex persondatorer och en server som används för webbplatsen. Det interna systemet används huvudsakligen för e-post, order och redovisning.

En gång i veckan gör man en säkerhetskopia av redovisningssystemet på en extern hårddisk som förvaras i kassaskåpet bredvid datorrummet. Brandvägg och lösenordsskydd har tillkommit under de senaste två räkenskapsperioderna. Förra perioden stals två datorer från kontoret. Nu har man bättre säkerhet kring tillträde till kontoret, datorerna är fastkedjade vid skrivborden och servern är inlåst i ett separat och särskilt kylt kontor.

Internetförsäljningen sköts av Jawad. Företaget har ett avtal med banken om bearbetning av kreditkortsbetalningarna innan en order godkänns för leverans, och betalar banken 7 procent på värdet av alla order som behandlas. Programmet för Internetförsäljning innehåller information om alla försäljningar, inklusive kundens namn, adress och vilka varor som beställts. Internettransaktioner hämtas dagligen från webbplatsen, och säljorder sammanställs och skickas vidare till produktionsavdelningen.

Personal och löner

Alla beslut om anställningar fattas av Dameer och Suraj. Suraj vill liksom sin far bara anställa kompetenta medarbetare och förväntar sig lojalitet från sina anställda.

Personalen får betalt kontant i början av varje vecka. En av Jawads medarbetare, Karla Winston, ansvarar för lönerna. Hon har en lista över medarbetare och räknar ut löner och avdrag mot bakgrund av information från tidkort som hon får av Dameer. Suraj kontrollerar lönerna varje måndag morgon innan han ber Karla att dela ut kuverten till medarbetarna. Alla medarbetare skriver på en lista när de hämtar sitt kuvert. Företaget har inga formella personalregister.

Inköp och produktion

Dameer ansvarar för inköp och produktion. Eftersom lagersystemet inte är särskilt sofistikerat brukar han beställa för mycket av vissa varor, vilket ofta leder till att det står varor och samlar damm på lagret. Men man tycker att detta är bättre än att beställa för lite, eftersom det skulle leda till förseningar i produktionen.

- **Information om inköpsfunktionen**
  - Minst två offerter krävs innan inköp över 5 000 € godkänns. Undantaget är trä som levereras av det lokala sågverket, där Dephta har förhandlat fram ett femårskontrakt med specialvillkor.
  - Företaget upprättar inköpsorder för alla inköp av lager och anläggningstillgångar över 1 000 €.
  - Dameer godkänner alla nya leverantörer och förmedlar informationen till Jawad. Därefter för Jawad in leverantörerna i systemet och matar in information om mottagna fakturor.

Redovisning

Jawad har studerat redovisning på universitetet och är väl förtrogen med allt som gäller redovisning. När han började på Dephta för två år sedan skaffade han direkt programvarupaketet ”Sound Accounting” från Onion Corp. som innehåller integrerade moduler för leverantörsskulder, kundfordringar och anläggningstillgångar.

- **Information om redovisningsfunktionen**
  - Företaget har för närvarande inget löpande lagersystem. Lagret inventeras två gånger per räkenskapsperiod, en gång vid periodens slut och en gång efter halva räkenskapsperioden. Det innebär att man kan göra en korrekt beräkning av vinstmarginaler åtminstone två gånger per period.
  - Jawad har varit frustrerad över bristen på kontroller över lagret. Han har föreslagit för Suraj att man ska göra en inventering minst fyra gånger per räkenskapsperiod för att säkerställa att man har kontroll över marginalerna hela perioden. Suraj har beslutat att inte följa hans rekommendation och har sagt att det skulle vara för störande att inventera så ofta samt att det kan innebära att företaget missar leveranser.
  - Även om Dephta har varit lönsamt, har bruttoresultatet varit ojämnt. Jawad har ingen förklaring till att lagerkostnaderna inte spåras till de olika produktserierna.
  - Suraj är mycket irriterad över att behöva betala inkomstskatt och pressar Jawad att se till att periodiseringarna är ”mer än tillräckliga”.

Obs! Följande resultaträkning och balansräkning har upprättats av företagsledningen. Noter till de finansiella rapporterna och kassaflödesanalys har inte tagits med.

Bilaga A

Dephta Furniture, Inc.
Resultaträkning
(i valutaenheter (€))

	För räkenskapsåret som slutade den 31 december		
	20X2	**20X1**	**20X0**
Försäljning	1 437 317€	1 034 322€	857 400€
Kostnad för sålda varor	879 933	689 732	528 653
Bruttoresultat	557 384	344 590	328 747
Distributionskostnader	64 657	41 351	39 450
Administrationskostnader	323 283	206 754	197 248
Finansiella kostnader	19 471	19 279	15 82 9
Avskrivningar	23 499	21 054	10 343
	430 910	288 438	262 870
Resultat före skatt	126 474	56 152	65 877
Inkomstskatter	31 619	14 038	16 469
Nettoresultat	94 855€	42 114€	49 408€

Bilaga B

Dephta Furniture, Inc.
Balansräkning
(i valutaenheter (€))

	Per 31 december		
	20X2	**20X1**	**20X0**
TILLGÅNGAR			
Omsättningstillgångar			
Likvida medel	22 246€	32 522€	22 947€
Kundfordringar och övriga fordringar	177 203	110 517	82 216
Varulager	156 468	110 806	69 707
Förutbetalda kostnader och övrigt	12 789	10876	23 877
	368 706	264 721	198 747
Anläggningstillgångar			
Materiella anläggningstillgångar	195 821	175 450	103 430
	564 527€	440 171€	302 177€
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Kortfristiga skulder			
Bankskulder	123 016€	107 549€	55 876€
Leverantörsskulder och andra skulder	113 641	107 188	50 549
Skatter	31 618	14 038	16 470
Kortfristig del av räntebärande lån	10 000	10 000	10 000
	278 275	238 775	132 895
Långfristiga skulder			
Räntebärande lån	70 000	80 000	90 000
Eget kapital			
Emitterat kapital	18 643	18 643	18 643
Balanserad vinst	197 609	102 753	60 639
	564 527€	440 171€	302 177€

Fallstudie B – Kumar & Co.

Bakgrund

Kumar & Co. bildades 1990 av Rajesh (Raj) Kumar. Det är ett aktiebolag, men har bara två medarbetare som arbetar med själva produktionen, Rajesh som är ägare och chef samt en person som hjälper till med bokföringen på deltid.

Som liten pojke lärde sig Raj träsnideri av sin far, Sanjay. När Sanjay först tog den unge Raj under sina vingar upptäckte han till sin glädje att Raj också hade en naturlig talang för att arbeta i trä.

När Rajs far dog 1976 beslöt Raj att investera sina besparingar i en egen möbelverkstad, som han kallade Kumar & Co.

Affärsidé

Rajs verksamhet var till att börja med inriktad på produktion av bohag i trä. Men strax efter att han hade startat företaget kom hans kusin Suraj (från Dephta Furniture) med en affärsidé. Suraj undrade om Raj ville ägna merparten av sin tid och kraft åt att tillverka svarvade delar och bordsben till de möbler som Dephtas fabrik producerade. Det pris som Dephta var villigt att betala för hans produkter skulle ge honom en större vinstmarginal än han skulle få genom att ägna sig åt andra sniderier. Raj gick med på detta.

För att uppmuntra Raj att inrikta verksamheten på att tillgodose Dephtas behov, köpte Dephta en andel på 15 procent i Kumar. Detta gjorde att Kumar kunde köpa nya svarvar och verktyg för att förbättra effektiviteten i produktionen.

Branschtrender

Möbelindustrin står för närvarande inför besvärliga ekonomiska utmaningar. Kumar & Co. har haft en sund och stadig tillväxt, men om efterfrågan på produkter från Dephta sjunker kommer även Kumars försäljning att bli lidande. Raj tar fortfarande emot order på specialbeställda möbler, men leveranserna till Dephta utgör cirka 90 procent av hans verksamhet.

Produktion

Kumar & Co. är ett ägarlett företag och Raj äger 85 procent av aktierna. Förutom Raj finns det två produktionsmedarbetare på heltid. Han är van vid långa arbetsdagar och arbetar de flesta helger, helt enkelt för att hinna med sina order från Dephta.

Under innevarande period är Raj emellertid sällan på kontoret eller i verkstaden. Han gör precis det som krävs för att klara efterfrågan men har inte alls varit lika engagerad i att godkänna order, köpa material eller med bokföring som han varit tidigare. Det verkar som om han har problem hemma.

I början av räkenskapsperioden fick Kumar ett nytt banklån för att köpa nödvändiga råmaterial och ersätta en del föråldrad utrustning. Lånet är förenat med vissa villkor som måste uppfyllas, annars kan lånet sägas upp.

När det gäller order har Raj direkt kontakt med Dephtas personal och han antecknar dem i en bok. Därefter skriver den redovisningsansvariga ut fakturor och tar emot betalningar. Han ordnar personligen med frakt och för en order-/fraktjournal.

Raj för noggranna journaler och ser till att följande information är uppdaterad:

- Order-/fraktjournal: orderdatum, mängd, typ, pris, leveransdag, leveransmetod, kvantitet som har sålts/skickats, fraktdatum och om det är betalt.
- Säljjournal: kundens namn, datum för leverans, information om ordern (produkttyp, kvantitet, träslag, specialönskemål osv.), pris, betalt belopp.
- Inköpsjournal: uppdelad mellan material och andra poster.

Varje vecka jämför Raj fraktjournalen med säljjournalen för att kontrollera att man inte har missat några leveranser.

Redovisning

Kumar & Co har en redovisningsansvarig på halvtid, Ruby, som har arbetat åt Raj i över tio år och är mycket kompetent. Hon sköter bokföringen och tar fram månadsvisa och årsvisa finansiella rapporter. Men hon upplever att Raj tar hennes tjänster för givna. Han har inte höjt hennes lön de senaste tre åren. Ruby har två barn som hon vill ska gå på college, men är orolig för hur detta ska kunna finansieras.

Bilaga A

Kumar & Co.
Resultaträkning – upprättad av företagsledningen

	För räkenskapsåret som slutade den 31 december		
	20X2	**20X1**	**20X0**
Försäljning	231 540€	263 430€	212 818€
Kostnad för sålda varor	118 600	122 732	100 220
Bruttoresultat	112 940	140 698	112 598
Distributionskostnader	13 002	19 450	12 890
Administrationskostnader	71 532	91 318	68 101
Finansiella kostnader	6 480	0	0
Avskrivningar	11 541	6 871	5 020
	102 555	117 639	86 011
Resultat före skatt	10 385	23 059	26 587
Inkomstskatter	5 765	6 420	8 988
Nettoresultat	4 620€	16 639€	17 599€

Bilaga B

Kumar & Co.
Balansräkning – upprättad av företagsledningen

	Per 31 december		
	20X2	**20X1**	**20X0**
TILLGÅNGAR			
Omsättningstillgångar			
Likvida medel	1 255 €	10 822 €	6 455 €
Kundfordringar och övriga fordringar	67 750	65 110	34 100
Varulager	34 613	15 445	12 607
	103 618	91 377	53 162
Materiella anläggningstillgångar	54 430	22 468	20 216
	158 048 €	113 845 €	73 378 €
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Kortfristiga skulder			
Leverantörsskulder och andra skulder	53 100 €	48 820 €	36 500 €
Kortfristig del av räntebärande lån	4 000	0	0
	57 100	48 820	36 500
Långfristiga skulder			
Räntebärande lån	31 000	0	0
Eget kapital			
Emitterat kapital	10 580	10 580	10 580
Balanserad vinst	59 368	54 445	26 298
	158 048 €	113 845 €	73 378 €

3. Riskbedömning – Översikt

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

I denna guide delas revisionen upp i tre skilda delar – riskbedömning, hantering av risk och rapportering. Figuren på föregående sida sammanfattar de viktiga åtgärder som ingår i riskbedömningsfasen, tillsammans med deras syfte och den dokumentation som blir följden. I kapitlen som följer ges mer information om var och en av dessa aktiviteter.

Punkt	Mål i ISA
315.3	Revisorns mål är att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, på rapport- och påståendenivåerna genom att förstå företaget och dess miljö, inklusive företagets interna kontroll, för att skapa en grund för utformning och utförande av åtgärder med anledning av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

Ett enklare sätt att beskriva de tre delarna illustreras nedan.

Figur 3.0-1

* En ”händelse” är helt enkelt en affärsrisk eller risk för oegentligheter (se beskrivningar i del 1, kapitel 4, figur 4.2-2) som även omfattar de riskfaktorer som uppkommer på grund av avsaknad av intern kontroll för att motverka möjligheten för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.

De viktigaste stegen i revisionens riskbedömning, i den ordning de normalt utförs, visas i nedanstående figur.

Figur 3.0-2

De viktigaste begreppen som behandlas i riskbedömningen visas nedan.

Viktiga begrepp i riskbedömningsfasen	Del och kapitel
Intern kontroll	1 - 5
Påståenden i de finansiella rapporterna	1 - 6
Väsentlighet och revisionsrisk	1 - 7
Riskbedömning	1 - 8

4. Acceptera och fortsätta med uppdrag

Kapitelinnehåll	Relevant ISA/ISQC 1
Vägledning avseende åtgärder som krävs för att: • identifiera och bedöma riskfaktorer som är relevanta vid beslut om huruvida man ska acceptera eller avböja revisio nsuppdraget, och • komma överens om och dokumentera villkoren för uppdraget.	210, 220, 300 och ISQC 1

Figur 4.0-1

De viktigaste stegen i processen med att acceptera/fortsätta med uppdraget visas nedan.

Figur 4.0-2

Process med att acceptera/fortsätta med ett revisionsuppdrag

1 Mer information finns i del 2, kapitel 4.3.

Punkt	Mål i ISA
210.3	Revisorns mål är att endast acceptera eller fortsätta med ett revisionsuppdrag när man har kommit överens om grunden för hur det ska utföras, genom att (a) fastställa om det finns förutsättningar för en revision, och (b) bekräfta att det finns en gemensam förståelse av villkoren för revisionsuppdraget mellan revisorn och företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA/ISQC 1
ISQC 1.26	Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner för att acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag, avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det bara åtar sig eller behåller kundrelationer och uppdrag där revisionsföretaget (a) har kompetens att utföra uppdraget och den förmåga som krävs, däribland tid och resurser, för att göra det (se punkt A18, A23), (b) kan följa relevanta yrkesetiska krav, och (c) har övervägt kundens hederlighet och inte har någon information som skulle innebära att det drar slutsatsen att kunden inte är hederlig. (Se punkt A19–A20, A23.)
ISQC 1.27	Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva (a) att revisionsföretaget inhämtar sådan information som bedöms som nödvändig med hänsyn till omständigheterna innan ett uppdrag för en ny kund accepteras, vid beslut om att fortsätta med ett befintligt uppdrag och vid övervägande av om ett nytt uppdrag för en befintlig kund ska accepteras (se punkt A21, A23), (b) att revisionsföretaget, om en potentiell intressekonflikt identifieras när ett uppdrag från en ny eller befintlig kund accepteras, avgör om det är lämpligt att acceptera uppdraget, och (c) att revisionsföretaget, om problem har identifierats och revisionsföretaget ändå beslutar att acceptera eller fortsätta kundrelationen eller ett särskilt uppdrag, dokumenterar hur dessa problem löstes.
ISQC 1.28	Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avseende att behålla ett uppdrag och kundrelationen som behandlar sådana omständigheter där revisionsföretaget får information som skulle ha föranlett det att avböja uppdraget om den informationen hade varit tillgänglig tidigare. Sådana riktlinjer och rutiner ska innefatta övervägande av (a) det yrkesmässiga och juridiska ansvar som gäller med hänsyn till omständigheterna, däribland om det finns krav på att revisionsföretaget ska rapportera till den eller de personer som har utsett revisorn eller, i vissa fall, till tillsynsmyndigheter, och (b) möjligheten att avgå från uppdraget eller både uppdraget och kundrelationen. (Se punkt A21–A23.)
210.4	I ISA har nedanstående term följande betydelse: Förutsättningar för en revision – att företagsledningen använder ett godtagbart ramverk för finansiell rapportering vid upprättandet av de finansiella rapporterna samt att företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen är införstådd med den grundläggande förutsättningen för utförandet av en revision.
220.12	Den ansvariga revisorn ska förvissa sig om att ändamålsenliga rutiner har följts i fråga om att acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag och fastställa att riktiga slutsatser har dragits i det avseendet. (Se punkt A8–A9.)

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA/ISQC 1
220.13	Om den ansvariga revisorn inhämtar information som, om den varit tillgänglig tidigare, skulle ha lett till att företaget hade avböjt revisionsuppdraget, ska den ansvariga revisorn omedelbart informera revisionsföretaget om detta, så att företaget och den ansvariga revisorn kan vidta nödvändiga åtgärder. (Se punkt A9.)
300.13	Före en förstagångsrevision ska revisor (a) genomföra åtgärder som krävs enligt ISA 220 för att pröva om kundrelationen och revisionsuppdraget i fråga ska accepteras, och (b) kommunicera med den tidigare revisorn, om det är fråga om ett byte av revisor, enligt relevanta yrkesetiska krav. (Se punkt A20.)

4.1 Översikt

Ett av de viktigaste besluten som ett revisionsföretag kan fatta är att avgöra vilka uppdrag man ska acceptera eller vilka kundrelationer man vill behålla. Ett dåligt beslut kan leda till tid som inte kan faktureras, obetalda arvoden, ytterligare press på delägare och personal, förlust av anseende och, värst av allt, potentiella rättstvister.

ISQC 1 och ISA 220 kräver att revisionsföretag utvecklar, inför och dokumenterar sina kvalitetskontrollåtgärder med avseende på riktlinjerna för att acceptera och behålla kunder. Dessa riktlinjer och rutiner bör i bästa fall behandla den risknivå (risktolerans) och de egenskaper hos kunden (t.ex. bristande hederlighet hos företagsledningen, högriskbransch eller börsnoterat företag) som inte skulle vara godtagbara för revisionsföretaget.

Innan ett revisionsföretag beslutar om huruvida det ska acceptera eller behålla ett uppdrag måste revisorn:

- Fastställa om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering är godtagbart.
- Bedöma om revisionsföretaget kan följa relevanta yrkesetiska krav.
- Inhämta företagsledningens bekräftelse på att den är medveten om och förstår sitt ansvar för att
  - upprättandet av de finansiella rapporterna sker enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering,
  - den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, och
  - ge revisorn tillgång till all relevant information och alla ytterligare uppgifter som revisorn kan begära, plus obegränsad tillgång till personer inom företaget från vilka revisorn bedömer det nödvändigt att inhämta revisionsbevis.
- Utföra åtgärder för att acceptera eller att fortsätta med uppdraget. Dessa åtgärder liknar rutinerna för riskbedömning i del 1, kapitel 8. Resultaten (om uppdraget accepteras) kan senare användas som en del av riskbedömningen.

De första och efterföljande årens bedömningar av uppdragsrisken bidrar till att säkerställa att revisionsföretaget:

- Är oberoende och att det inte föreligger några intressekonflikter.
- Har nödvändig kompetens för att utföra arbetet med nödvändiga resurser och tillgänglig tid.
- Är villigt att godta riskerna med att utföra revisionen. Detta omfattar en bedömning av företagsledningens hederlighet och inställning till intern kontroll, branschtrender, de ändamålsenliga revisionsbevisens tillgänglighet och andra faktorer, t.ex. kundens förmåga att betala arvodet.
- Inte känner till ny information om en befintlig klient som skulle ha föranlett revisionsföretaget att avböja uppdraget om informationen hade varit tillgänglig tidigare.

ATT ÖVERVÄGA

Det kan finnas mycket små företag som kräver revision där ägaren/företagsledaren sköter företaget, har få (eller inga) formella dokumenterade kontroller, och därför kan sätta sig över praktiskt taget allt. Under sådana omständigheter måste revisorn fastställa om avsaknaden av kontrollåtgärder eller andra kontrollkomponenter innebär att det är omöjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Om så är fallet bör revisorn använda sitt professionella omdöme och avgöra om uppdraget bör avböjas eller om ett modifierat uttalande ska lämnas.

Faktorer att tänka på är bl.a.:

- Företagets kontrollmiljö. Exempel: är ägaren/företagsledaren pålitlig, kompetent och har han/hon en positiv inställning till intern kontroll?
- Går det att ta fram övergripande åtgärder och fortsatta granskningsåtgärder som på lämpligt sätt skulle motsvara de bedömda riskfaktorerna? Kan t.ex. substansgranskning användas för att fastställa att alla intäkter och skulder är korrekt bokförda i redovisningen?

4.2 Att acceptera uppdraget

Första steget i processen med att acceptera eller fortsätta med uppdraget är att bedöma revisionsföretagets möjlighet att utföra uppdraget och de risker det innebär. I följande figur beskrivs några möjliga frågeställningar.

Figur 4.2-1

Överväg	Frågeställningar
Företagets kvalitets-kontrollkrav	Vilka riktlinjer och rutiner finns det för att ge rimlig säkerhet att revisionsföretaget endast åtar sig eller fortsätter med kundrelationer där • revisionsföretaget kan uppfylla kraven i ISA och • riskerna med uppdraget ligger inom revisionsföretagets risktolerans?
Vilket arbete krävs?	• Vilken är revisionens karaktär samt inriktning och omfattning? • Vilket ramverk för redovisning ska användas? • Hur kommer revisors rapport och de finansiella rapporterna att användas? • Vilken (i tillämpliga fall) är den sista dagen för slutförandet av revisionen?

Har revisions-företaget den kompetens, de resurser och den tid som krävs?	• Har revisionsföretaget tillräckligt med personal med nödvändig kompetens och förmåga? • Har den personal revisionsföretaget utsett – kunskap om relevanta branscher eller granskningsobjekt, – erfarenhet av relevanta krav i lagar och andra författningar eller krav på rapportering, eller – möjlighet att på ett effektivt sätt skaffa sig nödvändiga färdigheter och kunskaper? • Finns det specialister tillgängliga vid behov? • Finns det i tillämpliga fall kvalificerade personer tillgängliga för att utföra uppdragsanknuten kvalitetskontroll? • Kan revisionsföretaget och den tillgängliga personalen (med hänsyn till tidskrav för andra kunder) slutföra uppdraget senast den sista dagen för rapportering?
Är revisions-företaget oberoende?	• Kan revisionsföretaget och uppdragsteamet uppfylla relevanta yrkesetiska krav och krav på oberoende? • I de fall intressekonflikter, brist på oberoende eller andra hot har identifierats – har ändamålsenliga åtgärder vidtagits för att eliminera sådana hot eller att minska dem till en godtagbar nivå genom tillämpliga motåtgärder, eller – har åtgärder vidtagits för att avgå från uppdraget? • Om det företag som revideras ingår i en större koncern kan koncernrevisionsteamet kräva viss granskning av enhetens finansiella information. I sådana fall bör koncernrevisionsteamet först skaffa sig en förståelse av – om revisorn för enheten förstår och kommer att uppfylla de yrkesetiska krav (inklusive oberoende) som är relevanta för koncernrevisionen – den professionella kompetensen hos revisorn för enheten, – om koncernrevisionsteamet kommer att kunna delta i det arbete som revisorn för enheten utför i den utsträckning som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, – om revisorn för enheten verkar i en rättslig miljö där revisorer övervakas aktivt.

Är de berörda riskerna godtagbara?	• När det gäller nya uppdrag, har revisionsföretaget haft kontakt (enligt kraven i ISA 300.13) med den tidigare revisorn för att fastställa om det finns skäl till att inte acceptera uppdraget? • Har revisionsföretaget genomfört en Internetsökning och haft diskussioner med personalen och andra externa parter (t.ex. banktjänstemän) för att identifiera eventuella skäl till varför revisionsföretaget inte skulle acceptera uppdraget? • Vilka är företagets värderingar (”signaler från ledningen”) och framtida mål? • Hur kompetent är företagets högsta ledning och personalen? • Finns det svåra eller tidskrävande frågor att hantera (redovisningsprinciper, uppskattningar, att lagar följs osv.)? • Vilka förändringar har skett under perioden som påverkar uppdraget (affärstrender och -satsningar, personalförändringar, finansiell rapportering, IT-system, köp/försäljning av tillgångar, föreskrifter osv.)? • Finns det stort medieintresse och intresse för offentlig insyn? • Har företaget god ekonomi och klarar det att betala revisionsföretagets arvoden? • Kommer företaget att hjälpa revisionsföretaget att inhämta information och upprätta uppställningar, analys av kontosaldon, tillhandahålla datafiler osv.?
Är kunden pålitlig?	• Finns det begränsningar i revisionens inriktning och omfattning, som t.ex. orealistiska leveranstider eller oförmåga att inhämta nödvändiga revisionsbevis? • Finns det skäl (eller en aktuell händelse) som kan leda till tvivel om hederligheten hos företagets huvudägare, företagsledning eller styrelse? Överväg företagets verksamhet, inklusive affärsmetoder, verksamhetens anseende, och bakgrund när det gäller etiska överträdelser eller överträdelser av lagen. • Finns det tecken på att kunden kan vara inblandad i penningtvätt eller annan brottslig verksamhet? • Vilken identitet och vilket renommé har företagets närstående? • Har företagsledningen en negativ inställning till intern kontroll och en aggressiv inställning till tolkning av redovisningsstandarder? Överväg företagskulturen, organisationsstrukturen, risktolerans, transaktioners komplexitet osv.

Bakgrundskontroll

För att säkerställa att den information som har inhämtats från företaget är korrekt, överväg vilken information från externa parter som kan inhämtas för att bekräfta viktiga delar av riskbedömningen. Detta enkla steg kan förhindra problem senare. Exempel är information från källor som tidigare finansiella rapporter, självdeklarationer, kreditrapporter och möjligen (efter medgivande från den presumtiva kunden) diskussioner med viktiga rådgivare, t.ex. banktjänstemän osv.

ATT ÖVERVÄGA

Innan extern part kontaktas och information om en presumtiv kund inhämtas, ska åtgärder vidtas för att säkerställa att alla enskilda delägare och medarbetare känner till

- revisionsföretagets rutiner för att skydda konfidentiell information om kunder
- krav i lagstiftning om personlig integritet och
- krav i tillämplig etisk kod.

När beslut har fattats om att acceptera eller fortsätta uppdraget är nästa steg att:

- fastställa om det finns förutsättningar för en revision, och
- bekräfta att det finns en gemensam förståelse av villkoren för revisionsuppdraget mellan revisorn och företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen.

4.3 Förutsättningar för en revision

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
210.6	För att fastställa om det finns förutsättningar för en revision ska revisorn (a) fastställa om det ramverk för finansiell rapportering som ska användas vid upprättandet av de finansiella rapporterna är godtagbart, och (se punkt A2–A10) (b) inhämta företagsledningens bekräftelse av att den är medveten om och förstår sitt ansvar (se punkt A11–A14, A20) (i) för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och där så är relevant, att de ger en rättvisande bild (se punkt A15), (ii) för den interna kontroll som företagsledningen bedömer nödvändig för upprättandet av finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig sådana beror på oegentligheter eller på fel (se punkt A16–A19), (iii) för att förse revisorn med a. tillgång till all information som företagsledningen har kännedom om och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat, b. ytterligare information som revisorn kan begära från företagsledningen för revisionens syfte, och c. obegränsad tillgång till de personer inom företaget som revisorn bedömer det som nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

Figur 4.3-1

Överväg	Frågeställningar
Finns de nödvändiga förutsättningarna för revisionen?	Är ramverket för finansiell rapportering (t.ex. IFRS eller ett lokalt ramverk) som ska användas vid upprättandet av de finansiella rapporterna godtagbart? Faktorer att tänka på är bl.a. • företagets karaktär (affärsdrivande företag, företag i den offentliga sektorn eller ideell organisation) • syftet med de finansiella rapporterna (allmänt syfte eller specifikt för vissa användare) • de finansiella rapporternas karaktär (fullständiga finansiella rapporter eller en enskild finansiell rapport) • om lag eller annan författning föreskriver det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Är företagsledningen medveten om och förstår sitt ansvar för: • att upprätta de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, och där så är relevant, att de ger en rättvisande bild • den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel • att ge revisorn – tillgång till alla relevant information, som bokföring, dokumentation och annat, – ytterligare information som revisorn kan begära från företagsledningen för revisionens syfte (t.ex. skriftliga uttalanden), och – obegränsad tillgång till personer inom företaget för att inhämta nödvändiga revisionsbevis?
Finns det en begränsning i revisionens inriktning och omfattning?	Har företagsledningen eller styrelsen infört någon begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning? Detta kan röra sig om orealistiska leveranstider, att inte acceptera att vissa av revisionsföretagets medarbetare utför arbetet och neka åtkomst till lokaler, viktiga medarbetare eller relevanta dokument. Om en sådan begränsning skulle leda till att revisorn avstår från att uttala sig, bör revisionsföretaget inte acceptera uppdraget om det inte är skyldigt enligt lag eller annan författning att fortsätta med uppdraget.

Om företagsledningen inte accepterar och bekräftar sitt ansvar enligt angivet i ISA 210.6 (b) ovan eller om ramverket för finansiell rapportering inte är godtagbart, ska revisorn enligt ISA 210.8 inte acceptera uppdraget om han eller hon inte är skyldig enligt lag eller annan författning att fortsätta med uppdraget.

4.4 Avtala villkoren för uppdraget

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
210.7	Om företagsledningen eller styrelsen i villkoren för det föreslagna revisionsuppdraget begränsar inriktningen och omfattningen av revisorns arbete på ett sådant sätt att revisorn anser att begränsningen kommer att leda till att han eller hon avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn inte acceptera ett sådant begränsat uppdrag som ett revisionsuppdrag, såvida det inte krävs i lagar och andra författningar.
210.9	Revisorn ska avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt (se punkt A21).
210.10	Förutom i de fall som nämns i punkt 11 ska de avtalade villkoren för revisionsuppdraget dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal och ska innefatta (se punkt A22–A25) (a) syftet med samt inriktningen och omfattningen av revisionen av de finansiella rapporterna, (b) revisorns ansvar, (c) företagsledningens ansvar, (d) identifiering av det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering för upprättandet av de finansiella rapporterna, och (e) hänvisning till den förutsedda formen för och det förutsedda innehållet i alla rapporter som ska lämnas av revisorn och ett uttalande om att det kan finnas omständigheter under vilka en rapport kan skilja sig från den förutsedda formen och det förutsedda innehållet.
210.11	Om det i lag eller annan författning i tillräcklig detalj fastställs vilka villkor som gäller för det revisionsuppdrag som avses i punkt 10, behöver revisorn inte dokumentera dem i ett skriftligt avtal förutom för det faktum att han eller hon har konstaterat att en sådan lag eller annan författning är tillämplig och att företagsledningen är medveten om och förstår sitt ansvar enligt punkt 6 b. (Se punkt A22, A26–A27.)
210.12	Om lag eller annan författning fastställer företagsledningens ansvar på liknande sätt som i punkt 6 b, kan revisorn göra bedömningen att lagen eller författningen enligt hans eller hennes bedömning omfattar ansvar som till sin innebörd motsvarar det ansvar som beskrivs i punkt 6 b. För sådant likvärdigt ansvar kan revisorn använda ordalydelsen i den lagen eller författningen för att beskriva detta ansvar i det skriftliga avtalet. För ansvar som inte fastställs i lagar och andra författningar på ett sådant sätt att dess innebörd är likvärdig, ska beskrivningen i punkt 6 b användas i det skriftliga avtalet. (Se punkt A26.)
210.13	Vid återkommande revisionsuppdrag ska revisorn bedöma om det finns omständigheter som gör att villkoren för revisionsuppdraget behöver ändras och om det är nödvändigt att påminna företaget om de gällande uppdragsvillkoren. (Se punkt A28.)
210.14	Revisorn ska inte gå med på en ändring i villkoren för revisionsuppdraget om den inte kan motiveras på ett rimligt sätt. (Se punkt A29–A31.)
210.15	Om det begärs av revisorn att han eller hon, före slutförandet av revisionen, ska ändra revisionsuppdraget till ett uppdrag där revisorn uttalar sig med en lägre grad av säkerhet, ska han eller hon avgöra om detta har motiverats på ett rimligt sätt. (Se punkt A32–A33.)
210.16	Om villkoren för revisionsuppdraget ändras, ska revisorn och företagsledningen komma överens om och dokumentera de nya uppdragsvillkoren i ett uppdragsbrev eller någon annan passande form av skriftligt avtal.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
210.17	Om revisorn inte kan gå med på en ändring av villkoren för revisionsuppdraget och företagsledningen inte tillåter honom eller henne att fortsätta det ursprungliga revisionsuppdraget, ska revisorn (a) avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämpliga lagar och andra författningar, och (b) fastställa om han eller hon har en avtalsenlig eller annan förpliktelse att rapportera omständigheterna till andra parter, t.ex. styrelse, ägare eller tillsynsmyndigheter.

Obs! Punkt 18–22 i ISA 210 innehåller några ytterligare överväganden i fråga om accepterande av uppdraget, t.ex. avseende fall där redovisningsstandarder stöds i lagar och andra författningar och där redovisningsstandarder föreskrivs i lagar och andra författningar.

För att säkerställa att företagsledningen och revisorn tydligt förstår uppdragsvillkoren bör ett uppdragsbrev (eller annan lämplig form av skriftligt avtal) tas fram och avtalas med lämpliga representanter för företagsledningen. För att undvika eventuella missförstånd bör uppdragsbrevet upprättas och undertecknas innan arbetet med uppdraget inleds.

Även i länder där revisionens syfte, inriktning och omfattning samt skyldigheterna fastställs i lagstiftningen, kan ett uppdragsbrev ändå vara bra för att informera kunder om deras speciella roller och ansvarsområden.

Ett exempel på ett uppdragsbrev som bygger på exemplet i ISA 210 ingår i materialet till fallstudien som följer.

Uppdragsbrevet bör innehålla det som uppges nedan.

Figur 4.4-1

Villkor	Beskrivning
Syftet, ramverket för redovisning, inriktning och omfattning samt typen av revisors rapport till följd av revisionen av de finansiella rapporterna	• Det ramverk för redovisning som ska användas. • Syftet med revisionen av de finansiella rapporterna och den förväntade typen av revisors rapport eller annan kommunikation. Dessutom, omständigheterna då en rapport kan komma att skilja sig från sin förväntade utformning och sitt förväntade innehåll. • Revisionens inriktning och omfattning, inklusive hänvisning till tillämpliga lagar och andra författningar, ISA samt uttalanden från yrkesorganisationer i yrkesetiska och andra frågor som revisorn följer. • Andra parter till vilka en rapport måste avges (t.ex. en tillsynsmyndighet).
Revisorns ansvar	• Att utföra revisionen enligt ISA (International Standards on Auditing). • Förståelse för att det, på grund av de inneboende begränsningarna i en revision och i intern kontroll, finns en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter inte upptäcks, även om revisionen planeras och utförs på rätt sätt enligt ISA.

Företags-ledningens ansvar	• Upprätta de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och utforma och genomföra sådan intern kontroll som den bedömer som nödvändig för att kunna upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. • Acceptera uppdragsvillkoren enligt beskrivningen i uppdragsbrevet. • Ge obegränsad tillgång till all den bokföring, dokumentation och annan information som behövs för revisionen. • Ge obegränsad tillgång till personer inom företaget. • Bekräfta revisorns förväntan att få skriftlig bekräftelse från företagsledningen på de uttalanden som den har gjort i samband med revisionen. • Företagsledningens medgivande att informera revisorn om sådana fakta som kan påverka de finansiella rapporterna och som företagsledningen kan komma att upptäcka under perioden från datumet för revisors rapport till det datum då de finansiella rapporterna utfärdas.

Övriga frågor som kan ingå i uppdragsbrevet visas nedan.

Figur 4.4-2

Villkor	Beskrivning
Hur revisionen kommer att utföras, eventuell lösning av tvist, skyldigheter och arvoden	Ta upp arrangemang avseende: • Planering och utförande av revisionen, inklusive uppdragsteamets sammansättning och information om vilka (om sådana finns) utkast till finansiella rapporter eller andra arbetspapper som ska upprättas av kunden, tillsammans med de datum då revisorn behöver dem. • Andra revisorer och specialisters inblandning. • Den tidigare revisorns inblandning, i förekommande fall, när det gäller ingående balanser. • Övriga upplysningar: – Varje begränsning av revisorns ansvarsskyldighet när sådan begränsning är möjlig. – Grunden för beräkning av arvode och hur arvodet kommer att faktureras. – Revisionsföretagets alla förpliktelser att tillhandahålla arbetspapper till andra parter. – Hänvisning till eventuella ytterligare överenskommelser mellan revisorn och kunden, eller andra eventuella brev eller rapporter som revisorn räknar med att lämna till kunden. Kunden ska bekräfta uppdragsvillkoren genom att erkänna mottagandet av uppdragsbrevet.

Uppdatering av uppdragsbrevet

Om inga förändringar har skett ska revisorn bedöma om det finns behov av att påminna företaget om de gällande uppdragsvillkoren. Uppdragsvillkoren kan bekräftas på nytt när revisorn anlitas igen, utan att ett nytt brev behöver utfärdas varje år.

Uppdragsbrevet måste ändras när omständigheterna förändras. Frågor som kan utgöra förändrade omständigheter är bl.a. om:

- Uppdragsvillkoren har ändrats eller är speciella.
- Det nyligen har skett förändringar i företagets högsta ledning.
- Det har skett en betydelsefull ägarförändring.
- Företagets verksamhet har förändrats betydligt i fråga om karaktär eller omfattning.
- Rättsliga krav eller myndighetskrav har förändrats.
- Det har skett en förändring i det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de finansiella rapporterna.
- Det har skett en förändring i andra rapporteringskrav.
- Det finns tecken på att företagsledningen har missuppfattat revisionens syfte eller inriktning och omfattning.

Ändring i villkoren för revisionsuppdraget

Om företagsledningen begär ändring i uppdragsvillkoren bör revisorn överväga om denna begäran är rimligt motiverad samt effekterna på uppdragets inriktning och omfattning. En rimlig motivering kan vara en förändring i kundens omständigheter eller ett missförstånd om karaktären på den ursprungliga tjänsten.

En ändring är inte rimlig om den motiveras av frågor som har uppkommit under revisionen. Detta kan vara information som inte stöder företagsledningens uttalanden, oförmåga att inhämta viss information för revisionen (vilket skulle begränsa revisionens inriktning och omfattning) eller bevis som på andra sätt är otillfredsställande. Ett exempel kan vara när revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende utgående varulager, och företaget ber att revisionsuppdraget ska ändras till översiktlig granskning för att undvika ett uttalande med reservation eller att revisorn avstår från att uttala sig. Om ändringen i villkoren är rimlig, kommer ett ändrat uppdragsbrev eller någon annan passande form av skriftligt avtal att upprättas. Men om revisorn inte kan gå med på den föreslagna ändringen av villkoren och företagsledningen inte tillåter honom eller henne att fortsätta det ursprungliga revisionsuppdraget måste revisorn:

- Avgå från revisionsuppdraget, där detta är möjligt enligt tillämpliga lagar eller andra författningar.
- Fastställa om han eller hon har en avtalsenlig eller annan förpliktelse att rapportera omständigheterna till andra parter, t.ex. styrelse, ägare eller tillsynsmyndigheter.

4.5 Fallstudier – acceptera och behålla en kund

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna

Under förutsättning att detta är ett pågående revisionsuppdrag bör delägaren eller den under delägaren uppdragsansvariga i revisionsföretaget göra förfrågningar för att identifiera och bedöma eventuella nya eller ändrade riskfaktorer som är relevanta för beslutet att fortsätta med revisionsuppdraget. Gör t.ex. nedanstående förfrågningar.

Obs! I allmänhet har en mer strukturerad ansats (checklistor osv.) använts för att dokumentera revisionsbevisen för Dephta Furniture och en mindre strukturerad ansats (användning av PM osv.) för Kumar. Det är enbart för att visa på olika dokumentationsalternativ. Det utesluter inte att PM skulle kunna användas i revisionen av Dephta eller checklistor i revisionen av Kumar. Valet av hur efterlevnaden av ISA ska dokumenteras är en fråga om professionell bedömning som bör diskuteras under planeringen av revisionen.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Acceptera och behålla kunder

Exempel på frågor.

• Har de nödvändiga förutsättningarna för revisionen uppfyllts?	*Dephtas finansiella rapporter upprättas av företagsledningen enligt IFRS.* *Uppdragsbrevet har undertecknats, och företagsledningen har bekräftat sitt ansvar för att:* • *Tillhandahålla all begärd information.* • *Ge obegränsad tillgång till personal.* • *Utforma och införa den interna kontroll som företagsledningen bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.*
• Har kraven avseende att acceptera/behålla kunden i revisionsföretagets handbok för kvalitetskontroll uppfyllts?	*Ja. Se riktlinjerna XX och YY i vår handbok för kvalitetskontroll.*
• Har något ändrats i villkoren eller kraven för revisionsuppdraget?	*Nej.*
• Eventuella problem som rör oberoende eller intressekonflikter? Beakta familjeförhållanden/ personliga förhållanden med nyckelpersoner hos kunden, andra tjänster än revision, t.ex. bokföring, ekonomiska intressen och andra affärsrelationer.	*Det enda som noterades var att en medarbetare köpt flera sovrumsmöbler från Dephta. Han betalade listpriset. Detta betraktas inte som ett hot mot vårt oberoende.*
• Finns det omständigheter som kan leda till tvivel på ägarnas hederlighet? Beakta fällande domar, myndighetsåtgärder/sanktioner, misstanke om eller bekräftelse på olagliga handlingar, polisundersökningar och eventuell negativ publicitet.	*Nej. Emellertid fick Parvin (dotter till kundens affärsrådgivare) lite negativ publicitet i juli. Hon var rådgivare vid en fastighetsaffär där statstjänstemän anklagades för att ha tagit emot mutor av byggföretag. Detta har också noterats i vår lista över riskfaktorer i samband med revisionen.*
• Finns det områden som kräver specialkunskaper?	*Vi kommer att låta David (som är kunnig på IT-området) gå igenom kontrollerna som rör Internetförsäljningen.*
• Har revisionsföretaget kapacitet i fråga om tid, kompetens och resurser för att slutföra uppdraget enligt standarder för yrkesutövningen och revisionsföretagets standarder?	*Ja. Se den planerade budgeten.*
• Har det identifierats något vid tidigare revisioner och andra uppdrag för det här företaget, som behöver behandlas?	*Behov av genomgång av de allmänna IT-kontrollerna mot bakgrund av beslutet att acceptera försäljning via Internet.*
• Finns det några nya omständigheter som skulle öka risken med uppdraget?	*Nej. Företagsledningen har en positiv inställning till intern kontroll.*
• Kan kunden fortsätta att betala våra arvoden?	*Ja.*

Slutsats

Total bedömning av risken med uppdraget = låg

Vi bör fortsätta med den här kunden.

Sang Jun Lee

Uppdragsvillkoren bör skrivas in i ett brev enligt nedan.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 oktober 20X2

Suraj Dephta, verkställande direktör
Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street
North Cabetown
Förenade territorierna
123-50214

Bäste Suraj Dephta!

Ni har begärt att vi ska utföra revision av Dephta Furnitures finansiella rapporter, vilka består av balansräkningen per den 31 december 20X2 och resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen för året, en sammanfattning av betydelsefulla redovisningsprinciper samt andra upplysningar. Vi tackar för uppdraget och bekräftar genom detta brev att vi har åtagit oss revisionsuppdraget och hur vi har förstått detta. Vår revision utförs med syftet att vi ska göra ett uttalande om de finansiella rapporterna.

Vårt ansvar
Vi ska utföra revisionen enligt International Standards on Auditing. Dessa standarder kräver att vi följer yrkesetiska krav samt planerar och utför revisionen för att uppnå rimlig säkerhet om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innebär att genom olika åtgärder inhämta revisionsbevis rörande belopp och annan information i de finansiella rapporterna. Valet av åtgärder grundas på revisorns bedömning, bland annat bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel. En revision innefattar också en utvärdering av ändamålsenligheten i de redovisningsprinciper som har använts och av rimligheten i företagsledningens uppskattningar i redovisningen, liksom en utvärdering av den övergripande presentationen av de finansiella rapporterna.

På grund av de inneboende begränsningarna i en revision och i intern kontroll finns det en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter inte upptäcks, även om revisionen planeras på rätt sätt och utförs enligt ISA.

Vid riskbedömningen beaktar vi de delar av den interna kontrollen som är relevanta för företagets upprättande av de finansiella rapporterna i syfte att utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att uttala oss om effektiviteten i företagets interna kontroll. Men vi kommer att skriftligen informera er om betydande brister i den interna kontrollen som vi har upptäckt under revisionen och som är relevanta för revisionen av de finansiella rapporterna.

Om inte oväntade svårigheter uppstår kommer vår rapport huvudsakligen att ha följande form:

[Form för och innehåll i revisors rapport är inte återgiven.]

Formen för och innehållet i revisors rapport kan behöva ändras mot bakgrund av våra iakttagelser under revisionen.

Företagsledningens ansvar
Vår revision utförs grundat på att företagsledningen och styrelsen är medvetna om och förstår att de har ansvar:

(a) För att upprätta finansiella rapporter som ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards.
(b) För sådan intern kontroll som företagsledningen bedömer som nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.
(c) För att ge oss
    (i) tillgång till all information som ni har kännedom om och som är relevant för att upprätta de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat,
    (ii) ytterligare information som vi kan komma att begära från er för revisionen,
    (iii) obegränsad tillgång till de personer inom företaget som vi bedömer att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.

I vår revision kommer vi att begära skriftlig bekräftelse från företagsledningen och i tillämpliga fall styrelsen rörande de uttalanden som har gjorts till oss i samband med revisionen.

Vi ser fram emot ett förtroendefullt samarbete med er personal under vår revision.

Arvoden
Vårt arvode, som vi fakturerar löpande, bygger på nedlagd tid och utlägg. Enskilda timtaxor kan variera beroende på graden av ansvar och den erfarenhet och skicklighet som behövs.

Innehållet i detta brev gäller även för kommande perioder om uppdraget inte avslutas, ändras eller ersätts av nytt brev.

Vänligen underteckna och returnera den bifogade kopian av detta brev för att därmed bekräfta och samtycka till förutsättningarna för vår revision av de finansiella rapporterna.

Med vänlig hälsning,

_____
Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Godkänt för Dephta Furniture, Inc. av

_____
Suraj Dephta
verkställande direktör
1 november, 20X2

Fallstudie B – Kumar & Co.

Acceptera och behålla kunder

Under förutsättning att detta är ett pågående revisionsuppdrag kan förfrågningarna för att identifiera och bedöma eventuella nya eller ändrade riskfaktorer dokumenteras i ett PM enligt nedan.

PM om fortsatt kundrelation – Kumar & Co.

15 oktober 20X2

Vi talade med kunden, Raj Kumar, den 15 september 20X2 för att fastställa om vi skulle acceptera uppdraget.

Frågor som kom upp:

- Raj vill ha en revisors rapport för de finansiella rapporterna för Kumar & Co. enligt IFRS.
- Vi har övervägt alla potentiella hot mot vårt oberoende (enligt avsnitt 290 i IFACs etiska kod) och har inte identifierat några.
- Inget nytt har inträffat som kan leda till frågor rörande ägarens hederlighet.
- Verksamheten liknar den för föregående period, även om Rajs frånvaro från den dagliga verksamheten innebär fler möjligheter till oegentligheter. Vi bör överväga om vi ska utöka vår substansgranskning i år för att hantera potentiella risker för oegentligheter.
- Det behövs inga ytterligare specialister och revisionen kan genomföras av samma personer som förra perioden.

Två möjliga frågor avseende den här perioden:

- Företaget har upplevt en minskad efterfrågan på produkter från sin viktigaste kund, Dephta.
- Raj har ägnat mycket av sin uppmärksamhet åt personliga familjeangelägenheter. Under revisionen bör vi säkerställa att bokföring och räkenskapsmaterial är aktuella och att det inte har uppstått några oupptäckta fel. Detta kan också skapa en risk för oegentligheter.

Total bedömning av risken med uppdraget = måttlig

Vi kommer att acceptera det här uppdraget för den aktuella perioden.

Sang Jun Lee

Uppdragsvillkoren bör skrivas in i ett brev som kan vara mycket likt det ovanstående exemplet avseende fallstudie A, Dephta Furniture Inc.

5. Övergripande revisionsstrategi

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Beskrivning av stegen i utarbetandet av en övergripande plan och strategi för revisionen.	300

Figur 5.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Mål i ISA
300.4	Revisorns mål är att planera revisionen så att den utförs på ett ändamålsenligt sätt.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
200.15	Revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision, och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.
300.5	Den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet ska medverka i planeringen av revisionen och bland annat planera och delta i uppdragsteamets diskussion. (Se punkt A4.)
300.7	Revisorn ska upprätta en övergripande revisionsstrategi som fastställer revisionens omfattning, tidpunkt och inriktning och som ger vägledning för arbetet med granskningsplanen.
300.8	När den övergripande revisionsstrategin upprättas ska revisorn (a) identifiera de särskilda förhållanden i uppdraget som avgränsar dess omfattning och inriktning, (b) fastställa uppdragets rapporteringsmål för att kunna planera tidpunkten för revisionen och vilken typ av kommunikation som krävs, (c) beakta de faktorer som enligt revisorns professionella bedömning har betydelse för ledningen av uppdragsteamets arbete, (d) beakta resultaten av det inledande uppdragsarbetet och, i tillämpliga fall, om kunskapen från andra uppdrag som den ansvariga revisorn har utfört åt företaget är relevant, och (e) fastställa vilka och hur omfattande resurser som krävs för att utföra uppdraget samt när arbetet ska utföras. (Se punkt A8–A11.)
300.9	Revisorn ska utarbeta en granskningsplan som ska innehålla en beskrivning av (a) karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning, enligt vad som fastställs i ISA 315, (b) karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning på påståendenivån, enligt vad som fastställs i ISA 330, (c) andra planerade granskningsåtgärder som måste genomföras för att uppdraget ska följa ISA. (Se punkt A12.)
300.10	Revisorn ska under revisionens gång vid behov uppdatera och ändra den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen. (Se punkt A13.)
300.11	Revisorn ska planera karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av ledning och övervakning av uppdragsteamets medlemmar samt genomgång av deras arbete. (Se punkt A14–A15.)

5.1 Översikt

Planering är viktigt för att säkerställa att uppdraget utförs på ett effektivt och ändamålsenligt sätt och att revisionsriskerna har minskats till en godtagbart låg nivå.

Planeringen är inte en separat del av en revision. Den är en löpande process som börjar strax efter att den förra revisionen avslutades och fortsätter tills den aktuella revisionen avslutas.

Fördelarna med planering av en revision visas i figuren nedan.

Figur 5.1-1

Fördelar med planering av revisionen	• Medlemmarna i teamet lär sig av delägarens och andra nyckelpersoners erfarenheter/insikter.
	• Uppdraget organiseras, bemannas och sköts korrekt.
	• Man utnyttjar erfarenheter från tidigare perioders uppdrag och andra uppdrag.
	• Viktiga granskningsområden ägnas vederbörlig uppmärksamhet.
	• Potentiella problem identifieras och kan lösas i god tid.
	• Dokumentationen för revisionsakten gås igenom utan onödiga dröjsmål.
	• Arbete som utförs av andra samordnas (andra revisorer, specialister osv.).

Planering av revisionen sker på två nivåer, enligt figuren nedan.

Figur 5.1-2

ATT ÖVERVÄGA

Det sägs ofta att en timme som ägnas åt planering kan spara in fem timmar vid utförandet. En välplanerad revision säkerställer att revisionsarbetet inriktas på att hantera områden med hög risk, att onödiga granskningsåtgärder inte utförs, och att personalen som utför revisionen vet vad som förväntas av dem.

Utarbetandet av den övergripande revisionsstrategin börjar när uppdraget inleds och färdigställs och uppdateras mot bakgrund av information som bygger på:

- Tidigare erfarenheter av företaget.
- Inledande arbete (acceptera och behålla en kund).
- Diskussioner med kunden om eventuella förändringar sedan den förra perioden och aktuellt rörelseresultat.
- Övriga uppdrag som har utförts för kundens räkning under perioden.
- Uppdragsteamets diskussioner och möten.
- Andra externa källor, t.ex. artiklar i dagstidningar eller på Internet.
- Ny information som har inhämtats, misslyckade granskningsåtgärder eller nya omständigheter som påträffats under revisionen som förändrar de tidigare planerade strategierna.

Den utförliga granskningsplanen påbörjas något senare när den särskilda riskbedömningen har planerats och när det finns tillräckligt med information om bedömda risker för att ta fram ändamålsenliga granskningsåtgärder. Kraven på utformning av en utförlig granskningsplan behandlas i del 2, kapitel 16.

Den tid som krävs för att ta fram en övergripande revisionsstrategi varierar beroende på:

- Företagets storlek och komplexitet.
- Uppdragsteamets sammansättning och storlek. Mindre revisioner har mindre team, vilket förenklar planering, samordning och kommunikation.
- Tidigare erfarenheter av företaget.
- Omständigheter som påträffas under utförandet av revisionen.

ATT ÖVERVÄGA

Revision av små företag görs ofta av mycket små uppdragsteam. Detta förenklar samordning och kommunikation mellan teammedlemmarna och utarbetandet av den övergripande revisionsstrategin blir mindre komplicerad. Dokumentationen för små företag kan vara i form av ett kort PM som innefattar:

- Uppdragets karaktär och tidpunkt.
- Identifierade frågor i den revision som just har slutförts.
- Vad som har förändrats under den aktuella perioden.
- Eventuella uppdateringar som krävs i den övergripande revisionsstrategin och den utförliga granskningsplanen.
- Särskilda ansvarsområden för alla medlemmar i uppdragsteamet.

Planering av den aktuella perioden kan inledas med ett kort PM som har upprättats i slutet av den föregående revisionen. Men PM:et måste uppdateras för den aktuella perioden, mot bakgrund av diskussioner med ägaren/företagsledaren och resultaten av uppdragsteamets möten.

5.2 Utarbetande av en övergripande revisionsstrategi

Den övergripande revisionsstrategin är en redogörelse för de viktigaste besluten som har ansetts nödvändiga för att på ett riktigt sätt kunna planera revisionen och för att ta upp betydelsefulla frågor med uppdragsteamet. Strategin dokumenterar de beslut som fattas vid genomförandet av de planeringssteg som visas i figuren nedan. Lägg märke till att vissa delar av riskbedömning och fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras dokumenteras i den detaljerade granskningsplanen.

Figur 5.2-1

Grundläggande steg	Beskrivning
Komma i gång	• Utför det inledande arbetet (acceptera/behålla kunden och fastställa uppdragsvillkoren). • Samla in relevant information om företaget, t.ex. aktuella rörelseresultat, resultat från tidigare uppdrag och betydelsefulla förändringar under den aktuella perioden. • Anvisa medarbetare till uppdraget, däribland, i tillämpliga fall, den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget och eventuella specialister som kan behövas. • Planera uppdragsteamets möte (inklusive den ansvariga revisorn) för att diskutera känsligheten för väsentliga felaktigheter (inklusive oegentligheter) i de finansiella rapporterna. • Fastställ lämpliga tidsramar (datum) när alla delar av revisionsarbetet ska utföras (inventering, riskbedömning, externa bekräftelser, bokslutsgranskningen och möten för att diskutera revisionsresultaten).
Riskbedömning och åtgärder	• Fastställ väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet samt arbetsväsentlighet. • Fastställ karaktären på och omfattningen av den riskbedömning som krävs och vem som ska utföra den. • När risken har bedömts på rapportnivån, ta fram lämpliga övergripande åtgärder (se del 1, kapitel 9). Ta också med hur riskerna påverkar de fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras. • Ge styrelsen en översikt över revisionens planerade inriktning och omfattning. • Uppdatera och ändra vid behov strategin och granskningsplanen mot bakgrund av nya omständigheter.

När riskerna för väsentliga felaktigheter har identifierats och bedömts, kan den övergripande strategin (inklusive tidpunkt, personal och övervakning) slutföras och den utförliga granskningsplanen kan utarbetas. Den utförliga planen innehåller de fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras på påståendenivån, t.ex. hantering av de identifierade och bedömda riskerna.

När arbetet påbörjas kan den övergripande strategin och utförliga planen behöva ändras för att hantera nya omständigheter, iakttagelser under revisionen och annan information som har inhämtats. Sådana ändringar ska tillsammans med skälen till dem dokumenteras i revisionsdokumentationen, t.ex. i den övergripande revisionsstrategin eller granskningsplanen.

Den övergripande strategin dokumenterar relevanta frågor, t.ex. de som anges nedan.

Figur 5.2-2

Dokument	Beskrivning
Uppdragets egenskaper	• Det ramverk för finansiell rapportering som ska användas. • Ytterligare rapporter som krävs, t.ex. fristående finansiella eller branschspecifika krav (från tillsynsmyndigheter eller andra). • Eventuellt behov av specialiserad kunskap eller expertis för att hantera komplicerade och speciella granskningsområden och granskningsområden med hög risk. • Revisionsbevis som krävs från servicebyrån. • Användning av bevis som har inhämtats vid tidigare revisioner (t.ex. riskbedömning och granskning av kontroller). • Informationsteknikens effekt på granskningsåtgärder (tillgänglighet till information och användning av datorstödda revisionstekniker). • Behov av att innefatta en viss oförutsägbarhet vid genomförandet av granskningsåtgärder. • Tillgänglighet till personal på företaget samt information.
Rapporteringsmål	• Företagets tidsplan för rapportering. • Tidpunkter för möten med företagsledningen och styrelsen för att diskutera: – karaktären på, tidpunkten för och omfattning av revisionsarbetet. Detta kan omfatta datum för inventering, externa bekräftelser, rapportering från den löpande granskningen och andra åtgärder som krävs. – revisionsarbetets status under uppdragets gång, – revisors rapport och annan kommunikation, t.ex. brev till företagsledningen. • Tidpunkten för möten/kommunikation bland uppdragsteamets medlemmar för att diskutera: – riskfaktorer i företaget (affärsrisk och risk för oegentligheter), – karaktären på, tidpunkten för och omfattningen på arbetet som ska utföras, – genomgång av utfört arbete, – övrig kommunikation med externa parter.

Dokument	Beskrivning
Betydelsefulla faktorer	• Väsentlighet (övergripande, särskilda områden i finansiella rapporter och arbetsväsentlighet). • Preliminär riskbedömning på den övergripande nivån för de finansiella rapporterna och effekten på revisionen. • Preliminär identifiering av: – betydande och väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar, – områden där risken för väsentliga felaktigheter kan vara högre. • Hur uppdragsteamets medlemmar ska påminnas om att ifrågasätta och vara professionellt skeptiska när de samlar in och bedömer revisionsbevis. • Relevanta resultat från tidigare revisioner, däribland identifierade brister i kontroller och hur de har åtgärdats. • Diskussioner med de delar av revisionsföretagets personal som har utfört andra tjänster åt företaget. • Bevis på företagsledningens inställning till intern kontroll och vilken betydelse som läggs vid intern kontroll generellt i hela företaget. • Transaktionsvolym, utifrån vilken revisorn kan avgöra om det vore mer effektivt att förlita sig på intern kontroll.
Betydelsefulla förändringar och ny utveckling	• Betydelsefulla frågor som påverkar företaget, bland annat förändringar i fråga om informationsteknik och affärsprocesser, byte av personer i högsta ledningen samt förvärv, samgåenden och avyttringar. • Betydelsefull utveckling i branschen, t.ex. ändrade branschföreskrifter och nya rapporteringskrav. • Betydelsefulla ändringar i ramverket för finansiell rapportering, t.ex. ändrade redovisningsstandarder. • Annan betydelsefull och relevant utveckling, som förändringar i den rättsliga miljö som påverkar företaget.
Nödvändiga resursers karaktär, fördelning i tiden och omfattning	• Uppdragsteamet (och, där det behövs, den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget). • Fördelning av revisionsarbetet mellan teammedlemmarna, bland annat att teammedlemmar med tillräcklig erfarenhet tilldelas områden där risken för väsentliga felaktigheter kan vara större. • Budgetering av uppdraget, däribland beaktande av den tid som ska anslås till områden där risken för väsentliga felaktigheter kan vara större.

Om företaget har enheter (t.ex. dotterföretag eller divisioner) ska hänvisning göras till de ytterligare överväganden för planering som finns i bilagan till ISA 300 och i kraven i ISA 600.

För mindre företag kan ett kortfattat PM räcka som dokumenterad övergripande strategi. För granskningsplanen kan standardgranskningsprogram eller checklistor användas, förutsatt att det finns få relevanta kontrollaktiviteter och förutsatt att programmen anpassas till de förhållanden som gäller för uppdraget, däribland revisorns riskbedömningar.

5.3 Information om granskningsplanen till företagsledningen och styrelsen

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
260.15	Revisorn ska informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt. (Se punkt A11–A15.)

En pågående dialog med företagsledningen och styrelsen kan spela en viktig roll i planeringen av revisionen. God kommunikation om den planerade inriktningen och omfattningen av samt tidpunkten för revisionen kan hjälpa företagsledningen och styrelsen att:

- Förstå konsekvenserna av revisorns arbete.
- Diskutera frågor som rör risk och begreppet väsentlighet med revisorn.
- Identifiera områden där styrelsen och företagsledningen kan be revisorn att genomföra ytterligare åtgärder.

Denna dialog kan också vara till hjälp när revisorn skaffar sig en bättre förståelse av företaget och dess miljö.

Var emellertid noga med att inte äventyra revisionens ändamålsenlighet. Kommunikation om den exakta karaktären på och tidpunkten för detaljerna i granskningen kan t.ex. minska värdet av dessa åtgärder genom att de blir för förutsägbara.

Förhållanden som revisorn kan beakta för kommunikation är:

- Hur revisorn avser att behandla de betydande riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller fel.
- Revisorns angreppssätt avseende intern kontroll som har betydelse för revisionen.
- Tillämpningen av väsentlighet för en revision.

Andra planeringsfrågor som kan vara lämpliga att diskutera omfattar:

- Styrelsens synpunkter på
  - ansvarsfördelningen mellan styrelse och företagsledning,
  - företagets mål och strategier samt därmed förknippade affärsrisker som kan leda till väsentliga felaktigheter,
  - frågor som styrelsen anser kräver extra uppmärksamhet under revisionen samt områden där styrelsen begär att ytterligare åtgärder ska vidtas,
  - betydelsefull kommunikation med tillsynsmyndigheter,
  - andra frågor som styrelsen anser kan påverka revisionen av de finansiella rapporterna.
- Styrelsens inställning till, medvetenhet om och åtgärder avseende företagsledningens processer för att identifiera och hantera riskerna för fel och oegentligheter i företaget och den interna kontroll som företagsledningen har infört för att motverka sådana risker. Detta innefattar även hur styrelsen tillser effektiviteten i sådan intern kontroll.
- Styrelsens åtgärder för att hantera utvecklingen på redovisningsområdet, praxis för bolagsstyrning och närliggande frågor.
- Styrelsens åtgärder med anledning av tidigare kommunikation med revisorn.

Obs! Denna tvåvägskommunikation ändrar inte det faktum att revisorn ensam har ansvaret för att upprätta den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen, däribland karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de åtgärder som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Andra frågor kan krävas enligt lagar och andra författningar, genom överenskommelse med företaget eller genom extra krav som gäller uppdraget. Tänk också på att ISA 265 ställer krav på att styrelsen ska informeras om betydelsefulla brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen.

5.4 Dokumentation

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
300.12	Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande: (a) Den övergripande revisionsstrategin. (b) Granskningsplanen. (c) Alla betydelsefulla ändringar av den övergripande revisionsstrategin eller granskningsplanen som görs under revisionsuppdraget och orsakerna till dessa ändringar. (Se punkt A16–A19.)

Den övergripande revisionsstrategin och detaljerade granskningsplanen, inklusive alla betydelsefulla ändringar som görs under revisionsuppdraget, ska dokumenteras. Revisorn kan använda ett PM, standardgranskningsprogram eller checklistor för revisionsplanering och slutgenomgång av revisionen, anpassade med hänsyn till de särskilda omständigheterna för uppdraget.

5.5 Fallstudier – Övergripande revisionsstrategi

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

När beslutet har fattats om att fortsätta med revisionen och väsentlighet har fastställts, är nästa steg att ta fram eller uppdatera den övergripande revisionsstrategin för utförandet av uppdraget. Denna kan dokumenteras genom någon form av checklista över planeringen eller ett kort men strukturerat PM (se Att överväga i 5.1 ovan) enligt exemplen nedan.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc.

PM om övergripande strategi

Räkenskapsåret 20X2

Inriktning och omfattning
Revisionens inriktning och omfattning har inte förändrats under perioden. Revisionen följer ISA och IFRS ramverk för redovisning. Det har inte skett några ändringar i IFRS som påverkar Dephta i år.

Förändringar i företaget
Dephta planerar att genomföra försäljning i utländska valutor.

Internetförsäljningen ökar också och Dephtas IT-kapacitet kommer att bli ansträngd.

Dephta säljer numer till Franjawa Merchandising. Detta företag är känt för att pressa leverantörernas vinstmarginaler i utbyte mot stora order. Det kräver också att leverantörer lagerför vissa produkter för omedelbar leverans vid behov.

Risk
Vår riskbedömning på rapportnivån är **låg** (se arbetspapperen, punkt XX). Företagsledningen är inte särskilt sofistikerad men har ett starkt engagemang när det gäller kompetens. Man har infört en etisk kod och har i allmänhet en positiv inställning till intern kontroll.

Övergripande strategi

- Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet kommer att ökas från 8 000 € till 10 000 € den här perioden för att avspegla föregående periods tillväxt i försäljning och lönsamhet. Företagsledningens bonusar på ca 70 000 € har återlagts till resultatet för att beräkna väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet [se arbetspapper om fastställande av väsentlighet, del 2, kapitel 6]. Arbetsväsentlighet (mot bakgrund av vår bedömning av revisionsrisk) har fastställts till 7 000 €, förutom för vissa konton som beskrivs i arbetspapperen, punkt XX.
- Använd samma person i ledande ställning som förra perioden och utför arbetet vid samma tidpunkt.
- Genomför riskbedömningen i slutet av året. Det finns för närvarande inga planer på att byta några av de större systemen.
- Vid teamets planeringsmöte, som ska hållas den 15 november, behöver vi:
  - överväga de finansiella rapporternas känslighet för oegentligheter,
  - understryka vikten av att personalen förhåller sig professionellt skeptisk,
  - identifiera scenarier med oegentligheter av personal och företagsledning,
  - fokusera på identifierade närståendetransaktioner som har ökat och utöka sedan våra kontroller.
- Delta i inventeringen vid periodens slut. Det finns fortfarande inga kontrollrutiner för lagret.
- Använda David (som är kunnig när det gäller IT-system) för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter i samband med Internetförsäljning och undersöka om det finns några relevanta interna kontroller för att motverka sådana risker. Han kommer också att bedöma de allmänna IT-kontrollerna, sin var bristfälliga i fjol men som nu ska ha förbättrats.

Ansvarig revisor (undertecknat): Sang Jun Lee

Datum: 20 oktober 20X2

Fallstudie B – Kumar & Co.

Kumar & Co

PM om övergripande strategi

Räkenskapsåret 20X2

Inriktning och omfattning

- Utföra den lagstadgade revisionen
- Företagsledningen vill använda IFRS för små och medelstora företag

Risk

- Risken på rapportnivån har bedömts som **måttlig** (se arbetspapperen, punkt XX).

Förändringar i företaget

- Lägre försäljning på grund av färre order från Dephta.
- Kan leda till lager med osäljbara färdiga produkter och returer.
- Raj är inte lika aktiv i företaget som föregående period, vilket kan öka risken för oegentligheter.
- Ny finansiering, som har lett till nya lånevillkor som måste uppfyllas.

Övergripande strategi

- Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet kommer att minskas från 3 000 € till 2 500 € på grund av nedgång i försäljning och lönsamhet. Arbetsväsentlighet (mot bakgrund av vår bedömning av revisionsrisk) har fastställts till 1 800 €, förutom för vissa konton som beskrivs i arbetspapperen, punkt XX.
- Använda samma personal som förra perioden för kontinuitet och effektivitet i revisionen.
- Genomför riskbedömning i slutet av december.
- Vid teamets planeringsmöte, som ska hållas den 30 november, behöver vi:
  - överväga de finansiella rapporternas känslighet för oegentligheter,
  - diskutera möjligheten för oegentligheter från personalens sida och att företagsledningen sätter sig över kontrollerna. DDen redovisningsansvariga verkar missnöjd och kan ha ursäkt och möjlighet. Raj har inte varit så engagerad i att gå igenom de finansiella rapporterna som han har varit tidigare,
  - fokusera på de växande närståendetransaktionerna med Dephta.
- Delta i inventeringen vid periodens slut.
- Utöka vår kontroll när det gäller närståendetransaktioner.

Ansvarig revisor (undertecknat): Sang Jun Lee

Datum: 20 oktober 20X2

6. Fastställa och använda väsentlighet

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Fastställa och använda väsentlighet i ett revisionsuppdrag.	320, 450

Figur 6.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Figur 6.0-2

Obs! Termerna ”övergripande” väsentlighet och ”särskild” väsentlighet som används i figuren ovan och i texten nedan används endast i denna vägledning och är termer som inte används i ISA. Övergripande väsentlighet gäller de finansiella rapporterna som helhet. Särskild väsentlighet avser väsentlighet för vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar.

Punkt	Mål i ISA
320.8	Revisorns mål är att tillämpa begreppet väsentlighet på ett korrekt sätt vid planering och utförande av revisionen.
450.3	Revisorns mål är att utvärdera (a) hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter, och (b) hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
320.9	I ISA innebär arbetsväsentlighet det eller de belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet som revisorn bestämmer i syfte att, till en lämpligt låg nivå, minska sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet. Om så är tillämpligt, avser arbetsväsentlighet också det eller de belopp under väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar som revisorn bestämmer.
320.10	När revisorn upprättar den övergripande revisionsstrategin ska han eller hon fastställa en väsentlighetsnivå för de finansiella rapporterna som helhet. Om det med hänsyn till det aktuella företagets särskilda omständigheter finns ett eller flera särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar där felaktiga belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet rimligtvis skulle kunna förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna, ska revisorn också fastställa den eller de väsentlighetsnivåer som ska tillämpas på dessa transaktionsslag, konton eller upplysningar. (Se punkt A2–A11.)
320.11	Revisorn ska fastställa arbetsväsentlighet i syfte att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter samt fortsatta granskningsåtgärders karaktär, omfattning och tidpunkt. (Se punkt A12.)
320.12	Revisorn ska ändra väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivån eller väsentlighetsnivåerna för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) om han eller hon under revisionens gång får kännedom om information som skulle ha inneburit att revisorn fastställt ett annat (eller andra) belopp från början. (Se punkt A13.)
320.13	Om revisorn drar slutsatsen att det är lämpligt med en lägre väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) än den som har fastställts från början, ska revisorn fastställa om det är nödvändigt att ändra arbetsväsentlighet och om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt fortfarande är lämpliga.
320.14	Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande belopp och vilka faktorer som har beaktats då beloppen har fastställts: (a) Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (se punkt 10). (b) Om så är tillämpligt, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar (se punkt 10). (c) Arbetsväsentlighet (se punkt 11). (d) Eventuella ändringar av (a)–(c) efter hand som revisionen har fortskridit (se punkt 12–13).

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
450.6	I följande fall ska revisorn fastställa om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras: (a) De identifierade felaktigheternas karaktär och omständigheterna kring deras förekomst tyder på att det kan finnas andra felaktigheter som tillsammans med felaktigheter som har ackumulerats under revisionen skulle kunna vara väsentliga. (Se punkt A4.) (b) Summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig den väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320. (Se punkt A5.)

6.1 Översikt

De beslut som revisorn fattar om väsentlighet utgör grunden för riskbedömning och för fastställande av vilken omfattning av granskningsåtgärder som krävs.

Att bestämma väsentlighet är en fråga om professionell bedömning. Den bygger på revisorns uppfattning om de gemensamma behoven av finansiell information hos användare av de finansiella rapporterna som grupp. Övergripande väsentlighet (som är den term som används i den här guiden för att sammanfatta väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet) är det totala beloppet avseende felaktigheter i en finansiell rapport, inklusive utelämnanden, som rimligen skulle kunna förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar. Det är inte samma sak som revisionsrisk, som handlar om att revisorn lämnar ett oriktigt uttalande när de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

Detta kapitel tar upp hur övergripande och särskild väsentlighet fastställs, och revisorns användning av arbetsväsentlighet för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Väsentlighet används under hela revisionen för planering av revisionen, riskbedömning, riskhantering och rapportering. Mer information om väsentlighet och revisionsrisk finns i del 1, kapitel 7 i vägledningen.

Det finns två väsentlighetsnivåer att beakta – övergripande väsentlighet och särskild väsentlighet – enligt beskrivningen nedan.

Figur 6.1-1

	Beskrivning
Övergripande väsentlighet (*för de finansiella rapporterna som helhet*)	Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (övergripande väsentlighet) bygger på revisorns professionella bedömning av det högsta belopp felaktigheter som kan ingå i en finansiell rapport, utan att påverka de ekonomiska beslut som användarna av den finansiella rapporten fattar. Om beloppet för orättade felaktigheter, antingen enskilt eller sammantaget, är högre än den övergripande väsentlighet som har fastställts för uppdraget, innebär detta att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. Övergripande väsentlighet bygger på de gemensamma behoven av finansiell information hos användarna som grupp. Den möjliga effekten av felaktigheter för vissa enskilda användare, vars behov kan variera stort, övervägs alltså inte.

	Beskrivning
Särskild väsentlighet (*väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar*)	I vissa fall kan det finnas behov av att identifiera felaktigheter som rör mindre belopp än övergripande väsentlighet, vilka kan inverka på de ekonomiska beslut som användarna av de finansiella rapporterna fattar. Det kan röra känsliga områden som t.ex. vissa upplysningar i noter (t.ex. ersättning till företagsledningen eller branschspecifik information), efterlevnad av lagar eller vissa villkor i ett kontrakt eller transaktioner som är bonusgrundande. Det kan också gälla den potentiella felaktighetens karaktär.

Felaktigheternas karaktär

Utöver en felaktighets storlek bör revisorn överväga de potentiella felaktigheternas karaktär och de särskilda omständigheterna kring deras förekomst, när han eller hon utvärderar deras effekt på de finansiella rapporterna. Omständigheterna kring vissa felaktigheter kan göra att revisorn betraktar dem som väsentliga, även om de ligger under gränsen för väsentlighet. Det kan t.ex. röra sig om olagliga handlingar, överträdelser av lånevillkor och överträdelse av rapporteringskrav i lagar och andra författningar. Det anses emellertid inte praktiskt genomförbart att utforma granskningsåtgärder för att upptäcka felaktigheter som skulle kunna vara väsentliga endast på grund av sin karaktär.

Arbetsväsentlighet

Arbetsväsentlighet används av revisorn för att till en godtagbart låg nivå minska risken att de ackumulerade orättade och oidentifierade felaktigheterna överstiger väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet (övergripande väsentlighet), eller väsentlighetsnivåer som fastställts för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar (särskild väsentlighet).

Arbetsväsentlighet fastställs till ett eller flera lägre belopp än beloppen för övergripande eller särskild väsentlighet. Syftet är att utföra mer revisionsarbete än vad som skulle krävas för övergripande eller särskild väsentlighet för att:

- Säkerställa att felaktigheter som är mindre än övergripande eller särskild väsentlighet upptäcks för att på lämpligt sätt minska sannolikheten för att summan av icke rättade och oupptäckta felaktigheter ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet, och därmed
- Ge utrymme för eventuella oupptäckta felaktigheter. Detta utrymme är mellan upptäckta men inte rättade felaktigheter sammantaget och övergripande eller särskild väsentlighet.

Utrymmet ger revisorn viss säkerhet att oupptäckta felaktigheter, tillsammans med alla felaktigheter som inte är rättade, troligen inte ackumuleras till ett belopp som kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.

Arbetsväsentlighet fastställs inte med en enkel mekanisk beräkning. Det kräver att revisorn använder professionell bedömning, som bygger på de särskilda riskfaktorer som har identifierats, revisorns förståelse av företaget och eventuella frågor som revisorn har identifierat under tidigare revisionsuppdrag.

Arbetsväsentlighet fastställs i förhållande till övergripande väsentlighet eller särskild väsentlighet. Exempel: en viss arbetsväsentlighet kan fastställas till ett lägre värde än övergripande väsentlighet, i syfte att granska kostnader för reparationer och underhåll om det finns en högre risk för att tillgångar inte har aktiverats. Särskild arbetsväsentlighet kan också användas i syfte att utföra ytterligare arbete avseende områden som snarare kan vara känsliga på grund av de möjliga felaktigheternas karaktär och förekomst, än på grund av beloppen.

6.2 Fastställande av väsentlighet

Nedanstående punkter tar upp hur övergripande och särskild väsentlighet fastställs och används.

Övergripande väsentlighet

Övergripande väsentlighet bygger på revisorns uppfattning om behoven hos de finansiella rapporternas användare. Revisorer kan anta följande om användare av finansiella rapporter.

Figur 6.2-1

	Antaganden
Användare av finansiella rapporter	• Har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomisk verksamhet och redovisning. • Är beredda att studera informationen i de finansiella rapporterna med rimlig noggrannhet. • Förstår att finansiella rapporter upprättas, utformas och revideras efter väsentlighetsnivåer. • Accepterar de inneboende osäkerheterna vid bestämning av belopp som bygger på uppskattningar, bedömningar och beaktandet av framtida händelser. • Fattar rimliga ekonomiska beslut med grund i informationen i de finansiella rapporterna.

Ett gränsvärde i procent (eller referensvärde) används ofta som utgångspunkt vid fastställandet. Referensvärdets karaktär och vilken procentsats som ska tillämpas bygger på professionell bedömning. Där t.ex. ägaren av ett ägarlett företag tar ut en stor del av vinsten före skatt i form av lön eller annan ersättning, kan ett referensvärde som t.ex. vinst före lön, ersättning och skatt vara mer relevant.

ATT ÖVERVÄGA

Revisionsföretag kan, för att skapa konsekvens, vilja lägga fast vissa interna riktlinjer för hur väsentlighet ska fastställas, bl.a. med hjälp av lämpliga referensvärden. Men referensvärdet ska bygga på professionell bedömning mot bakgrund av företagets särskilda omständigheter. Detta gäller också arbetsväsentlighet, som huvudsakligen är ett verktyg som används av revisorn för att hantera risken för väsentliga felaktigheter, genom att man kan ”fånga upp” felaktigheter som faller under ett visst värde.

Revisorn tar, när han eller hon identifierar ett lämpligt referensvärde, hänsyn till frågorna som tas upp i figuren nedan, och inhämtar en förståelse av företagsledningens och styrelsens åsikter och förväntningar.

Figur 6.2-2

	Överväg
Välja rätt referensvärde	**Användare** Fastställ vilka som är de förväntade användarna av de finansiella rapporterna. Detta omfattar företagets ägare (och andra aktieägare) och styrelse, finansinstitut, franchisegivare, viktiga finansiärer, anställda, kunder, fordringsägare och myndigheter och departement.

	Överväg
Välja rätt referensvärde *(forts.)*	**Användares särskilda förväntningar** Identifiera eventuella särskilda förväntningar som användare har, t.ex. nedanstående: • Värdering av eller upplysning om poster, t.ex. transaktioner med närstående, ersättning till företagsledningen och efterlevnad av känsliga lagar och andra författningar. • Branschspecifika upplysningar, t.ex. prospekteringskostnader i ett gruvbolag och forskningskostnader i ett IT- eller läkemedelsföretag. • Viktiga händelser eller eventualförpliktelser. Detta kan omfatta upplysningar om händelser som t.ex. förvärv, avyttring, omstrukturering, eller viktiga rättsliga förfaranden mot företaget. • Befintliga villkor i låneavtal, särskilt om företaget är nära att överträda ett villkor. Om ett litet fel som inte har rättats skulle innebära att ett villkor har överträtts, kan detta ha betydande effekt på de finansiella rapporterna och kan, i värsta fall, påverka lämpligheten av att använda antagandet om fortsatt drift när de finansiella rapporterna upprättas.
	Relevanta delar av de finansiella rapporterna Vilka är de viktiga delarna i de finansiella rapporterna som är intressanta för användarna (t.ex. tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader)?
	Företagets karaktär Överväg företagets karaktär, var företaget befinner sig i sin livscykel (växande, moget, krympande osv.) och den bransch och ekonomiska miljö som företaget verkar i.
	Ändringar som krävs Krävs det ändringar för att ”normalisera” grunden för referensvärdena? Intäkter från den kvarvarande verksamheten kan t.ex. justeras efter • ovanliga intäkts-/kostnadsposter eller poster av engångskaraktär, och • poster som t.ex. en bonus till företagsledningen, som kan bygga på resultat före bonus eller helt enkelt betalas ut för att minska den inkomst som blir kvar i företaget.
	Användarnas primära fokus Vilken information i de finansiella rapporternas poster uppmärksammas mest av användare? Exempel: användare som är intresserade av • att utvärdera finansiella resultat fokuserar på vinst, intäkter eller eget kapital, • vilka resurser som har använts för att uppnå vissa mål fokuserar på karaktären på och omfattningen av intäkter och utgifter.
	Finansiering Hur finansieras företaget? Om företaget helt finansieras med skulder (i stället för eget kapital) kan användarna lägga större vikt vid ställda säkerheter och eventuella krav än vid företagets intäkter och kostnader.
	Volatilitet Hur volatilt är det föreslagna referensvärdet? Exempel: ett referensvärde som bygger på intäkter kan normalt vara lämpligt, men om företaget är nära break-even varje period (t.ex. små vinster eller förluster) eller resultatet varierar stort, kanske det inte är en tillfredsställande grund för att fastställa väsentlighet.
	Alternativ Behövs ett alternativt referensvärde för särskilda omständigheter? Alternativa referensvärden kan omfatta omsättningstillgångar, rörelsekapital netto, summa tillgångar, summa intäkter, bruttoresultat, summa eget kapital och kassaflöde från den löpande verksamheten.

Arbetsväsentlighet

Övergripande och särskild väsentlighet fastställs med hänsyn till behoven hos användare av finansiella rapporter, men arbetsväsentlighet fastställs till ett lägre belopp. Detta leder till att mer revisionsarbete utförs (mindre felaktigheter kan identifieras) och revisionsrisken minskas därmed till en godtagbart låg nivå.

Om revisionen endast planerades i syfte att upptäcka enskilda väsentliga felaktigheter skulle det inte finnas någon felmarginal för att identifiera och redovisa eventuella oväsentliga felaktigheter. Därmed skulle enskilt oväsentliga felaktigheter kunna orsaka att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

Arbetsväsentlighet är utformad för att:

- Säkerställa att oväsentliga felaktigheter som är mindre än övergripande eller särskild väsentlighet upptäcks.
- Ge utrymme för eventuella oupptäckta felaktigheter. Detta utrymme finns mellan upptäckta men inte rättade felaktigheter sammantaget och övergripande eller särskild väsentlighet.

Fastställandet av arbetsväsentlighet är inte en enkel mekanisk beräkning, t.ex. 80 procent av övergripande väsentlighet. En sådan förenkling bortser från de särskilda riskfaktorer som kan vara relevanta för företaget. Om det finns hög risk för felaktigheter i t.ex. lagervärdering, kan arbetsväsentlighet sänkas så att ytterligare arbete utförs för att identifiera omfattningen av felaktigheter. Omvänt, om risken för felaktighet i saldot för fordringar bedöms som låg, kan arbetsväsentlighet höjas, vilket leder till mindre arbete med granskning av det kontot.

Arbetsväsentlighet kräver att revisorn använder professionell bedömning och påverkas av:

- Revisorns förståelse av företaget, som uppdateras under genomförandet av riskbedömningen.
- Karaktären på och omfattningen av felaktigheter som har identifierats vid tidigare revisioner.

ATT ÖVERVÄGA

Minska inte nivån för övergripande väsentlighet baserat på höga revisionsrisker
Undvik att minska nivån för övergripande väsentlighet (på rapportnivån) på grund av att en revisionsrisk bedöms som hög. Övergripande väsentlighet bygger på användarnas informationsbehov, inte på hur riskfyllt det kan vara att granska ett visst konto. Att sänka gränsvärdet för övergripande väsentlighet innebär att:

- Beslutet av en finansiell rapports användare av påverkas av revisionsrisk i stället för av informationen i den finansiella rapporten.
- Revisorn kommer att utföra ytterligare arbete för att säkerställa att inga felaktigheter finns i de finansiella rapporterna som, enskilt eller sammantaget, överskrider gränsen för övergripande väsentlighet.

Ett bättre sätt att hantera en revisionsrisk är att fastställa arbetsväsentlighet för transaktionsslag eller kontonivå till en lägre nivå. Detta säkerställer att tillräckligt arbete utförs för att avslöja eventuella felaktigheter utan att behöva sänka nivån för övergripande väsentlighet. Det ger också en säkerhetsmarginal som täcker oupptäckta felaktigheter i det arbete som utförs.

Fastställ nivån för övergripande väsentlighet genom hänvisning till användare av finansiella rapporter, och fastställ därefter arbetsväsentlighet i syfte att utarbeta fortsatta granskningsåtgärder.

Känsliga upplysningar i de finansiella rapporterna, konton och frågor
Använd en särskild arbetsväsentlighet för att utarbeta fortsatta granskningsåtgärder som hanterar särskilda risker och balanser i känsliga granskningsområden.

Sammanfattning

Väsentlighetsnivåerna och användningen av arbetsväsentlighet sammanfattas i figuren nedan.

Figur 6.2-3

	Övergripande väsentlighet	Särskild väsentlighet	Arbetsväsentlighet
Syfte	Att fastställa gränsvärdet för att avgöra om de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.	Att fastställa ett gränsvärde eller gränsvärden (som är lägre än övergripande väsentlighet) som ska användas för vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar, där felaktigheter uppgående till lägre belopp än övergripande väsentlighet för de finansiella rapporterna rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar.	Att fastställa ett gränsvärde eller gränsvärden (som är lägre än övergripande eller särskild väsentlighet) som säkerställer att oväsentliga felaktigheter (mindre än övergripande eller särskild väsentlighet) identifieras, och ger revisorn en säkerhetsmarginal.
Grund för beräkning	Vilken nivå på felaktigheter i de finansiella rapporterna är godtagbar för användare (dvs. påverkar inte de ekonomiska beslut som användare av de finansiella rapporterna fattar)?	Vilken nivå på felaktigheter som rör särskilda omständigheter i ett visst transaktionsslag, konto eller upplysningar kan rimligen förväntas påverka användares ekonomiska beslut?	Hur mycket revisionsarbete krävs för att: • Identifiera felaktigeter som är mindre än övergripande eller särskild väsentlighet, • lämna en tillräcklig marginal för oupptäckta felaktigheter?
Tumregler *(används som ut-gångspunkt)*	Väsentlighet är en fråga om professionell bedömning och är inte mekanisk beräkning. Därför finns ingen särskild vägledning i ISA. Men i praktiken anses ofta resultat från kvarvarande verksamheter (3 till 7 procent) ha störst betydelse för användare av finansiella rapporter. Om detta inte är ett bra mått (t.ex. för en ideell organisation eller där resultatet inte är stabilt), överväg andra grunder som: • intäkter eller kostnader 1 till 3 procent, • tillgångar 1 till 3 procent, • eget kapital 3 till 5 procent.	Fastställ ett lägre belopp för särskild väsentlighet (som bygger på professionell bedömning) för revisionen av särskilda eller känsliga områden i de finansiella rapporterna.	Det finns ingen särskild vägledning i ISA. Procentsatserna är från 60 procent (av övergripande eller särskild väsentlighet), där det finns en högre risk för väsentliga felaktigheter upp till 85 procent, där den bedömda risken för väsentliga felaktigheter är mindre.

	Övergripande väsentlighet	Särskild väsentlighet	Arbetsväsentlighet
Använd-ning vid revisionen	Fastställa om orättade felaktigheter, enskilt eller sammantaget, överstiger övergripande väsentlighet.	Fastställa om orättade felaktigheter, enskilt eller sammantaget, överstiger särskild väsentlighet.	• Bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, • utforma fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna.
Ändringar efter hand som revisionen fortskrider	• Förändrade omständigheter som har uppstått under revisionen, t.ex. försäljning av del av verksamheten. • Ny information. • Förändring i revisorns förståelse av företaget och dess verksamhet efter fortsatta granskningsåtgärder (t.ex. att det faktiska rörelseresultatet skiljer sig mycket från det förväntade).	En ändring i de särskilda omständigheterna.	• Ändring av bedömda risker. • Karaktär på och omfattning av felaktigheter som har hittats efter fortsatta granskningsåtgärder. • Ändring i förståelsen av företaget.

6.3 Väsentlighet vid planering och riskbedömning

Att fastställa de olika väsentlighetsnivåerna är en viktig del av planeringsprocessen. Detta är inte en separat del av en revision, utan en ständig och upprepad process. Följande figur sammanfattar hur väsentlighet används vid planering och riskbedömning.

Figur 6.3-1

	Väsentlighet
Planering *(övergripande strategi och granskningsplan)*	Använd väsentlighet för att: • Fastställa vilka områden i de finansiella rapporterna som kräver revision. • Ge ramen för den övergripande revisionsstrategin. • Planera särskilda granskningsåtgärders karaktär, omfattning och förläggning i tiden. • Fastställa särskild väsentlighet för vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar där felaktigheter på lägre belopp än övergripande väsentlighet eller arbetsväsentlighet rimligen kan förväntas påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare. • Fastställa arbetsväsentlighet för varje särskild väsentlighetsnivå, eftersom revisorn kan behöva arbeta med en nivå på arbetsväsentlighet för ett visst transaktionsslag, ett visst konto eller en viss upplysning, beroende på den risknivå som är förknippad med den posten. • Utvärdera senare bevis för att fastställa behovet av eventuella ändringar i någon av väsentlighetsnivåerna. I så fall ändrar revisorn granskningens karaktär, omfattning och förläggning i tiden.

	Väsentlighet
Riskbedömning	• Identifiera vilken riskbedömning som är nödvändig. • Ge ett tal att mäta mot vid utvärdering av den inhämtade informationen. • Bedöma betydelsen (effekten) av de identifierade riskerna. • Bedöma resultaten av riskbedömningen.
Teammöten	• Se till att teammedlemmarna förstår de identifierade användarna och vad som rimligen kan förväntas förändra deras ekonomiska beslut. Detta kan vara till hjälp om en teammedlem under revisionen får information som hade inneburit att ett annat belopp för väsentlighet hade fastställts inledningsvis. Exempel på sådana frågor är: – Ett beslut att avyttra en stor del av företagets verksamhet. – Ny information eller riskfaktorer som hade påverkat det ursprungliga fastställandet av väsentlighet. – En förändring i revisorns förståelse av företaget och dess verksamhet, efter fortsatta granskningsåtgärder (t.ex. att det faktiska ekonomiska resultatet skiljer sig mycket från det förväntade). • Fastställa övergripande revisionsstrategi. • Fastställa omfattningen av granskning i förhållande till – arbetsväsentlighet, och – särskild arbetsväsentlighet. • Identifiera viktiga revisionsfrågor och områden som ska ägnas stor uppmärksamhet vid revisionen.

ATT ÖVERVÄGA

Det krävs professionell bedömning för att fastställa nivåer för övergripande och särskild arbetsväsentlighet. Det föreslås (men finns inget krav på) att teamet diskuterar de bedömningar som tillämpas vid fastställande av väsentlighetsnivå med den ansvariga revisorn och inhämtar hans eller hennes godkännande. Dokumentera slutligen tillräckligt utförligt de bedömningar som används vid fastställande av väsentlighet i arbetspapperen.

6.4 Väsentlighet vid utförande av granskningsåtgärder

Revisorer bör överväga väsentlighet vid fastställande av granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning, enligt nedanstående figur.

Figur 6.4-1

	Väsentlighet
Utföra gransk-ningsåtgärder	Använd väsentlighet för att: • Identifiera vilka fortsatta granskningsåtgärder som behövs. • Avgöra vilka poster som ska väljas ut för kontroll och om urvalstekniker ska användas. • Hjälpa till när urvalsstorlekar fastställs (t.ex. urvalsintervall = precision (väsentlighet) ÷ konfidensfaktor). • Utvärdera representativa urvalsfel genom att extrapolera över hela populationen efter ”sannolika” felaktigheter. • Utvärdera summan av alla fel på kontonivån upp till rapportnivån. • Utvärdera summan av alla fel, inklusive nettoeffekten av orättade felaktigheter i ingående balanserade vinstmedel. • Bedöma resultaten av åtgärderna.

Obs! Den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen behöver ändras när

- de identifierade felaktigheternas karaktär och omständigheterna kring deras förekomst tyder på att det kan finnas andra felaktigheter som tillsammans med felaktigheter som har ackumulerats under revisionen kan vara väsentliga, eller
- summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig väsentlighet.

ATT ÖVERVÄGA

Det är inte sannolikt att övergripande väsentlighet ändras särskilt ofta. Men den kan behöva ändras när revisorn får kännedom om ny information eller om det sker en ändring i revisorns förståelse av företaget och dess verksamhet. Om en ändring behövs ska uppdragsteamet informeras och ändringens effekt på granskningsplanen bedömas.

Arbetsväsentlighet kan ändras mot bakgrund av nya riskfaktorer eller nya iakttagelser under revisionen som inte påverkar övergripande väsentlighet. Ändringar i arbetsväsentlighet leder till justeringar i granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning. Om övergripande väsentlighet ändras kommer det sannolikt att kräva en motsvarande ändring i arbetsväsentlighet.

6.5 Väsentlighet vid rapportering

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
450.11	Revisorn ska avgöra om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget. Då ska revisorn beakta (a) felaktigheternas storlek och karaktär, både i förhållande till särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar och i förhållande till de finansiella rapporterna som helhet samt de särskilda omständigheterna kring deras förekomst (se punkt A13–A17, A19–A20), och (b) hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet. (Se punkt A18.)
450.12	Revisorn ska informera styrelsen om icke rättade felaktigheter och hur de, enskilt eller sammantaget, kan påverka revisorns uttalande i revisors rapport, såvida detta inte är förbjudet i lag eller annan författning. Revisorns kommunikation med styrelsen ska identifiera väsentliga felaktigheter som inte har rättats enskilt. Revisorn ska begära att icke rättade felaktigheter rättas. (Se punkt A21–A23.)

Se del 2, kapitel 21, för mer information om utvärdering av felaktigheter.

Innan ett uttalande lämnas bör revisorn:

- Bekräfta den väsentlighet som fastställts för de finansiella rapporterna som helhet.
- Utvärdera karaktären på och summan av orättade felaktigheter som har identifierats.
- Göra en övergripande bedömning av om de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

Figur 6.5-1

	Väsentlighet
Rapportering	Revisorn använder väsentlighet för att: • Utvärdera summan av alla fel på kontonivån upp till rapportnivån. • Utvärdera summan av alla fel, inklusive nettoeffekten av orättade felaktigheter i ingående balanserade vinstmedel. • Avgöra om ytterligare granskningsåtgärder bör utföras när de sammantagna felaktigheterna närmar sig övergripande eller särskild väsentlighet. • Begära att företagsledningen rättar alla identifierade felaktigheter. • Överväga om områden med stora felaktigheter behöver kontrolleras igen. • Göra bedömningar av karaktären på och känsligheten hos identifierade felaktigheter, liksom av deras storlek. • Avgöra om revisors rapport behöver justeras på grund av orättade väsentliga felaktigheter.

Summan av felaktigheter består av:

- Enskilda felaktigheter som har identifierats av revisorn till följd av granskningsåtgärder.
- En uppskattning av andra identifierade felaktigheter som inte på annat sätt kan kvantifieras enskilt.

Revisorn begär därefter att företagsledningen rättar alla identifierade felaktigheter. Se del 2, kapitel 21, för mer information om bedömning av inhämtade revisionsbevis.

6.6 Övriga överväganden

Övriga överväganden innefattar:

- Kommunikationen med företagsledning och styrelse.
- Uppdatering av väsentlighet.
- Sänkning av väsentlighetsnivån från föregående period.

Kommunikation med företagsledningen och styrelsen

Företagsledningen och styrelsen behöver förstå begränsningarna när det gäller graden av precision man kan förvänta sig vid en revision. De behöver också vara medvetna om att det inte är ekonomiskt möjligt att utforma granskningsåtgärder som ger absolut säkerhet om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision kan endast ge rimlig säkerhet när det gäller detta.

När revisorn identifierar felaktigheter under revisionens gång, är den första åtgärden att begära att företagsledningen rättar alla orättade felaktigheter. Om företagsledningen beslutar att inte rätta vissa felaktigheter måste revisorn ta upp följande med styrelsen:

- Information om orättade felaktigheter och de effekter som de, enskilt eller sammantaget, kan ha på revisorns uttalande, såvida detta inte är förbjudet i lagar och andra författningar.
- Väsentliga enskilda felaktigheter som inte har rättats.
- Hur orättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet.

Uppdatering av väsentlighet

Den preliminära bedömningen av övergripande väsentlighet och arbetsväsentlighet kan förändras från den tidpunkt när revisionen först planeras till den tidpunkt då granskningsåtgärdernas resultat utvärderas. Detta kan bero på förändrade omständigheter eller att revisorns förståelse har förändrats när granskningsåtgärderna har utförts. Om granskningsåtgärderna t.ex. har utförts före räkenskapsperiodens slut, gör revisorn en uppskattning av förväntat rörelseresultat och den finansiella ställningen. Om de faktiska resultaten och den faktiska ställningen avviker betydligt från förväntningarna, kan bedömningen av väsentlighet och revisionsrisk också förändras.

Sänkning av väsentlighetsnivån från föregående period

Om omständigheterna förändras från en period till nästa bör revisorn överväga vilka effekter eventuella felaktigheter får på ingående eget kapital. Om t.ex. försäljning och resultat är betydligt lägre än föregående period krävs en lägre väsentlighet. Det kan förekomma fel i ingående belopp, eftersom revisionen tidigare utfördes med en högre väsentlighetsnivå. För att minska risken för att ett väsentligt fel finns i ingående eget kapital, kan revisorn utföra fortsatta granskningsåtgärder på de ingående balanserna för tillgångar och skulder.

ATT ÖVERVÄGA

Nya uppdrag
Fråga när ett nytt revisionsuppdrag accepteras om den övergripande väsentlighet som har använts av den föregående revisorn. Om den finns tillgänglig hjälper detta till vid avgörandet om huruvida det krävs fortsatta granskningsåtgärder för de ingående balanserna för tillgångar och skulder.

Användning av företagsledningens specialister
Säkerställ att specialister som är anställda i företaget (för att hjälpa företaget att upprätta de finansiella rapporterna) eller som används av revisionsteamet instrueras att använda en lämplig väsentlighetsnivå i förhållande till det arbete de utför.

6.7 Dokumentation

Dokumentera fastställandet av nedanstående och vilka faktorer som övervägdes vid fastställandet.

- Övergripande väsentlighet.
- I tillämpliga fall, särskild eller särskilda väsentlighetsnivåer för vissa transaktionsslag, konton eller upplysningar.
- Arbetsväsentlighet.
- Eventuella justeringar av de ovanstående faktorerna under revisionens gång.

6.8 Fallstudier – Fastställa och använda väsentlighet

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Väsentlighet dokumenteras ofta på ett arbetsblad med en sammanfattning av rörelseresultat med plats för andra överväganden kring väsentlighet, t.ex. kvalitativa faktorer.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Dephta Furniture Inc.

(Utdrag)

Bedömning av väsentlighet
De huvudsakliga användarna av finansiella rapporter är banken och aktieägarna. Det väsentlighetsbelopp som användes förra perioden var 8 000 €.

Se arbetspapper nr XX för möjliga väsentlighetsbelopp som bygger på resultat från den löpande verksamheten liksom intäkter. Utifrån vårt professionella omdöme beslöt vi att bygga vår väsentlighet på 5 procent av resultatet före skatt efter återförande av företagsledningens bonus på 70 000 €. Andra grunder för väsentlighet, t.ex. intäkter, övervägdes också, men vi ansåg att resultatet före skatt är det mest meningsfulla beloppet i förhållande till de identifierade användarna av de finansiella rapporterna.

Planen är att för den här perioden använda 10 000 € som övergripande väsentlighet. Begreppet väsentlighet och dess användning vid revisionen har diskuterats allmänt med kunden.

Utifrån vårt professionella omdöme och de typer av felaktigheter som har identifierats vid tidigare revisioner har övergripande arbetsväsentlighet fastställts till 7 500 €.

En enskild väsentlighet för den lokala omsättningsskatten har fastställts till 1 000 €, eftersom vi måste granska och rapportera detta belopp till de lokala myndigheterna.

Se också arbetspapper 615 om kvantitativ analys …

Upprättat av: JF **Datum:** 8 december 20X2

Granskat av: LF **Datum:** 5 januari 20X3

Fallstudie B – Kumar & Co.

Kumar & Co

(Utdrag)

Bedömning av väsentlighet
De huvudsakliga användarna av finansiella rapporter är banken och ägarna.

Förra perioden användes ett väsentlighetsbelopp på 3 000 €.

Mot bakgrund av överväganden om användarnas behov beslutade vi att bygga väsentlighet på ca 1 procent av omsättningen. Enligt vår bedömning är intäkter en betydligt stabilare grund för väsentlighet än resultat före skatt. Planen är att för den här perioden använda 2 500 € som övergripande väsentlighet. Begreppet väsentlighet och dess användning vid revisionen har diskuterats allmänt med kunden.

Utifrån vårt professionella omdöme som i stort sett bygger på historiska felaktigheter under tidigare perioder, har arbetsväsentlighet fastställts till 1 800 €.

Övriga upplysningar
Se arbetspapper 615 …

Upprättat av: JF **Datum:** 8 december 20X2

Granskat av: LF **Datum:** 5 januari 20X3

7. Diskussioner i uppdragsteamet

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Syfte med och karaktär på diskussioner som behöver föras inom uppdragsteamet om hur känsligt företaget är för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.	240, 300, 315

Figur 7.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
240.15	ISA 315 kräver diskussion i uppdragsteamet och att den ansvariga revisorn bestämmer vilka frågor som de teammedlemmar som inte deltar i diskussionen ska informeras om. Diskussionen ska lägga särskild vikt vid hur och var företagets finansiella rapporter kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, samt hur oegentligheter kan uppstå. Under diskussionen ska uppdragsteamets medlemmar försöka att bortse från sina uppfattningar om att företagsledningen och styrelsen skulle vara ärliga och hederliga. (Se punkt A10–A11.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
240.44	Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande avseende förståelsen av företaget och dess miljö samt avseende bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter enligt ISA 315: (a) De betydelsefulla slutsatser som har nåtts under diskussionen i uppdragsteamet rörande hur pass känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (b) De identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån och på påståendenivån.
315.10	Den ansvariga revisorn och andra nyckelpersoner i uppdragsteamet ska diskutera hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter och hur det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering tillämpas på företagets omständigheter. Den ansvariga revisorn ska fastställa vilka frågor som de teammedlemmar som inte deltar i diskussionen ska informeras om. (Se punkt A14–16.)

7.1 Översikt

En avgörande komponent om ett revisionsuppdrag ska lyckas är att uppdragsteamets medlemmar har en bra kommunikation. Kommunikationen inleds när uppdragsteamets medlemmar utses, och ett möte arrangeras för planering av uppdraget samt fortsätter sedan under hela uppdraget. Fördelarna med bra kommunikation innefattas i följande figur.

Figur 7.1-1

	Fördelar
Behov av löpande kommunikation bland uppdragsteamets medlemmar	**Effektivitet i revisionen** • Varje person i teamet ska förstå det företag som granskas, vilket ramverk för finansiell rapportering som ska användas, vad hans eller hennes särskilda roll är i revisionen samt förväntningarna på hur och när arbete ska utföras. • Risken för över- eller underrevision minskas i betydande grad.
	Att revisionen ger avsett resultat • Personalen får insikter i kundens förväntningar och förväntningar på revisionen direkt av personal i ledande ställning, t.ex. ansvarig revisor. • Diskussioner i teamet om känsligheten för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna hjälper till att avgöra vilka affärsrisker och risker för oegentligheter som behöver hanteras. • Bättre beslut kan fattas om karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av riskbedömning och fortsatta granskningsåtgärder. • Öppna kommunikationskanaler ger möjlighet till snabba reaktioner på ny information inom områden som ovanliga transaktioner/händelser, närstående och rapporteringsfrågor.
	Personalutveckling • Ansvarig revisor förmedlar god praxis inom revision till personal. • Personal uppmuntras att ställa frågor och överväga ändamålsenligheten i föregående periods hantering av bedömda risker.

Effektiv löpande kommunikation kräver:

- Engagemang hos (och odelad uppmärksamhet av) ansvarig revisor och uppdragsansvarig.
- Vilja hos personal i ledande ställning att lyssna på mindre erfarna medarbetare. Detta innefattar att förstå uppdraget från deras perspektiv, uppmuntra till frågor och förslag från dem samt sedan ge återkoppling.

I följande figur sammanfattas vad som ska övervägas och diskuteras i kommunikationen i uppdragsteamet.

Figur 7.1-2

Kommunikation i uppdragsteamet

Utse medlemmar och roller i teamet

Överväg:
- Skicklighet och erfarenhet
- Behovet av specialister
- Behovet av en särskild kvalitetsgranskare för uppdraget

Teamets planeringsmöte

Diskutera:
- Väsentlighet
- Insikter baserade på kunskap om företaget
- Potentiella affärsrisker och risker för oegentligheter
- Hur/var de finansiella rapporterna kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter
- Granskningsplan inklusive vem, vad, var och när
- Övervakning och genomgång

Under och efter revisionen

Diskutera:
- Revisionsresultat, framsteg och identifierade frågeställningar
- Ändringar i granskningsplanen
- Ny information
- Ovanliga händelser/ transaktioner
- Förslag inför nästa periods revision

ATT ÖVERVÄGA

Uppdragsteamets diskussioner är avgörande för en effektiv revision. Fall inte för frestelsen att skynda igenom dagordningen på grund av andra brådskande uppgifter. Dessa diskussioner innebär att revisionsrisker kan diskuteras, scenarier avseende oegentligheter kan utvecklas och hanteringen av dem utarbetas. De ger också personalen möjlighet att få kunskap om företagets verksamhet och vad som väntas av dem under revisionen. Medarbetarna kan också uppmuntras att lägga fram sina idéer om hur revisionsarbetet kan förbättras.

7.2 Uppdragsteamets planeringsmöte

Vid större uppdrag ska ett planeringsmöte planeras in i god tid innan fältarbetet påbörjas. Detta ger den tid som behövs för att upprätta eller göra ändringar i den utförliga granskningsplanen. Vid små uppdrag sker planeringen bäst genom kortare diskussioner när uppdraget påbörjas och under revisionens gång.

Teamets medlemmar ska uppmuntras att komma till mötet och våga ifrågasätta samt vara inställda på att delta och dela med sig av information med en professionellt skeptisk inställning. De ska lägga eventuella uppfattningar att företagsledningen och styrelsen är ärliga och hederliga åt sidan. Diskussionens omfattning ska påverkas av teammedlemmarnas roller, erfarenhet och informationsbehov.

De tre viktigaste områdena som ska behandlas beskrivs nedan.

Figur 7.2-1

Viktiga områden att ta upp	Syfte: Att ha en öppen diskussion
Dela med sig av insikter om företaget, t.ex. medarbetare, verksamhet och mål	**Företaget** • Historia och mål. • Företagskultur. • Ändringar i verksamhet, personal eller system. • Användning av tillämpligt ramverk för finansiell rapportering i förhållande till företagets situation och omständigheter. **Företagsledning** • Karaktär/struktur på företag och företagsledning. • Inställningen till intern kontroll. • Incitament att begå oegentligheter. • Oförklarade förändringar i beteende eller livsstil hos nyckelpersoner. • Tecken på bristande objektivitet hos företagsledningen. **Kända riskfaktorer** • Erfarenhet från tidigare revisionsuppdrag. • Betydelsefulla faktorer avseende affärsrisk. • Möjligheter att begå oegentligheter.

Viktiga områden att ta upp	Syfte: Att brainstorma idéer och möjliga ansatser för revisionen
Brainstorming	**Risk för fel eller oegentligheter.** • Vilka områden i de finansiella rapporterna kan vara känsliga för väsentliga fel (oegentligheter och fel)? Detta steg är ett krav vid alla revisioner. • Hur skulle företagsledningen kunna genomföra och dölja bedräglig finansiell rapportering? Det kan vara till hjälp att utveckla olika scenarier för oegentligheter eller, där så är möjligt, anlita en revisor som arbetar med brottsutredningar. Överväg bokföringsposter, brist på objektivitet hos företagsledningen vid uppskattningar/avsättningar, byten av redovisningsprinciper osv. • Hur kan tillgångar förskingras eller missbrukas för personliga syften? • Finns det osjälviska incitament (t.ex. att behålla en finansieringskälla för en ideell organisation) att manipulera de finansiella rapporterna? **Hantera risker** • Vilka möjliga granskningsåtgärder/ansatser kan övervägas för att hantera de risker som identifieras ovan? • Överväg om ett mått av oförutsägbarhet ska införlivas i karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som ska utföras.

Viktiga områden att ta upp	Syfte: Att brainstorma idéer och möjliga ansatser för revisionen
Planering av revisionen	**Särskilda områden att ta upp:** Säkerställ att de särskilda kraven i alla ISA som är relevanta för revisionen tas upp på lämpligt sätt i granskningsplanen. ISA som innehåller särskilda åtgärder som ska utföras innefattar: ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå* ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar* ISA 550 *Närståendeförhållanden* ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* Ge uppdragsteamet ledning: • Bestäm väsentlighetsnivåer. • Tilldela roller och ansvar. • Ge personalen en översikt över de delar av revisionen som de ansvarar för att slutföra. Ta upp den ansats som krävs, särskilda överväganden, tidpunkter, dokumentation som krävs, omfattning av tillhandahållen övervakning, genomgång av utfört arbete och andra förväntningar. • Betona vikten av att vara professionellt skeptisk under hela revisionen.

Obs! Om medlemmar i uppdragsteamet (som inte är nyckelpersoner) inte kan (eller inte inbjuds) att närvara under mötet, ska ansvarig revisor avgöra vilka frågor som har tagits upp som de ska informeras om.

ATT ÖVERVÄGA

Understryk vikten av att medarbetarna är uppmärksamma på tecken på oärlighet, men också att de inte drar förhastade slutsatser, särskilt när de diskuterar iakttagelser med företagets ledning eller personal. Ta upp olika typer av omständigheter (röda flaggor) som, om de föreligger, kan tyda på att oegentligheter har begåtts.

Oegentligheter upptäcks vanligen genom att mönster, avvikelser och ovanligheter i transaktioner och händelser identifieras. Exempel: ett felaktigt yrkande i en reseräkning kan vara oväsentligt för de finansiella rapporterna i sig, men kan vara ett tecken på ett mycket större problem, t.ex. att företagsledningen är ohederlig.

7.3 Kommunikation under revisionen och vid revisionens slutförande

Varje medlem i uppdragsteamet har ett eget perspektiv på företaget. Viss information som samlas in av en teammedlem kanske verkar meningslös om den inte kombineras med information som har inhämtats av andra teammedlemmar. Detta stämmer särskilt väl när det gäller oegentligheter där det är identifiering av små mönster, ovanligheter och avvikelser som kan leda till att de slutligen upptäcks.

En enkel liknelse är ett pussel. En bit räcker inte för att man ska kunna se hela bilden, utan det är först när alla bitar har lagts som helhetsbilden framträder. Samma sak gäller vid en revision. Det är bara när varje enskild revisors kunskap och iakttagelser förmedlas till teamet som den större bilden kan växa fram. Detta illustreras i följande figur.

Figur 7.3-1
Dela med sig av iakttagelser

Teamets diskussioner behöver inte begränsas till enbart planeringsmötet. Medlemmarna i uppdragsteamet ska uppmuntras att kommunicera och dela med sig av informationen som de inhämtar under revisionen om alla relevanta frågor, särskilt när den påverkar riskbedömningen och planerade granskningsåtgärder.

ATT ÖVERVÄGA

Hålla korta rapporteringsmöten vid strategiska tidpunkter under revisionen
Utöver diskussioner om revisionsplaneringen vid uppdragets början kan det vara bra om (men är inget krav) uppdragsteamet, hur litet det än är, träffas (eller ordnar en telefonkonferens) och diskuterar iakttagelser efter följande faser i revisionen.

Utföra riskbedömning och fortsatta granskningsåtgärder
Dessa rapporteringsmöten behöver inte vara formella eller långa, men de ger uppdragsteamets medlemmar möjlighet att rapportera verbalt om iakttagelser, identifierade avvikelser och frågor. De kan även rapportera om andra frågor (hur små de än är) som verkar udda eller inte verkar stämma. Det är ofta de små sakerna som, i kombination med information som har inhämtats av andra teammedlemmar, pekar på en möjlig riskfaktor (t.ex. oegentligheter) som kan kräva att ytterligare arbete utförs. Även om uppdragsteamet bara består av två personer kan dessa möten leda till betydelsefulla resultat.

ATT ÖVERVÄGA *(fortsättning)*

Slutförande av revisionen
När den föregående revisionen är avslutad finns alltid frestelsen att gå vidare och börja med nästa uppdrag. Följden är att mycket kunskap som kan vara till hjälp vid revisionen av nästa räkenskapsperiod kan gå förlorad. Lägg in ett kort möte eller en telefonkonferens efter varje revision för att inhämta återkoppling från uppdragsteamet och fastställa vad som kan förbättras. Detta möte bör innefatta följande:

- Revisionsområden som kan kräva ytterligare, eller mindre, uppmärksamhet i framtiden.
- Andra oväntade iakttagelser, ovanliga transaktioner eller ekonomiskt tryck på personal, vilka kan vara tecken på oegentligheter eller ett incitament till att begå oegentligheter.
- Planerade ändringar som kommer att påverka framtida uppdrag, t.ex. ändringar rörande nyckelpersoner, ny finansiering, ett förvärv, nya produkter eller tjänster, installationen av ett nytt redovisningssystem eller andra ändringar av intern kontroll.
- Områden där ytterligare stöd kan ges av företaget, t.ex. en analys av vissa områden i de finansiella rapporterna.
- I de fall det finns betydande riskfaktorer kan rapporteringsmöten också ta upp om revisionsföretaget vill fortsätta med kunden nästa period. Om revisionsföretaget avgår direkt efter att revisionen har avslutats kommer alla ihåg skälen till detta och det ger företaget mer tid att hitta en annan revisor.

Vid det inledande planeringsmötet kan tid och datum för dessa rapporteringsmöten planeras in.

7.4 Fallstudier – Diskussioner i uppdragsteamet

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Det är bra att skicka runt de senaste finansiella rapporterna, listan över bedömda risker från tidigare perioder (eller den aktuella perioden om den är uppdaterad) och hur riskerna har hanterats, till uppdragsteamet före mötet. På mötet betonas behovet av att vara professionellt skeptisk och behovet av att omedelbart rapportera misstänkta situationer eller möjliga varningssignaler om oegentligheter.

Dokumentation kan göras i form av en standardiserad dagordning eller ett PM till revisionsakten.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Mötesdatum: 8 december 20X2

Punkt på dagordningen	Mötesprotokoll
1. Väsentlighet och betydelsefulla konton.	*Öka övergripande väsentlighet till 10 000 € baserat på ökad lönsamhet och försäljning samt arbetsväsentlighet till 7 500 €.*
2. Tidpunkter, viktiga datum och tillgänglighet för kundens personal.	*Bekräftat att föregående tidpunkter är lämpliga och att vår begäran om hjälp av företagsledningen att upprätta vissa uppställningar är rimlig.*
3. Vad kan vi lära av tidigare erfarenheter, t.ex. frågor/händelser som orsakade förseningar samt områden där vi över-/underreviderat?	*Det fanns brister i intern kontroll av lagret i fjol vilket ledde till extra arbete. Kunden har antytt att detta kommer att vara löst före denna periods slut.*
4. Några nya frågor rörande företagsledningens hederlighet, fortsatt drift, rättstvister osv.?	*Se tidningsurklipp om Parvin. Det kan vara en isolerad händelse, men vi måste vara försiktiga.*
5. Ändringar under denna period i verksamheten och/eller finansiell ställning, branschbestämmelser, redovisningsprinciper och medarbetare.	*Internetförsäljningen utgör nu 12 procent av försäljningen. Det finns också planer på betydande tillväxt. Det kommer att påverka likviditeten, intern kontroll och datasystemen. Den aktuella konjunkturnedgången skapar ytterligare press på organisationen att upprätthålla försäljningsnivåerna trots minskad efterfrågan och lägre försäljningspriser.*
6. De finansiella rapporternas känslighet för oegentligheter. På vilka sätt kan oegentligheter begås på företaget? Utveckla möjliga scenarier och planera sedan åtgärder som bekräftar eller skingrar misstankar.	*Brist på objektivitet hos företagsledningen och företagsledningens åsidosättande i syfte att undvika skatteskyldigheter är möjliga. Företagsledningens uppskattningar, bokföringsposter och transaktioner med närstående är känsliga för manipulation. Dessutom har Arjan (försäljningschefen) en dyrbar livsstil. Vi bör också titta på bonusberäkningar och försäljningsintäkter.*
7. Betydelsefulla risker som kräver särskild uppmärksamhet.	*Kan inte uppfylla lånevillkor. Suraj säger att han ska förhandla om villkoren med banken under den här perioden för att få lite mer flexibilitet.*
8. Lämpliga sätt att hantera de identifierade riskerna.	*Den utförliga granskningsplanen gicks igenom med ansvarig medarbetare och ett antal effektiviseringar identifierades.*
9. Överväg behovet av specialiserad kunskap eller konsulter, val mellan kontrollgranskning och substansgranskning, behovet av att införa oförutsägbarhet i vissa granskningsåtgärder och vilket arbete som kan utföras av kunden.	*IT-specialist ska titta på Internetförsäljning och allmänna IT-kontroller. Planerat besök i december i denna period.*
10. Uppdragsteamets roller, planering och genomgångar av utfört arbete.	*Övergripande och utförliga granskningsplaner har uppdaterats.*
Upprättat av: FJ Datum: 8 december 20X2 Granskat av: LF Datum: 5 januari 20X3	

Fallstudie B – Kumar & Co.

PM till revisionsakten: Kumar & Co

Den 8 december 20X2 träffades uppdragsteamet (ansvarig revisor och granskningsansvarig) för att planera revisionsuppdraget åt Kumar & Co.

Vi diskuterade följande:

- Övergripande väsentlighet har minskats till 2 500 € baserat på lägre lönsamhet och försäljning. Arbetsväsentlighet har fastställts till 1 800 €.
- Raj har ägnat mycket tid åt personliga familjeangelägenheter på sistone. Den redovisningsansvarigas arbete kanske inte granskas tillräckligt. Det innebär att Ruby har stor kontroll över redovisade siffror. Oavsiktliga eller avsiktliga fel som Ruby gör kan passera obemärkta. Detta bör behandlas som en betydande risk för oegentligheter i revisionen.
- Brist på objektivitet hos företagsledningen och företagsledningens åsidosättande kan förekomma för att undvika skatter eller undvika att bryta mot lånevillkor. Företagsledningens uppskattningar har traditionellt varit konservativa. Uppdragsteamets medlemmar påmindes om att de ska vara uppmärksamma på allt som verkar ovanligt.
- Vi ska ägna särskild uppmärksamhet åt transaktioner och priser på produkter i affärer med det närstående företaget Dephta.

Granskningsplan:

- Bekräftat att föregående tidpunkter är lämpliga och vi kommer åter igen att begära att företagsledningen hjälper oss att upprätta vissa uppställningar. Men eftersom Kumar & Co. hade problem med att få fram de begärda uppställningarna åt oss i tid förra perioden, kommer vi den här gången att träffa Ruby i förväg och ge henne exempel på uppställningar så att hon förstår vad som behövs samt vilka datum som gäller.
- Den utförliga granskningsplanen gicks igenom ganska noggrant. Åtgärder inom vissa områden utökades baserat på den bedömda risken och ett antal andra åtgärder där den bedömda risken var låg ströks.
- Vi beslöt att det är mer effektivt att utföra substansgranskning än att utföra granskning av kontroller, eftersom det inte finns några påståenden där substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Upprättat av: FJ **Datum:** 8 december 20X2

Granskat av: LF **Datum:** 5 januari 20X3

8. Inneboende risker – Identifiering

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Identifiera risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna	240, 315

Figur 8.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Mål i ISA
240.10	Revisorns mål är att (a) identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter, (b) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter genom att utforma och genomföra ändamålsenliga åtgärder, (c) på lämpligt sätt hantera oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som identifieras under revisionen.
315.3	Revisorns mål är att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, på rapport- och påståendenivåerna genom att förstå företaget och dess miljö, inklusive företagets interna kontroll, för att skapa en grund för utformning och utförande av åtgärder med anledning av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
200.13	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (n) Risk för väsentliga felaktigheter – risken för att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter före en revision. Denna risk består av två delar, som beskrivs på följande sätt på påståendenivån: (i) Inneboende risk – känsligheten hos ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning för en felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, före beaktande av eventuella kontroller. (ii) Kontrollrisk – risken för att en felaktighet som skulle kunna finnas i ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, inte förhindras eller upptäcks och rättas i tid via företagets interna kontroll.
240.11	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Oegentlighet – en avsiktlig handling av en eller flera personer i företagsledningen, styrelsen, personalen eller av extern part, som innefattar bedrägligt förfarande i syfte att uppnå obehöriga eller olagliga fördelar. (b) Riskfaktorer i samband med oegentligheter – händelser eller omständigheter som tyder på att det finns ett incitament eller ett tryck att begå oegentligheter eller göra det möjligt att begå oegentligheter.
240.12	Enligt ISA 200 ska revisorn förhålla sig professionellt skeptisk under revisionen och vara medveten om möjliga väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, även om revisorns tidigare erfarenheter av företagets ledning och styrelse tyder på att de är ärliga och hederliga. (Se punkt A7–A8.)
240.13	Såvida inte revisorn har anledning att tro motsatsen kan revisorn betrakta bokföring och dokument som äkta. Om omständigheter framkommer under revisionen som föranleder revisorn att tro att ett dokument inte är äkta eller att villkoren i ett dokument ändrats, men detta inte har redovisats för revisorn, ska revisorn utreda saken ytterligare. (Se punkt A9.)
240.15	ISA 315 kräver diskussion i uppdragsteamet och att den ansvariga revisorn bestämmer vilka frågor som de teammedlemmar som inte deltar i diskussionen ska informeras om. Diskussionen ska lägga särskild vikt vid hur och var företagets finansiella rapporter kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, samt hur oegentligheter kan uppstå. Under diskussionen ska uppdragsteamets medlemmar försöka att bortse från sina uppfattningar om att företagsledningen och styrelsen skulle vara ärliga och hederliga. (Se punkt A10–A11.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
240.17	Revisorn ska ställa frågor till företagsledningen om (a) företagsledningens bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, däribland karaktären på, i vilken omfattning och hur ofta sådana bedömningar görs (se punkt A12–A13), (b) företagsledningens process för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i företaget, inklusive eventuella särskilda risker för oegentligheter som företagsledningen har identifierat eller som företagsledningen har gjorts uppmärksam på, eller transaktionsslag, konton eller upplysningar för vilka risken för oegentligheter är större (se punkt A14), (c) företagsledningens kommunikation, i förekommande fall, med styrelsen rörande processerna för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter i företaget, och (d) företagsledningens kommunikation, i förekommande fall, med anställda om dess syn på affärspraxis och etik.
240.18	Revisorn ska i lämplig omfattning ställa frågor till företagsledningen och andra personer i företaget för att fastställa om dessa har kännedom om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar företaget. (Se punkt A15–A17.)
240.22	Revisorn ska utvärdera om ovanliga eller oväntade relationer som har identifierats vid den analytiska granskningen, däribland sådana som rör intäktskonton, kan tyda på risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
240.23	Revisorn ska beakta om annan information som han eller hon har inhämtat tyder på risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkt A22.)
240.24	Revisorn ska utvärdera om informationen som han eller hon har inhämtat genom annan riskbedömning och näraliggande aktiviteter tyder på att det finns en eller flera riskfaktorer. Riskfaktorer i samband med oegentligheter kanske inte nödvändigtvis betyder att det föreligger oegentligheter, men de har ofta förekommit i samband med oegentligheter och kan därför tyda på risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkt A23–A27.)
240.44	Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande avseende förståelsen av företaget och dess miljö samt avseende bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter enligt ISA 315: (a) De betydelsefulla slutsatser som har nåtts under diskussionen i uppdragsteamet rörande hur pass känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (b) De identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån och på påståendenivån.
315.11	Revisorn ska skaffa sig en förståelse av följande: (a) Relevanta faktorer som rör branschen och reglering samt andra externa faktorer, däribland det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (Se punkt A17–A22.) (b) Företagets karaktär, däribland (i) dess verksamhet, (ii) dess ägar- och styrstrukturer, (iii) typen av investeringar som företaget gör och planerar att göra, innefattande investeringar i företag för särskilda ändamål, (iv) det sätt på vilket företaget är organiserat och hur det finansieras, för att revisorn ska kunna förstå vilka typer av transaktioner, konton och upplysningar som kan förväntas i de finansiella rapporterna. (Se punkt A23–A27.) (c) Företagets val och tillämpning av redovisningsprinciper och orsaken till byten av dessa. Revisorn ska bedöma om företagets redovisningsprinciper är ändamålsenliga för verksamheten och förenliga med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och de redovisningsprinciper som används i den aktuella branschen. (Se punkt A28). (d) Företagets mål och strategier samt affärsrisker som sammanhänger med dem, som kan leda till risker för väsentliga felaktigheter. (Se punkt A29–A35.) (e) Företagets mätning och genomgång av ekonomiskt utfall. (Se punkt A36–A41.)

8.1 Översikt

Identifiering av risk är grunden för revisionen. Den bygger på och är en del av revisorns åtgärder för att förstå företaget och dess miljö. Utan en genuin förståelse av företaget kan revisorn missa vissa riskfaktorer. Exempel: om en kunds försäljning ökar är det viktigt för revisorn att veta att försäljningen i hela branschen faktiskt har minskat drastiskt.

Målet med revisionens riskbedömningsfas är att identifiera riskkällor och sedan att bedöma om de kan leda till ett väsentligt fel i de finansiella rapporterna. Detta ger revisorn den information som behövs för att fokusera revisionsarbetet på områden där risken för väsentliga fel är högst, och ägna mindre riskfyllda områden mindre uppmärksamhet.

Riskbedömning består av två skilda delar:

- Riskidentifiering (fråga ”vad kan gå fel”),
- Riskbedömning (bestämma varje risks betydelse).

Riskbedömning behandlas i del 2, kapitel 9.

Riskidentifiering illustreras nedan.

Figur 8.1-1

ATT ÖVERVÄGA

Identifiera först riskerna
Det går inte att bedöma en risk som inte först har identifierats. Fall inte för frestelsen att anta att eftersom företaget är litet så finns det inga relevanta risker eller att riskerna för väsentliga fel är samma som föregående period. Det kan finnas nya risker nu och karaktären på/betydelsen av vissa tidigare identifierade risker kan ha förändrats.

Efter det första uppdraget ska man fokusera på det som har förändrats sedan föregående period
Efter det första uppdraget ska man fokusera på det som har förändrats inom var och en av de sex riskkällorna (se figur 8.4.1) i stället för att börja om på nytt igen. Det sparar tid och uppmärksamheten fokuseras på karaktären på och effekten av nya risker som nu kan finnas och ändringar i tidigare identifierade risker.

8.2 Typer av risker

Risk kan delas in i två huvudsakliga grupper:

- Affärsrisk,
- Risk för oegentligheter.

Skillnaden mellan affärsrisk och risk för oegentligheter är att risk för oegentligheter uppkommer på grund av en persons medvetna handlingar. Detta illustreras i följande figur.

Figur 8.2-1

Obs! I många fall kan en risk vara både en affärsrisk och en risk för oegentligheter. Exempel: införandet av ett nytt redovisningssystem skapar osäkerhet (fel kan göras när personal lär sig det nya systemet) och kan klassificeras som en affärsrisk. Men det kan också klassificeras som risk för oegentligheter, eftersom någon kan dra fördel av osäkerheten och förskingra tillgångar eller manipulera de finansiella rapporterna.

Affärsrisk

Termen ”affärsrisk” omfattar mer än bara riskerna för väsentliga fel i de finansiella rapporterna. Affärsrisker härrör från betydelsefulla förhållanden, händelser, omständigheter, åtgärder eller passivitet som kan inverka negativt på ett företags möjlighet att nå sina mål och genomföra sina strategier. Det kan även innefatta att fastställa olämpliga mål och strategier.

Affärsrisk innefattar också händelser som uppstår på grund av förändringar, komplexitet eller att man inte inser behovet av förändring. Förändringar kan t.ex. uppstå på grund av:

- Misslyckad utveckling av nya produkter.
- En otillräcklig marknad, även om nya produkter har utvecklats med framgång.
- Brister i produkter som kan leda till betalningsskyldigheter och skada företagets anseende.

Risker för oegentligheter

Risker för oegentligheter hänger samman med händelser eller omständigheter som tyder på att det finns ett incitament eller ett tryck att begå oegentligheter, eller att göra det möjligt att begå oegentligheter.

Revisorns förståelse av faktorer avseende affärsrisk och faktorer avseende risker för oegentligheter ökar sannolikheten för att revisorn ska kunna identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter. Men revisorn har inget ansvar för att identifiera eller bedöma alla tänkbara affärsrisker.

8.3 Källor för information om företaget

Det första steget i en riskbedömningsprocess är att samla in (eller uppdatera) så mycket relevant information om företaget som möjligt. Informationen utgör en viktig referensram för att identifiera och bedöma möjliga riskfaktorer.

Information om företaget och dess miljö kan inhämtas från både interna och externa källor. I många fall börjar revisorn med interna informationskällor. Informationen kan sedan kontrolleras så att den stämmer överens med information som har inhämtats från externa källor, t.ex. data från branschorganisationer och data om allmänna ekonomiska villkor, som ofta finns på Internet. Följande figur visar några av de potentiella tillgängliga informationskällorna.

Figur 8.3-1

	Interna källor	Externa källor
Finansiell information	Finansiella rapporter Budgetar Rapporter Resultatmått Självdeklarationer Tillämpade redovisningsprinciper Bedömningar och uppskattningar	Information på Internet Branschinformation Konkurrentinformation Kreditbedömningsföretag Fordringsägare Myndigheter Medier och andra externa parter
Icke-finansiell information	Vision, värderingar, mål och strategier Organisationsstruktur Arbetsbeskrivningar HR-material Prestationsmått Handböcker med riktlinjer och rutiner	Information på Internet Information från branschorganisationer Branschprognoser Myndigheter Artiklar i medier

ATT ÖVERVÄGA

En viktig informationskälla som ofta förbises är revisorns arbetspapper från tidigare perioders uppdrag. De innehåller ofta värdefull information om frågor som:

- Överväganden eller frågor att ta upp vid planering av denna periods revision.
- Utvärdering av och källa till möjliga justeringar och orättade fel.
- Områden där det finns återkommande oenigheter, t.ex. om antaganden som används till uppskattningar i redovisningen.
- Områden som verkar vara känsliga för fel.
- Frågor som har väckts under revisorns kommunikation med företagsledningen och styrelsen.

Informationen som samlas in under den riskbedömning som genomförs innan revisionsföretaget bestämmer sig för att acceptera eller fortsätta med uppdraget kan användas som del av uppdragsteamets förståelse av företaget.

8.4 Riskbedömning

Baserat på den information som inhämtas om företaget kan revisorn nu utforma riskbedömningen enligt diskussion i del 1, kapitel 8. Riskbedömningen utformas i syfte att inhämta och dokumentera en förståelse av företaget och dess miljö, vilket innefattar intern kontroll.

Den förståelse som krävs av revisorn kan delas in i sex huvudområden, enligt nedan.

Figur 8.4-1

A. Externa faktorer	Branschens karaktär Rättslig miljö Ramverk för finansiell rapportering
B. Företagets karaktär	Drift och nyckelpersoner Ägande och styrning Investeringar, struktur och finansiering
C. Redovisningsprinciper	Val och tillämpning Orsaker till byten av principer Lämplighet med avseende på företaget
D. Företagets mål och strategier	Affärsplaner och -strategier Finansiella följder och tagna risker
E. Mätning/ genomgång av finansiellt resultat	Vad mäts Vem går igenom finansiella resultat
F. Intern kontroll av betydelse för revisionen	Processer och relevanta kontroller för att motverka riskerna på företagsnivån och på transaktionsnivån

Hur mycket information (hur djup förståelsen är) som revisorn behöver är en fråga om professionell bedömning. Det krävs mindre information än den information företagsledningen har vid ledningen av företaget. Den sista delen (”F” i figuren ovan), som avser intern kontroll som är relevant för revisionen, diskuteras i del 1, kapitel 5, och del 2, kapitel 4, 11 och 12.

Det finns flera fördelar med att inhämta en förståelse av karaktären på företaget och dess miljö, inklusive intern kontroll, vilket beskrivs nedan.

Figur 8.4-2

	Ge en referensram
Fördelar med att inhämta en förståelse av företaget	**Identifiera risker och utveckla hur de ska hanteras** • Göra bedömningar avseende riskbedömningar. • Utveckla lämpliga sätt att hantera identifierade risker för väsentliga fel i de finansiella rapporterna. • Fastställa väsentlighet (se del 2, kapitel 6). • Utarbeta förväntningar som behövs vid den analytiska granskningen. • Utforma/utföra fortsatta granskningsåtgärder för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå. • Bedöma inhämtade revisionsbevis tillräcklighet och ändamålsenlighet (t.ex. hur ändamålsenliga använda antaganden och ledningens muntliga och skriftliga uttalanden är). **Genomgång av finansiella rapporter** • Bedöma företagsledningens val och tillämpning av redovisningsprinciper. • Överväga tillräckligheten i upplysningar i finansiella rapporter. • Identifiera revisionsområden som ska övervägas särskilt (t.ex. transaktioner med närstående, ovanliga eller komplicerade avtalsförhållanden, fortsatt drift eller ovanliga transaktioner).

ATT ÖVERVÄGA

Att inhämta en förståelse av företaget är inte en separat uppgift som kan slutföras tidigt under revisionen och sedan läggas åt sidan. Det är viktigt att fortsätta få kunskap om företaget under revisionens gång och att vara uppmärksam på riskfaktorer som inte tidigare har identifierats, eller om den ursprungliga riskbedömningen behöver uppdateras.

8.5 Riskkällor

Fel och oegentligheter i finansiella rapporter uppstår på grund av riskfaktorer som har sitt ursprung i en eller flera av de delar som krävs för att förstå företaget (se figur 8.4-1).

Ett exempel är en ny och komplicerad skatt som gäller företaget. Det är en extern riskfaktor. En risk för fel i de finansiella rapporterna kan vara en feltolkning av den nya lagen, vilket leder till en felaktig beräkning av skatt som ska betalas och det belopp företaget är skyldigt. Tänk på att källan (eller orsaken) till risken är den nya skatt som gäller företaget, och inte felet i beräkningen, som är effekten av riskfaktorn. Till följd av den nya skatten ökar risken för ett beräkningsfel.

I följande figur visas de sex delarna man måste förstå som potentiella riskkällor.

Observera att riskkällorna normalt inte avser ett särskilt område i de finansiella rapporterna. En lågkonjunktur kan t.ex. leda till felaktigheter i många områden i de finansiella rapporterna, t.ex. lager, fordringar, försäljning osv. Så först ska riskkällan identifieras och därefter var felaktigheterna kan uppkomma i de finansiella rapporterna till följd av den.

Figur 8.5-1

Exempel på riskkällor (men inte effekten på särskilda områden i de finansiella rapporterna) beskrivs nedan.

Figur 8.5-2

Källor till affärsrisk och risk för oegentligheter	
Företagets mål och strategier	• Olämpliga, orealistiska eller överdrivet aggressiva mål och strategier. • Nya varor eller tjänster, eller övergång till nya affärsområden. • Att ge sig in på affärsområden/transaktioner där företaget har liten erfarenhet. • Oförenligheter mellan IT och affärsstrategier. • Hantering av snabb tillväxt eller minskning av försäljning som kan påverka system för intern kontroll och medarbetares färdigheter. • Användning av komplicerade finansieringsarrangemang. • Omstruktureringar av företag. • Betydande transaktioner med närstående.
Externa faktorer	• Konjunkturen och förändringar i statliga regleringar. • Minskad efterfrågan på företagets varor eller tjänster. • Hög grad av komplex reglering. • Förändringar i branschen. • Oförmåga att få tag på resurser som behövs (material eller kompetent personal). • Medvetet sabotage mot företagets produkter och tjänster. • Begränsningar i fråga om tillgängligheten på kapital och kredit.

Källor till affärsrisk och risk för oegentligheter	
Karaktär på företaget	• Bristfällig företagskultur och styrning. • Inkompetent personal på viktiga befattningar. • Förändringar bland nyckelpersoner, däribland att nyckelpersoner i företagsledningen slutar. • Komplex verksamhet, organisationsstruktur eller produkter. • Brister i en vara eller tjänst, som kan medföra risk för rättsligt ansvar och påverka företagets goda rykte. • Inte inse behovet av förändring (kunskaper eller teknik som behövs). • Brister i den interna kontrollen, framför allt sådana som inte företagsledningen hanterar. • Dåliga relationer med externa finansiärer, t.ex. banker. • Frågor som rör fortsatt drift och likviditet, däribland förlust av betydelsefulla kunder. • Installation av betydelsefulla nya system för finansiell rapportering.
Prestationsmått	• Företagsledningen använder inte prestationsmått för att bedöma företagets resultat och uppnående av mål. • Inget görs för att förbättra verksamheten eller vidta korrigerande åtgärder.
Redovisnings-principer	• Inkonsekvent tillämpning av redovisningsprinciper. • Olämplig användning av redovisningsprinciper.
Intern kontroll	• Företagsledningens tillsyn över den dagliga verksamheten är otillräcklig. • Bristande eller obefintliga kontroller över aktiviteter på företagsnivå, t.ex. personal, oegentligheter och upprättande av redovisningsinformation, t.ex. uppskattningar och finansiella rapporter. • Bristande eller obefintliga kontroller över transaktioner, t.ex. intäkter, inköp, kostnader och löner. • Bristande skydd av tillgångar.

8.6 Risk för oegentligheter

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

Oegentligheter som innefattar en eller flera medlemmar i företagsledningen eller styrelsen kallas ”oegentligheter begångna av företagsledningen”. Oegentligheter som endast innefattar anställda på företaget kallas ”oegentligheter begångna av anställda”. I båda fallen kan det förekomma maskopi mellan personer i företaget eller med externa parter utanför företaget.

I följande figur beskrivs typer av och kännetecken på oegentligheter.

Figur 8.6-1

	Manipulation av de finansiella rapporterna (rapportera en högre/lägre intäktsnivå än vad som faktiskt är fallet)		Förskingring av tillgångar (omvandla tillgångar för personlig användning)	
Vem?	Ägare och företagsledning	Anställda	Ägare och företagsledning	Anställda
Varför?	Personliga fördelar (minska skatt, sälja verksamhet till uppblåst pris eller betala ut en bonus) Låta ändamålet helga medlen (stanna kvar i verksamheten, rädda jobb, behålla finansiering, bidra till samhället)	Personliga fördelar (få en resultatbaserad bonus, dölja förluster eller täcka upp för stulna tillgångar)	Personliga fördelar eller för att hjälpa någon som behöver hjälp	Personliga fördelar eller för att hjälpa någon som behöver hjälp
Hur?	Åsidosätta interna kontroller, falska/felaktiga transaktioner, maskopi, manipulation av redovisningsprinciper, utnyttja brister i intern kontroll	Falska eller felaktigt bokförda transaktioner, maskopi, manipulation av redovisningsprinciper, utnyttja brister i intern kontroll	Åsidosätta interna kontroller, stöld av varor/tillgångar, maskopi, utnyttja brister i intern kontroll	Stöld av varor/tillgångar, maskopi, utnyttja brister i intern kontroll
Hur mycket?	Ofta stora på grund av ledningens ställning i företaget och dess kunskap om intern kontroll	Ofta av mindre storlek men kan ackumuleras till betydande belopp över tid om de inte upptäcks	Bygger ofta på ett visst behov. Även om det startar i mindre skala ökar det sannolikt om det inte snabbt upptäcks	Bygger ofta på ett visst behov. Kan vara i liten skala men ökar sannolikt om det inte snabbt upptäcks

ATT ÖVERVÄGA

För varje identifierad riskfaktor, överväg om den är en affärsrisk, en risk för oegentligheter eller båda delarna. Många källor till risk kan resultera i både affärsrisker och risker för oegentligheter. Exempel: en ändring av redovisningspersonal kan leda till att fel görs (affärsrisk), men kan också innebära att någon får möjlighet att begå oegentligheter.

8.7 Typer av och kännetecken på oegentligheter

Oegentligheter kan visserligen förekomma på alla nivåer i organisationen, men är vanligen allvarligare (och inbegriper större penningbelopp) när personer i högsta ledningen är inblandade.

Några av de viktigaste förutsättningarna som skapar en miljö som möjliggör oegentligheter innefattar:

- Ineffektiv bolagsstyrning.
- Brist på ledarskap hos ledningen och fel ”signaler från ledningen”.
- Höga incitament ges för finansiella resultat.

- Skatter eller andra kostnader som övervägs är höga eller betungande.
- Komplicerade regler, bestämmelser och riktlinjer i företaget.
- Orealistiska förväntningar från banker, investerare eller andra intressenter.
- Nedgångar och oväntade förändringar i lönsamheten.
- Orelistiska budgetmål för personalen.
- Otillräcklig intern kontroll, särskilt vid organisationsförändringar.

Enligt vad som framgår av ovanstående skulle den effektivaste kontrollen avseende oegentligheter vara ett starkt engagemang hos styrelsen och den högsta ledningen att göra det som är rätt. Detta bevisas genom tydliga företagsvärderingar och ett engagemang i etik som bygger på den dagliga verksamheten. Detta gäller både stora och små organisationer.

8.8 De tre förutsättningarna för oegentligheter (”fraud triangle”)

När riskbedömningen utförs behöver medlemmarna i uppdragsteamet överväga förekomsten av de tre förutsättningar som ofta ger ledtrådar om att det kan förekomma oegentligheter. Revisorer som arbetar med brottsutredningar kallar det för ”fraud triangle” (de tre förutsättningarna för oegentligheter, se figur nedan), eftersom det är mycket sannolikt att det förekommer oegentligheter när alla förutsättningar förekommer.

Förutsättningarna är:

- **Tryck**
  Detta genereras ofta av omedelbara behov (t.ex. stora privata skulder eller behov av att uppfylla en analytikers eller banks förväntningar på vinst) som är svåra att ta upp med andra.
- **Möjlighet**
  En bristfällig företagskultur och brist på tillräckliga interna kontrollrutiner kan ofta skapa tillförsikt att oegentligheter kan begås utan upptäckt.
- **Ursäkt**
  En ursäkt är uppfattningen att oegentligheter egentligen inte har begåtts. Exempel: förövaren använder ursäkten att ”det är ingen stor grej” eller ”jag tar bara det jag förtjänar”.

Figur 8.8-1

Exempel: En ägare/företagsledare i byggbranschen kan bli erbjuden ett uppdrag att göra en större utbyggnad av en väns hem, så länge det bara handlar om kontanter och inga kvitton. Överväg de tre förutsättningarna.

- "**Trycket**" på ägaren/företagsledaren kan vara att minska skatter som annars skulle utgå.
- "**Möjligheten**" är att ägaren/företagsledaren kan åsidosätta de interna kontrollerna över intäktsredovisning och inte bokföra försäljningsintäkten.
- "**Ursäkten**" kan vara att ägaren/företagsledaren redan betalar för mycket i skatt.

Obs! Om någon av dessa förutsättningar inte föreligger, sker det troligen inte någon kontantförsäljning.

Överväg nedan angivna tre källor till risk för oegentligheter.

Figur 8.8-2

Källor till risker för oegentligheter	
Incitament och tryck	• Ekonomisk stabilitet eller lönsamhet hotas av ekonomiska förutsättningar, förutsättningar i branschen eller operativa förutsättningar. • Starkt tryck på företagsledningen att uppfylla krav eller förväntningar från externa parter eller styrelse (t.ex. resultatmål eller efterlevnad av betungande miljöbestämmelser osv.). • Privata finansiella förpliktelser kan skapa tryck på företagsledningen eller anställda med tillgång till kontanter eller andra stöldbegärliga tillgångar att förskingra tillgångarna. • Fientliga relationer mellan företaget och anställda med tillgång till kontanter eller andra tillgångar. Exempel: – Kända eller förväntade personalnedskärningar. – Nyligen genomförda eller förväntade ändringar av de anställdas löner eller förmånsplaner. – Förväntningar på befordran, lön eller andra ersättningar som inte infrias. • Företagsledningens och styrelsens personliga ekonomiska situation hotas av företagets finansiella resultat (t.ex. ekonomiska intressen, ersättningar, garantier osv.)
Inställning och ursäkter	**Ursäkter** • Företagsledningen är intresserad av att använda olämpliga metoder för att: – Minimera rapporterade resultat av skatteskäl, – Öka rapporterade resultat för att undvika att bryta mot lånevillkor, öka försäljningspriset på företaget eller uppfylla mål som bestäms av en extern part. • Anställdas uppträdande tyder på vantrivsel eller missnöje med företaget. • Det är låg moral i högsta ledningen. • Företagsledningen accepterar vissa stölder av anställda. Exempel: inga disciplinära åtgärder vidtas när en anställd gör sig skyldig till stöld och upptäcks. • Företagsledningen upprätthåller inte företagets värderingar eller etiska normer. • Företagsledningen nonchalerar behovet av att övervaka eller minska risker som rör förskingring av tillgångar.

Källor till risker för oegentligheter	
Inställning och ursäkter *(fortsättning)*	**Inställning** • Företagsledningen har en känd historia av överträdelser av lagar och andra författningar, eller påståenden om oegentligheter. • Företagsledningen uppvisar ändringar i beteende eller livsstil som kan tyda på att tillgångar har förskingrats. • Högre chefer är dåliga förebilder när det gäller etik (blåser t.ex. upp reseräkningar eller snattar osv.). • Företagsledningen har åsidosatt befintliga kontroller. • Företagsledningen har inte vidtagit lämpliga åtgärder beträffande kända brister i den interna kontrollen. • Ägaren/företagsledaren gör ingen åtskillnad mellan privata transaktioner och affärstransaktioner. • Tvister förekommer mellan aktieägare i ett fåmansföretag. • Företagsledningen försöker återkommande på grundval av väsentlighet rättfärdiga olämplig redovisning eller redovisning på gränsen till det olämpliga. • Relationen mellan företagsledningen och den nuvarande eller tidigare revisorn är spänd.
Möjligheter	**Tillgångar som är känsliga för förskingring** • Stora kontantbelopp i kassan eller stora transaktionsvolymer med kontanter. • Små, värdefulla eller efterfrågade lagerartiklar. • Tillgångar som är lätta att omsätta, t.ex. innehavarobligationer, diamanter eller datorchips. • Materiella anläggningstillgångar som är små, lätta att sälja eller som inte är märkta av ägaren.
	Otillräcklig intern kontroll • Otillräcklig tillsyn av styrelsen över företagsledningens processer för att identifiera och hantera riskerna för oegentligheter. • Arbetsuppgifterna är inte tillräckligt uppdelade eller det finns brister i kontrollerna. • Otillräcklig tillsyn över högsta ledningens kostnader. • Otillräcklig tillsyn av företagsledningen över anställda som har ansvaret för tillgångar. • De som söker arbeten med åtkomst till tillgångar undersöks inte tillräckligt noga. • Otillfredsställande register över tillgångar. • Otillfredsställande attestering och godkännande av transaktioner. • Otillräckligt fysiskt skydd av kontanter, placeringar, lager eller materiella anläggningstillgångar. • Avstämningen av tillgångar sker inte fullständigt och i tid. • Transaktioner dokumenteras inte tillräckligt väl eller inte i tid (t.ex. krediter för returnerade varor). • Anställda som utför viktiga kontrollfunktioner tvingas inte ta semester. • Företagsledningen har bristande IT-kunskaper, vilket gör det möjligt för IT-personal att förskingra. • Otillräckliga åtkomstkontroller över automatiserade poster, däribland kontroller över och granskning av händelseloggar i datorsystem.

Källor till risker för oegentligheter	
Möjligheter *(fortsättning)*	**Särskilt känsliga områden** • Företagsledningens uppskattningar, intäktsredovisning, användning av bokföringsposter, transaktioner med externa parter osv.

ATT ÖVERVÄGA

Oegentligheter begås alltid med avsikt. De innefattar att dölja information för revisorn och att avsiktligt tillhandahålla felaktig information. Det betyder att oegentligheter upptäcks genom att man söker efter mönster, underligheter och avvikelser, ofta rörande vad som kan betraktas som små belopp.

Det är inte sannolikt att oegentligheter kan upptäckas enbart genom substansgranskning. Exempel: det är inte sannolikt att en revisor kan identifiera en transaktion som saknas eller fastställa att en transaktion är ogiltig, om det inte finns ytterligare ”förståelse av företaget” som kan användas som referensram.

Revisorer, beroende på roll och position i uppdragsteamet, kan identifiera en riskfaktor för oegentligheter som avser en eller flera av förutsättningarna i triangeln. Men det är mindre sannolikt att en revisor kan identifiera alla tre förutsättningarna (möjlighet, tryck och ursäkt) tillsammans. Av det skälet är det viktigt att uppdragsteamet löpande under hela uppdraget diskuterar sina iakttagelser.

Fördelarna med diskussioner i uppdragsteamet visas i figuren nedan.

Figur 8.8-3

Om kommunikationen saknas är det svårt för en enskild medlem i uppdragsteamet att se helhetsbilden. Löpande diskussioner i uppdragsteamet ger teamet möjlighet att lägga ihop olika slags information till en helhetsbild.

8.9 Professionell skepticism

Det är revisorns ansvar att ha en professionellt skeptisk inställning under hela uppdraget. En professionellt skeptisk inställning innefattar ämnen som beskrivs i följande figur.

Figur 8.9-1

En skeptisk inställning innefattar följande:	
Vara medveten om att företagsledningen alltid kan begå oegentligheter	Företagsledningen har alltid möjlighet att åsidosätta i övrigt bra intern kontroll. Uppdragsteamets medlemmar måste lägga åt sidan eventuella uppfattningar att företagsledningen och styrelsen är ärliga och hederliga, oavsett revisorns tidigare erfarenhet av deras ärlighet och hederlighet.
Vara ifrågasättande	Att göra kritiska bedömningar av giltigheten i inhämtade revisionsbevis.
Vara uppmärksam	Är revisionsbevisen motstridiga eller innebär de ett ifrågasättande av tillförlitligheten i: • Dokument och svar på frågor? • Övrig information som har inhämtats från företagsledningen och styrelsen?
Vara noggrann	**Undvik att:** • Förbise ovanliga omständigheter, • Generalisera för mycket när slutsatser dras av observationer under granskningen, • Använda felaktiga antaganden vid fastställandet av granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning samt vid utvärderingen av resultaten av dem. • Acceptera mindre än övertygande revisionsbevis på grund av uppfattningen att företagsledningen och styrelsen är ärliga och hederliga. • Acceptera uttalanden från företagsledningen i stället för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

ATT ÖVERVÄGA

Det kan vara svårt att ha en professionellt skeptisk inställning vid en revision åt en kund som man känner och litar på. Det är en naturlig och mänsklig egenskap att lita på andra människor om det inte finns någon information som tyder på motsatsen. Därför behöver delägare och personal regelbundet påminnas om att ha en professionellt skeptisk inställning. Några praktiska förslag på hur man kan gå till väga innefattar att:

- Skapa en fiktiv karaktär (med namn) som har en osund inställning till kontroll och dålig etik. När diskussionen om möjliga scenarier gällande oegentligheter och känsligheter i de finansiella rapporterna äger rum, tänker man sig denna person (och inte kunden) som kund eller företagsledare.
- Bjuda in någon (helst en revisor med erfarenhet av brottsutredningar) som inte känner till företaget att delta i planeringsdiskussionen om oegentligheter.

8.10 Att identifiera inneboende riskfaktorer

Det bästa sättet att undvika att missa en relevant riskfaktor är att göra riskidentifieringen till en del av processen att förstå företaget. Ju mer revisorn känner till om de sex områdena som ingår i förståelsen, desto mer sannolikt är det att revisorn kommer att kunna identifiera riskfaktorer. Att förstå företaget underlättar också vid identifiering och senare hantering av möjliga scenarier för oegentligheter. Tänk på att företagsledningen alltid kan åsidosätta kontroller och att oegentligheter därmed kan döljas (särskilt för revisorn).

När information samlas in (eller uppdateras) om vart och ett av de områden som krävs för att förstå företaget, övervägs förekomsten av relevanta affärsrisker och riskfaktorer avseende oegentligheter. För många av de identifierade affärsriskerna kan det också finnas en risk för oegentligheter att överväga. Av det skälet bör där så är möjligt risker för oegentligheter förtecknas skilt från affärsriskerna samt bedömas separat. Exempel: om försäljningsprognosen för ett företags produkter såg dålig ut (en extern riskkälla), överväg i så fall vad som kan gå fel (följderna) i de finansiella rapporterna. Dålig försäljning kan leda till överskottslager som behöver skrivas av, men det kan också utlösa en risk för oegentligheter om det ger ett incitament till en säljare att blåsa upp sin försäljning för att klara ett gränsvärde för bonus.

ATT ÖVERVÄGA

Affärsriskerna och riskerna för oegentligheter (inneboende risker) identifieras före övervägande av eventuella interna kontroller som kan motverka dessa risker. Intern kontroll för att motverka riskerna behandlas i del 2, kapitel 11 och 12. Den är också viktig för att identifiera eventuella betydelsefulla risker (se del 2, kapitel 10).

Effekten av vissa av de identifierade riskfaktorerna kommer att avse ett särskilt område i de finansiella rapporterna, men andra riskfaktorer kan vara övergripande och avse många områden i de finansiella rapporterna. Exempel: om ekonomichefen är inkompetent kommer fel sannolikt inte att vara begränsade till ett område i de finansiella rapporterna. Dessutom, om någon utnyttjade situationen för att begå oegentligheter, kan fel förekomma i flera tillgångs- eller skuldposter och kan döljas med fler fel i intäkts- och kostnadstransaktioner.

Övergripande risker härrör ofta från en bristfällig kontrollmiljö och kan potentiellt påverka många områden, upplysningar och påståenden i de finansiella rapporterna. Övergripande risker påverkar sannolikt riskbedömningen på rapportnivån. Risker på rapportnivån hanteras genom allmänna åtgärder av revisorn (t.ex. genom att utföra mer revisionsarbete, ta in mer erfaren personal osv.).

Efterhand som revisionen fortskrider kan ytterligare riskfaktorer komma att identifieras. De ska läggas till i listan över identifierade risker och bedömas på lämpligt sätt innan beslut fattas om effekten på revisionsstrategin och granskningsplanen, t.ex. karaktär på och omfattning av eventuella fortsatta granskningsåtgärder som krävs. Detta säkerställer att, när planeringen avseende nästa period görs, riskidentifiering och -bedömning blir komplett.

Ett förslag på en identifieringsprocess i tre steg beskrivs nedan.

Figur 8.10-1

Riskidentifiering	
Steg 1 **Samla in grundläggande information om företaget**	Utgångspunkten är att få en grundläggande förståelse eller en referensram för att kunna utforma den riskbedömning som ska utföras. Utan denna förståelse kan det bli svårt, eller omöjligt, att identifiera vilka fel och oegentligheter som kan förekomma i de finansiella rapporterna. • Inhämta (eller uppdatera) relevant grundläggande information om företaget, dess mål, företagskultur, verksamhet, nyckelpersoner och den interna organisationen och kontrollen.
Steg 2 **Utforma, utföra och dokumentera riskbedömningen**	• Riskbedömning (se del 1, kapitel 8) måste utföras så att: – källorna för risker för väsentliga fel identifieras, – en lämplig förståelse av företaget inhämtas, – nödvändiga styrkande revisionsbevis inhämtas. • Utforma och utför riskbedömning och aktiviteter som sammanhänger med den, utifrån den grundläggande förståelsen av företaget som inhämtas i steg 1. • Diskutera i uppdragsteamet med avseende på företagets finansiella rapporters känslighet för väsentliga fel, som orsakas av fel eller oegentligheter (se del 2, kapitel 7). • Ställ frågor till företagsledningen om hur de kan identifiera och hantera riskfaktorer (särskilt avseende oegentligheter) och vilka riskfaktorer som har identifierats och hanterats. Fråga också företagsledningen om fel eller oegentligheter faktiskt har förekommit. • Dokumentera alla identifierade riskfaktorer.

Riskidentifiering	
Steg 3 **Koppla de identifierade riskerna till väsentliga områden i de finansiella rapporterna**	För varje riskfaktor (riskorsak) som identifieras, identifiera effekten (särskilda fel t.ex. oegentligheter och fel) som kan uppstå i de finansiella rapporterna till följd av dem. Observera att en enskild riskfaktor kan leda till ett antal olika fel som kan påverka mer än bara ett område i de finansiella rapporterna. (Se Att överväga nedan för exempel.) • Identifiera väsentliga konton, transaktionsslag och upplysningar i de finansiella rapporterna. • Koppla de identifierade riskerna till de särskilda områden, upplysningar och påståenden som påverkas i de finansiella rapporterna. Om den identifierade risken är övergripande ska den kopplas till de finansiella rapporterna i sin helhet. Att identifiera effekten av riskerna uppdelat på områden i de finansiella rapporterna underlättar vid bedömning av riskerna på påståendenivån. Att identifiera effekten av övergripande risker underlättar vid bedömning av risker på rapportnivån.

ATT ÖVERVÄGA

Det är naturligt för revisorer att använda de finansiella rapporterna som utgångspunkt när risker ska identifieras. Exempel: lagret kan anses vara en hög risk på grund av fel som har hittats under tidigare perioder. Men detta motsvarar att identifiera effekten av en risk och inte den underliggande orsaken. Att veta att lagret utgör en hög risk är viktigt, men det är bättre att känna till orsaken till risken. Om orsaken till en risk inte identifieras är det möjligt att vissa risker missas helt. Överväg följande:

Saknade poster eller transaktioner
Finansiella rapporter sammanfattar bara resultaten av affärsbeslut och transaktioner som har bokförts. Om inga transaktioner har bokförts, eller tillgångar förskingrats eller upplysning inte har lämnats om eventualförpliktelser eller eventualtillgångar, är det möjligt att de riskfaktorer som hänger samman med sådana saknade belopp eller upplysningar inte kommer att identifieras eller bedömas.

Samla in fakta jämfört med att identifiera risker
Processen med att förstå företaget kan lätt få ett fokus på att samla in fakta om företaget i stället för att identifiera riskkällor. När detta sker kanske nya riskfaktorer, händelser, transaktioner och riskfaktorer missas helt.

Orsak till och effekt av felaktiga uppgifter
Betydelsen av vissa riskkällor kan förbises om uppmärksamheten främst ägnas effekten eller följden av riskfaktorn (t.ex. fokus på fel i lagersaldot i stället för orsakerna till att de alls förekommer). Riskkällan är den eller de händelser som i första hand orsakar att fel uppstår. Felkällorna i lagersaldot kan vara otillräcklig eller dåligt utbildad personal, ett föråldrat system för intern kontroll, fel användning av redovisningsprinciper som intäktsredovisning, bristande säkerhet över lager eller direkta oegentligheter som begås av anställda osv.

ATT ÖVERVÄGA *(fortsättning)*

En orsak där effekterna är flera fel
En enskild riskkälla kan ofta påverka många saldon i de finansiella rapporterna. Exempel: en konjunkturnedgång kan påverka värdet på lagret, möjligheten att få betalt för fordringar, efterlevnad av avtal med banker, manipulation av försäljningstransaktioner för att nå gränsvärden för bonus och till och med frågor som rör företagets fortlevnad.

Övergripande risker
Genom att fokusera på ett område i taget i de finansiella rapporterna kanske vissa övergripande risker och risker för oegentligheter inte identifieras. Införandet av ett nytt redovisningssystem kan t.ex. leda till att det blir fel i många saldon i de finansiella rapporterna. Dessutom skulle någon kunna utnyttja osäkerheten som det nya systemet ger upphov till för att begå oegentligheter.

8.11 Dokumentera processen för riskidentifiering

Revisorn ska använda professionellt omdöme avseende hur dessa frågor ska dokumenteras. Dokumentationen av processen för riskidentifiering som följer de tre stegen som beskrivs ovan kan t.ex. bestå av:

- Information om företaget.
- Riskbedömning.
- Identifierade risker kopplas till möjliga fel och oegentligheter i de finansiella rapporterna.

Figur 8.11-1

Dokument	Beskrivning
Information om företaget	Dokumentera inhämtad information under tillämpligt område som ska förstås, t.ex. företagets mål, externa faktorer, företagets karaktär osv. Dokumentationen kan variera från mycket enkel till komplex, beroende på företagets storlek, och kan innefatta: • Information som kunden har tagit fram (t.ex. affärsplaner och analyser). • Externa data (branschrapporter, intern personalkommunikation, dokumenterade riktlinjer och rutiner). • Relevant korrespondens (juridiska, statliga myndigheter osv.), e-post, konsultrapporter, PM. • Revisionsföretagets checklistor.

Dokument	Beskrivning
Riskbedömning	Dokumentera information om den utförda riskbedömningen. Detta kan innefatta: • Diskussioner i uppdragsteamet med avseende på företagets finansiella rapporters känslighet för väsentliga fel, som orsakas av fel eller oegentligheter, och resultaten. • Viktiga komponenter i förståelsen som har inhämtats om företaget, inklusive: – Var och en av de ovan beskrivna aspekterna av företaget och dess miljö. – Var och en av de fem komponenterna i intern kontroll, som beskrivs i del 1, kapitel 5. – Informationskällor från vilka förståelsen har inhämtats. • De identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och på påståendenivån.
Koppla identifierade risker till möjliga fel och oegentligheter i de finansiella rapporterna	Dokumentera de väsentliga kontona, transaktionsslagen och upplysningarna i de finansiella rapporterna och ange sedan för varje identifierad riskkälla om den är • en övergripande risk för de finansiella rapporterna som helhet, eller • begränsad till särskilda områden, upplysningar och påståenden i de finansiella rapporterna.

Identifierade risker kan identifieras på flera sätt. I nedanstående figur beskrivs ett sätt att dokumentera de identifierade riskerna. Figuren visar riskkällan uppdelad på område att förstå (externa faktorer, karaktär på företaget osv.), effekten eller möjliga följder av risken samt de områden i de finansiella rapporterna som påverkas.

Figur 8.11-2

Riskkälla	Effekt av risken på de finansiella rapporterna (fel eller oegentligheter)	Område i de finansiella rapporterna som påverkas eller övergripande risk
Företagets mål		
Introduktion av en ny produkt under året	Fel i kostnadsfördelning och lagervärdering.	Lagervärdering
	Nya metoder och eller system för kostnadskalkyler och prissättning kan skapa möjligheter att begå oegentligheter.	Korrekta lagerbelopp
	Den nya finansiering som krävs innebär att det blir svårt att inte bryta mot befintliga lånevillkor. Om företaget inte följer avtalet kan lånet bli betalbart vid anfordran.	Observera upplysningar om finansiering, lånevillkor och låneklassificering
	Företagsledningen kan frestas att manipulera de finansiella rapporterna för att säkerställa att lånevillkor följs.	Övergripande risk

Riskkälla	Effekt av risken på de finansiella rapporterna (fel eller oegentligheter)	Område i de finansiella rapporterna som påverkas eller övergripande risk
Företagets karaktär		
Ekonomichef utan lämplig utbildning	Fel i de finansiella rapporterna.	Övergripande risk
	Möjlighet till oegentligheter.	Övergripande risk

ATT ÖVERVÄGA

Risker på en och samma plats
Överväg att dokumentera alla identifierade riskfaktorer i ett dokument, på en plats eller med ett gemensamt referensnummer i arbetspapperen. Detta har flera fördelar:

- Enkelt att gå igenom utfört arbete. Alla identifierade riskfaktorer finns på en plats.
- Konsekvent bedömning. När riskerna gås igenom tillsammans kommer en risk som har bedömts på ett annat sätt än andra att synas bättre.
- Risker kan sorteras (med hjälp av ett elektroniskt kalkylblad), vilket innebär att de mest betydelsefulla riskerna kan visas högst upp. På så sätt kan någon som går igenom utfört arbete kontrollera att alla de viktigaste identifierade riskerna har hanterats med rätt granskningsåtgärd.

Separata listor över riskfaktorer avseende oegentligheter och affärsrisk
Lista och bedöm risker för oegentligheter skilt från faktorer avseende affärsrisk. Många affärsrisker skapar också möjlighet eller incitament att begå oegentligheter. Om oegentligheter inte övervägs separat kan riskfaktorer avseende oegentligheter förbises. Exempel: ett nytt redovisningssystem kan medföra en risk för fel (affärsrisk), men kan också innebära att någon får möjlighet att manipulera finansiella resultat eller förskingra tillgångar (risk för oegentligheter). Ett annat skäl till att hålla dem skilda åt är att det kan vara en annan granskningsåtgärd avseende en risk för oegentligheter (identifiera mönster, avvikelser eller ovanligheter som kan förekomma) än för en hänförlig affärsrisk.

ATT ÖVERVÄGA *(fortsättning)*

Lämna riskbedömningen till senare
Fall inte för frestelsen att enbart lista riskfaktorer som sannolikt är betydelsefulla eller viktiga. En viktig del av att identifiera risker eller händelser är att ta fram en så fullständig lista över riskfaktorer som möjligt. Oviktiga riskfaktorer kan alltid tas bort senare när varje risk har bedömts korrekt. Detta bidrar till att alla väsentliga risker faktiskt identifieras.

Återanvänd dokumentation i den mån det är möjligt
Undvik att varje period dokumentera identifierade riskfaktorer och förståelsen av företaget som inhämtas. Om informationen om utförd riskbedömning och de identifierade riskerna har fångats upp på ett strukturerat sätt (se ”Risker på en och samma plats” ovan) kan den enkelt uppdateras varje period. Detta kan kräva mer tid inledningsvis (den första perioden), men kommer att spara tid under efterföljande perioder. Men kontrollera att en riktig riskbedömning utförs och dokumenteras varje period och att eventuella ändringar kan identifieras. Säkerställ också att varje dokument innehåller information om uppdateringen.

Effekt av risker
Den viktigaste men också svåraste kolumnen att fylla i är ”Effekten av risk på de finansiella rapporterna” (se figuren ovan). I den här kolumnen anger revisorn effekten av den identifierade risken. Minskad försäljning är en riskfaktor, men om den är korrekt redovisad av företaget leder det inte till risker för väsentliga fel. Men minskad försäljning kan leda till inkurant eller övervärderat lager och det kan bli svårt att få betalt för fordringar. Revisorn måste identifiera effekten av varje riskfaktor så att en lämplig granskningsåtgärd kan utarbetas.

Obs! De riskkällor som identifieras i det här exemplet har flera effekter, som var och en har övervägts separat. Om de olika effekterna av riskkällor inte analyseras och delas upp i separata komponenter, innebär det att dels blir riskbedömningen svårare och dels kan revisorn helt missa ett antal effekter av risk (t.ex. för oegentligheter).

8.12. Fallstudier – Inneboende risker – identifiering

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Riskidentifiering innefattar:

- Att utföra riskbedömning för att förstå företaget och identifiera möjliga källor (orsaker) till affärsrisk och risk för oegentligheter. Detta innefattar att utföra särskild riskbedömning enligt beskrivning i ISA, t.ex. i ISA 240 rörande oegentligheter, ISA 540 rörande uppskattningar, ISA 550 rörande närstående och ISA 570 rörande fortsatt drift.
- Dokumentera de identifierade riskerna. En vanlig typ av dokumentation är att använda ett ”riskregister” där alla risker räknas upp och bedöms på en och samma plats.
- Överväg för varje identifierad riskkälla vilka slags felaktigheter (fel och oegentligheter) som kan bli följden (”effekten” av varje risk) i de finansiella rapporterna.

Dokumentations som krävs:

- **Förståelse av företaget**
  Detta kan dokumenteras i ett PM, t.ex. som det i del 2, kapitel 2, där detaljerna i dessa två fallstudier beskrivs.
- **De berörda riskfaktorerna**
  Ett sätt att dokumentera orsak och effekt av identifierade risker (både affärsrisker och risker för oegentligheter) är att lista dem i ett strukturerat format, t.ex. som i riskregistret nedan. Detta säkerställer att alla risker registreras på en plats och att bedömningen av risker är konsekvent. Den andra metoden är att lista de identifierade riskerna i ett PM. Fall inte för frestelsen att kombinera affärsrisker och risker för oegentligheter i ett formulär. Bedömningen och hanteringen av en affärsrisk jämfört med en risk för oegentligheter kan vara ganska olika.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Planerad riskbedömning

1. Dokumentera potentiella identifierade riskfaktorer från:
   a) Åtgärder för att acceptera eller att fortsätta med uppdraget.
   b) Andra typer av uppdrag som har utförts åt företaget.
   c) Tidigare revisionsuppdrag.
2. Gå igenom den senaste saldobalansen för:
   a) Intäkts- och kostnadsutveckling.
   b) Ändringar i tillgångar och skulder.

Ställ frågor om orsakerna till betydande förändringar eller trender som har identifierats.

3. Identifiera potentiella riskfaktorer genom att läsa viktiga företagsdokument, t.ex. affärsplaner, budgetar, protokoll och de senaste finansiella resultaten.
4. Ställ frågor till företagsledningen och nyckelpersoner inom ekonomifunktionen om:
   a) Affärsmål, branschtrender, företagsledningens bedömning av aktuella och potentiella riskfaktorer och hur företagsledningen planerar att hantera dem.
   b) Viktiga händelser eller förändringar under perioden.
   c) Eventuella förekomster av påstådda, misstänkta eller faktiska oegentligheter.
   d) Eventuella prestationsbaserade bonusar eller incitamentsplaner.
   e) Identitet och karaktär/belopp avseende närståendetransaktioner under perioden.
   f) Eventuella händelser eller villkor som rör fortsatt drift.
   g) Transaktioner, händelser och villkor som ger upphov till uppskattningar i redovisningen.
   h) Karaktär på, omfattning av och status för rättstvister/krav mot företaget eller nyckelpersoner.
5. Ställ frågor till medlemmar i styrelsen om:
   a) Styrelsens sammansättning, mandat och sammanträden.
   b) Eventuell kännedom om företagsledningens åsidosättande av kontroller, oegentligheter eller misstänkta oegentligheter.
   c) Deras åsikt om:
      – Hur väl företagsledningens tillsyn fungerar.
      – Kontrollmiljön (kultur, kompetens, inställning osv.).
   d) Vilka områden i de finansiella rapporterna som är känsliga för oegentligheter.
6. Identifiera andra (om det finns några) i företaget som skulle kunna tillhandahålla information om potentiella riskfaktorer och förändringar som inträffat sedan den föregående perioden.

Nedan beskrivs ett strukturerat format för att dokumentera resultaten av riskbedömning avseende Dephta Furniture, Inc.

Affärsrisker		
Riskhändelse/-källa	**Effekt av riskfaktor**	**Påståenden**
	Vilka områden i de finansiella rapporterna kan innehålla fel och på vilket sätt?	*Ö FREV*
Konjunkturnedgång	*Det kan vara svårt att få betalt för fordringar*	*V*
Konjunkturnedgång	*Det kan krävas lagernedskrivningar*	*V*
Lagerpersonal som är känd för att göra fel	*Lagersaldon kan vara över- eller underskattade och möjligen påverka värderingen*	*FREV*
Fortsatt tillväxt (trots nedgång) och dålig lagerstyrning	*Överträdelser av lånevillkor*	*Ö*
Allmänna IT-kontroller är bristfälliga inom flera områden	*Dataintegriteten kan äventyras eller helt gå förlorad*	*Ö*
Ny försäljning söks i andra länder	*Valutarisk i fordringar*	*R*

Förklaring:

Ö = Övergripande (alla påståenden)

F = Fullständighet

R = Riktighet

E = Existens

V = Värdering

Risker för oegentligheter		
Riskhändelse/-källa	**Effekt av riskfaktor**	**Påståenden**
	Vilka områden i de finansiella rapporterna kan innehålla fel och på vilket sätt?	*Ö FREV*
Tryck		
Minimera skatt	*Bristande objektivitet hos företagsledningen vid uppskattningar (t.ex. värdering av lager) för att minska intäkterna.*	*FRV*
Minimera skatt	*Icke godkända bokföringsposter eller manipulation av finansiella rapporter.*	*Ö*
Snabb tillväxt som medför tryck på finansiering	*Manipulation av de finansiella rapporterna för att undvika att bryta mot lånevillkor.*	*Ö*

Bonus till säljare bygger på försäljning över vissa gränsvärden	*Uppblåst försäljning för att klara gränsvärdena.*	*E*
Betala mutor för att få kontrakt	*Anseendet skadas, överskattade kostnader, ingen avsättning för böter.*	*FRE*
Möjligheter		
Högt värde, lättransporterade lagervaror	*Varor har stulits från lagret.*	*E*
Hög förekomst av kontantförsäljning	*Varor har stulits/kontanter har stulits.*	*E*
Transaktioner med närstående	*Försäljning/köp kanske inte är fullständiga, korrekt värderade eller upplysta om i de finansiella rapporterna.*	*Ö*
Betydande ökning av transaktioner med närstående	*Försäljning/köp kan vara undervärderade/ övervärderade.*	
	Fordringar på närstående kanske inte går att driva in. Manipulation av finansiella rapporter kan genomföras genom att överföra "riskfyllda" fordringar på en närstående. Detta ersätter en riskfylld fordran med en fordran på en närstående.	*V*
Ursäkt		
Låg moral hos tillfälligt anställda	*Varor eller kontanter blir stulna.*	*E*

Förklaring

Ö = Övergripande risk (alla påståenden)

F = Fullständighet

R = Riktighet

E = Existens

V = Värdering

Fallstudie B – Kumar & Co.

Planerad riskbedömning

1. Ställ frågor om tillståndet i branschen och uppdatera vår förståelse av företaget (arbetspapper x.x samt riskbedömnings-PM). Detta ska innefatta:
   a) Diskussioner med Raj och Ruby (den redovisningsansvariga) om vad som har förändrats i år. Ta särskilt upp eventuella personal- eller organisationsförändringar, närståendetransaktioner, företagsledningens uppskattningar, osäkerhet rörande fortsatt drift och företagsledningens efterlevnad av relevanta lagar och andra författningar.
   b) Frågor om eventuella förändringar i verksamheten under året, nya lagar och andra författningar och eventuella planerade förändringar i framtiden.
   c) Frågor om effekten av och riskerna med att Raj inte tillbringar lika mycket tid på företaget. Fråga om Raj kommer att återgå till sina vanliga plikter nästa år eller om familjesituationen kommer att fortsätta att ta upp hans tid.
   d) Utfall av de uppskattningar företagsledningen gjorde föregående år.
   e) Kännedom om eventuella oegentligheter som har förekommit under året och eventuella områden som är känsliga för oegentligheter.
   f) Eventuella förändringar i typ och karaktär på transaktionerna med Dephta.
   g) Dokumentera källa för och effekterna av eventuella nya risker som har identifierats och ange om de har motverkats genom eventuella nya interna kontroller.
2. Gå igenom den senaste saldobalansen för:
   a) Intäkts- och kostnadsutveckling.
   b) Ändringar i tillgångar och skulder.

Ställ frågor om orsakerna till betydande förändringar eller trender som har identifierats.

PM till revisionsakten – Kumar & Co.

Inneboende risker – identifiering

Till följd av utförandet av den riskbedömning som beskrivs i arbetspapper X.X, som innefattade potentiella riskkällor som uppkommer på grund av de sex områden som måste förstås, har vi identifierat följande riskfaktorer:

Affärsrisker

Rajs frånvaro från verksamheten – en övergripande risk

- Kvaliteten och riktigheten i bokföringen kan äventyras på grund av att Raj fokuserar på privata familjeangelägenheter. De finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga fel.

  Riskbedömning: *(behandlas i del 2, kapitel 9)*

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*
- Raj har tidigare inspektera varors kvalitet före leverans. Kvaliteten på sålda produkter kan äventyras, vilket leder till fler returer och/eller lager som inte går att sälja. (Värdering)

  Riskbedömning: *(behandlas i del 2, kapitel 9)*

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Konjunkturnedgång och ekonomiskt beroende

- Kumar & Co. är beroende av sin viktigaste kund, Dephta Furniture, Inc., som står för över 90 procent av omsättningen. På grund av konjunkturnedgången kan Dephta komma att annullera beställningar. Effekten kan bli överträdelser av lånevillkor och att tillgångar övervärderas.
- En minskad försäljning och likviditetsproblem kan leda till manipulation av de finansiella rapporterna för att undvika att bryta mot lånevillkor.
- Om banken säger upp lånet kanske företaget inte kan fortsätta bedriva verksamheten. Detta kan leda till väsentliga osäkerheter om vilka upplysningar som ska lämnas i de finansiella rapporterna och en bedömning av grunden (dvs. antagandet om fortsatt drift) på vilka de finansiella rapporterna upprättas. Detta påverkar alla påståenden.

  Riskbedömning: *(behandlas i del 2, kapitel 9)*

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Risker för oegentligheter

Minimera skatt

- Det har funnits en önskan hos företagsledningen att minimera skatten. Det kan vara bristande objektivitet i företagsledningens uppskattningar, eller icke godkända bokföringsposter som används. (Fullständighet, riktighet.)

  Riskbedömning: *(behandlas i del 2, kapitel 9)*

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Rajs frånvaro från verksamheten – en övergripande risk

- Rajs frånvaro innebär att Rubys arbete inte övervakas så noga. Dessutom verkar Ruby ha låg moral (potentiell ursäkt) och omfattas av privat ekonomiskt tryck (möjligt incitament). Följden är att Ruby, som arbetar med minimal övervakning, har incitament till, möjlighet till och ursäkt för förskingring av kontanter/varor. Detta bör behandlas som en risk för oegentligheter.

  Riskbedömning: *(behandlas i del 2, kapitel 9)*

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Närstående

- Transaktioner med närstående kan manipuleras, vilket leder till överskattning av försäljningen. (Värdering) Uppmärksamhet bör också ägnas den möjliga förekomsten av andra närstående och värderingen/riktigheten i saldon med närstående vid periodens slut.

  Riskbedömning: *(behandlas i del 2, kapitel 9)*

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Upprättat av: FJ **Datum:** 8 december 20X2

Granskat av: LF **Datum:** 5 januari 20X3

9. Inneboende risker – Bedömning

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Bedöma de identifierade riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.	240, 315

Figur 9.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
240.25	Enligt ISA 315 ska revisorn identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån och på påståendenivån när det gäller transaktionsslag, konton och upplysningar.
240.26	När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska han eller hon, på grundval av antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. I punkt 47 anges vilken dokumentation som krävs när revisorn drar slutsatsen att antagandet inte är tillämpligt under de omständigheter som gäller för uppdraget och följaktligen inte har identifierat intäktsredovisning som en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkt A28–A30.)
240.27	Revisorn ska behandla sådana bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som betydande risker och följaktligen, till den del detta redan inte har skett, sätta sig in i de kontroller som företaget har skapat för att hantera dessa risker, vilket innefattar kontrollaktiviteter, som är relevanta för riskerna. (Se punkt A31–A32.)
315.25	Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på (a) rapportnivån (se punkt A105–A108), och (b) påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar (se punkt A109–A113), (c) för att ge en grund som revisorn kan använda för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder.
315.26	I detta syfte ska revisorn göra följande: (a) Identifiera risker under hela arbetet med att förstå företaget och dess miljö, däribland relevanta kontroller som rör riskerna, och genom att beakta de transaktionsslag, konton och upplysningar som finns i de finansiella rapporterna (Se punkt A114–A115.) (b) Bedöma de identifierade riskerna samt huruvida de är av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet och huruvida de kan påverka flera påståenden. (c) Koppla de identifierade riskerna till vad som kan bli fel på påståendenivån med hänsyn till de relevanta kontroller som revisorn har för avsikt att granska. (Se punkt A116–A118.) (d) Bedöma sannolikheten för felaktigheter, och risken för upprepade felaktigheter, och om felaktigheten är så omfattande att den skulle kunna leda till en väsentlig felaktighet.

9.1 Översikt

Riskidentifiering, som behandlades i förra kapitlet, innefattar att:

- Utföra riskbedömning för att identifiera källor (orsaker) för risk genom att förstå företaget.
- Bestämma de möjliga effekterna av de identifierade riskkällorna (möjliga fel i de finansiella rapporterna), inklusive möjligheten till oegentligheter.
- Koppla effekterna av riskerna till de områden i de finansiella rapporterna och de påståenden som påverkas, eller bestämma att riskerna är övergripande för de finansiella rapporterna i sin helhet och potentiellt kan påverka många påståenden.

Nästa steg är att bedöma de identifierade riskerna och bestämma deras betydelse för revisionen av de finansiella rapporterna. Det är alltså att föredra att bedöma de inneboende riskerna innan interna kontroller som kan motverka sådana risker övervägs.

Riskbedömning innefattar att överväga två följder av risken:

- Vad är sannolikheten för att ett fel uppstår till följd av risken?
- Vad skulle omfattningen (monetär effekt) vara om risken förekommer?

Sannolikhet för att ett fel ska förekomma

Vad är sannolikheten att risken förekommer? Revisorn kan helt enkelt bedöma sannolikheten som hög, medel eller låg, eller använda siffervärden, t.ex. 1 till 5. En numerisk bedömning innebär att bedömningen blir något mer exakt. Ju högre poäng desto större sannolikhet för att risken kan förekomma.

Omfattning (monetär effekt) om risken förekommer

Om risken förekommer, vad blir då den monetära effekten? Denna bedömning behöver utvärderas mot ett angivet belopp, t.ex. arbetsväsentlighet. Om detta inte görs kan olika personer (som använder olika väsentlighetsbelopp) komma fram till helt olika slutsatser. I revisionssyfte avser det angivna beloppet vad som utgör ett väsentligt fel för de finansiella rapporterna som helhet. Denna bedömning kan också helt enkelt göras som hög, medel eller låg, eller genom att använda siffervärden, t.ex. 1 till 5. Ju högre poäng desto större är riskens omfattning.

ATT ÖVERVÄGA

Om en sifferskala används för att bedöma sannolikhet och omfattning, kan siffrorna multipliceras för att ge en kombinerad eller övergripande riskbedömningsskala. Beräkningen kan vara användbar vid övervägande av om det finns betydande risker. Dessutom, om ett elektroniskt kalkylblad används, kan listan med risker rangordnas och sorteras så att de mest betydelsefulla identifierade riskerna alltid är överst på listan. Det kan vara användbar information vid genomgång av filen och säkerställa att lämplig hantering har utarbetats avseende de bedömda riskerna.

I mindre företag där antalet riskfaktorer är litet och revisorns hantering redan har fastställts, kan de två bedömningarna (sannolikhet och omfattning) fortfarande övervägas separat men dokumenteras som en kombinerad bedömning.

Stegen i en riskbedömning (med bedömningskriterierna hög, medel eller låg) illustreras nedan.

Figur 9.1-1

Resultaten av riskbedömningen kan också anges i ett diagram, se illustration nedan. Vissa programvarupaket innehåller funktioner för att göra diagram.

Figur 9.1-2

Risker som ligger i området ”stor effekt (omfattning), hög sannolikhet” i diagrammet kräver tydligt företagsledningens agerande för att de ska motverkas. Dessutom kommer dessa risker sannolikt att fastställas som betydelsefulla, vilket kräver särskilt övervägande av revisorn (se del 2, kapitel 10).

ATT ÖVERVÄGA

Diskussioner med företagsledningen

När riskfaktorer dokumenteras och bedöms av revisorn är det viktigt att diskutera resultaten med företagets ledning. Diskussionen hjälper till att säkerställa att en riskfaktor inte förbises och att revisorns riskbedömning (sannolikhet och effekt) är rimlig. Men det är alltid viktigt att vara professionellt skeptisk vid bedömning av företagsledningens uppgifter och svar.

9.2 Riskbedömning som utförs av företaget

Riskbedömning är en av de fem komponenterna i intern kontroll (se del 1, kapitel 5) som ska hanteras av företagets ledning.

I mindre företag är riskbedömningsprocessen troligen informell och ostrukturerad. I mindre företag kan det snarare finnas en outtalad medvetenhet om risk, än en uttryckt insikt. Företagsledningen kan vara medveten om risker avseende den finansiella rapporteringen genom direkta kontakter med anställda och externa parter. Följden är att revisorn kan ställa frågor till företagsledningen om hur den identifierar och hanterar risk och sedan om vilka risker som faktiskt har identifierats och hanterats. Revisorn ska dokumentera resultaten.

När företagsledningen förstår fördelarna med en mer formaliserad riskbedömningsprocess kan den besluta att utveckla, införa och dokumentera sina egna processer. När detta sker kan revisorn bedöma:

- Kontroller över företagsledningens processer.
- Fullständigheten i de affärsrisker och risker för oegentligheter som har identifierats. Detta registreras ofta i vad som vanligen kallas ett ”riskregister”.
- Företagsledningens bedömning av riskernas omfattning och sannolikheten för att de ska förekomma.
- Företagsledningens hantering av de bedömda riskerna.

Om företagsledningen inte har lyckats identifiera viktiga risker, bör revisorn överväga om det finns en betydande brist i företagets riskbedömningsprocess.

9.3 Dokumentera bedömda risker

Professionellt omdöme ska användas avseende hur dessa riskfaktorer ska bedömas.

Bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter görs på:

- rapportnivån, och
- påståendenivån för transaktioner, konton och upplysningar.

Dokumentationen kan vara i form av ett PM eller en lista över risker (i fråga om risker för oegentligheter), t.ex. som den som beskrivs i figur 9.3-1. Tänk på följande:

- De första två kolumnerna i tabellen nedan kan fyllas i som del av riskidentifieringen enligt diskussion i del 2, kapitel 8.
- Påståendekolumnen är en bedömning av:
  - De särskilda påståenden som avser det område eller den upplysning i de finansiella rapporterna som påverkas av risken. Detta är en hjälp vid bedömning av risker på påståendenivån.
  - Övergripande risker som påverkar många påståenden och som påverkar bedömningen av risk på rapportnivån.

- De risker som bedöms är inneboende risker. Kontrollrisk behandlas i del 2, kapitel 11 och 12.
- Vid bedömningarna av sannolikhet och omfattning (effekt) användes en sifferskala där 1 = låg sannolikhet/liten omfattning och 5 = hög sannolikhet/stor omfattning. Dessa siffror kan multipliceras för att ge en kombinerad total poäng. Men dessa risker kunde lika gärna ha bedömts som hög, medel eller låg.

Figur 9.3-1

Räkenskapsåret 20X2 väsentlighet 50 000 €					
			Bedömning av inneboende risk		
Riskhändelse/-källa	**Effekt av riskfaktor**	**Påstående-den** ÖFREV	San-nolik-het för före-komst	Effekt i €	Kom-bin-erad poäng
Säljares ersättning baserat på försäljningsprovision	*Försäljning kan vara fiktiv, redovisad i fel period, överskattad eller till andra villkor än standardvillkor och förutsättningar i syfte att uppnå större bonusmål*	ER	4	4	16
Att lånevillkor inte har kunna följas döljs, i syfte att undvika frågor från banken	*Icke godkända bokföringsposter för att skjuta upp kostnader, bristande objektivitet i företagsledningens uppskattningar osv.*	Ö	2	5	10
Fiktiva leverantörer är inlagda av anställda	*Acme betalar för kostnader till uppblåsta priser eller för vilka inga tjänster/varor har tillhandahållits*	ER	2	4	8
Transaktioner med närstående är inte identifierade. Aktieägare som inte är engagerade i verksamheten kan missgynnas	*Intäkter och kostnader bokförs inte till marknadsvärde*	Ö	3	5	15
Kontantförsäljning av delar och tjänster kanske inte bokförs eller sätts in på bank	*Intäkter och tillgångar är underskattade*	FRE	4	1	4

ATT ÖVERVÄGA

När riskfaktorer dokumenteras, överväg hur de ska uppdateras och användas i efterföljande perioder. Att registrera information på ett ställe och i ett strukturerat format (t.ex. som ovan) kan ta lite längre tid inledningsvis, men blir mycket enklare att uppdatera i framtiden. Ett strukturerat format bidrar också till att säkerställa:

- Att risker inte behandlas mer än en gång (vilket kan inträffa om de sprids ut i revisionsakten).
- En konsekvent bedömning av varje risk.
- Att betydande risker identifieras.
- Att det blir enkelt att göra en genomgång. Med ett elektroniskt kalkylblad kan risker (som har bedömts enligt en sifferskala) sorteras utifrån deras kombinerade poäng eller utifrån sannolikhet eller effekt.
- Listan med risker kan skickas till kunden (för att inhämta deras synpunkter) eller för att begära att kunden upprättar listan över riskfaktorer åt revisorn att granska.

9.4. Fallstudier – Inneboende risker – bedömning

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

I det fall ett strukturerat format används för att dokumentera bedömningen, kan det fyllas i på samma formulär som det påbörjade i del 2, kapitel 8. Kolumnen för granskningsåtgärder kan användas för korshänvisning av riskfaktorerna till de särskilda granskningsåtgärder eller granskningsprogram som behandlar de identifierade riskerna.

Om ett PM används kan riskbedömningen och riskhanteringen läggas till i det PM som påbörjades i del 2, kapitel 8.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Affärsrisker						
Riskhändelse/-källa	**Effekt av riskfaktor**	**Påstå-enden**	**Bedömning av inneboende risk**			**Bety-dande risk?** J/N
	Vilka områden i de finansiella rapporterna kan innehålla fel och på vilket sätt	ÖFREV	Sanno-likhet att inträffa	Effekt i €	Kombi-nerad poäng	
Fortsatt tillväxt (trots nedgång) och dålig lagerstyrning	*Överträdelse av lånevillkor*	Ö	4	5	20	J
Lagerpersonal är känd för att göra fel	*Lagersaldon kan vara överskattade/udnerskattade och kan påverka värderingen*	FREV	5	3	15	N
Allmänna IT-kontroller är bristfälliga inom flera områden	*Dataintegriteten kan äventyras eller helt gå förlorad*	Ö	3	5	15	N
Konjunkturedgång	*Det kan krävas lagernedskrivningar*	*V*	*3*	*3*	*9*	*N*
Nyförsäljning söks i andra länder	*Valutarisk i fordringar*	*R*	*2*	*2*	*4*	*N*
Konjunkturnedgång	*Det kan vara svårt att få betalt för fordringar (dvs. överskattning)*	*V*	*1*	*3*	*3*	*N*

Förklaring:	**Bedöm sannolikheten för att det ska inträffa på en skala från 1 till 5**	**Bedöm omfattningen (monetär effekt) i förhållande till väsentlighet på en skala från 1 till 5**
Ö = Övergripande (alla påståenden)	1 = Avlägsen	1 = Oväsentlig
F = Fullständighet	2 = Osannolikt	2 = Liten
R = Riktighet	3 = Sannolikt	3 = Måttlig
E = Existens	4 = Mycket sannolikt	4 = Stor
V = Värdering	5 = Så gott som säker	5 = Väsentlig

(Som vägledning ska riskfaktorer med en kombinerad riskbedömning (sannolikhet x effekt) på 20 eller mer betraktas som ”betydelsefulla” risker för oegentligheter.)

Obs! Möjlig överträdelse av lånevillkor har en kombinerad riskpoäng på 20 och betraktas därför som en betydande risk. Betydande risker kräver särskilt övervägande av revisorn, inklusive vad gäller att inhämta en förståelse av företagets kontroller avseende sådana risker.

Risker för oegentligheter						
Riskhändelse/-källa	**Effekt av riskfaktor**	**Påstå-en-den**	**Bedömning av inneboende risk**			**Bety-dande risk?** J/N
	Vilka områden i de finansiella rapporterna kan innehålla fel och på vilket sätt?	ÖFREV	Sanno-likhet att inträffa	Effekt i €	Kombi-nerad poäng	
Tryck						
Minimera skatt	*Icke godkända bokföringspos-ter/manipulation av finansiella rapporter*	*Ö*	*4*	*5*	*20*	*J*
Snabb tillväxt som medför tryck på finansiering	*Manipulation av de finansiella rapporterna i syfte att undvika att bryta mot lånevillkor*	*Ö*	*4*	*5*	*20*	*J*
Minimera skatt	*Bristande objektivitet hos före-tagsledningen i uppskattningar i syfte att minska intäkterna*	*FRV*	*4*	*4*	*16*	*J*
Bonus till säljare bygger på försälj-ning över vissa gränsvärden	*Uppblåst försäljning i syfte att klara gränsvärdena. Men bonus-beloppen är små*	*E*	*3*	*2*	*6*	*N*
Betala mutor för att få kontrakt	*Anseendet skadas, överskattade kostnader, ingen avsättning för böter*	*FRE*	*2*	*2*	*4*	*N*
Möjligheter						
Intäktsredovisning	*Inkonsekvent tillämpning av redovisningsprinciper*	*FRE*	*3*	*4*	*12*	*J*
Betydande ökning av transaktioner med närstående	*Försäljningar/köp kan vara undervärderade/övervärderade*	*V*	*4*	*5*	*20*	*J*
Högt värde, lättransporterade lagervaror	*Varor kan ha stulits från lagret*	*E*	*4*	*3*	*12*	*N*
Hög förekomst av över kontantförsäljning	*Varor/kontanter kan ha stulits*	*E*	*4*	*3*	*12*	*N*
Transaktioner med närstående	*Försäljning/köp kanske inte är fullständiga, korrekt värderade eller upplysta om i de finansiella rapporterna*	*Ö*	*3*	*4*	*12*	*N*
Ursäkt						
Låg moral hos tillfälligt anställda	*Varor eller kontanter kan stjälas*	*E*	*3*	*2*	*6*	*N*

Förklaring:	**Bedöm sannolikheten för att det ska inträffa på en skala från 1 till 5**	**Bedöm omfattningen (monetär effekt) i förhållande till väsentlighet på en skala från 1 till 5**
Ö = Övergripande (alla påståenden)	1 = Avlägsen	1 = Oväsentlig
F = Fullständighet	2 = Osannolikt	2 = Liten
R = Riktighet	3 = Sannolikt	3 = Måttlig
E = Existens	4 = Mycket sannolikt	4 = Stor
V = Värdering	5 = Så gott som säker	5 = Väsentlig

(Som vägledning ska riskfaktorer med en kombinerad riskbedömning (sannolikhet x effekt) på 20 eller mer betraktas som ”betydelsefulla” risker för oegentligheter.)

Obs! Möjlig bristande objektivitet hos företagsledningen, icke godkända bokföringsposter, tryck att finansiera snabb tillväxt och transaktioner med närstående har bedömts som betydande risker (där den kombinerade poängen överstiger 20). Betydande risker kräver särskilt övervägande av revisorn, inklusive vad gäller att inhämta en förståelse av företagets kontroller avseende sådana risker. Om det inte finns några kontroller är det sannolikt att det finns betydande brister. Tänk på att intäktsredovisning har en kombinerad poäng som ligger under 16 men antas vara en betydande risk. (Se ISA 240.26)

Fallstudie B – Kumar & Co.

PM till revisionsakten – Kumar & Co.

Inneboende risker – identifiering

Väsentlighet = 3 000 €

Till följd av utförandet av den riskbedömning som beskrivs i arbetspapper X.X, som innefattade potentiella riskkällor avseende de sex områden som måste förstås, har vi identifierat följande riskfaktorer:

Affärsrisker

Rajs frånvaro från verksamheten – en övergripande risk

- Kvaliteten och riktigheten i bokföringen kan äventyras på grund av att Raj koncentrerar sig på privata familjeangelägenheter. De finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga fel.

  Riskbedömning: Hög sannolikhet för förekomst/stor omfattning (i förhållande till väsentlighet) = hög risk och även en betydande risk. Se arbetspapper X.X.

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

- Raj brukade tidigare inspektera varors kvalitet före leverans. Kvaliteten på sålda produkter kan äventyras, vilket kan leda till fler returer och/eller lager som inte går att sälja. (Värdering.)

  Riskbedömning: Låg sannolikhet/liten omfattning = låg risk

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Konjunkturnedgång och ekonomiskt beroende – en övergripande risk

- Kumar & Co. är beroende av sin viktigaste kund, Dephta Furniture, Inc., som står för över 90 procent av omsättningen. I konjunkturnedgången kan Dephta komma att annullera beställningar. Effekten kan bli överträdelser av lånevillkor och övervärderade tillgångar. Om banken säger upp lånet kan företaget inte fortsätta verksamheten. (Värdering.)

  Riskbedömning: Måttlig sannolikhet/måttlig omfattning = måttlig risk

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Risker för oegentligheter

Intäktsredovisning

- Möjlighet till inkonsekvent tillämpning av redovisningsprinciper.

  Riskbedömning: Måttlig sannolikhet/måttlig omfattning = måttlig risk, men betraktas i ISA 240.26 som en betydande risk och kommer att behandlas som det.

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Minimera skatt – en övergripande risk

- Det kan förekomma bristande objektivitet hos företagsledningen i syfte att minimera skatten. Det kan förekomma bristande objektivitet i företagsledningens uppskattningar, eller icke godkända bokföringsposter kan användas. (Fullständighet, riktighet.)

  Riskbedömning: Hög sannolikhet/måttlig omfattning = måttlig till hög risk och ska betraktas som en betydande risk.

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Ekonomisk nedgång och ekonomiskt beroende – en övergripande risk

- En minskad försäljning och likviditetsproblem kan leda till manipulation av de finansiella rapporterna i syfte att undvika överträdelser av lånevillkor. (Alla påståenden.)

  Riskbedömning: Måttlig sannolikhet/stor omfattning = måttlig till hög risk och ska betraktas som en betydande risk.

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Rajs frånvaro från verksamheten – en övergripande risk

- Rajs frånvaro innebär att Rubys arbete inte övervakas så noga. Dessutom verkar Ruby ha låg motivation och omfattas av privat ekonomiskt tryck. Detta skapar incitament, möjlighet och ursäkt för att stjäla kontanter/varor (existens) och/eller manipulera finansiella rapporter.

  Riskbedömning: Måttlig sannolikhet/måttlig omfattning = måttlig risk

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Närstående

- Transaktioner med närstående kan manipuleras, vilket leder till överskattning av försäljningen. (Värdering.)

  Riskbedömning: Måttlig sannolikhet/måttlig omfattning = måttlig risk och ska betraktas som en betydande risk.

  Hantering av risker: *(behandlas i del 2, kapitel 16)*

Obs! Betydande risker kräver särskilt övervägande av revisorn, inklusive att inhämta en förståelse av företagets kontroller avseende sådana risker. Om det inte finns några kontroller är det sannolikt att det finns en betydande brist.

10. Betydande risker

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Vägledning avseende karaktären på och bestämningen av betydande risker och följderna för revisionen.	240, 315, 330

Figur 10.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
240.26	När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter ska han eller hon, på grundval av antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. I punkt 47 anges vilken dokumentation som krävs när revisorn drar slutsatsen att antagandet inte är tillämpligt under de omständigheter som gäller för uppdraget och följaktligen inte har identifierat intäktsredovisning som en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. (Se punkt A28–A30.)
315.4	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (e) Betydande risk – en identifierad och bedömd risk för väsentlig felaktighet som, enligt revisorn, kräver särskilda överväganden.
315.25	Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på (a) rapportnivån (se punkt A105–A108), och (b) påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar (se punkt A109–A113), för att ge en grund som revisorn kan använda för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder.
315.27	Som en del av den riskbedömning som beskrivs i punkt 25 ska revisorn avgöra om någon av de identifierade riskerna enligt revisorns mening utgör en betydande risk. I sin bedömning ska revisorn inte ta hänsyn till effekterna av de identifierade kontroller som rör risken.
315.28	När revisorn gör sin bedömning av vilka risker som är betydande ska han eller hon åtminstone ta hänsyn till följande faktorer: (a) Om risken är en risk för oegentlighet. (b) Om risken rör ny, betydande utveckling inom ekonomiområdet, redovisningsområdet eller något annat område och därför måste uppmärksammas särskilt. (c) Transaktionernas komplexitet. (d) Om risken inbegriper betydande transaktioner med närstående. (e) Graden av subjektivitet i mätningen av den finansiella information som rör risken, framför allt de mätningar som inbegriper ett stort mått av osäkerhet. (f) Om risken inbegriper betydande transaktioner som inte ingår i företagets normala verksamhet eller som på annat sätt tycks vara ovanliga. (Se punkt A119–A123.)
315.29	Om revisorn har fastställt att det finns en betydande risk ska han eller hon skaffa sig en förståelse av företagets kontroller, vilket innefattar kontrollaktiviteter, som är relevanta för den risken. (Se punkt A124–A126.)
330.21	Om revisorn har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, ska han eller hon utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska denna innefatta detaljgranskning. (Se punkt A53.)
550.18	För att uppfylla kravet i ISA 315 på att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter ska revisorn identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner och fastställa om några av de riskerna är betydande risker. Revisorn ska då betrakta identifierade betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet som en källa till betydande risker.
550.19	Om revisorn, när han eller hon genomför riskbedömning och näraliggande aktiviteter rörande närstående, identifierar faktorer som innebär risk för oegentligheter (däribland omständigheter som rör en närstående med dominerande inflytande), ska revisorn beakta sådan information när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter enligt ISA 240. (Se punkt A6, A29–A30.)

10.1 Översikt

När affärsriskerna och riskerna för oegentligheter har identifierats och bedömts kan förekomsten av betydande risker övervägas. En betydande risk är när den bedömda risken för väsentlig felaktighet är så hög att den, enligt revisorn, kommer att kräva särskilda överväganden.

Betydande risker bedöms innan några motverkande kontroller övervägs. Betydande risker bygger på den inneboende risken (före övervägande av hänförlig intern kontroll) och inte på den kombinerade risken (övervägande av både inneboende risker och risker avseende intern kontroll). Ett företag med ett stort lager av diamanter har t.ex. en hög inneboende risk för stöld. Företagsledningen hanterar risken genom att ha säkra lokaler. De kombinerade riskerna för väsentliga felaktigheter är därför minimala. Men eftersom risken för förlust (före övervägande av intern kontroll) är mycket sannolik och dess storlek har en väsentlig effekt på de finansiella rapporterna skulle risken bestämmas till ”betydande”.

ATT ÖVERVÄGA

När förekomsten av betydande risker övervägs kan det vara svårt att ignorera att relevant intern kontroll har en motverkande effekt. Det är särskilt sant när revisorn känner dem som utför kontrollen och de sannolikt är mycket skickliga på det de gör.

Vad som krävs är att den inneboende risken skiljs från de kontroller som finns. Exempel: en vuxen person som ska gå över en trafikerad gata upplever det inte som något särskilt riskfyllt. Det beror på att vuxna förväntas använda ögon, öron och tidigare erfarenhet (av att gå över gator) för att ta sig över gatan på ett säkert sätt. Men en sådan riskbedömning kombinerar den inneboende risken i att gå över gatan med ett antal kontrollaktiviteter (använda ögon, öron och tidigare erfarenhet). För att bedöma om det är en betydande risk att gå över gatan (dvs. före eventuella kontroller) behöver personen ha både ögonbindel och få öronproppar och sedan försöka ta sig över gatan.

10.2 Exempel

Exempel på betydande risker visas i figuren nedan.

Figur 10.2-1

Källor	Exempel
Aktiviteter med hög risk	Innefattar aktiviteter eller händelser där ett väsentligt fel enkelt kan uppstå. Ett lager med diamanter eller guldtackor med högt värde, som hålls av en juvelerare, eller ett nytt/komplicerat redovisningssystem som införs.

Källor	Exempel
Stora icke rutinmässiga transaktioner (storlek eller karaktär)	Identifierade betydande transaktioner med närstående utanför företagets normala affärsverksamhet ska behandlas som att de ger upphov till betydande risker. Innefattar icke frekventa och stora transaktioner. Exempel: • Ovanliga volymer av rutinmässiga transaktioner med en närstående. • Ett stort försäljnings- eller inköpsavtal. • Köp eller försäljning av stora affärstillgångar eller affärssegment. • Försäljning av verksamhet till en extern part. Det är mindre sannolikt att rutinmässiga, okomplicerade transaktioner som bearbetas systematiskt ger upphov till betydande risker.
Frågor som kräver omdöme eller företagsledningens ingripande	Exempel innefattar: • Antagandena och beräkningarna som används av företagsledningen när viktiga uppskattningar utarbetas. • Komplicerade beräkningar eller redovisningsprinciper. • Intäktsredovisning (förutsätts vara en betydande risk) som är föremål för olika tolkningar. • Omfattande manuell datainsamling och -bearbetning. • Ingripande från företagsledningen krävs för att precisera vilket redovisningssätt som används.
Möjlighet att begå oegentligheter	Risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter (som är avsiktlig och medvetet döljs) är högre än risken för att inte upptäcka en väsentlig felaktighet som beror på fel. Överväg följande vid utvärdering av om betydande risker kan uppkomma på grund av de identifierade riskfaktorerna avseende oegentligheter och de möjliga scenarier och planer som identifieras i teamets diskussioner (se del 2, kapitel 7): • Skicklighet hos den potentiella förövaren. • Relativ storlek på de enskilda belopp som manipulerats. • Företagsledningens eller anställds befogenhet att: – Direkt eller indirekt manipulera bokföring. – Åsidosätta kontrollåtgärder. • Frekvens för och omfattning av manipulationen. • Möjlig grad av maskopi. • Avsiktligt felaktig information lämnas till revisorn. • Erfarenhet av tidigare revisioner eller frågor som uttrycks av andra. Betydande risker för oegentligheter kan identifieras när som helst under revisionen till följd av att ny information har inhämtats.

10.3 Identifiera betydande risker

Om riskerna för väsentliga felaktigheter redan har identifierats och bedömts, är allt som krävs att gå igenom iakttagelserna och sedan välja (baserat på professionellt omdöme) de risker som faktiskt är betydande. Om bedömningen av risker t.ex. illustreras i ett diagram enligt nedan (stjärnorna står för bedömda risker) är det de två riskerna i det skuggade området (risker med stor omfattning och hög sannolikhet) som först övervägs som betydande risker.

Figur 10.3-1

Vid övervägande av om det finns betydande risker skulle revisorn överväga de frågor som beskrivs nedan.

	Överväganden
Faktorer som kan tyda på möjliga betydande risker	Risk för oegentligheter.
	Risker avseende ny, betydande utveckling inom ekonomi, redovisningsområdet eller något annat område och som därför måste uppmärksammas särskilt.
	Transaktioners komplexitet.
	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.
	Betydande transaktioner som inte ingår i företagets normala verksamhet eller som på annat sätt tycks vara ovanliga.

I mindre företag kan betydande risker ofta röra frågor som beskrivs i figuren nedan.

Figur 10.3-2

Information	Egenskaper
Betydande icke rutinmässiga transaktioner	• Hög inneboende risk (sannolikhet och effekt). • Transaktioner som förekommer sällan och som inte omfattas av systematisk bearbetning. • Ovanliga på grund av deras storlek eller karaktär (t.ex. förvärv av ett annat företag). • Kräver ingripande från företagsledningen: – För att precisera redovisningssätt. – För att samla in och bearbeta data. • Innefattar komplicerade beräkningar eller redovisningsprinciper. • Transaktionernas karaktär gör det svårt för företaget att införa effektiv intern kontroll över riskerna.
Betydande bedömningsfrågor	• Hög inneboende risk. • Innefattar betydande osäkerhet i mätningen (t.ex. att utarbeta uppskattningar i redovisningen). • Berörda redovisningsprinciper kan omfattas av skilda tolkningar (t.ex. att göra uppskattningar i redovisningen eller tillämpning av intäktsredovisning). • Den bedömning som krävs av företagsledningen kan vara subjektiv eller komplicerad, eller kräva antaganden om effekterna av framtida händelser (t.ex. bedömning av verkligt värde, värdering av lager som fort blir inkurant osv.).
Betydande transaktionsrisker	• Det kan finnas ett fåtal transaktionsrisker som avser de viktigaste affärsprocesserna (t.ex. varor som levereras men inte faktureras i en försäljningsprocess) som leder till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna om de inte motverkas. I de fall dessa risker kräver särskilt övervägande av revisorn betraktas de som betydande risker. Om det inte finns interna kontroller för att motverka sådana risker, ska de också rapporteras till företagsledningen som en betydande brist.
Oegentlighet	• Intäktsredovisning. Detta antas vara en betydande risk. • Företagsledningens åsidosättande eller bristande objektivitet i fråga om uppskattningar osv. • Stora transaktioner med närstående används för att öka försäljning eller inköp. • Maskopi med leverantörer eller kunder, t.ex. avseende pris- eller anbudsmanipulation. • Oredovisade eller fiktiva transaktioner.

10.4 Hantera betydande risker

Om en risk klassificeras som att den är betydande ska revisorn hantera den enligt beskrivning nedan.

Figur 10.4-1

Revisionssteg	Beskrivning
Utvärdera utformning och införande av intern kontroll över varje betydande risk	Har företagsledningen utformat och infört intern kontroll som motverkar de betydande riskerna? Överväg förekomsten av direkta kontroller, t.ex. kontrollaktiviteter, och indirekta kontroller (övergripande) som kan innefattas i kontrollmiljön, riskbedömning, informationssystem och övervakningskomponenter. Den informationen är till hjälp vid utveckling av en effektiv hantering av de identifierade riskerna. I de fall betydande icke rutinmässiga frågor eller bedömningsfrågor inte omfattas av rutinmässig intern kontroll (t.ex. en engångshändelse eller en årlig händelse), utvärderar revisorn företagsledningens kännedom om riskerna och lämpligheten i hanteringen. Om företaget t.ex. köpte tillgångarna i ett annat företag kan företagets hantering innefatta: • Anlita en oberoende värderare för de förvärvade tillgångarna. • Tillämpa lämpliga redovisningsprinciper. • Korrekta upplysningar om transaktionen i de finansiella rapporterna. I de fall revisorn bedömer att företagsledningen inte har hanterat frågan på lämpligt sätt (genom att införa intern kontroll över betydande risker), finns en betydande brist i företagets interna kontroll som styrelsen så snart som möjligt ska informeras om.
Utforma hantering av identifierade betydande risker	Rör de planerade fortsatta granskningsåtgärderna särskilt den betydande risken? Dessa åtgärder ska utformas för att inhämta revisionsbevis med hög tillförlitlighet och kan innefatta granskning av kontroller och substansgranskning. I många fall kan granskningsåtgärderna helt enkelt vara en förlängning av åtgärder som i alla fall ska utföras. Exempel: om den betydande risken avser möjlig bristande objektivitet hos företagsledningen, t.ex. vid upprättandet av en uppskattning, kan den utökade substansgranskningen innefatta att: • Bedöma giltigheten i använda antaganden. • Identifiera källorna och tillförlitligheten i den använda informationen (både extern och intern). • Överväga förekomsten av eventuell bristande objektivitet i föregående periods uppskattning jämfört med fakta. • Gå igenom de använda metoderna (inklusive formler i elektroniska kalkylblad) i beräkningen av uppskattningarna.
Det går inte att lita på bevis som har inhämtats under tidigare perioder	När en granskning planeras avseende funktionen för en kontroll som motverkar en betydande risk, kan revisorn inte förlita sig på revisionsbevis om den interna kontrollens funktion som har inhämtats vid tidigare revisioner.

Revisionssteg	Beskrivning
Det är inte tillräckligt med endast substansinriktad analytisk granskning	Användningen av substansinriktad analytisk granskning betraktas inte i sig som en lämplig hantering av en betydande risk. När revisorns sätt att hantera en betydande risk enbart innefattar substansgranskning, ska granskningsåtgärderna bestå av antingen • bara detaljgranskning, eller • en kombination av detaljgranskning och substansinriktad analytisk granskning.

10.5 Dokumentera betydande risker

Identifieringen av betydande risker och förslag på hantering dokumenteras. Om alla risker dokumenteras på en plats kan dokumentationen av betydande risker helt enkelt bli en utökning av den information som redan finns dokumenterad.

Obs! Om revisorn drar slutsatsen att intäktsredovisning inte är en betydande risk för väsentliga fel på grund av oegentligheter, ska skälen till den slutsatsen finnas med i revisionsdokumentationen.

10.6. Fallstudier – Betydande risker

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Betydande risker kan identifieras utifrån listan över riskfaktorer och bedömningen av dem. Se formulären i diskussionen om fallstudier i del 2, kapitel 8 och 9. Ett sådant formulär kan också användas för korshänvisning av varje betydande risk mot den tillhörande detaljerade granskningsplanen.

För varje identifierad betydande risk ska företagsledningens hantering dokumenteras och lämpliga granskningsåtgärder utvecklas för hantering av den särskilda risken.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

(Utdrag)

Betydande risk	Företagsledningens hantering	Åtgärd med anledning av risk	Se:
Möjlig överträdelse av villkoren för banklån?	*Upprättande och övervakning av kassaflödesprognoser. Omförhandla belopp och villkor för finansiering.*	*Se på företagets tillväxtplaner och om kassaflödesprognoserna är realistiska. Gå igenom och jämför faktiska resultat och kassaflöden. Säkerställ att värderingarna av fordringar och lager (säkerheten för lånen) är rimliga. Granska företagets ansökan till banken om refinansiering. Granska eventuellt svar/korrespondens från banken.*	*(Inte inkluderat)*
Manipulation av de finansiella rapporterna kan ske i syfte att undvika att bryta mot lånevillkor.	*Ingen. Företagsledningen betraktar inte alls det här som en risk.*	*Granska noga de antaganden som används i kassaflödesprognoserna och den grund som används för att upprätta faktiska kassaflödesrapporter. Säkerställ att grunden för värderingar av fordringar och varulager är giltig och rätt. Granska noga förekomsten och riktigheten i försäljning, eftersom det finns tryck att upprätthålla och öka försäljningsnivåerna trots den besvärliga ekonomiska miljön.*	
Inkonsekvent intäktsredovisning (förutsätts vara en risk för oegentligheter).	*Försäljningskontrakt på över 500 € gås igenom av försäljningschefen.*	*Granska stora kontrakt (och ett urval av mindre kontrakt) och diskutera med försäljningschefen för att säkerställa att intäkterna redovisades korrekt under perioden.*	
Icke godkända bokförings-poster.	*Företagsledningen har samtyckt till att införa riktlinjer som kräver att alla bokföringsposter ska godkännas, men de har inte införts än.*	*Identifiera och granska alla bokföringsposter över 1 500 € och alla poster före och efter periodens slut.*	
Betydande ökning av transaktioner med närstående.	*Riktlinjen är att alla transaktioner med närstående identifieras som sådana och utförs till normala försäljningsvillkor. Detta innefattar eventuella företagstillgångar eller -tjänster som företagsledning eller anställda använder privat.*	*Granska anställdas förståelse av riktlinjen genom frågor och inspektion. Sträva efter att säkerställa att alla transaktioner med närstående har identifierats och att transaktionerna, försäljningsvillkoren, transaktionens karaktär och datum faktiskt är korrekta.*	

Upprättat av: FJ Datum: 9 december 20X2

Granskat av: LF Datum: 5 januari 20X3

Fallstudie B – Kumar & Co.

PM till revisionsakten: Kumar & Co

Identifiering av betydande risker

Följande betydande riskområden, inklusive företagsledningens hantering och revisorns åtgärder identifieras nedan.

Konjukturnedgång
Företaget har inte drabbats alltför hårt av nedgången. Men Raj ska återkommande granska efterlevnaden av lånevillkor, vilket han inte har gjort under den period som granskas. Vi ska räkna om alla nyckeltal för att se hur statusen ser ut jämfört med villkoren. Vi kommer också att utföra fler granskningsåtgärder för revisionsområden som används som indata i beräkningen. Risken ökar ju närmare företaget är en överträdelse, på grund av möjligheten att de finansiella rapporterna manipuleras.

Minimera skatt
Företagsledningen har inga kontroller som särskilt behandlar denna fråga. Åtgärden med anledning av risken blir att noga granska företagsledningens uppskattningar och bokföringsposter (se nedan).

Icke godkända bokföringsposter
Raj ska godkänna alla bokföringsposter men detta har inte skett på ett konsekvent sätt. Vi ska identifiera och granska alla bokföringsposter över 500 € och alla poster under månaden före och efter periodens slut.

Transaktioner med närstående
Företagets riktlinje är att alla transaktioner med närstående identifieras som sådana och utförs till normala försäljningsvillkor. Vi ska granska Rajs och Rubys förståelse av riktlinjen genom frågor och inspektion. Vi ska säkerställa att för alla transaktioner med närstående försäljningsvillkoren, transaktionernas karaktär och datum faktiskt är korrekta. Vi ska också under hela revisionen vara uppmärksamma på transaktioner utanför företagets normala verksamhet och att alla närståendetransaktioner faktiskt har identifierats.

Intäktsredovisning
Riktlinjer för intäktsredovisning vid försäljningen är relativt okomplicerade och större delen av Kumars försäljning sker till Dephta Furniture, Inc. Utfört revisionsarbete på avklipp och närståendetransaktioner behandlade alla möjligheter till oegentligheter genom inkorrekt intäktsredovisning.

Upprättat av: FJ **Datum:** 9 december 20X2

Granskat av: LF **Datum:** 5 januari 20X3

11. Förstå intern kontroll

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Vägledning avseende de steg som krävs för att skaffa sig en förståelse av intern kontroll som är relevant för revisionen: • Utvärdera hur kontroller utformas och införs. • Dokumentation med två möjliga tillvägagångssätt.	315

Figur 11.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
315.4	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Påståenden – företagsledningens uttalanden, uttryckliga eller på annat sätt uttalade, i de finansiella rapporterna, som används av revisorn för att bedöma de olika typer av potentiella felaktigheter som kan uppstå. (b) Affärsrisk – en risk som härrör från betydelsefulla förhållanden, händelser, omständigheter, åtgärder eller passivitet som kan inverka negativt på ett företags möjlighet att nå sina mål och genomföra sina strategier, eller från olämpliga mål och strategier. (c) Intern kontroll – den process som utformas, införs och upprätthålls av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), företagsledningen och annan personal för att ge rimlig säkerhet att företagets mål nås i fråga om finansiell rapportering, effektivitet i verksamheten och att tillämpliga lagar och andra författningar följs. Begreppet "kontroller" avser allt som rör en eller flera komponenter i intern kontroll.
315.12	Revisorn ska skaffa sig en förståelse av den interna kontroll som är relevant för revisionen. Även om de flesta kontroller som är relevanta för revisionen sannolikt gäller den finansiella rapporteringen är inte alla kontroller som gäller den finansiella rapporteringen relevanta för revisionen. Revisorn ska göra en professionell bedömning av huruvida en kontroll, enskild eller i kombination med andra, är relevant för revisionen. (Se punkt A42–A65.)
315.14	Revisorn ska skaffa sig en förståelse av kontrollmiljön. För att skaffa sig den förståelsen ska revisorn bland annat bedöma om: (a) företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, har utvecklat och upprätthållit en kultur präglad av ärlighet och etiskt korrekt agerande, och (b) styrkorna i de olika delarna av kontrollmiljön tillsammans utgör en lämplig grund för de andra komponenterna i den interna kontrollen, och om inte dessa andra komponenter undermineras av brister i kontrollmiljön. (Se punkt A69–A78.)
315.15	Revisorn ska skaffa sig en förståelse för om företaget har en process för följande: (a) Identifiering av affärsrisker som är relevanta för den finansiella rapporteringens mål. (b) Uppskattning av riskernas betydelse. (c) Bedömning av sannolikheten för att de förekommer. (d) Beslut om vilka åtgärder som ska vidtas för dessa risker. (Se punkt A79.)
315.18	Revisorn ska skaffa sig en förståelse av det informationssystem, och affärsprocesser som sammanhänger med det, som är av betydelse för den finansiella rapporteringen, bland annat följande områden: (a) Transaktionsslag i företagets verksamhet som har betydelse för de finansiella rapporterna. (b) De processer, både vad beträffar informationstekniksystem (IT) och manuella system, genom vilka dessa transaktioner initieras, registreras, bearbetas, i förekommande fall rättas, överförs till huvudboken och redovisas i de finansiella rapporterna. (c) 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. Bokföringen kan vara manuell eller datoriserad. (d) Hur informationssystemet fångar andra händelser och förhållanden än transaktioner, som har betydelse för de finansiella rapporterna. (e) Den process för finansiell rapportering som används för att upprätta företagets finansiella rapporter, däribland betydelsefulla uppskattningar i redovisningen och upplysningar. (f) Kontroller av bokföringsposter, däribland icke standardiserade bokföringsposter som används för att redovisa transaktioner av engångskaraktär, ovanliga transaktioner eller justeringar. (Se punkt A81–A85.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
315.19	Revisorn ska skaffa sig en förståelse för hur företaget kommunicerar roller och ansvarsområden avseende den finansiella rapporteringen samt betydelsefulla frågor som rör den finansiella rapporteringen, däribland följande (se punkt A86–A87): (a) Kommunikationen mellan företagsledning och styrelse. (b) Extern kommunikation, t.ex. med tillsynsmyndigheter.
315.20	Revisorn ska skaffa sig en förståelse för de kontrollaktiviteter som är relevanta för revisionen, alltså sådana som revisorn anser nödvändiga för att kunna bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån och utforma fortsatta granskningsåtgärder med anledning av de bedömda riskerna. En revision kräver inte förståelse av alla kontrollaktiviteter som rör alla betydande transaktionsslag, konton och upplysningar i de finansiella rapporterna eller varje påstående som gäller dessa. (Se punkt A88–A94.)
315.21	För att förstå företagets kontrollaktiviteter ska revisorn skaffa sig en förståelse för hur företaget har hanterat IT-relaterade risker. (Se punkt A95–A97.)
315.22	Revisorn ska skaffa sig en förståelse för företagets viktigaste aktiviteter för att övervaka den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen, däribland dem som rör kontrollaktiviteter som är relevanta för revisionen, och av hur företaget åtgärdar brister i sina kontroller. (Se punkt A98–A100.)

11.1 Översikt

Detta kapitel behandlar omfattningen av det arbete som krävs för att skaffa sig en förståelse av intern kontroll som är relevant för revisionen. Del 1, kapitel 5, behandlar den interna kontrollens karaktär och innehåller en utförlig beskrivning av den interna kontrollens fem komponenter. I del 2, kapitel 12, beskrivs en fyrstegsprocess för utvärdering av intern kontroll.

Intern kontroll avser de processer, riktlinjer och rutiner som har utformats av företagsledningen för att säkerställa tillförlitlig finansiell rapportering och upprättande av finansiella rapporter enligt gällande ramverk för finansiell rapportering. Intern kontroll behandlar sådana ämnen som företagsledningens inställning till kontroll, nyckelpersoners kompetensnivå, riskbedömning, redovisning och andra system för finansiell information samt traditionella kontrollaktiviteter.

Revisorn måste skaffa sig en förståelse av intern kontroll vid samtliga revisionsuppdrag. Detta gäller oavsett företagets storlek, även i de fall då revisorn redan har bestämt att enbart en substansgranskningsmetod vore den mest lämpliga åtgärden för att hantera risken för väsentliga felaktigheter.

Att skaffa sig en tillräcklig förståelse av intern kontroll (som är relevant för revisionen) inbegriper att genomföra en riskbedömningsprocess för att identifiera de kontroller som direkt eller indirekt kan komma att motverka väsentliga felaktigheter. Den inhämtade informationen hjälper revisorn att

- bedöma den kvarvarande risken (inneboende risk och kontrollrisk) för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån, och
- utforma fortsatta granskningsåtgärder för att hantera de bedömda riskerna.

Alla kontrollaktiviteter är dock inte relevanta för revisionen, och kräver därför inte förståelse. Revisorn utvärderar endast de kontroller som motverkar risken för väsentliga felaktigheter (som orsakas av oegentligheter eller fel) i de finansiella rapporterna. Kontrollaktiviteter som inte är relevanta kan uteslutas ur revisionen helt och hållet.

11.2 Risk och kontroll

Förhållandet mellan risk och kontroll kan illustreras på följande sätt:

Stapeln för inneboende risk representerar affärsriskfaktorerna och riskfaktorerna för oegentligheter som skulle kunna leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna (före eventuellt övervägande av intern kontroll). Stapeln för kontrollrisk speglar kontrollåtgärderna som företagsledningen infört för att motverka de inneboende riskerna. Den utsträckning i vilken stapeln för kontrollrisk inte helt motverkar den oberoende risken kallas ofta ”företagsledningens kvarvarande risk”.

Figur 11.2-1

Inneboende affärsrisker och risker för oegentligheter under riskidentifierings- och riskbedömningsfasen. Företagsledningen motverkar sådana risker genom att utforma och införa interna kontroller och rutiner som minskar dessa risker till en godtagbart låg nivå. Den kvarvarande risken, efter utformning och införande av intern kontroll, är risken för väsentliga felaktigheter (som ibland även kallas kvarvarande risk).

Under idealiska förhållanden utformar företagsledningen tillräckliga kontroller för att säkerställa att den kvarvarande risken minskas till en godtagbart låg nivå, både för den interna företagsledningen och för den externa revisionen. I praktiken tenderar vissa företagsledare ha en hög toleransnivå vad gäller risk (dvs. färre kontroller har införts, vilket leder till en högre kvarvarande risk), och andra ledare (ofta inom den offentliga sektorn) tenderar att vara mer konservativa och utformar kontroller för att minska risken till nästan ingenting alls.

ATT ÖVERVÄGA

Det enda syftet med en kontroll är att motverka risker. En kontroll som saknar en risk att motverka är naturligtvis överflödig. Därför måste det finnas en risk innan den kan motverkas med en företagsledningskontroll. Likväl ignorerar många revisorer detta faktum. De påbörjar utvärderingen av intern kontroll genom att dokumentera befintliga kontroller och system, innan de ägnar tid åt att identifiera de risker som faktiskt behöver motverkas. Detta tillvägagångssätt kan leda till en hel del onödigt arbete med att dokumentera rutiner och kontroller, som senare kan komma att visa sig vara helt ovidkommande för revisionsmålen.

11.3 Övergripande interna kontroller och särskilda interna kontroller

Interna kontroller kan i stora drag kategoriseras såsom övergripande (eller på företagsnivån) som rör övergripande risker, och särskilda (transaktions-)kontroller som rör särskilda risker. Skillnaden mellan dessa kontroller illustreras i nedanstående figur.

Figur 11.3-1

Figur 11.3-2

	Beskrivning
Övergripande kontroller (på företagsnivån)	Övergripande kontroller (på företagsnivån) behandlar bolagsstyrning samt företagsledning över lag, och har till syfte att fastställa den övergripande kontrollmiljön eller ”signaler från ledningen”. Typiska kontrollrutiner innefattar personal, oegentligheter, riskbedömning (företagsledningen sätter sig över kontrollerna), allmän IT-administration, upprättande av finansiell information (inklusive finansiella rapporter och underliggande uppskattningar osv.) samt den löpande övervakningen av verksamheten. I små företag avser dessa kontroller i första hand företagsledningens inställning till hederlighet och kontroll. En gedigen förståelse av de övergripande delarna i intern kontroll utgör en viktig grund vid utvärdering av relevanta kontroller för finansiell rapportering på transaktionsnivån (affärsprocessnivån). Om det t.ex. finns undermåliga kontroller över dataintegritet på företagsnivån, kommer detta att påverka tillförlitligheten för all framtagen information från bland annat försäljnings-, inköps- och lönesystem.

	Beskrivning
Särskilda (transaktions-) kontroller	Transaktionskontroller (affärsprocesskontroller) är särskilda processer/kontroller som har utformats för att säkerställa att: • Transaktioner redovisas på korrekt sätt för upprättandet av finansiella rapporter. • Rimligt detaljerat räkenskapsmaterial upprätthålls för att ge en korrekt och rättvisande bild av samtliga transaktioner och avyttringar av tillgångar. • In- och utbetalningar endast görs enligt företagsledningens godkännanden. • Obehörig anskaffning, användning eller avyttring av tillgångar förhindras eller upptäcks i tid. Processer för transaktionskontroll innefattar rutinmässiga transaktioner (t.ex. intäkter, inköp och löner) och icke rutinmässiga transaktioner (t.ex. inköp av utrustning eller kostnader som kan hänföras till uppstarten av en ny rörelsegren).

11.4 Den interna kontrollens fem komponenter

De olika typerna av intern kontroll i ett företag har delats upp i fem huvudsakliga komponenter enligt nedanstående figur.

Revisorn ska behandla var och en av dessa komponenter som

- en del av förståelsen av den interna kontrollen (över finansiell rapportering), och som
- information att beakta när han eller hon överväger hur den interna kontrollens olika aspekter kan komma att påverka revisionen.

Figur 11.4-1 nedan beskriver de fem komponenterna i intern kontroll som företagsledningen använder för att minska riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Cirkeln visar att de olika komponenterna ständigt pågår för att uppnå företagets mål med de finansiella rapporterna.

Figur 11.4-1

De fem komponenternas inbördes samband mellan de övergripande kontrollerna (på företagsnivån) och de särskilda transaktionskontrollerna (affärsprocesskontrollerna) åskådliggörs i nedanstående figur.

Figur 11.4-2

Övergripande kontroller på företagsnivån utgör tillsammans den nödvändiga grunden för de andra komponenterna i den interna kontrollen, eftersom bristfälliga kontroller på företagsnivån kan göra att även de bästa affärsprocesskontrollerna blir ineffektiva. Ett företag kan t.ex. ha ett effektivt inköpssystem, men om den redovisningsansvariga är inkompetent (dvs. om kontrollmiljön är bristfällig), kan många olika fel uppstå och eventuellt leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Bristande ”signaler från ledningen” och att företagsledningen sätter sig över kontrollerna (vilket huvudsakligen sker på företagsnivån) är vanliga inslag i dålig företagssed.

ATT ÖVERVÄGA

Det sätt på vilket den interna kontrollen faktiskt utformas och införs i ett företag beror på företagets storlek och komplexitet. I mindre företag kan ägaren/företagsledaren utföra funktioner som täcker flera av den interna kontrollens komponenter.

11.5 Intern kontroll i mindre företag

Mindre företag har ofta få anställda, vilket kan begränsa i vilken utsträckning

- arbetsfördelning är praktiskt genomförbar, och
- det finns ett ändamålsenligt underlag av dokumentation på papper.

Den interna kontrollen i sådana företag härrör ofta från kontrollmiljön (företagsledningens engagemang i etiska värderingar, kompetens, inställning till kontroll och dess dagliga agerande), till skillnad från

särskilda kontroller över transaktioner. Att utvärdera kontrollmiljön skiljer sig från vanliga traditionella kontrollaktiviteter, eftersom det inbegriper en bedömning av företagsledningens agerande, inställning, kompetens och handlingar. Sådana bedömningar dokumenteras ofta i ett PM eller i form av ett frågeformulär.

Närvaron av en starkt engagerad ägare/företagsledare är ofta både en styrka och en svaghet vad gäller intern kontroll. Styrkan är att personen i fråga (förutsatt att han/hon är kompetent) har goda insikter i alla aspekter av verksamheten, och det är högst osannolikt att väsentliga felaktigheter förbises. Svagheten är att personen i fråga ges möjlighet att åsidosätta eller sätta sig över den interna kontrollen för sin egen vinnings skull.

ATT ÖVERVÄGA

Identifiera de övergripande kontrollerna (på företagsnivån)
Vid revision av mindre företag är det lätt att falla för frestelsen att utgå ifrån att det inte finns någon intern kontroll och att det därför inte krävs någon förståelse. Men alla företag som vill fortsätta att vara verksamma har intern kontroll av något slag. Vilken företagsledare skulle inte bry sig om huruvida inbetalningar sätts in på banken, eller om levererade varor faktureras eller inte?

Överväg hur de övergripande kontrollerna (på företagsnivån) kan styrkas
I de fall där ägaren/företagsledaren eller motsvarande godkänner transaktioner och noggrant går igenom finansiella resultat, kan kontrollen leda till att felaktigheter som uppstår på påståendenivån förhindras eller upptäcks. Om behovet av annan substansgranskning minskar genom att revisorn förlitar sig på en sådan kontroll, måste man överväga om sådana kontroller kan styrkas, t.ex. genom att rapporter eller avstämningar skrivs under som bevis på att de har gåtts igenom eller godkänts. Sådana bestyrkanden kan sedan användas för att granska att kontrollen har fungerat.

11.6 Avsaknad av intern kontroll

Någon form av intern kontroll förekommer i praktiskt taget alla företag, t.ex. i form av ägaren/företagsledarens kompetens (kontrollmiljö). Den må vara informell och osofistikerad, men är ändå en intern kontroll. Ett företag som inte motverkar några av de betydande risker som det står inför (genom kontrollkomponenter som t.ex. kontrollmiljö, riskbedömning, informationssystem, kontrollaktiviteter eller övervakning) kommer sannolikt inte att vara verksamt särskilt länge.

Om det inte finns särskilt många kontrollaktiviteter som kan identifieras, kan revisorn överväga om

- det är möjligt att hantera relevanta påståenden genom att i första hand utföra fortsatta granskningsåtgärder i form av substansgranskning, eller om
- avsaknaden av kontrollaktiviteter eller andra kontrollkomponenter (i sällsynta fall) innebär att det är omöjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

Andra förhållanden som innebär ett ifrågasättande av om revisionen ska genomföras eller inte innefattar bland annat:

- Frågor rörande företagsledningens hederlighet, oetiska agerande eller negativa inställning till intern kontroll. Brister i kontrollmiljön tenderar att göra kontroller som existerar i andra kontrollkomponenter mindre effektiva. Det ökar även risken för oriktiga påståenden och oegentligheter från företagsledningen.
- Frågor rörande förhållandena kring och tillförlitligheten i ett företags bokföring som gör att det troligen inte finns tillräckliga revisionsbevis som kan ligga till grund för en revisors rapport utan anmärkning.

Om dessa eller liknande frågor finns bör revisorn överväga om det är nödvändigt att modifiera revisors rapport eller avgå från uppdraget helt och hållet.

Om revisorn väljer att avgå, bör revisorn överväga sina yrkesmässiga och juridiska skyldigheter, inklusive eventuella krav på att rapportera till de personer som utsett revisorn samt till eventuella tillsynsmyndigheter. Revisorn bör även diskutera sin avgång och skälen därtill med lämpliga personer i företagsledningen och med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen).

11.7 Kontroller för att förhindra oegentligheter (kontroller avseende oegentligheter)

I mindre företag kan företagsledningens åsidosättande av kontroller oftast motverkas eller dämpas genom att viktiga riktlinjer och rutiner fastställs och sedan dokumenteras. En skriftlig riktlinje som fastställer att alla icke rutinmässiga bokföringsposter kräver godkännande bemyndigar t.ex. den redovisningsansvariga att be chefen att godkänna föreslagna bokföringsposter. Det förhindrar inte företagsledningen från att åsidosätta kontrollerna, men det har en avskräckande verkan. Om företaget saknar riktlinjer och rutiner för att motverka oegentligheter, måste revisorn hantera risken för att företagsledningen sätter sig över kontrollerna genom att utföra andra granskningsåtgärder.

Obs! Kontroller, avseende efterlevnad av regelverk, som inte är relevanta för revisionen (där eventuella överträdelser inte skulle leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna) behöver inte behandlas i revisionen.

11.8 Interna kontroller som är relevanta för revisionen (förståelsens omfattning)

Alla kontroller är inte relevanta för revisionen. Revisorn förstår och utvärderar endast de kontroller som kan motverka risken för väsentliga felaktigheter (som orsakas av oegentligheter eller fel) i de finansiella rapporterna. Detta innebär att vissa typer av kontroller kan uteslutas ur revisionen helt och hållet, vilket framgår av nedanstående figur. Det avser kontroller som

- inte styr finansiell rapportering (som t.ex. operativa kontroller och sådana som avser efterlevnad av regelverk), och
- troligen inte skulle leda till en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna, även om de inte existerar.

Figur 11.8-1

I vissa fall kan finansiella kontroller och kontroller som avser operativa eller efterlevnadsmässiga mål

överlappa varandra. Bland dessa ingår kontroller som hänför sig till data som revisorn utvärderar eller använder vid tillämpningen av andra granskningsåtgärder, bland annat:

- Data som krävs för analytisk granskning (t.ex. produktionsstatistik).
- Kontroller som identifierar överträdelser av lagar och andra författningar.
- Kontroller som skyddar tillgångar som hänför sig till den finansiella rapporteringen.
- Kontroller över fullständigheten och riktigheten i framtagen informationen som kan utgöra grund för beräkning av viktiga resultatmått.

De kontroller som alltid är relevanta för revisioner inbegriper de kontroller som motverkar följande risker.

Figur 11.8-2

	Beskrivning
Betydande risker	Betydande risker avser identifierade och bedömda risker för väsentliga felaktigheter som, enligt revisorn, kräver särskilda överväganden.
Risker som är svåra att hantera med substans-granskning	Dessa avser identifierade och bedömda risker för väsentliga felaktigheter för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.
Andra risker för väsentliga felaktigheter	Dessa innefattar identifierade och bedömda risker för väsentlig felaktighet som, enligt revisorn, eventuellt kan leda till att väsentliga felaktigheter uppstår.

Revisorns bedömning av om en viss kontroll är relevant för revisionen eller inte kan påverkas av:

- Kännedom om förekomsten/avsaknaden av kontroller som har identifierats i andra komponenter i den interna kontrollen. Om en viss risk redan har hanterats (t.ex. via kontrollmiljön, informationssystem osv.) är det inte nödvändigt att identifiera andra kontroller.
- Förekomsten av flera kontrollaktiviteter som uppnår samma mål. Det är inte nödvändigt att skaffa sig en förståelse av varje kontrollaktivitet som hänför sig till sådana mål.
- Behovet av att granska vissa nyckelkontrollers funktion. Exempel: om det inte finns något praktiskt sätt att granska försäljningens fullständighet (t.ex. genom substansgranskning), måste revisorn granska kontrollernas funktion.
- Den effekt som en granskning av kontrollernas funktion har på omfattningen (dvs. minskningen) av den substansgranskning som krävs.

Det krävs en professionell bedömning av om en intern kontroll, enskild eller i kombination med andra, faktiskt är relevant.

ATT ÖVERVÄGA

Ansatsen ska vara ”uppifrån och ned” och riskbaserad
Revisorns angreppssätt för att skaffa sig en förståelse för intern kontroll bör utgå från uppifrån och ned (”top down”). Det första steget är att identifiera relevanta risker på företagsnivån och transaktionsrisker, för att sedan fastställa om företagsledningens åtgärder är ändamålsenliga.

En gedigen förståelse av kontroller på företagsnivån utgör en viktig grund för bedömning av relevanta kontroller för finansiell rapportering på transaktionsnivån (affärsprocessnivån). Exempel: om det finns undermåliga kontroller över dataintegritet på företagsnivån, kommer detta att påverka tillförlitligheten för all framtagen information från bland annat försäljnings-, inköps- och lönesystem.

Exempel
Ansatsen ”uppifrån och ned” och en riskbaserad ansats för att förstå intern kontroll innefattar bland annat att:

- Identifiera de affärsprocesser (inklusive redovisning) som används för varje betydelsefullt konto.
- För varje identifierad process fastställa om det kan uppstå en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna, eller om det finns andra faktorer som kan göra den relevant.
- Utesluta irrelevanta processer och kontroller från revisionen.

Exempel: ett företag som tillverkar kex kan använda följande processer som styr siffrorna för försäljningsintäkter:

- Det huvudsakliga ordersystemet fångar upp relevanta uppgifter och skeenden för varje order som tas emot per telefon. Detta utgör 70 procent av försäljningen.
- När kunder köper trasiga kex i en liten butik längst bak i fabriken är det så kallad ”fabriksförsäljning” som utgör 2 procent av försäljningen.
- Internetförsäljning – order som läggs online och betalas via kreditkort – utgör 28 procent av försäljningen.
- Redovisningssystemet fångar upp detaljerna för alla sorters försäljning.

I en sådan situation kommer fabriksförsäljningen sannolikt inte att leda till ett väsentligt fel i de finansiella rapporterna och kan därför uteslutas ur revisionen. Men innan ett sådant beslut fattas så är det klokt att antingen

- höra sig för om det finns några kontroller över fabriksförsäljningen för att säkerställa att all sådan försäljning redovisas, och att kex inte avsiktligt bryts sönder för att säljas till reducerade priser till närstående, eller
- genomföra en analytisk granskning av försäljningsanalysen för att försäkra sig om att fabriksförsäljningen inte har avvikit från de förväntade 2 procenten av den totala försäljningen.

11.9 Fallstudier – Identifiera relevanta kontroller

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Observera att följande steg ofta genomförs som del av planeringsprocessen.

Eftersom inte alla affärsprocesser och kontroller är relevanta för revisionen, är det viktigt att förstå vilka områden och kontroller i de finansiella rapporterna som kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

För att kunna fastställa vilka områden i de finansiella rapporterna och tillhörande affärsprocesser som omfattas, måste man använda övergripande väsentlighet som riktlinje för att kunna identifiera:

- Vilka områden i de finansiella rapporterna som är, eller kan vara, väsentliga.
- Vilka kontroller och affärsprocesser på företagsnivån som är relevanta.

Oväsentliga saldon, transaktioner, affärsprocesser och kontroller där det inte är troligt att väsentliga felaktigheter uppstår kan uteslutas från vidare övervägande i revisionen. Innan sådana områden utesluts ur revisionen bör man dock överväga

- en eventuell ackumulering av oväsentliga felaktigheter som sammantaget kan uppgå till en väsentlig felaktighet, och
- om området i de finansiella rapporterna är underskattat på grund av oegentligheter eller fel.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

	Identifiera processer som motverkar dessa risker
Övergripande risker	Den årliga cykeln för verksamhetens planering, företagsledningens/ägarens månadsmöten, som innefattar genomgångar av finansiell information, uppförandekod för personal, IT-budget, företagsledningens dagliga engagemang i verksamheten, HR-riktlinjer och allmänna IT-kontroller.
Likvida medel	Fordringar, inbetalningar, placering av kortfristig (30 till 60 dagar) inlåning i bank, bankavstämningar och kassaförvaltning.
Kundfordringar och övriga fordringar	Intäkter, fordringar, inbetalningar, värdering av förfallna kundfordringar, försäljning av tillgångar.
Varulager	Inköp, leverantörsskulder, utbetalningar, lagerstyrning, inventering, värdering av inkurant lager.
Materiella anläggningstillgångar	Inköp, leverantörsskulder, utbetalningar, beräkning av avskrivningar, aktivering av tillgångar, försäljning av tillgångar.
Bankskulder	Fordringar, inbetalningar, bankavstämning och kassaförvaltning.
Leverantörsskulder och andra skulder	Inköp, leverantörsskulder, löner, utbetalningar, beräkning av avskrivningar, aktivering eller tillgångar.
Skatter	Fastställande av avsättningar för inkomstskatt.
Räntebärande lån	Finansieringsavgifter, bankavstämningsprocess.
Eget kapital	Emission/inlösen av kapital, utdelning.
Försäljning	Intäkter, fordringar, inbetalningar (inklusive kontantförsäljning av kasserade produkter, Internetförsäljning, katalog och specialbeställningar).
Kostnad för sålda varor	Inköp, leverantörsskulder, löner, utbetalningar, lagerjusteringar.
Distributionskostnader	Inköp, leverantörsskulder, löner, utbetalningar.
Administrationskostnader	Inköp, leverantörsskulder, löner, utbetalningar.
Avskrivningar	Beräkning av avskrivningar.
Finansiella kostnader	Finansieringsavgifter, bankavstämningsprocess.
Inkomstskatter	Fastställande av avsättningar för inkomstskatt.

Upprättat av: FJ **Datum:** 18 februari 20X3

Granskat av: LF **Datum:** 5 mars 20X3

Fallstudie B – Kumar & Co.

PM till revisionsakten: Väsentliga områden i finansiella rapporter och processer

IT-kontroller på företagsnivån och allmänna IT-kontroller

- Varje period förbereder Raj en årsbudget åt banken.
- Raj kommunicerar kvartalsvis med bankdirektören i samband med att de finansiella rapporterna skickas till banken.
- Vanligtvis brukar Raj gå igenom dessa med Suraj och Jawad eftersom Dephta är aktieägare, men också därför att Raj uppskattar deras synpunkter och Jawads kunskaper inom redovisning och ekonomi.

Det finns ingen formell IT-struktur eller process. Raj bestämmer vilken program- eller maskinvara som ska ersättas allt efter behov. Även om Raj ser till att Ruby säkerhetskopierar alla redovisningsdata varje vecka, så finns det varken en återställningsplan eller någon dokumenterad IT-process.

Väsentliga områden i finansiella rapporter
Med undantag för likvida medel, som verkar fluktuera från period till period, är alla områden i de finansiella rapporterna väsentliga och ska granskas. Därför måste följande affärsprocesser granskas som en del av revisionen:

Affärsprocess	Väsentliga områden i finansiella rapporter som påverkas
Fordringar/inbetalningar	Intäkter, kundfordringar, likvida medel
Värdering av förfallna kundfordringar	Kundfordringar och kostnad för osäkra fordringar
Försäljningsprocess (kontantförsäljning, försäljningsorder)	Intäkter
Inköp, leverantörsskulder, utbetalningar	Leverantörsskulder och övriga skulder, materiella anläggningstillgångar, lager, kostnadskategorier i resultaträkningen
Löner	Lönekostnader
Skatter och skattebetalningar	Inkomstskatt, löneskatt och omsättningsskatt
Lagervärdering och lagerstyrning	Inköp och varulager
Bankavstämningar	Likvida medel, räntebärande lån, räntekostnader
Beräkning av avskrivningar	Materiella anläggningstillgångar, och avskrivningskostnader

Upprättat av: FJ **Datum:** 18 februari 20X3

Granskat av: LF **Datum:** 5 mars 20X3

12. Utvärdera intern kontroll

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Vägledning avseende de fyra viktigaste stegen vid utvärdering av kontrollers utformning och införande, och om dokumentation av resultaten.	315

Figur 12.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
315.13	När revisorn skaffar sig en förståelse av de kontroller som är relevanta för revisionen ska han eller hon bedöma dessa kontrollers utformning och avgöra om de har införts, genom att utföra åtgärder och ställa frågor till företagets anställda. (Se punkt A66–A68.)
315.29	Om revisorn har fastställt att det finns en betydande risk ska han eller hon skaffa sig en förståelse av företagets kontroller, vilket innefattar kontrollaktiviteter, som är relevanta för den risken. (Se punkt A124–A126.)
315.32	Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande: (a) Uppdragsteamets diskussion i det fall detta krävs enligt punkt 10 och de betydelsefulla beslut som fattas. (b) Viktiga delar av den förståelse som har uppnåtts av de olika aspekterna av företaget och dess miljö såsom de preciseras i punkt 11, och varje komponent i den interna kontrollen enligt punkterna 14–24, de informationskällor förståelsen bygger på och den riskbedömning som har utförts. (c) De identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån enligt vad som krävs i punkt 25. (d) De identifierade riskerna, och näraliggande kontroller som revisorn har skaffat sig en förståelse av, enligt kraven i punkterna 27–30. (Se punkt A131–A134.)

12.1 Översikt

Även om det till slut utförs en granskning av kontroller för att samla in revisionsbevis, måste ändå utformningen och införandet av kontroller utvärderas vid varje uppdrag. Detta görs i en fyrstegsprocess som kan sammanfattas enligt nedan.

Figur 12.1-1

	Beskrivning
Steg 1 Vilka risker behöver motverkas?	Identifiera inneboende risker för väsentliga felaktigheter (affärsrisk och risk för oegentligheter) och om dessa är övergripande och påverkar alla påståenden, eller särskilda risker som påverkar vissa områden av och påståenden i de finansiella rapporterna.
Steg 2 Motverkas risken av de kontroller som har utformats av företagsledningen?	Identifiera vilka affärsprocesser som finns (om sådana finns). • Intervjua medarbetare på företaget för att ta reda på vilka kontroller som motverkar riskerna som identifierades i **steg 1** ovan. • Gå igenom resultaten och bedöm om kontrollerna faktiskt motverkar riskerna. • Informera företagsledningen och dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) om eventuella betydande brister i företagets interna kontroll. I större företag kan det här steget kräva hänvisning till eller upprättande av viss systemdokumentation (se steg 3 nedan) för att ge ett sammanhang för vissa kontrollers funktion.

	Beskrivning
Steg 3 **Fungerar de kontroller som motverkar riskfaktorerna?**	Observera eller inspektera relevanta interna kontrollers funktion för att säkerställa att de verkligen har införts. Tänk på att det inte räcker med att ställa frågor till företagsledningen för att utvärdera om en relevant kontroll faktiskt har införts. Detta steg kan ofta kombineras med **steg 2** ovan.
Steg 4 **Har de relevanta kontrollernas funktion dokumenterats?**	Detta steg kan bestå av en enkel förklarande beskrivning av de viktigaste processerna (upprättad av företagets ledning eller revisor), som beskriver funktionen hos de relevanta interna kontroller som har identifierats. Dokumentationen behöver *inte* omfatta: • En utförlig beskrivning av affärsprocessen eller pappersflödet i företaget. • Interna kontroller som inte är relevanta för revisionen.

Figur 12.1-2

Obs! Oavsett hur bra en kontroll är utformad och införd kan den endast ge rimlig säkerhet om huruvida företagets syften har uppnåtts i fråga om den finansiella rapporteringens tillförlitlighet, på grund av vissa inneboende begränsningar. Dessa beskrivs nedan.

Figur 12.1-3

	Beskrivning
Begränsningar i intern kontroll	• Mänskliga bedömningar och mänskliga brister som fel eller misstag. • Interna kontroller som kringgås om två eller flera personer är i maskopi. • Företagsledningens otillbörliga åsidosättande av interna kontroller, t.ex. ändring av villkoren i ett försäljningskontrakt eller åsidosättande av en kunds kreditlimit.

Del 2, kapitel 11, tar upp vilken förståelse av intern kontroll som krävs. Del 1, kapitel 5, tar upp karaktären på intern kontroll och ger en utförlig beskrivning av den interna kontrollens fem komponenter.

12.2 Steg 1 – Vilka risker behöver motverkas?

Figur 12.2-1

Det första steget innan revisorn börjar dokumentera eventuella befintliga kontroller är att identifiera och därefter bedöma de betydande och andra riskfaktorer som finns. I annat fall sker utvärderingen av interna kontroller utan förståelse av vilka risker som behöver motverkas genom de interna kontrollerna.

Identifiering av risker har tagits upp i del 2, kapitel 8. Risker som behöver motverkas kan vara övergripande, röra många områden i de finansiella rapporterna och många påståenden, eller vara särskilda och röra vissa områden och påståenden i de finansiella rapporterna.

Följande figur sammanfattar några vanliga riskkällor och vilka typer av kontroller som kan motverka sådana risker.

Figur 12.2-2

Vad kan gå fel?	Riskkällor	Motverkande kontroller
Otillförlitliga finansiella rapporter *(övergripande risker)*	Externa branschfaktorer Företagets karaktär Redovisningsprinciper Mål och målsättningar Resultatmått Oegentligheter	Kontroller och processer för företagsnivån Allmänna IT-kontroller Transaktionskontroller
Felaktigheter som uppstår vid upprättandet av de finansiella rapporterna *(övergripande risker)*	Uppskattningar i redovisningen Avsättningar Redovisningsprinciper Användning av kalkylblad Icke rutinmässiga transaktioner Bokföringsposter, avstämningar Information som krävs för upplysningar i finansiella rapporter	Kontroller på företagsnivån Allmänna IT-kontroller Transaktionskontroller
Transaktioner som inte är korrekt bearbetade eller bokförda *(särskilda risker)*	Identifiering/bokföring av godkända transaktioner Klassificering av transaktioner Värdering, avklipp Skydd av tillgångar	Transaktionskontroller Kontroller i IT-applikationer Vissa särskilda kontroller på företagsnivån

När en lista över riskfaktorer per affärsprocess har tagits fram är det bra (men finns inget krav på) att:

- Bortse från alla riskfaktorer som sannolikt inte skulle leda till en väsentlig felaktighet, även om den inte alls skulle motverkas. Kontroller som rör sådana risker är inte relevanta för revisionen.
- Anpassa lydelsen för riskfaktorerna för att göra dem relevanta för företaget.
- Säkerställa att alla relevanta påståenden har hanterats.
- Överväga om det finns några ytterligare risker (på företags- och transaktionsnivån) som kan leda till en väsentlig felaktighet om de inte motverkas.

ATT ÖVERVÄGA

Vissa företag kan använda ett ramverk för intern kontroll (t.ex. det som publicerats av COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)) som innehåller allmänna listor över mål och åtgärder för intern kontroll. Om ett sådant verktyg används i revisionen bör samma steg som beskrivs ovan följas:

- Bortse från de kontrollmål (eller riskfaktorer) som sannolikt inte skulle leda till en väsentlig felaktighet, även om det inte fanns någon intern kontroll.
- Lägg till eventuella ytterligare kontrollmål (riskfaktorer) som kan leda till en väsentlig felaktighet för företaget om de inte motverkas.
- Identifiera de områden i de finansiella rapporterna och de påståenden som påverkas av riskfaktorerna.

12.3 Steg 2 – Motverkar de kontroller som har utformats av företagsledningen risken?

Figur 12.3-1

I utvärderingen av om en kontroll har utformats rätt av företagsledningen ingår en bedömning av om de identifierade kontrollerna (enskilt eller tillsammans med andra kontroller) verkligen motverkar riskfaktorn. Detta innefattar att bedöma om kontrollen eller kontrollerna på ett ändamålsenligt sätt klarar att

- förhindra att väsentliga felaktigheter uppstår över huvud taget, eller
- upptäcka och rätta väsentliga felaktigheter efter att de har uppstått.

En utvärdering av kontrollernas utformning bör inledas med övergripande kontroller. Dessa kontroller bildar den mycket viktiga grunden för bedömning av särskilda (transaktions-)kontrollers utformning och funktion.

I detta sammanhang kanske vissa revisorer (särskilt vid revision av större och mer komplicerade företag) anser det lämpligt att inhämta information, företrädesvis upprättad av företaget, som beskriver affärsprocessen, pappersflödet i företaget och var det finns kontroller. Men det är inte ett särskilt krav i ISA.

Det finns två vanliga sätt att koppla interna kontroller till de riskfaktorer (eller kontrollmål) som de är utformade att motverka. I denna guide har dessa tillvägagångssätt kallats:

- En risk till många kontroller.
- Många risker till många kontroller.

En risk till många kontroller

Med denna metod beaktas varje riskfaktor för sig. Alla kontroller som gäller en viss risk identifieras. Metoden är särskilt bra för att koppla övergripande riskfaktorer (på företagsnivån) till kontroller. Metoden illustreras nedan.

Figur 12.3-2

Risk/kontrollmål	Påstående	Motverkande kontroller
1. Riskfaktor	F	1. Kontrollåtgärd A 2. Kontrollåtgärd B 3. Kontrollåtgärd C 4. Kontrollåtgärd D
2. Riskfaktor	ER	1. Kontrollåtgärd E 2. Kontrollåtgärd F 3. Kontrollåtgärd G 4. Kontrollåtgärd H

Risk/kontrollmål	Påstående	Motverkande kontroller
3. Riskfaktor	R	1. Kontrollåtgärd I 2. Kontrollåtgärd J 3. Kontrollåtgärd K 4. Kontrollåtgärd L
4. Riskfaktor	FR	1. Kontrollåtgärd M 2. Kontrollåtgärd N 3. Kontrollåtgärd O 4. Kontrollåtgärd P

Metoden med en risk till många kontroller har ofta använts för att koppla samman alla slags kontroller, även transaktionskontroller. Men eftersom en enda transaktionskontroll ofta kan hantera mer än en risk (och därför upprepas många gånger med denna metod) betraktas ”många till många”-matrisen (se figur 12.3-4) som effektivare när det gäller transaktionskontroller.

Följande exempel visar hur metoden med en risk till många kontroller kan fungera. Ett mål med kontrollmiljön är att företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, ska skapa och upprätthålla en kultur som präglas av ärlighet och etiskt korrekt uppträdande. Om riskmålet uttrycks som riskfaktor kan det bero på att företagsledningen inte har skapat eller upprätthållit en kultur som präglas av ärlighet och etiskt korrekt uppträdande.

Vissa av de kontroller som företagsledningen kan utforma och införa för att hantera denna övergripande risk kan omfatta att:

- Företagsledningen löpande, genom ord och handlingar, visar ett engagemang för stränga etiska normer.
- Företagsledningen avlägsnar eller minskar incitament eller frestelser som kan göra att anställda handlar ohederligt eller oetiskt.
- Det finns en uppförandekod eller motsvarande som beskriver förväntat etiskt och moraliskt uppträdande.
- Medarbetare verkligen förstår vilket uppträdande som är godtagbart och oacceptabelt och vet vad de ska göra när de stöter på olämpligt uppträdande.
- Medarbetare alltid får ta konsekvenserna av olämpligt agerande.

Revisorn läser först risk- eller kontrollmålet och identifierar sedan, kanske från en lista som den ovan om och i så fall vilka kontroller som finns för att motverka risken. Dokumentationen kan se ut som följer.

Obs! Kolumnen om utformning av kontroller visar de steg som revisorn kan ta för att bedöma kontrollens utformning.

Figur 12.3-3

Komponent i den interna kontrollen	Riskfaktor	Identifierad kontroll	Kontrollens utformning
Kontrollmiljö	Ingen betoning på hederlighet eller etiskt uppträdande	*Uppförandekoden undertecknas av medarbetarna varje år och upprätthålls genom åtgärder vid överträdelser.*	*Har läst koden och den betonar behovet av hederlighet och etiskt uppförande.*
	Inkompetenta medarbetare kan anställas	*Nödvändiga kunskaper och färdigheter preciseras för varje tjänst.*	*Gått igenom jobbspecifikationerna för viktiga positioner, däribland redovisning, och de verkar vara godtagbara.*
Riskbedömning	Företagsledningen ofta överraskad av förutsägbara händelser	*Affärsriskerna identifieras och bedöms varje år som en del av affärsplaneringen.*	*Gått igenom affärsplanen och riskerna har identifierats, uppdaterats och bedömts.*

När kontrollerna har identifierats bör revisorn använda sitt professionella omdöme för att fastställa om kontrollens utformning är tillräcklig för att hantera riskfaktorn.

När han eller hon drar en slutsats om kontrollmiljön, måste revisorn enligt ISA 315.14 utvärdera om

- företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, har utvecklat och upprätthållit en kultur som präglas av ärlighet och etiskt korrekt uppträdande, och om
- styrkorna i de olika delarna av kontrollmiljön tillsammans utgör en lämplig grund för de andra komponenterna i den interna kontrollen, samt om inte dessa andra komponenter undermineras av brister i kontrollmiljön.

Denna lydelse kan användas av revisorn som övergripande slutsats om alla kontroller på företagsnivån. En sådan slutsats har också stor inverkan på revisorns riskbedömning på rapportnivån.

Många risker och många kontroller

När det gäller särskilda risker och transaktionsrisker är den vanligaste metoden för att utvärdera utformningen att använda en matris för hur kontroller har utformats. Med hjälp av dessa matriser kan revisorn direkt se:

- De ”många till många”-förhållanden som råder mellan risker och kontroller.
- Var den interna kontrollen är stark.
- Var den interna kontrollen är svag.
- De viktigaste kontrollerna som hanterar många risker/påståenden och som kan granskas för att se om de fungerar.

Ett exempel på en enkel matris för hur kontroller har utformats visas nedan.

Figur 12.3-4

Process = försäljning						
Väsentliga riskfaktorer		**Risk A**	**Risk B**	**Risk C**	**Risk D**	**Nyckel-kontroller**
	Påståenden	**F**	**ER**	**RF**	**FE**	
Kontroller	*Komponent i den interna kontrollen*					
Rutin 1	*Kontrollmiljö*	Uk				
Rutin 2	*Informationssystem*		Uk			
Rutin 3	*Kontrollaktivitet*	Fk	Fk		Fk	Ja
Rutin 4	*Övervakning*	Uk				
Rutin 5	*Kontrollaktivitet*		Fk		Fk	Ja
Rutin 6	*Kontrollaktivitet*					
Rutin 7	*Informationssystem*	Uk	Uk		Uk	
Är utformningen av kontroller bra? Dvs. motverkar de identifierade kontrollerna riskfaktorerna?		Ja	Ja	Nej	Ja	

Förklaring:

Fk = Förebyggande kontroll

Uk = Upptäckts- och rättelsekontroll

Obs! Ovanstående matris innehåller följande information:

- Riskfaktorer som kan leda till en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna om de inte motverkas.
- De påståenden som hanteras av riskfaktorerna.
- Då den interna kontrollåtgärden hanterar (möter) riskerna i matrisen dokumenteras den antingen som förebyggande (Fk) av en felaktighet eller upptäckande (Uk) och därefter rättelse av en felaktighet efter att den har uppträtt.

En sådan matris kan också utökas så att den omfattar annan information:

- Hur ofta kontrollen används, t.ex. löpande, varje vecka eller varje månad.
- Om kontrollen utförs manuellt eller automatiskt.
- Hur tillförlitlig den interna kontrollen förväntas vara över tid. Detta bör t.ex. omfatta bedömning av kompetensen (och oberoendet från andra funktioner) hos den person som utför kontrollen, huruvida kontrollen utförs utan onödigt dröjsmål och historik över eventuella fel som har förekommit.

ATT ÖVERVÄGA

Flera kontrollåtgärder
Tänk på att en enda kontrollåtgärd i sig själv sannolikt inte motverkar en viktig riskfaktor. Ofta är en kombination av kontrollaktiviteter, tillsammans med andra komponenter i den interna kontrollen (som kontrollmiljön), tillräcklig för att hantera en riskfaktor.

Börja med riskerna
Fall inte för frestelsen att göra en lista över alla kända kontroller och därefter koppla ihop dem med risker. Riskerna kommer först, och först därefter kommer kontroller som motverkar riskerna. Det är effektivare att hantera varje risk (eller kontrollmål) i tur och ordning och därefter identifiera vilka kontroller som finns för att hantera den risken. När tillräckligt många kontroller har identifierats för att hantera risken, är det ingen mening att ägna mer tid åt att identifiera eventuella ytterligare kontroller.

Att koppla ihop kontroller med risker hjälper inte bara till att utvärdera kontrollernas utformning, utan identifierar också viktiga kontroller (av relevanta påståenden) som potentiellt kan granskas. Det hjälper också revisorn att identifiera brister i kontrollerna som kan kräva

- kommunikation utan dröjsmål med företagsledningen och styrelsen om den betydande bristen så att korrigerande åtgärder kan vidtas, och
- utveckling av ändamålsenliga granskningsåtgärder.

Matrisen som visar hur kontroller har utformats (se figur 12.3-4) kan användas för att identifiera såväl kontrollers styrka som brister. Denna process beskrivs nedan.

Figur 12.3-5

Identifiera	Beskrivning – användning av matrisen som visar hur kontroller har utformats
Brister i intern kontroll	Följ varje riskkolumn (i ovanstående matris som visar hur kontroller har utformats) för att se vilka interna kontrollåtgärder som finns för att motverka riskerna. Om det finns tillräckligt med kontroller så finns det ingen brist i kontrollerna. I de fall det finns få eller inga interna kontrollåtgärder för att motverka risken kan det finnas en betydande brist i den interna kontrollen. Se risk C i matrisen ovan, där det förefaller att det föreligger en betydande brist. I detta fall bör revisorn: • Fråga om eventuella andra interna kontrollåtgärder eller motverkande interna kontrollåtgärder. Om det inte finns några, kan det föreligga en betydande brist som så snart som möjligt bör omtalas för företagsledningen och styrelsen, så att korrigerande åtgärder kan vidtas. • Överväga vilka fortsatta granskningsåtgärder som kan behövas för att hantera den identifierade risken. Motverkande kontroller kan vara åtgärder som indirekt påverkar riskfaktorn. Exempel: risken för att varor levereras men inte faktureras kan upptäckas av försäljningschefen när han varje kvartal går igenom försäljningen. En sådan kontroll är naturligtvis inte tillräcklig i sig själv för att motverka risken.

Identifiera	Beskrivning – användning av matrisen som visar hur kontroller har utformats
Styrkor i intern kontroll	Läs vågrätt i kolumnerna i matrisen ovan för att identifiera åtgärder avseende intern kontroll som kan förebygga eller upptäcka och rätta felaktigheter som uppstår från flera riskfaktorer. Lägg märke till att kontrollåtgärd 3 i exempelmatrisen ovan hanterar tre risker och tre påståenden. Detta är ett exempel på en typ av kontroll (ofta benämnd som en nyckelkontroll) som, om den anses pålitlig, kan övervägas för granskning av funktion, särskilt där denna granskning kan användas för att dra ned på andra, mer utförliga granskningsåtgärder.

12.4 Identifiera relevanta interna kontroller

Kontroller identifieras vanligen genom diskussioner (intervjuer) med den person eller de personer som har ansvar för att hantera risken eller den särskilda processen. I mindre företag är detta ofta ägaren/ företagsledaren eller vd. En typisk metod för att identifiera kontroller kan se ut som följer.

Figur 12.4-1

Åtgärd	Beskrivning
Identifiera inneboende risker	Identifiera de övergripande riskerna (på företagsnivån) och särskilda risker (transaktioner) som måste motverkas genom intern kontroll för att förebygga eller upptäcka och rätta väsentliga felaktigheter.
Fråga om interna kontrollåtgärder som hanterar den inneboende risken *(Hantera riskfaktorer en i taget)*	Fråga ägaren/företagsledaren eller den ansvarige personen vilka interna kontrollåtgärder som finns i företaget för att motverka var och en av riskfaktorerna. Dokumentera de identifierade kontrollerna med den intervjuade personens ord. När (baserat på professionell bedömning) tillräckligt många kontroller har identifierats för att effektivt motverka risken, sluta fråga efter fler kontroller. Alla andra kontroller som kan finnas för att motverka risken behöver inte registreras, om detta inte särskilt krävs för något annat syfte.
Dokumentera resultaten	De identifierade kontrollerna kan dokumenteras på en mängd sätt. De kan registreras under varje riskfaktor de riktar sig mot, eller registreras på en kontrollmatris och kopplas till alla olika riskfaktorer de riktar sig mot. Det viktiga är att säkerställa att de identifierade kontrollåtgärderna är kopplade till den riskfaktor som de utformades för att motverka. Detta gör det möjligt att bedöma om de identifierade kontrollerna faktiskt motverkar risken. Om kontrollmatrisen används: • Dokumentera de identifierade interna kontrollåtgärderna direkt i matrisen och visa (där det finns en skärningspunkt med risken) om de skulle förebygga eller upptäcka och rätta potentiella felaktigheter för respektive riskfaktor. • Överväg om kontrollen också skulle vara effektiv för att motverka andra riskfaktorer. Det är fullt möjligt att ett antal interna kontrollåtgärder förebygger eller upptäcker flera av riskfaktorerna. I de fall inga kontroller har identifierats för att hantera en risk, bör revisorn omedelbart uppmärksamma företagsledningen på de bristande kontroller (sannolikt betydande) som kan behöva hanteras.

ATT ÖVERVÄGA

Undvik att använda allmänna kontroller
Fall inte för frestelsen att använda allmänna listor över aktiviteter rörande intern kontroll som lämpar sig för det s.k. ”typiska” företaget. Listor över ”standardiserade” eller ”typiska” kontroller kan ta tid att läsa och förstå och är ofta för komplicerade eller helt enkelt irrelevanta för mindre företag. Använd dem i stället som referenskälla, men endast vid behov. Det är betydligt bättre att dokumentera karaktären på varje identifierad kontroll med hjälp av kundens egen beskrivning.

Flera uppgifter
Utvärdering av utformning av kontroller kan kombineras med kontrolldokumentation (se steg 3 nedan) och med inspektion/observation av dokument som bevis för att kontroller har införts (se steg 4 nedan). Om det t.ex. finns en riktlinje om att inga icke rutinmässiga bokföringsposter får registreras utan godkännande, be att få gå igenom den riktlinjen (bedöma kontrollens utformning) och vissa bokföringsposter för att få bevis på godkännande (att kontrollen har införts).

Riskhantering
Många företag fördelar ansvar för riskhantering uppdelat på processer (t.ex. försäljning eller inköp) i stället för på risker. Det kan därför finnas en mängd viktiga riskfaktorer som hamnar mellan avdelningar (t.ex. försäljning, inköp, ekonomi) och ingen är direkt ansvarig. Om risker inte har identifierats särskilt och ingen har fått ansvaret för dem, händer det ofta att man skyller i från sig om något går fel. Medarbetarna kan anklaga varandra med ursäkter, t.ex.: ”Jag trodde att risken hanterades av Mary eller Jack, eller ekonomi-, IT- eller försäljningsavdelningen.”

Slutsatser om utformning av kontroller

Det sista steget vid bedömning av kontrollers utformning är att dra slutsatser om huruvida de identifierade kontrollerna verkligen motverkar den särskilda riskfaktorn. Detta kräver professionell bedömning. Överväg för varje relevant påstående eller riskfaktor om företagsledningens hantering är tillräcklig för att minska risken för väsentliga felaktigheter till en godtagbart låg nivå. Om matrisen för kontrollutformning används kan den nedersta raden i matrisen användas för att dokumentera slutsatsen om huruvida kontrollerna är tillräckliga eller inte för att motverka varje riskfaktor.

En sammanfattning av den övergripande utvärderingen av kontroller (som hanterar de fem kontrollkomponenterna) visas i nedanstående figur.

Figur 12.4-2

Förklaring:

Grön = de underliggande riskerna har motverkats på lämpligt sätt

Gul = vissa problem kan finnas

Röd = potentiellt betydande brister

ATT ÖVERVÄGA

Mindre företag kan bedöma transaktionskontroller på ett ännu enklare sätt. Identifiera först riskfaktorerna (se steg 1 ovan) och de påståenden som påverkas. I stället för att koppla identifierade kontroller till varje enskild riskfaktor, identifiera i stället kontroller som hanterar de påståenden som påverkas av risken.

Om inga kontroller har identifierats för ett visst påstående, bör en substansinriktad granskningsåtgärd tas fram. Om de identifierade kontrollerna förväntas fungera tillförlitligt, kan granskningsåtgärden innefatta en granskning av relevanta nyckelkontroller. Exempel: risken för odokumenterad försäljning hanterar påståendet om fullständighet. Identifiering av relevanta kontroller kan begränsas till dem som hanterar påståendet om fullständighet på ett övergripande sätt i stället för den enda särskilda risken.

12.5 Steg 3 – Fungerar de kontroller som motverkar riskfaktorerna?

Figur 12.5-1

Det räcker inte att bara ställa frågor till företagsledningen för att utvärdera utformningen av interna kontrollåtgärder eller för att fastställa om de har införts. Det beror på att människor verkligen kan tro eller hoppas att vissa kontroller finns, när de i själva verket inte gör det. En dokumenterad beskrivning av kontroller (hur bra den än är) som inte finns eller inte fungerar är inte av något värde för revisionen.

Några av skälen till att observera den interna kontrollen i drift är:

- **Förändringsprocesser**
  Processer förändras över tid, på grund av ändrade/nya produkter eller tjänster, verksamhetens effektivitet, personalförändringar och införande av nya IT-tillämpningar som stöd.
- **Önsketänkande**
  Företagets medarbetare kanske förklarar för revisorn hur ett system borde fungera i stället för hur det verkligen fungerar i praktiken.
- **Bristande kunskap**
  Vissa aspekter av systemet kan oavsiktligt ha förbisetts när man har inhämtat förståelse av den interna kontrollen.

ATT ÖVERVÄGA

Om det råder tvivel om huruvida vissa kontroller som identifierades i steg 2 ovan faktiskt har införts, gör då ingen bedömning av kontrollernas utformning och dokumentera inte kontrollernas funktion förrän det är fastställt att de finns och fungerar. Alternativt, ägna inte tid åt att bedöma kontroller som sannolikt inte är relevanta för revisionen eller som har utformats på ett felaktigt sätt.

Riskbedömning som krävs för att inhämta revisionsbevis om kontrollers införande innefattar dem som visas nedan.

Figur 12.5-2

	Beskrivning
Bedömning av införande av kontroller	• Frågor till företagets personal. • Observation eller upprepning av hur särskilda kontroller tillämpas. • Inspektion av dokument och rapporter. • Spårning av en eller två transaktioner genom det informationssystem som är relevant för den finansiella rapporteringen. Detta kallas ofta ”walk-through”.

Obs! En ”walk-through” är inte en granskning av en kontrolls funktion.

Granskning av att kontroller har införts ger bevis för om en kontroll faktiskt fungerade vid en viss tidpunkt. Den visar inte funktionen under hela den räkenskapsperiod som revideras. Bevis på funktion (om det ingår i den revisionsstrategi som tas fram) kan inhämtas genom en granskning av kontroller som samlar bevis på kontrollers funktion under en viss period, t.ex. ett år.

Först när det har fastställts att den interna kontroll som är relevant för revisionen har utformats och införts korrekt är det värt att överväga

- vilken granskning av kontrollernas funktion (om det finns kontroller) som minskar behovet av annan substansgranskning, och
- vilka kontroller som kräver granskning, eftersom det inte finns något annat sätt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

ATT ÖVERVÄGA

Säkerställ att uppdragsteamet har en tydlig förståelse av skillnaden mellan utformning av kontroller, införande av kontroller och granskning av kontroller. Dessa sammanfattas på följande sätt:

Kontrollens utformning
Har kontrollerna utformats så att de motverkar de inneboende riskerna?

Införande av kontroller
Fungerar verkligen de utformade kontrollerna? Granskning av införandet av kontroller bör utföras varje räkenskapsperiod så att eventuella ändringar i systemet kan identifieras.

Granskning av kontroller
Fungerade kontrollerna under en angiven tidsperiod? Det finns inget krav på att granska kontrollers funktion utom då det inte finns något annat sätt (t.ex. i ett mycket automatiserat och papperslöst system) att inhämta nödvändiga revisionsbevis. Beslutet att granska kontrollers funktion är därför en fråga om professionell bedömning.

Bortse inte från kopplingen mellan kontrollers utformning och införande
Om det råder tvivel om huruvida vissa kontroller som identifierades i steg 2 ovan faktiskt har införts, gör i så fall ingen bedömning av kontrollernas utformning förrän det är fastställt om de finns och fungerar. Om revisorn dessutom drar slutsatsen att kontrollens utformning är bristfällig, är det ingen mening med att fortsätta och utvärdera kontrollens införande. Det finns sannolikt redan en betydande brist.

Bedöm införandet varje räkenskapsperiod
Efter förstagångsuppdraget ska införandet av kontroller utvärderas först, för att fastställa vad som har ändrats. Använd dokumentationen om utformning av kontroller från föregående period som utgångspunkt. Om en ändring i den interna kontrollen identifieras, överväg om de ändrade eller nya kontrollerna fortsätter att motverka riskfaktorn, eller om det nu finns nya risker som behöver motverkas.

12.6 Steg 4 – Har de relevanta kontrollernas funktion dokumenterats?

Figur 12.6-1

Syftet med detta steg är att tillhandahålla information om funktionen hos de relevanta kontroller som identifierades i steg 2 ovan. Omfattningen av den dokumentation som behövs kräver professionell bedömning.

Dokumentationen hjälper revisorn att:

- Förstå de identifierade kontrollernas karaktär, funktion (initiering, bearbetning, bokföring osv.) och sammanhang (t.ex. vem som utför kontrollen, var kontrollen utförs, hur ofta och den resulterande dokumentationen).

- Fastställa om kontrollerna sannolikt är pålitliga och fungerar. Om så är fallet kan de granskas som en del av åtgärderna avseende bedömda risker. Om man beslutar att granska kontrollers funktion hjälper denna dokumentation också revisorn vid utformningen av granskningen, t.ex. vilken population som ska användas vid urvalet, vilka kontrollegenskaper som ska undersökas, vem som utför kontrollen och var den nödvändiga dokumentationen återfinns.

ATT ÖVERVÄGA

Dokumentation av kontroller behöver inte vara komplicerad eller omfattande. Det finns inget krav på att revisorn ska dokumentera en hel affärsprocess, eller beskriva funktionen hos kontroller som inte är relevanta för revisionen.

Vissa av de frågor som behöver övervägas vid dokumentation av relevanta interna kontroller identifieras i figuren nedan.

Figur 12.6-2

Dokumentation av relevanta interna kontroller
• Hur betydande transaktioner initieras, godkänns, registreras, bearbetas och redovisas. • Flödet av transaktioner i tillräcklig detalj för att identifiera de punkter där väsentliga felaktigheter som orsakas av fel eller oegentligheter kan uppstå. • Interna kontroller under redovisningsprocessen vid periodens slut, bl.a. betydelsefulla uppskattningar i redovisningen och upplysningar.

De vanligaste typerna av dokumentation som upprättas av företagsledningen eller revisorn är:

- Förklarande beskrivning eller PM.
- Flödesscheman.
- En kombination av flödesscheman och förklarande beskrivningar.
- Frågeformulär och checklistor.

Den nödvändiga dokumentationens karaktär och omfattning är en fråga om professionell bedömning. Faktorer att tänka på är bl.a.:

- Företagets karaktär, storlek och komplexitet samt dess interna kontroll.
- Hur tillgänglig information är från företaget.
- Granskningsmetod och tekniska hjälpmedel som används under revisionens gång.

Dokumentationens omfattning kan också spegla uppdragsteamets erfarenhet och skicklighet. En revision som utförs av ett uppdragsteam med mindre erfarenhet kan kräva mer detaljerad dokumentation för att hjälpa dem att skaffa sig tillräcklig förståelse av företaget, än vad som krävs om uppdragsteamet består av erfarna personer.

12.7 Uppdatering av kontrolldokumentation under efterföljande perioder

Revisorn kan använda dokumentation som har upprättats eller inhämtats under en tidigare räkenskapsperiod när han eller hon planerar revisionen av en efterföljande period. Detta berör följande dokumentation.

Figur 12.7-1

	Beskrivning
Uppdatering av kontrolldokumentation som har upprättats under tidigare räkenskapsperioder	• Gör en kopia av den föregående periodens arbetspapper om kontroller som utgångspunkt för uppdateringen under innevarande år. Om ingenting har ändrats, utvärdera införandet av kontroller före utformningen. Om kontrollen har införts och risken inte har ändrats är utformningen godtagbar. • Uppdatera listan över risker som måste motverkas genom kontroll. • Identifiera förändringar i intern kontroll på företags- och transaktionsnivåerna. Detta uppnås genom åtgärder som täcker införandet av kontroller. • Fastställ om nya interna kontroller har utformats och införts i de fall förändringar har identifierats (risker eller kontroller). • Uppdatera interna kontrollers koppling till lämplig riskfaktor. • Uppdatera slutsatserna om kontrollrisk.

Om en revisionsstrategi sannolikt medför att man litar på att vissa kontroller fungerar (t.ex. genom granskning av kontroller) och kontrollerna har ändrats, måste det göras en ”walk-through” av transaktioner som bearbetades både före och efter ändringen.

ATT ÖVERVÄGA

Ändringar i övergripande kontroller (på företagsnivån)
Vid uppdatering av kontrolldokumentation ska ändringar i övergripande kontroller (på företagsnivån) noggrant övervägas. Dessa ändringar kan få en betydande effekt på hur effektiva andra särskilda kontroller (transaktioner) är och kan påverka åtgärderna för att hantera bedömda risker. Företagsledningens beslut att anställa en kvalificerad person för upprättandet av de finansiella rapporterna kan t.ex. avsevärt minska risken för fel i den finansiella informationen och förbättra transaktionskontrollernas funktion, som tidigare kanske har undergrävts. Alternativt kan företagsledningens underlåtenhet att ersätta en inkompetent IT-chef eller att ge tillräckligt med resurser för att hantera IT-säkerhetsrisker innebära att andra interna kontrollåtgärder undergrävs. I båda fallen kan dessa ändringar ge upphov till en betydande ändring i de lämpliga granskningsåtgärderna.

12.8 Skriftligt uttalande om intern kontroll

Skriftliga uttalanden ska inhämtas från företagsledningen, med bekräftelse av dess ansvar för den interna kontroll som den bedömer är nödvändig för att upprätta finansiella rapporter som inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel.

12.9 Fallstudier – Utvärdering av intern kontroll

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Följande utdrag ur dokumentation av intern kontroll är ett exempel på den information som skulle kunna inhämtas när den fyrstegsprocess som beskrivs ovan används.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Steg 1 – Riskidentifiering

Det första och viktigaste steget i att utvärdera intern kontroll är att identifiera vilka risker som behöver motverkas av intern kontroll. Detta kommer att innefatta de risker som identifierats vid inhämtandet av en förståelse av företaget, andra övergripande riskfaktorer och de vanliga transaktionsriskfaktorerna som är förknippade med affärsprocesser som t.ex. försäljning, inköp och löner osv.

Steg 2 – Utformning av kontroller

Det andra steget är att ställa frågor om och utvärdera de kontroller som företagsledningen har infört för att hantera de risker som har identifierats i steg 1 ovan.

Kontroller på företagsnivån

I tabellen nedan behandlas vart och ett av de fyra stegen som beskrivs i kapitlet. Den kan användas för att dokumentera följande:

- De riskfaktorer som ska hanteras av olika delar i intern kontroll (Riskidentifiering – steg 1 (ovan)).
- Vilka (om några) kontroller som finns för att motverka riskerna (Utformning av kontroller – steg 2 (ovan)).
- De inhämtade bevisen för att de identifierade kontrollerna faktiskt finns och används. (Införande av kontroll – steg 3 (nedan)).
- Sammanhang och funktion för de kontroller som har identifierats och införts.

(Kontrolldokumentation - steg 4 (nedan)).

Kontrollmiljö	Finns kon-troll?	Beskriv karaktären på underlagen eller företagsledningens åtgärder	Beskriv frågor/ observationer för att säkerställa att identifierade kontroller har införts
1. Risk: Ingen tonvikt läggs på behov av hederlighet och etiska värden			
Möjliga kontroller *(välj dem som gäller):*			
a) Företagsledningen uppvisar kontinuerligt, genom ord och handlingar, ett engagemang i stränga etiska normer.	Ja	*Suraj och ledningsgruppen upprätthåller att säkerhetsnormer och etiska normer följs genom daglig kontakt med medarbetarna.*	*Intervjuat två anställda, Jon och Amad, som bekräftade.*
b) Företagsledningen avlägsnar eller minskar incitament eller frestelser som kan göra att anställda uppträder ohederligt eller oetiskt.	Ja	*Suraj följde vår rekommendation föregående period och sammanställde en uppförandekod som beskriver förväntat uppträdande från personalen.*	*Medarbetarna har fått ett exemplar av uppförandekoden och deltog i ett möte den 13 maj, där riktlinjerna förklarades.*
c) En uppförandekod eller motsvarande finns som beskriver förväntat etiskt och moraliskt uppträdande.	Ja	*Se svar på b) ovan.*	*Gått igenom uppförandekoden.*
d) Medarbetare har en tydlig förståelse av vilket agerande som är godtagbart och oacceptabelt och vet vad de ska göra när de stöter på olämpligt uppträdande.	Ja	*Medarbetare har tidigare fått ta konsekvensen av olämpligt uppträdande.*	*Suraj avskedar personer direkt om de ertappas med att stjäla eller uppträda oetiskt. Två sådana händelser inträffade förra året bland tillfälliganställda medarbetare.*
e) Medarbetare får alltid ta konsekvensen av olämpligt uppträdande.	Ja	*Suraj tolererar inte olagligt eller oetiskt uppträdande hos medarbetare, kunder eller leverantörer.*	*Noterat att en nyanställd snabbt avskedades efter att ha ertappats med att stjäla kontorsvaror.*
f) Övriga (förklara).	Nej		
2. Risk: Inkompetenta medarbetare kan anställas eller behållas			

Kontrollmiljö	Finns kon-troll?	Beskriv karaktären på underlagen eller företagsledningens åtgärder	Beskriv frågor/ observationer för att säkerställa att identifierade kontroller har införts
Möjliga kontroller *(välj dem som gäller):*			
a) Företagets personal har den kompetens och utbildning som krävs för deras arbetsuppgifter.	Ja	*All personal utbildas på jobbet och får lämplig handledning.*	*Intervjuat två anställda, Jon och Amad, som:* • *Tydligt förstod sina roller och ansvarsområden i avsaknad av en skriven arbetsbeskrivning.* • *De uppgav att de får instruktioner när en maskin eller process ändras.* • *Får beröm när saker går bättre än förväntat, och får genast reda på när ett jobb inte har utförts väl.* *Frågor till den administrativa personalen (Mirelli och Cliff) visade att personalnivån var konstant under perioden.*
b) Företagsledningen preciserar de nödvändiga kunskaperna och färdigheterna för varje tjänst.	Ja	*Företagsledningen är skicklig på tillverkning, försäljning och administration. Ravi och Parvin ger råd om affärer, marknadsföring och juridiska frågor.*	
c) Det finns arbetsbeskrivningar och de används effektivt.	Nej		
d) Företagsledningen ger personalen tillgång till utbildningsprogram i relevanta ämnen.	Nej		
e) Man upprätthåller en lämplig personalnivå för att utföra de arbetsuppgifter som behövs på ett effektivt sätt.	Ja	*Det fanns under året inga vakanser på någon av de tjänster som påverkar finansiell rapportering.*	
f) Ursprunglig och kontinuerlig jämförelse mellan medarbetarnas färdigheter och deras arbetsbeskrivning.	Nej		
g) Medarbetarna får ersättning och belönas för goda resultat.	Nej	*Medarbetarna uppmuntras när de gör ett bra arbete. Det finns ingen bonusstruktur för andra än säljare.*	
h) Övriga (förklara).	Nej		
3. Risk: Företagsledningen har en negativ inställning till intern kontroll och/eller hantering av affärsrisker			

Kontrollmiljö	Finns kon-troll?	Beskriv karaktären på underlagen eller företagsledningens åtgärder	Beskriv frågor/ observationer för att säkerställa att identifierade kontroller har införts
Möjliga kontroller *(välj dem som gäller)*: Företagsledningen har en positiv inställning och positivt agerande när det gäller:			
a) Inrättande och upprätthållande av sund intern kontroll över finansiell rapportering (inklusive företagsledningens åsidosättande av kontrollerna och andra oegentligheter): – Lämpligt val och tillämpning av redovisningsprinciper. – Kontroller av informationsbearbetning. – Behandling av redovisningspersonalen.	Ja	*Företagsledningen är mycket lyhörd för rekommendationer som inte är dyra eller svåra att införa och har en positiv inställning till intern kontroll.*	*Gått igenom affärsplanen som omfattade:* • *Prognos för försäljning och kassaflöde.* • *Förväntade investeringar.* • *Diskussion om hur en lågkonjunktur kan påverka försäljningen och möjligheten att en leverantör försätts i konkurs.* *Våra rekommendationer i brevet till företagsledningen har alltid accepterats om de har varit genomförbara.*
b) Företagsledningen betonar lämpligt uppträdande för operativ personal.	Ja	*Se åtagandena ovan om attityder och uppförandekod.*	*Enligt våra intervjuer med medarbetare (se steg 2) vet medarbetarna vad som krävs och vilka regler som måste följas.*
c) Företagsledningen har fastställt åtgärder för att förhindra obehörig åtkomst till, eller förstörelse av tillgångar, dokument och räkenskapsmaterial.	Ja		

Kontrollmiljö	Finns kon-troll?	Beskriv karaktären på underlagen eller företagsledningens åtgärder	Beskriv frågor/ observationer för att säkerställa att identifierade kontroller har införts
d) Företagsledningen analyserar affärsrisker och vidtar lämpliga åtgärder.	Vissa	*Även om riskhanteringen är informell diskuteras affärsriskerna på ledningsmöten och avspeglas i affärsplanen.*	*Under vår intervju med Jawad uppgav han att Suraj är öppen för diskussioner om saker och ting och att han inte känner sig tvingad att manipulera de finansiella rapporterna. Med Surajs ord: "Siffrorna är de rätta, oavsett om de är bra eller dåliga den här månaden."*

Företag: Dephta Furniture Process: Fordringar/inbetalningar

Påståenden
F = Fullständighet
E = Existens
R = Riktighet
V = Värdering

Komponent i den interna kontrollen
Km = Kontrollmiljö
Ka = Kontrollaktiviteter
Ik = Information och kommunikation
Öv = Övervakning

Typ av kontroll
Fk = Förebygga
Uk = Upptäcka och rätta

		Komponent i den interna kontrollen	Riskfaktorer: vad kan gå fel												
			Mottagna betalningar är delvis insatta eller inte insatta eller bokförda.	Kontantförsäljning är delvis bokförd eller inte bokförd	Bokförda mottagna betalningar är krediterade till fel kund eller fel konto (oegentligheter eller fel)	Mottagna betalningar är bokförda på fel räkenskapsperiod	Förfallna fordringar följs inte upp i tid							Kontroll granskad (J/N)	Se:
	Påståenden som hanteras av riskfaktor		FRE	FRE	FRE	FRE	RV								
1	Karla upprättar inbetalningskort men Jawad gör inbetalningen för att säkerställa att funktionerna hålls åtskilda.	Ka	Fk												
2	När posten öppnas stämplas checkar med texten "endast för insättning" med Dephtas kontonummer. Banken har fått anvisningar om att inte lösa in checkar mot kontanter.	Ka	Fk												
3	Mottagna checkar noteras, summeras och granskas före insättning.	Ka	Fk												
4	Fordringar på över 90 dagar undersöks av Suraj och Jawad och vidtagna åtgärder dokumenteras.	Ka					Uk								
5	Avklippsåtgärder förekommer för att säkerställa att inbetalningar bokförs på rätt period.	Ka				Fk									
6	En åldersanalys av fordringarna sammanställs regelbundet och distribueras varje månad till Suraj och Jawad.	Ik					Uk								
7	Regelbunden genomgång av åldersanalys av fordringar och uppföljning av förfallna fordringar av Suraj. Kunder som inte har betalat fakturor måste betala mot postförskott.	Öv					Fk								
8															
9	Motverkar kontrollåtgärderna riskfaktorn? J = risk motverkas, Vm = viss motverkan, Nej = det finns väsentliga brister			Nej	Nej										
10															
11	**Identifierade brister**														
12	Eftersom kontoutdrag inte skickas till kunder finns en kontrollbrist rörande att fel kunds konto kan krediteras.														
13	Eftersom större delen av butiksförsäljningen sker kontant och kvitto lämnas om kunden begär det, finns en risk att inte all kontantförsäljning bokförs.														

Affärsprocesser och transaktionskontroller

Ovanstående matris för utformning av kontroller hanterar två av de fyra stegen. Den stämmer av transaktionsriskerna mot identifierade kontroller och kan också användas för att hänvisa till arbetet som rör införande.

Steg 3 – Införandet av kontroller tas upp nedan

Det tredje steget är att avgöra om kontrollerna finns och används av företaget.

Utdrag från vår "walk-through" av intäkter/fordringar
Ställ frågor till personalen som genomför transaktionen.

Intervjuade personer:

Karla	Datum	*16 februari, 20X3*
Dameer	Datum	*17 februari, 20X3*
Maria Ho	Datum	*17 februari, 20X3*

Beskriv de åtgärder som genomförs i samband med transaktionen. Ta upp initiering, godkännande och redovisning i räkenskapsmaterialet och rapporteringen i de finansiella rapporterna.	*Systemet fungerar enligt beskrivningen i systemdokumentationen. Se arbetspapper 530 för kopior av dokument som visar de interna kontrollerna i arbete. Men vi noterade att Maria Ho är nyanställd och inte kan så mycket om systemet än.*
Beskriv processen kring all informationsöverföring från en person (processägaren) till en annan.	*Det sker en överlämning från försäljning till redovisning. Enligt vår "walk-through" fungerar överlämningen bra.*
Notera frekvensen av och tidpunkten för de interna kontroller som utförs.	*Noterat i matrisen för kontrollutformning.*
Identifiera eventuella övergripande IT-kontroller som behövs för att skydda transaktionsdatafilerna och säkerställ att de interna kontrollerna i applikationsprogram fungerar korrekt.	*De allmänna IT-kontrollerna är minimala eftersom företaget är litet.*
Dokumentera de åtgärder som vidtas för att täcka personalens sjukdom och semestrar. Om semester inte har tagits ut under de senaste 12 månaderna, dokumentera varför.	*En tjänst på försäljningsavdelningen var ledig i fyra månader innan Maria anställdes. Detta innebar att arbetsuppgifterna var mindre uppdelade under den tiden.*
Fråga om omfattningen av och karaktären på fel som upptäcktes under föregående period.	*De flesta felen berodde på misstag vid prissättning, vilken för närvarande huvudsakligen sker manuellt.*
Fråga om någon har behövt avvika från dokumenterade åtgärder.	*En begäran från försäljningschefen om att rejält sänka priset på en sovrumsmöbel till en vän avslogs.*

Steg 4 – Dokumentation av kontroller

Utdrag ur dokumentation om affärsprocesser med en beskrivande metod – Dephta Furniture, Inc.

Affärsprocess – system för intäkter/fordringar/mottagna betalningar

Viktiga risker som ska hanteras och relevanta kontrollåtgärder

1. **Levererat gods/utförda tjänster inte fakturerade.**
   När säljordern undertecknas och godkänns av kunden förs ordern in i redovisningssystemet, som automatiskt numrerar ordern i nummerföljd. När ordern är klar för leverans skapas ett leveransdokument, förs in i systemet och stäms av mot ordern. En faktura sammanställs av Karla från redovisningssystemet. Fakturan får automatiskt ett nummer i nummerföljd. Det är en regel att inga leveranser får ske utan att leveransdokumentets nummer förs in i systemet. Då kan systemet spåra, per leveransdatum, vilka order som är levererade och vilka som fortfarande återstår.
2. **Intäkter är felaktigt bokförda eller blir inte bokförda (t.ex. kontantförsäljning) i redovisningssystemet.**
   Säljorder upprättas för alla mottagna order och förs in i redovisningssystemet, som automatiskt numrerar ordern i nummerföljd. Det enda undantaget är möbler som säljs direkt i butiken eller övriga småsaker.
3. **Transaktioner med närstående är inte identifierade.**
   Det finns för närvarande inga kontroller.
4. **Riktlinjer för intäktsredovisning följs inte.**
   Intäkter bokförs när fakturan har skickats. Alla order över 500 € eller där försäljningspriset ligger under minimipriset måste granskas och godkännas av Arjan.
5. **Fiktiv försäljning/kreditnotor bokförda i redovisningen.**
   Alla order över 500 € eller där försäljningspriset ligger under minimipriset måste granskas och godkännas av Arjan.
6. **Levererade varor/tillhandahållna tjänster till hög kreditrisk.**
   Arjan gör ingen kreditkontroll på kunder förutom om han inte känner dem eller om ordern är stor. När han lämnar kredit utgår han mest från sin tidigare erfarenhet av kunden.
7. **Försäljning/tjänster redovisas i fel räkenskapsperiod.**
   Karla tar fram en rapport per månadens slut över månadens intäkter och inbetalningar. Suraj går igenom den.
8. **Mottagna betalningar blir helt eller delvis inte insatta eller bokförda (oegentligheter eller fel).**
   Mottagna checkar registreras, summeras och gås igenom före insättning. Karla upprättar dagliga insättningskvitton men Jawad gör insättningen för att säkerställa att funktionerna hålls åtskilda.
9. **Mottagna har krediterats till fel konto (oegentligheter eller fel).**
   Kunde upptäckas under granskningen av månadens försäljning och fordringar.
10. **Inbetalningar bokförda fel räkenskapsperiod.**
    Karla kontrollerar korrekt avklipp varje månad för att säkerställa att inbetalningar bokförs rätt period.
11. **Ingen avsättning görs för osäkra fordringar.**
    Fordringar på över 60 dagar följs upp för betalning, men ingen avsättning görs för osäkra fordringar förutom vid årets slut.
12. **Förfallna fordringar följs inte upp inom rimlig tid.**
    Jawad sammanställer en åldersanalys av fordringarna och ger denna till Suraj för genomgång. Fordringar på över 60 dagar följs upp varje månad och man skriver kommentarer i listan om när kunden har gått med på att betala beloppet. För kunder som överskridit 90 dagar och inte har kommit överens om alternativ betalning, sker efterföljande försäljning med kontant betalning vid leverans.

Se separat PM 545-6 (ingår inte) för kontroller avseende Internetförsäljning.

Fallstudie B – Kumar & Co.

Steg 1 – Riskidentifiering

Det första och viktigaste steget i att utvärdera intern kontroll är att identifiera vilka risker som behöver motverkas av intern kontroll. Detta kommer att innefatta de risker som identifierats vid inhämtandet av en förståelse av företaget, andra övergripande riskfaktorer och de vanliga transaktionsriskfaktorerna som är förknippade med affärsprocesser, t.ex. försäljning, inköp och löner osv.

Steg 2 – Utformning av kontroller

Det andra steget är att ställa frågor om och utvärdera de kontroller som företagsledningen har infört för att hantera de risker som har identifierats i steg 1 ovan.

Övergripande kontroller (på företagsnivån) och allmänna IT-kontroller

I tabellen nedan behandlas vart och ett av de fyra stegen i kapitlet. Den kan användas för att dokumentera följande:

- De riskfaktorer som ska hanteras av olika delar i intern kontroll (Riskidentifiering – steg 1 (ovan)).
- Vilka (om några) kontroller som finns för att motverka riskerna (Utformning av kontroller – steg 2 (ovan)).
- De inhämtade bevisen för att de identifierade kontrollerna faktiskt finns och används (Införande av kontroll – steg 3 (nedan)).
- Sammanhang och funktion för de kontroller som har identifierats och införts (Kontrolldokumentation steg 4 (nedan)).

Kontroller på företagsnivån	
Risker att överväga	**Relevanta kontroller**
Kontrollmiljö: • Ingen betoning på vikt av/behov av hederlighet och etiska värden. • Inget intresse av medarbetares kompetens. • Ineffektiv tillsyn av styrelsen. • Företagsledningen har en negativ inställning till intern kontroll och/eller hantering av affärsrisker. • Ineffektiv/olämplig organisationsstruktur för planering, kontroll och uppnående av mål. • Inga riktlinjer/rutiner för att säkerställa effektiv HR-hantering.	*Raj förmedlar löpande behovet av hederlighet och etiskt uppträdande i dagliga samtal med medarbetare och genom sitt eget uppträdande.* *Han har en positiv inställning till intern kontroll – och har tidigare genomfört rekommendationer från revisionen där det varit genomförbart.* *Ingen formell styrningsstruktur, men Raj träffar regelbundet Suraj och Jawad (Dephta).*
Motverkar kontroller riskfaktorerna?	*Ja*
Beskriv frågor/observationer för att säkerställa att identifierade kontroller införts.	*Intervjuat Ruby, som bekräftade att Raj är angelägen om att behandla leverantörer och kunder etiskt och rättvist.* *Läst protokollet från det senaste sammanträdet, som har sammanställts av Jawad.*

Kontroller på företagsnivån	
Risker att överväga	**Relevanta kontroller**
Riskbedömning: • Företagsledningen blir ofta överraskad av händelser som inte tidigare har identifierats/utvärderats, eller reagerar löpande på händelser i stället för att planera i förväg.	*Affärsplan sammanställs varje år. Raj övervakar trender i kassaflöden och försäljning varje månad.*
Motverkar kontroller riskfaktorerna?	*Ja*
Beskriv frågor/observationer för att säkerställa att identifierade kontroller har införts.	*Läste affärsplanen som belyste möjligheten att ekonomin kan påverka försäljningen.* *Läste en folder med de månatliga kassaflödena som Raj fått. Bevis för att Raj gått igenom, genom kommentarer på dokumenten och begärda ändringar.*
Risker för den finansiella rapporteringen: • Händelser och förhållanden (utöver transaktioner) som är betydelsefulla för de finansiella rapporterna kanske inte fångas upp eller bokförs. • Dålig tillsyn/kontroll över finansiell rapportering, bokföringsposter, och sammanställning av betydelsefulla uppskattningar/upplysningar kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. • Viktiga frågor som rör finansiell rapportering kanske inte meddelas styrelsen eller externa parter som banker eller tillsynsmyndigheter.	*Raj träffar Suraj och Jawad (Dephta) för att gå igenom de finansiella rapporterna och affärsplanerna.* *Raj går igenom de finansiella rapporterna men går bara igenom bokföringsposterna när han har tid. (Risken ökar genom brist på uppdelning av arbetsuppgifter, vilket gör att Ruby kan bokföra poster utan upptäckt.)*
Motverkar kontroller riskfaktorerna?	*Nej. Svagheten i kontrollen innefattar risken för att företagsledningen åsidosätter kontrollen, och bristen på uppdelning av arbetsuppgifter i ett så litet företag.*
Beskriv frågor/observationer för att säkerställa att identifierade kontroller har införts.	*Läste en folder med de månatliga kassaflödena som Raj fått. Men det finns inga bevis på att Raj faktiskt har gått igenom rapporterna.*
Förhindrande av oegentligheter: • Företagsledningen har inte övervägt eller bedömt riskerna för oegentligheter (inklusive företagsledningens åsidosättande av kontroller).	*Raj har kontanter och värdesaker inlåsta.* *Raj är med i alla steg av verksamheten, även produktion, så tillsynen över hela verksamheten minskar risken för oegentligheter.*
Motverkar kontroller riskfaktorerna?	*Nej. Värdesakerna är säkra men Raj har varit frånvarande en hel del under året, vilket har minskat omfattningen av företagsledningens tillsyn. Dessutom är det känt att den redovisningsansvariga har personliga ekonomiska problem.*
Beskriv frågor/observationer för att säkerställa att identifierade kontroller införts.	*Inspekterade platsen där kontanterna är inlåsta och bekräftade att endast Ray har nyckeln.*

Allmänna IT-kontroller	
Risker att överväga	**Relevanta kontroller**
Risker att överväga: • Det finns inga riktlinjer/rutiner för att säkerställa effektiv IT-hantering och tillsyn av IT-personal. • Det finns ingen samstämmighet mellan affärsmål, risker och IT-planer. • Man litar på system/program som bearbetar data på fel sätt eller bearbetar felaktiga data. • Obehörig åtkomst till data. Möjlig förstörelse av data, obehöriga ändringar, icke godkända eller obefintliga transaktioner, eller felaktig bokföring av transaktioner.	*Inga IT-riktlinjer och -rutiner.* *IT-kostnader och kapitalinköp ingår i den årliga budgeten (om det har förutsetts).* *Raj ser till att programvaran är aktuell och att Ruby säkerhetskopierar data.*
Motverkar kontroller riskfaktorerna?	*Ja, med tanke på verksamhetens ringa storlek.*
Beskriv frågor/observationer för att säkerställa att identifierade kontroller har införts.	*Gick igenom den årliga budgeten med tanke på IT-kostnader. Inga stora kapitalinköp planerades för perioden.*

Affärsprocesser och transaktionskontroller

Detta formulär (intäkter, fordringar, mottagna betalningar) hanterar två av processens fyra steg. Det kopplar transaktionsriskerna per påstående med de relevanta rutinerna för intern kontroll. Det kan också användas för att göra korshänvisningar till vad som har gjorts beträffande införandet av kontroller.

Företag: Kumar & Co. Räkenskapsåret 20XX

Steg 1 – Beskriv transaktionsrisker	Påverkade påståenden		Steg 2 – Beskriv rutiner för intern kontroll (Om det finns flera kontroller, överväg att använda matrisen för utformning av kontroller)	Utvärdera kontroll: Utformning	Implementering	Kvarvarande risk (H, M, L)
1	Levererat gods/ utförda tjänster, inte fakturerade.	F	Varje vecka jämförs leveransjournalen med säljjournalen för att kontrollera att alla leveranser har faktureras.	OK	545-2	L
2	Intäkter helt eller delvis inte bokförda (t.ex. kontantförsäljning).	FR	Redovisningsansvarig stämmer varje månad av utställda fakturor mot bokförda intäkter i bokföringen.	OK	545-2	L

Steg 1 – Beskriv transaktionsrisker	Påverkade påståenden		Steg 2 – Beskriv rutiner för intern kontroll (Om det finns flera kontroller, överväg att använda matrisen för utformning av kontroller)	Utvärdera kontroll: Utformning	Implementering	Kvarvarande risk (H, M, L)
3		FE	Raj går igenom sammanställningar av månadens försäljning, fordringar och inbetalningar. (Obs! Få kunder, det mesta säljs till Cambridge.)	OK	545-2	L
4	Riktlinjer om intäktsredovisning följs inte.	FER	Intäkter bokförs när varor har levererats och fakturerats. Men det finns inga faktiska kontroller över avklipp.	Delvis	545-2	M
5	Intäkter/mottagna betalningar bokförda på fel räkenskapsperiod.	R	Ruby och Raj går igenom försäljningen varje månad.	Delvis	545-2	M
6	Mottagna betalningar är helt eller delvis inte insatta eller bokförda.	FR	Raj skulle troligen uppmärksamma uteblivna intäkter vid månadsgenomgången.	Nej	Nej	M
7	Ingen avsättning för osäkra fordringar.	V	Görs endast vid årsskiftet.	Nej		H
8	Transaktioner med närstående har inte identifierats.	FERV	Försäljning till Dephta bokförs på ett separat konto och gås igenom av Raj varje månad. Men andra närstående är inte identifierade.	Delvis	545-2	M
9						

Steg 3 – Införande av kontroll

Införande av transaktionskontroll

Utdrag från rutiner för införande av kontroll

Intervjuade personer:

Ruby Datum *22 februari, 20X3*

Raj Datum *22 februari, 20X3*

Beskriv de rutiner som utförs i samband med transaktionen. Ta upp initiering, godkännande och bokföring i räkenskapsmaterialet och rapporteringen i de finansiella rapporterna.	*Systemet fungerar enligt beskrivningen i systemdokumentationen. Se arbetspapper 535 för kopior av dokument som visar de interna kontrollerna i arbete.*
Beskriv processen kring all informationsöverföring från en person (processägaren) till en annan.	*Det sker en överlämning från försäljning till redovisning. Enligt vår "walk-through" fungerar överlämningen bra.*
Notera frekvensen av och tidpunkten för de interna kontroller som utförs.	*Noterat i matrisen som visar utformningen av kontroller.*
Identifiera eventuella övergripande IT-kontroller som behövs för att skydda transaktionsdatafilerna och säkerställ att de interna kontrollerna i applikationsprogram fungerar korrekt.	*De allmänna IT-kontrollerna är minimala eftersom företaget är litet.*
Dokumentera de rutiner som finns för att täcka personalens sjukdom och semestrar. Om semester inte har tagits ut under de senaste 12 månaderna, dokumentera varför.	*Som deltidsanställd arbetar Ruby i kapp med all bokföring när hon kommer tillbaka till kontoret. Eftersom transaktionerna är så få har detta varit tillräckligt.*
Fråga om omfattningen av och karaktären på fel som upptäcktes under föregående period.	*De flesta felen berodde på misstag kring antal varor som beställts och levererats. Avstämningen mellan sälj- och orderjournalen är Rajs kontroll för att upptäcka dessa fel och verkar vid vår "walk-through" fungera effektivt.*
Fråga om någon person har behövt avvika från dokumenterade rutiner.	*Ingen.*

Steg 4 – Dokumentation av intern kontroll

Obs! Kontrollerna visas i fetstil.

Utdrag ur dokumentation om affärsprocesser med en förklarande metod – Kumar & Co.

Affärsprocess – system för intäkter/fordringar/mottagna betalningar

Säljorder
Säljorder upprättas för alla mottagna order och förs in i redovisningssystemet, som **automatiskt numrerar ordern i nummerföljd**. Det enda undantaget är möbler som säljs direkt i butiken eller övriga småsaker.

Raj har en orderjournal som spårar orderdatum, mängd, typ av produkt, utlovat datum, pris osv. Han har också en säljjournal med kundens namn, orderdata, pris osv. Raj **stämmer av och går igenom** order- och säljjournalen i slutet av varje månad för att kontrollera att allt är rätt.

När produkterna monterats och är leveransklara, sammanställer Ruby en faktura som skickas till kunden tillsammans med ordern.

Butiksförsäljning
När det gäller försäljning i butiken sammanställs fakturor av Raj vid försäljningstillfället och förs in i redovisningssystemet. Systemet genererar automatiskt ett **fakturanummer** för varje säljtransaktion. Fakturan överlämnas till kunden.

Majoriteten av butiksförsäljningen sker kontant, så kreditrisken är liten.

Kundfordringar
Ruby öppnar all post och **skiljer ut** alla mottagna betalningar för insättning. Raj går till banken på vägen hem och gör insättningen. Därefter för Ruby in betalningarna i redovisningssystemet och kopplar betalningarna till respektive faktura.

Ruby sammanställer en **åldersanalys av fordringarna** och ger denna till Raj för genomgång.

Fordringar **på över 90 dagar följs upp av Ruby** varje månad och kommentarer skrivs i listan om när kunden har gått med på att betala saldot.

13. Kommunicera brister i den interna kontrollen

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Vägledning avseende att rapportera brister som har identifierats i den interna kontrollen, som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av företagsledningen och styrelsen.	265

Figur 13.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
260.10	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) – den eller de personer eller den eller de organisationer (t.ex. en förvaltare) som har ansvar för att utöva tillsyn över företagets strategiska inriktning samt förpliktelser som sammanhänger med företagets skyldigheter. Detta innefattar tillsyn över processen för finansiell rapportering. För vissa företag i vissa jurisdiktioner kan styrelsen innefatta ledningspersonal, t.ex. ledningspersoner som ingår i styrelsen i ett privat företag eller i ett företag i den offentliga sektorn eller en ägare/ företagsledare. Se punkt A1–A8 för en diskussion om olika styrstrukturer. (b) Företagsledning – den eller de personer som har verkställande ansvar för hur företagets verksamhet bedrivs. För vissa företag i vissa jurisdiktioner kan styrelsen innefatta ledningspersonal, t.ex. ledningspersoner som ingår i styrelsen i ett privat företag eller i ett företag i den offentliga sektorn eller en ägare/företagsledare.
265.6	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Brist i den interna kontrollen – detta är fallet när: (i) en kontroll utformas, införs eller utförs på ett sätt som gör att den inte kan förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i de finansiella rapporterna utan onödigt dröjsmål, eller (ii) det saknas en kontroll som kan förhindra, eller upptäcka och rätta, felaktigheter i de finansiella rapporterna utan onödigt dröjsmål. (b) Betydande brist i den interna kontrollen – en brist eller en kombination av brister i den interna kontrollen som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktig för att uppmärksammas av styrelsen. (Se punkt A5.)
265.7	Revisorn ska avgöra om han eller hon utifrån det revisionsarbete som har utförts har identifierat en eller flera brister i den interna kontrollen. (Se punkt A1–A4.)
265.8	Om revisorn har identifierat en eller flera brister i den interna kontrollen ska han eller hon avgöra, utifrån det revisionsarbete som har utförts, om dessa enskilt eller tillsammans utgör betydande brister. (Se punkt A5–A11.)
265.9	Revisorn ska utan onödigt dröjsmål skriftligen informera styrelsen om betydande brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen. (Se punkt A12–A18, A27.)
265.10	Revisorn ska utan onödigt dröjsmål även informera ledningspersoner på lämplig ansvarsnivå: (se punkt A19, A27) (a) skriftligen, om betydande brister i den interna kontrollen som revisorn har tagit upp eller har för avsikt att ta upp med styrelsen, såvida det inte vore olämpligt att kommunicera direkt med företagsledningen med hänsyn till omständigheterna, och (se punkt A14, A20–A21) (b) om övriga brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen och som inte har tagits upp med företagsledningen av andra parter och som enligt revisorns professionella bedömning är tillräckligt viktiga för att uppmärksammas av företagsledningen. (Se punkt A22–A26.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
265.11	I den skriftliga kommunikationen om betydande brister i den interna kontrollen ska revisorn ta med följande: (a) En beskrivning av bristerna och en förklaring av deras potentiella effekter. (Se punkt A28.) (b) Tillräcklig information för att styrelsen och företagsledningen ska förstå sammanhanget. Framför allt ska revisorn förklara att: (se punkt A29–A30) (i) revisionens syfte var att revisorn skulle uttala sig om de finansiella rapporterna, (ii) revisionen innehöll övervägande av den interna kontroll som är relevant för hur företaget upprättar de finansiella rapporterna i syfte att utforma ändamålsenliga granskningsåtgärder med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra ett uttalande om effektiviteten i företagets interna kontroll, och (iii) de frågor som tas upp är endast sådana brister som revisorn har identifierat under revisionen och som revisorn har ansett är tillräckligt viktiga för att rapporteras till styrelsen.

13.1 Översikt

Under revisionens gång kan brister i den interna kontrollen komma att identifieras. Det kan ske till följd av förståelsen och utvärderingen av den interna kontrollen (se del 2, kapitel 11 och 12), vid riskbedömningar, utförandet av granskningsåtgärder eller till följd av andra observationer under något skede i revisionen.

Det finns inga begränsningar rörande vilka brister i kontroller som kan tas upp med styrelsen och företagsledningen. Men om revisorn bedömer att en identifierad brist är betydande, bör han eller hon först diskutera den med företagsledningen, och måste sedan skriftligen informera styrelsen om bristen (och eventuella andra väsentliga brister).

Nedanstående figur beskriver några av de vanligare bristerna i kontroller.

Figur 13.1-1

	Potentiella brister i den interna kontrollen
Övergripande kontroller (på företagsnivån)	Brister i kontrollmiljön (på företagsnivån), t.ex. ineffektiv tillsyn, negativ inställning till intern kontroll eller förekomsten av oegentligheter som har begåtts av företagsledningen eller att företagsledningen sätter sig över kontroller.
	Personaländringar som har lett till att viktiga befattningar inte har blivit tillsatta, eller där nuvarande personal (t.ex. inom redovisning) inte är tillräckligt kompetent för att utföra de nödvändiga uppgifterna.
	Brister som har identifierats i allmänna IT-kontroller.
	Otillräckliga kontroller för att hantera viktiga icke rutinmässiga händelser, t.ex. införande av ett nytt redovisningssystem, automatisering av försäljningssystemet eller liknande system eller förvärv av en ny verksamhet.

	Potentiella brister i den interna kontrollen
Övergripande kontroller (på företagsnivån) (forts.)	Företagsledningens bristande förmåga att utöva tillsyn över upprättandet av de finansiella rapporterna. Det kan bl.a. innefatta bristen på: • Allmänna övervakningskontroller (t.ex. tillsyn över ekonomi- och redovisningspersonal). • Kontroller över arbetet med att förhindra och upptäcka oegentligheter. • Kontroller över valet och tillämpningen av betydelsefulla redovisningsprinciper. • Kontroller över betydande transaktioner med närstående. • Kontroller över betydande transaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet. • Kontroller över processen för den finansiella rapporteringen vid räkenskapsperiodens slut (t.ex. kontroller över bokföringsposter av engångskaraktär).
	Väsentliga brister i den interna kontrollen som tidigare har tagits upp med företagsledningen eller styrelsen, men som inte har åtgärdats efter en skälig tidsperiod.
Särskilda (transaktions-) kontroller	Otillfredsställande hantering från företagsledningens sida av identifierade betydande risker (t.ex. avsaknad av kontroller över en sådan risk).
	Felaktigheter som har upptäckts av revisorn när de i stället skulle ha förhindrats, eller ha upptäckts och rättats, av företagets interna kontroll.
	Företagets befintliga interna kontroller • var inte tillräckliga för att motverka risken (dålig utformning), och/eller • inte fungerade enligt utformningen (bristfälligt införande). Det kan bero på dålig utbildning, brist på kompetens hos personalen eller otillräckliga resurser för att utföra de nödvändiga uppgifterna.

13.2 Oegentligheter

Om bevis har inhämtats för att oegentligheter förekommer eller kan förekomma, är det viktigt att rätt ledningsnivå informeras om saken så snart det är praktiskt genomförbart. Detta ska göras även om frågan kanske anses vara obetydlig.

Vad som är lämplig ledningsnivå är en fråga om professionell bedömning, men det är minst en nivå över de personer som förefaller vara inblandade i de misstänkta oegentligheterna. Frågan påverkas även av sannolikheten att det rör sig om maskopi, samt de misstänkta oegentligheternas karaktär och betydelse. I fall där högsta ledningen är inblandad i oegentligheterna måste även styrelsen informeras i ärendet. Detta kan ske antingen muntligt eller skriftligt.

ATT ÖVERVÄGA

Oegentligheter som begås av ägaren/företagsledaren eller styrelsen
När oegentligheter begås högst upp i organisationen kan detta inte rapporteras till någon inom företaget. I dessa situationer kan revisorn inhämta juridisk rådgivning för att fastställa en för omständigheterna ändamålsenlig handlingsplan. Syftet med att inhämta rådgivning är att fastställa vilka eventuella åtgärder som behövs vid övervägande av allmänhetens intresse vad gäller den identifierade oegentligheten.

I de flesta länder är det revisorns professionella skyldighet att hålla kundinformation konfidentiell. Det kan innebära att det inte går att rapportera oegentligheter till utomstående. Men revisorns ansvar enligt lag varierar från land till land och i vissa fall kan tystnadsplikten åsidosättas av lagar och andra författningar eller domstol. I vissa länder är revisorn för ett finansinstitut enligt lag skyldig att rapportera eventuella oegentligheter till tillsynsmyndigheter. Det finns också länder där revisorn är skyldig att rapportera felaktigheter till myndigheterna om företagsledningen och styrelsen inte vidtar rättelseåtgärder.

13.3 Bedöma hur allvarlig bristen är

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

Vid utvärdering av den interna kontrollen (se del 2, kapitel 12) kan riskfaktorer som sannolikt inte leder till en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna elimineras (uteslutas) ur revisorns förståelse av den interna kontrollen. Om vägledningen följs, kommer större delen av de brister i kontrollen som identifieras av revisorn troligen att vara betydelsefulla.

Kriterierna för att fastställa om en brist är betydelsefull eller inte, liknar dem som tillämpas för andra risker (se del 2, kapitel 9). Revisorn använder professionell bedömning för att bedöma sannolikheten att en felaktighet kan uppstå och dess potentiella betydelse om den uppstår. Om en felaktighet har uppstått baseras bedömningen på den faktiska felaktighetens omfattning.

Under revisionens gång kan även mindre allvarliga eller smärre brister i kontrollen identifieras. De kan vara följden av intervjuer med företagsledning och personal, observationer av de interna kontroller som har införts, genom utförande av fortsatta granskningsåtgärder och annan information som kan ha inhämtats. Huruvida dessa angelägenheter är tillräckligt viktiga för att rapporteras till företagsledningen och styrelsen är en fråga om professionell bedömning.

Nedanstående figur beskriver vissa förhållanden som revisorn kan överväga vid bedömningen av bristernas betydelse.

Figur 13.3-1

	Identifiera betydande brister
Kriterier för bedömning av brist	Sannolikheten att bristerna kommer att leda till väsentliga felaktigheter i framtida finansiella rapporter.
	En tillgångs eller skulds känslighet för förlust eller oegentligheter.
	Graden av subjektivitet och komplexitet när uppskattade belopp fastställs, t.ex. uppskattningar av verkligt värde i redovisningen.
	Storleken på beloppen i de finansiella rapporterna som kan påverkas av bristerna.
	Storleken på den aktivitet som har förekommit eller kan förekomma på det konto eller transaktionsslag som kan påverkas av bristen eller bristerna.
	Kontrollernas betydelse för processen för den finansiella rapporteringen.
	Orsaken till och omfattningen av de upptäckta avvikelser som beror på brister i kontrollerna.
	Kopplingen mellan bristen och andra brister i den interna kontrollen.

13.4 Mindre företag

Vid bedömning av brister i kontroller i mindre företag bör revisorn uppmärksamma följande faktorer.

Figur 13.4-1

	Överväg
Kontroll i ett mindre företag	Kontroller kan fungera mer informellt och med mindre bevis för att de utförs än i större företag.
	Vissa typer av kontrollaktiviteter är kanske inte nödvändiga. Riskerna kanske kan motverkas genom de kontroller som utförs av högsta ledningen (dvs. kontroller på företagsnivån, t.ex. kontrollmiljön, som upptäcker eller förhindrar att ett visst fel inträffar).
	Företaget har förmodligen färre anställda, vilket kan begränsa möjligheten till arbetsfördelning i praktiken. Detta kan uppvägas genom att ägaren/företagsledaren utövar en ännu mer effektiv tillsyn (dvs. kontroller på företagsnivån, t.ex. kontrollmiljön) än vad som skulle vara möjligt i ett större företag.
	Det finns en ökad risk för att företagsledningen sätter sig över kontroller.

Dessutom kan rapporteringen av brister till styrelsen vara mindre strukturerad än när det gäller större företag.

13.5 Dokumentera brister i kontroller

Det finns inga särskilda krav i ISA på hur eventuella brister i kontroller bör dokumenteras. Dokumentationens omfång är en fråga om professionell bedömning. I fall där uppdragsteamet är mindre erfaret kan det behövas mer detaljerad dokumentation och vägledning än i fall där teamet består av erfarna medlemmar.

Ett sätt att dokumentera brister i den mån de identifieras beskrivs nedan. Denna dokumentation kan användas för att:

- Diskutera bristerna med företagsledningen.
- Bedöma hur allvarliga bristerna är.
- Överväga om det finns behov av ytterligare granskningsåtgärder för att hantera risk som inte har motverkats.
- Upprätta den kommunikation som krävs till företagsledning och styrelse.

Ett exempel på sådan dokumentation visas nedan (utan hänvisning till underlag och andra arbetspapper).

Figur 13.5-1

Vilken riskfaktor eller vilket påstående påverkas?	**Beskriv den identifierade bristen**	**Vilken potentiell inverkan har den på de finansiella rapporterna?**	**Betydande brist?** (Ja/Nej)	**Åtgärd med anledning av risk**
Företagsledningen har inte övervägt eller bedömt riskerna för att oegentligheter kan uppstå.	Medlemmarna i högsta ledningen litar på varandra och är ovilliga att införa dyra riktlinjer osv. som är avsedda att hantera risken för oegentligheter.	Företagsledningen skulle kunna åsidosätta kontroller och väsentligt manipulera de finansiella rapporterna.	Ja	Granska de särskilda åtgärder som utförs på bokföringsposter, närstående och intäktsredovisning.
Försäljning/tjänster redovisas i fel räkenskapsperiod.	Det saknas kontroller för att förhindra detta och vi hittade ett antal avklippsfel vid vår detaljgranskning.	Intäkter kan ha redovisats med väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.	Ja	Granska de ytterligare granskningsåtgärder som utförs i fråga om avklipp.
Bristfällig tillsyn och dokumentation som stöd för upprättande av uppskattningar.	Kunden tillhandahåller knappt några underlag alls som stöd för sina uppskattningar.	Med hänsyn till uppskattningarnas storlek skulle ett fel kunna leda till en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna.	Ja	Inhämta bevis för att styrka antagandena och utför beräkningarna på nytt.

ATT ÖVERVÄGA

Samla anteckningarna om bristerna på en plats
Bestäm att en viss revisionsblankett ska användas för att anteckna relevanta uppgifter angående brister i kontroller allt eftersom de identifieras. Detta säkerställer att samtliga identifierade brister dokumenteras konsekvent och på en plats. Om de registreras på olika platser i revisionsakten kan ett antal brister förbises. Det kan leda till ofullständiga granskningsåtgärder avseende de bedömda riskerna, och även till ofullständig kommunikation till företagsledningen och styrelsen.

Beskriv konsekvenserna
När brister dokumenteras bör tid även ägnas åt att beskriva bristens konsekvenser (”vad kan gå fel”) och den föreslagna granskningsåtgärden (i förekommande fall) för att hantera den risk som inte motverkas.

Vilket handlingsalternativ rekommenderas?
Det finns inget krav på att ge företagsledningen ett rekommenderat handlingsalternativ för att åtgärda identifierade brister i kontrollen. Men rekommendationer kan vara användbara när företagsledningen ska bestämma lämpliga rättelseåtgärder. I fall där det är troligt att rekommendationer kommer att ges till företagsledningen, bör även förslag till förbättring dokumenteras samtidigt som bristerna registreras. Om detta steg lämnas till ett senare skede kan det kräva mer tid att återigen sätta sig in i alla fakta.

13.6 Muntliga diskussioner med företagsledningen

Det anses generellt vara god praxis att före den skriftliga kommunikationen muntligen diskutera iakttagelserna (t.ex. en diskussion baserad på ett utkast) med lämplig person eller på lämplig ledningsnivå, och möjligtvis även med styrelsen. Lämplig person är den som kan utvärdera bristerna och vidta nödvändiga korrigerande åtgärder. Detta steg hjälper revisorn att säkerställa att iakttagelserna är faktamässigt korrekta och lämpligt formulerade med tanke på omständigheterna. Det kan också ge revisorn en preliminär indikation om hur företagsledningen hanterar iakttagelserna.

Vid betydande brister är befattningshavare på lämplig ledningsnivå den högsta nivån i företaget, vilket innebär företagets ägare/företagsledare, verkställande direktör eller ekonomidirektör (eller motsvarande). För andra brister kan lämplig ledningsnivå vara den operativa ledning som är mer direkt inblandad i de aktuella kontrollområdena. Tänk på att om hela styrelsen även deltar i ledningen av företaget, kan det hända att kommunikation med den högsta ledningen inte innebär att styrelsen informeras på ett ändamålsenligt sätt.

Om bristen rör företagsledningen direkt (t.ex. om det gäller ledningens hederlighet eller kompetens) vore det inte lämpligt att diskutera detta direkt med ledningen. Diskussioner om sådana iakttagelser ska vanligtvis hållas med styrelsen.

ATT ÖVERVÄGA

Om en betydande brist rör ägaren/företagsledaren eller styrelsen, finns det ingen högre nivå inom företaget till vilken iakttagelserna kan rapporteras. I sådana fall ska revisorn överväga om det är möjligt för honom eller henne att slutföra revisionen. Detta kan innefatta att revisorn rådfrågar en jurist.

En diskussion med företagsledningen innebär en möjlighet att diskutera iakttagelserna och inhämta företagsledningens reaktion innan iakttagelserna slutligen fastställs och kommuniceras skriftligen, enligt nedanstående figur.

Figur 13.6-1

	Fördelar
Diskussioner med företagsledningen	Uppmärksammar företagsledningen i god tid om att det förekommer brister.
	Ger möjlighet att inhämta relevant information till fortsatt övervägande, t.ex.: • Bekräftelse på att beskrivningen av bristen och relevanta fakta (t.ex. den faktiska felaktighetens omfattning) är korrekta. • Förekomst av andra eventuellt motverkande kontroller. • Företagsledningens reaktion och förståelse av de faktiska eller misstänkta orsakerna till bristerna. • Förekomsten av avvikelser som härrör från bristerna och som företagsledningen har noterat.
	Får preliminär information från företagsledningen om hur den hanterar iakttagelserna.

13.7 Skriftlig kommunikation

Betydande brister ska rapporteras skriftligen. Detta avspeglar den betydelse som läggs vid sådana frågor och hjälper företagsledningen och styrelsen att ta hand om sina olika ansvarsområden.

Kravet på att skriftligen kommunicera betydande brister gäller för alla företag oavsett storlek, inklusive ägarledda och mycket små företag. Genom att sådana frågor tas upp skriftligen försäkrar man sig om att styrelsen faktiskt har blivit informerad om problemen.

När revisorn har slutit sig till att betydande brister förekommer, bör han eller hon så snart som möjligt först diskutera dessa med ledningen och sedan skriftligen rapportera dem till styrelsen. Kommunikationen kan även innehålla förslag och rekommendationer angående korrigerande åtgärder, även om detta inte är ett krav. Genom dessa steg kan företagsledningen vidta nödvändiga korrigerande åtgärder i god tid.

13.8 Företagsledningens gensvar på kommunikationen

Det är företagsledningen och styrelsen som ansvarar för att vidta tillbörliga åtgärder för att hantera revisorns kommunikation om betydande brister i den interna kontrollen, samt eventuella rekommendationer om hur dessa brister lämpligen ska åtgärdas. Dessa åtgärder kan t.ex. vara:

- Att påbörja korrigerande åtgärder för att åtgärda bristerna som revisorn har identifierat.
- Ett beslut att inte vidta några åtgärder. Företagsledningen kanske redan känner till de betydande bristerna och kan ha valt att inte åtgärda dem av kostnadsskäl eller andra orsaker.
- Ingen åtgärd alls. Detta kan vara en indikation på en negativ inställning till intern kontroll, vilket i sin tur har följdverkningar vid bedömning av risk på rapportnivån. I vissa situationer kan en sådan underlåtenhet att handla utgöra en betydande brist i sig.

Oavsett vilka åtgärder som företagsledningen väljer att vidta, så är revisorn skyldig att skriftligen rapportera alla betydande brister. Detta innefattar även betydande brister som redan har rapporteras tidigare. Det är inte

revisorns roll att avgöra om kostnaden för att motverka en brist är högre än den fördel som uppnås. Det är däremot lämpligt att väga förhållandet mot företagets storlek och att använda sunt förnuft med hänsyn till omständigheterna.

Om en tidigare kommunicerad betydande brist finns kvar kan revisorn i det aktuella årets kommunikation upprepa beskrivningen eller helt enkelt hänvisa till den tidigare kommunikationen.

Om bristen inte är betydande är det inte nödvändigt att skriva ned den eller upprepa kommunikationen för den aktuella perioden. Det kan dock vara lämpligt att revisorn tar upp de andra bristerna på nytt om det har skett förändringar i företagsledningen, eller om revisorn har fått kännedom om ny information.

Innehållet i kommunikationen

Kommunikationen om betydande brister ska normalt innefatta:

- En beskrivning av varje betydande brists karaktär och dess potentiella effekter. Dessa effekter behöver inte kvantifieras.
- Eventuella förslag på korrigerande åtgärder för att avhjälpa bristerna.
- Företagsledningens faktiska eller föreslagna åtgärder.
- Ett uttalande om huruvida revisorn har vidtagit åtgärder för att kontrollera om företagsledningens åtgärder har genomförts.

De betydande bristerna kan slås ihop per typ i rapporteringssyfte när så är lämpligt.

Kommunikationen bör även innehålla följande bakgrundsinformation:

- Angivande av att, om revisorn hade utfört mer omfattande granskningsåtgärder avseende den interna kontrollen, hade revisorn kunnat identifiera fler brister som borde kommuniceras, eller kommit fram till att vissa av de brister som har rapporterats inte hade behövt rapporteras.
- Angivande av att rapporten har lämnats för att vara till hjälp i styrelsens arbete och att den därför kanske inte är lämplig för andra syften.

Lokala rapporteringskrav

I vissa jurisdiktioner kan lagar och andra författningar fastställa särskilda krav på revisorn att kommunicera en eller fler särskilda typer av brister i den interna kontrollen som har identifierats under granskningen. När så är fallet gäller följande:

- Kraven i ISA 265 är tillämpliga även om lagar och andra författningar kan kräva att revisorn använder särskilda termer eller definitioner.
- Revisorn använder dessa definierade termer och definitioner i syfte att kommunicera enligt krav i tillämpliga lagar och andra författningar.

13.9 Tidpunkten för skriftlig kommunikation

Revisorn är skyldig att utan onödigt dröjsmål skriftligen informera styrelsen om betydande brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen. Faktorer att tänka på är bl.a.:

- Kan informationen tappa i vikt om rapporteringen av information dröjer?
- Kan informationen utgöra ett viktigt bidrag till styrelsens möjligheter att utöva sitt tillsynsansvar?

Såvida inte ett visst datum krävs enligt lokala bestämmelser, måste skriftlig kommunikation ha lämnats senast före datumet för revisors rapport eller kort därefter. Eftersom den skriftliga kommunikationen är en del av revisionsakten kan revisorn därmed färdigställa den slutliga dokumentationen av revisionsuppdraget utan onödigt dröjsmål.

ATT ÖVERVÄGA

Kommunikation om brister i den interna kontrollen ska om möjligt ske i god tid innan bokslutsgranskningen påbörjas. Ett tidigt meddelande kan ge företagsledningen möjlighet att vidta nödvändiga åtgärder som kan bistå revisorn genom att minska den bedömda risken för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivåerna. En rekommendation att t.ex. ersätta eller omplacera en inkompetent redovisningsansvarig skulle avsevärt minska arbetet med att granska upprättandet av företagets finansiella rapporter vid räkenskapsperiodens slut.

13.10 Fallstudier – Kommunicera brister i den interna kontrollen

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Brister i den interna kontrollen kan identifieras under alla skeden i revisionsarbetet (riskbedömning, riskhantering och rapportering) och revisorn måste sammanställa dem och därefter rapportera dem till företagsledningen. Betydande brister i den interna kontrollen (både vad gäller utformning och tillämpning) bör rapporteras till företagsledningen via brev enligt nedanstående exempel.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 mars 20X3
Suraj Dephta

Dephta Furniture Inc.
[Adress]

Ref: Revision av de finansiella rapporterna för 20X2

Bäste Suraj,

Syftet med vår revision var att uppnå rimlig säkerhet om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga fel. Vår revision var inte utformad i syfte att identifiera angelägenheter att ta upp. I enlighet därmed skulle vår revision vanligtvis inte identifiera alla angelägenheter som skulle kunna vara av intresse för er, och det vore olämpligt att dra slutsatsen att inga sådana angelägenheter finns.

Vid vår revision av Dephta Furniture, Inc. för räkenskapsåret 20X2 identifierade vi följande brister i den interna kontrollen, som enligt vår uppfattning är betydande. En betydande brist eller en kombination av brister i den interna kontrollen är en brist som enligt vår professionella bedömning är tillräckligt viktig för att uppmärksammas av styrelsen.

Icke godkända bokföringsposter
Det finns för närvarande inga kontroller över manuellt bokförda bokföringsposter under perioden. Utan någon arbetsfördelning eller granskningskontroll över bokförda poster kan fel eller felaktigheter förbli oupptäckta. Även om vi inte hittade några sådana väsentliga fel eller felaktigheter under revisionen, utgör den för närvarande obegränsade och oövervakade tillgången som hela företagets personal har till dessa poster en risk för de finansiella rapporternas riktighet.

Vi rekommenderar att en riktig arbetsfördelning införs utifrån personalens roller och ansvarsområden. Dessutom bör en formaliserad granskningsprocess inrättas. Samtliga betydelsefulla poster bör godkännas innan de bokförs, och en andra genomgång bör genomföras av företagsledningen varje månad.

Bristfälliga lagerkontroller
För närvarande finns mycket begränsade lagerkontroller. Utan tillräckliga kontroller kan lagret vara ofullständigt, felaktigt värderat eller stulet.

Vi rekommenderar Dephta att införa formaliserade kontroller över företagets lagermärkning och regelbundna inventeringar. Varje månad bör lagerposter i bokföringen jämföras med faktiska produkter i lagerlokalen. En visuell inspektion av inkuranta eller skadade varor bör också göras varje månad för att säkerställa att eventuell nedskrivning av varulager bokförs när det behövs.

Detta brev skickas endast som information till företagsledningen och är inte avsett att användas i något annat syfte. Vi tar inget ansvar gentemot någon extern part som använder sig av denna information.

Med vänlig hälsning,

Jamel, Woodwind & Wing LLP

Fallstudie B – Kumar & Co.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 mars 20X3
Rajesh Kumar

Kumar & Co.
[Adress]

Ref: Revision av de finansiella rapporterna för 20X2

Bäste Rajesh,

Syftet med vår revision var att uppnå rimlig säkerhet om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga fel. Vår revision var inte utformad i syfte att identifiera angelägenheter att ta upp. I enlighet därmed skulle vår revision vanligtvis inte identifiera alla angelägenheter som skulle kunna vara av intresse för er, och det vore olämpligt att dra slutsatsen att inga sådana angelägenheter finns.

Vid vår revision av Kumar & Co för räkenskapsåret 20X2 identifierade vi följande brist i den interna kontrollen som, enligt vår uppfattning, är betydande. En betydande brist eller en kombination av brister i den interna kontrollen är en brist som enligt vår professionella bedömning är tillräckligt viktig för att uppmärksammas av styrelsen.

Bristande uppdelning av arbetsuppgifter
Det finns för närvarande en bristande uppdelning av arbetsuppgifter hos Kumar & Co. Företagets redovisningsansvariga på halvtid har fullständig tillgång till och kontroll över all bokföring i Kumar. Om inte arbetsuppgifterna fördelas på flera olika anställda finns risken att den redovisningsansvariga kan göra oavsiktliga eller avsiktliga fel som inte upptäcks.

Vi rekommenderar Kumar & Co. att överväga att anställa ännu en deltidsanställd som delar den redovisningsansvarigas arbetsuppgifter. Är detta inte praktiskt genomförbart med tanke på företagets storlek och budgetrestriktioner, så rekommenderar vi i stället att Raj Kumar engagerar sig mer i den redovisningsinriktade delen av verksamheten för att utöva en tillfredställande tillsyn över den redovisningsansvarigas arbete.

Detta brev skickas endast som information till företagsledningen och är inte avsett att användas i något annat syfte. Vi tar inget ansvar gentemot någon extern part som använder sig av denna information.

Med vänlig hälsning,

Jamel, Woodwind & Wing LLP

14. Slutförande av riskbedömningsfasen

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Avslutning av revisionens riskbedömningsfas genom dokumentation av de bedömda riskerna på rapport- och påståendenivåerna.	315

Figur 14.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
315.25	Revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på (a) rapportnivån (se punkt A105–A108), och (b) påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar, (se punkt A109–A113) för att ge en grund som revisorn kan använda för att utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder.
315.26	I detta syfte ska revisorn göra följande: (a) Identifiera risker under hela arbetet med att förstå företaget och dess miljö, däribland relevanta kontroller som rör riskerna, och genom att beakta de transaktionsslag, konton och upplysningar som finns i de finansiella rapporterna (se punkt A114–A115). (b) Bedöma de identifierade riskerna samt huruvida de är av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet och huruvida de kan påverka flera påståenden. (c) Koppla de identifierade riskerna till vad som kan bli fel på påståendenivån med hänsyn till de relevanta kontroller som revisorn har för avsikt att granska (se punkt A116–A118). (d) Bedöma sannolikheten för felaktigheter, och risken för upprepade felaktigheter, och om felaktigheten är så omfattande att den skulle kunna leda till en väsentlig felaktighet.
315.32	Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande: (a) Uppdragsteamets diskussion i det fall detta krävs enligt punkt 10 och de betydelsefulla beslut som fattas. (b) Viktiga delar av den förståelse som har uppnåtts av de olika aspekterna av företaget och dess miljö såsom de preciseras i punkt 11 och varje komponent i den interna kontrollen enligt punkterna 14–24, de informationskällor förståelsen bygger på och den riskbedömning som har utförts. (c) De identifierade och bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån enligt vad som krävs i punkt 25. (d) De identifierade riskerna, och näraliggande kontroller som revisorn har skaffat sig en förståelse av, enligt kraven i punkterna 27–30. (Se punkt A131–A134.)

14.1 Översikt

Det sista steget i revisionens riskbedömningsfas är att gå igenom resultaten av den utförda riskbedömningen, och därefter bedöma (eller sammanfatta om de redan är bedömda) riskerna för väsentliga felaktigheter på

- rapportnivån, och
- påståendenivån för transaktionsslag, konton och upplysningar.

Listan över bedömda risker bildar grunden för nästa fas i revisionen, vilken är att fastställa hur de bedömda riskerna på lämpligt sätt hanteras, genom att utforma fortsatta granskningsåtgärder.

De två riskbedömningsnivåerna illustreras i nedanstående figur:

Figur 14.1-1

14.2 Hittills inhämtade revisionsbevis

De revisionsbevis som hittills har inhämtats genom riskbedömning består av identifiering och bedömning av inneboende risker, samt utformning och införande av interna kontroller som hanterar dessa risker. Det som återstår är risken för väsentliga felaktigheter. Det är helt enkelt den kvarvarande risken efter att hänsyn har tagits till effekten av interna kontroller som har införts för att motverka de inneboende riskerna. Detta illustreras i figuren nedan.

Figur 14.2-1

Obs! De horisontella staplarnas längd i figuren är i illustrationssyfte och skiljer sig från företag till företag.

Nedan följer en lista över källor för revisionsbevis som kan vara relevanta vid sammanfattning och bedömning av risker på de två olika nivåerna.

Figur 14.2-2

Revisionsbevis	Del och kapitel
Den övergripande revisionsstrategin	2 - 5
Väsentlighet och identifiering av väsentliga områden i de finansiella rapporterna och upplysningarna	2 - 6
Diskussioner i uppdragsteamet	2 - 7
Resultat av riskbedömningen	1 - 3 och 2 - 3 till 14
Identifiering och bedömning av inneboende risker	2 - 8 och 9
Betydande risker	2 - 10
Förståelse och utvärdering av interna kontroller	2 - 11 och 12
Identifierade betydande brister	2 - 13

14.3 Sammanfattning av de olika riskbedömningarna

Syftet med att bedöma risker är att skapa en grund och en referenspunkt för vad som behövs för att hantera dem på ett lämpligt sätt med väl utformade och effektiva fortsatta granskningsåtgärder.

Om risker som hittills har identifierats redan har dokumenterats och bedömts på ett konsekvent sätt, blir det relativt enkelt att gå igenom och sammanfatta dem.

Sammanfattningen av bedömda risker sammanför de identifierade inneboende riskfaktorerna och utvärderingen av eventuell intern kontroll som har utformats för att motverka dessa risker. Detta illustreras i figur 14.3-1.

Obs! Det finns en måttlig risk på rapportnivån som motverkas av bra kontroller på företagsnivån och möjligen av andra kontroller. Resultatet är en risk som bedöms som att den är låg på rapportnivån.

Sammanfattningen av bedömda risker på påståendenivån är en kombination av bedömningen av inneboende risker och kontrollrisker som gäller enskilda konton, transaktioner och upplysningar i de finansiella rapporterna. I fallet nedan är de inneboende riskerna måttliga och det finns inga relevanta interna kontroller, så kontrollrisken är hög. Resultatet är därför en måttlig kvarvarande risk för just detta påstående.

Figur 14.3-1

Obs!

- Innan revisorn drar slutsatsen att det inte finns några särskilda risker för ett område eller påstående i de finansiella rapporterna, ska han eller hon överväga om det finns andra relevanta faktorer, t.ex. historiska kända felaktigheter, tillgångens/skuldens känslighet för oegentligheter, möjlighet att företagsledningen sätter sig över kontrollerna samt erfarenheten från föregående period.
- Om revisorn planerar att förlita sig på en kontrollrisk som har bedömts som att risken är låg (t.ex. minska omfattningen av substansgranskningen), måste kontrollernas funktion granskas för att en sådan bedömning ska få stöd.
- I vissa fall kan företaget ha interna kontroller, men revisorn har bedömt att de inte är relevanta för revisionen och ingen bedömning har därför gjorts. I dessa fall skulle kontrollrisken bedömas som att det är en hög risk.
- I allmänhet fungerar särskilda (transaktions-)kontroller (och leder till en låg bedömd risk) eller fungerar inte (och leder till en hög bedömd risk). Detta innebär att kontrollrisken inte bedöms som att risken är måttlig. Men vissa revisorer bedömer kontrollrisken som att den är måttlig när en kontroll kanske inte fungerar helt tillförlitligt, men förväntas fungera för det mesta. Detta kan ofta vara fallet i mindre företag.
- Att fastställa kvarvarande risk efter kombinationen av inneboende risk och kontrollrisk är en fråga om professionell bedömning. Figuren visar olika kombinationer av risker, men ersätter inte professionell bedömning som bygger på de särskilda omständigheterna.

Figur 14.3-2

Inneboende risk	Kontrollrisk	Risk för väsentlig felaktighet
H	H	H
H	M	M
H	L	M/L
M	H	M
M	M	M
M	L	L
L	H	M/L
L	M	L
L	L	L

Förklaring: H = Hög M = Måttlig L = Låg

ATT ÖVERVÄGA

Dokumentera resonemanget bakom riskbedömningar
Lämna en kort beskrivning av skälen till varje bedömning eller en hänvisning till var de finns när de bedömda riskerna sammanfattas. Detta är ofta viktigare än själva bedömningen, eftersom det bidrar till att anpassade och kostnadseffektiva åtgärder utformas.

Bedömning av inneboende risker
Kom ihåg att bedömningen av inneboende risk alltid slutförs utan hänsyn till kontroller som kan motverka risken. Om man antar att de flesta områden i de finansiella rapporterna som ska revideras överstiger den övergripande väsentligheten är det sannolikt (i de flesta fall) att den inneboende risken för felaktigheter (före intern kontroll) är hög för de flesta påståenden.

Låg risk för alla påståenden
När ett område i de finansiella rapporterna har bedömts som att risken är låg för alla påståenden, finns det inget behov av att upprepa samma resonemang för varje enskilt påstående. Emellertid bör skälet till varför alla bedömningar är att risken är låg dokumenteras.

14.4 Ändring av riskbedömning

Riskbedömningen avslutas inte vid en viss tidpunkt. Det kan framkomma ny information under revisionens gång, och granskningsåtgärder kan innebära att ytterligare risker identifieras, eller framkomma att den interna kontrollen inte fungerar som avsett. När detta inträffar bör den ursprungliga riskbedömningen ändras och effekten på fortsatta granskningsåtgärders karaktär och omfattning övervägas.

14.5 Dokumentation

De identifierade kontrollerna kan dokumenteras på en mängd sätt. Tre möjliga olika metoder tas upp nedan:

- **Ett fristående dokument.**
  Ett separat dokument som sammanfattar bedömningarna av inneboende risk och kontrollrisk, och de viktigaste skälen till bedömningarna av kombinerade risker. Detta dokument kan också användas för att (i allmänna termer) beskriva riskhanteringen.
- **Ta med dem i den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen.**
  Den första delen av varje avsnitt i granskningsplanen (t.ex. för fordringar, skulder osv.) kan beskriva riskbedömningarna och deras inverkan på de planerade granskningsåtgärderna.
- **Gör riskbedömningen till en del av revisorns dokumentation av fortsatta granskningsåtgärder.**
  I det här fallet kan riskbedömningarna, granskningsplanerna och resultaten av utfört arbete dokumenteras i ett heltäckande arbetspapper för varje område i de finansiella rapporterna.

Formen på och omfattningen av dokumentationen som är underlag för riskbedömningen kan påverkas av

- företagets karaktär, storlek och komplexitet och dess interna kontroll,
- hur tillgänglig information är från företaget,
- de särskilda granskningsmetoder eller granskningstekniker som har använts under revisionens gång.

Övriga faktorer att beakta vid utformningen av dokumentationen innefattar:

- Lättbegriplighet.
- Hänvisningar till utformning och införande av ändamålsenliga granskningsåtgärder.
- Möjlighet att underlätta uppdatering under efterföljande perioder.
- Lätt att granska. Den som går igenom arbetspapperen ska kunna fastställa om viktiga risker har identifierats och om de granskningsåtgärder som användes var ändamålsenliga.

En väl dokumenterad sammanfattning av bedömda risker är också användbar vid teamets planeringsmöte under kommande perioder där riskernas karaktär och granskningsåtgärderna kan diskuteras.

En metod med ett fristående dokument, som är nära kopplat till granskningsplanen illustreras i följande figur. Lägg märke till att i den här illustrationen används de fyra ”kombinerade” påståendena (används i den här guiden) som definieras i del 1, kapitel 6.

Figur 14.5-1

Bedömda risknivåer

		Påstå-enden	Ir	Ik	Rvf	Dokumentera de viktigaste riskerna och andra bidragande faktorer i riskbedömningen
						Branschen är generellt på nedgång eftersom ny teknik utvecklas. Men försäljningen är fortfarande god och företaget investerar i forskning och utveckling.
Rapportnivån		**Ö**	M	L	L	*Företagsledningen har en positiv inställning till intern kontroll. Kompetenta personer innehar de viktigaste tjänsterna.*
						Möjligt att företagsledningen åsidosätter kontrollerna men nya riktlinjer bör förhindra de vanligaste metoderna.
						Styrelsen består av familjemedlemmar.
Påståendenivån						
	Områden eller upplysningar i finansiell rapport					
1	Försäljning	**F**	H	L	M	*Ägaren vill spara in på skatter. Intäktsredovisningen har varit inkonsekvent.*
		E	M	L	L	*Relevanta interna kontroller har identifierats. Granskning av intern kontroll för detta påstående är en möjlighet.*
		R	M	L	L	*Relevanta interna kontroller har identifierats och det finns inga historiska felaktigheter.*
		V	Et	L	Et	
2	Fordringar	**F**	L	L	L	*Relevanta interna kontroller har identifierats och det finns inga historiska felaktigheter.*
		E	H	M	M	*Säljarnas bonusar bygger på den redovisade försäljningen.*
		R	L	L	L	*Relevanta interna kontroller har identifierats och det finns inga historiska felaktigheter.*
		V	H	M	M	*Det kan vara ett problem att få betalt för fordringar i en bransch på nedåtgående.*
3	Varulager	**F**	L	L	L	*Relevanta interna kontroller har identifierats och det finns inga historiska felaktigheter.*
		E	H	H	H	*Stöld av varulager och dålig fysisk intern kontroll i lagret.*
		R	L	L	L	*Relevanta interna kontroller har identifierats och det finns inga historiska felaktigheter.*
		V	H	H	H	*Ny teknik kommer att göra vissa delar och till och med hela produkter förlegade.*

Förklaring:

H = Hög
M = Måttlig
L = Låg
Uk = Upptäcka och rätta kontroll
Et = Ej tillämplig
Ir = Inneboende risk
Ik = Intern kontrollrisk
Rvf = Risk för väsentlig felaktighet (kombinerad risk)
O = Område i finansiella rapporter
Ö = Övergripande risk
F = Fullständighet
E = Existens
R = Riktighet
V = Värdering

Dokumentationen av bedömda risker kan också innehålla hänvisningar till

- information om väsentliga risker som kräver särskild uppmärksamhet, och
- risker för vilka enbart substansgranskning inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

14.6 Fallstudier – Slutförande av riskbedömningsfasen

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Det sista steget i riskbedömningen är att bedöma de kombinerade riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån.

Riskbedömningen kan sammanfattas med hjälp av en metod liknande den som visas nedan. Underlagen (där bedömning av inneboende risk och kontrollrisk har dokumenterats) visas inte. I praktiken bör hänvisning göras till underlagen.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Bedömda risknivåer

		Påstående-den	Ir	Ik	Rvf	Dokumentera de viktigaste riskerna och andra bidragande faktorer i riskbedömningen
						Företagsledningen har en positiv inställning till intern kontroll och kompetenta personer innehar viktiga tjänster.
Rapportnivån		**Ö**	M	L	L	*Företagsledningen kan åsidosätta kontroller men vi har inte funnit att detta förekommer och företagsledningen har en positiv inställning till kontroll.*
						Det månatliga mötet för genomgång av resultatet gör att företagsledningen har ett visst ansvar.
Påståendenivån						
	Områden eller upplysningar i finansiell rapport					
1	Försäljning	**F**	H	L	M	*Riktlinjerna för intäktsredovisning är inkonsekventa.*
		E	L	L	L	*Riktlinjerna för intäktsredovisning är inkonsekventa. Tryck på att blåsa upp försäljningen på grund av bonusar och marknadstryck.*
		R	L	L	L	*Försäljningssystemet fungerar bra.*
		V	Et	L	Et	
2	Fordringar	**F**	L	L	L	*Inga betydande risker identifierade.*
		E	H	M	M	*Säljarnas bonusar bygger på den bokförda försäljningen.*
		R	L	L	L	
		V	H	M	M	*Indrivning av stora fordringar från detaljhandelsföretag kan vara ett problem om det finns oro för produktkvaliteten eller returer. Det görs heller inga kreditkontroller innan krediter beviljas, trots den svaga ekonomin.*

Förklaring:

H = Hög	Et = Ej tillämplig	O = Område i finansiella rapporter	R = Riktighet
M = Måttlig	Ir = Inneboende risk	Ö = Övergripande risk	V = Värdering
L = Låg	Ik = Intern kontrollrisk	F = Fullständighet	
Uk = Upptäcka och rätta kontroll	Rvf = Risk för väsentlig felaktighet (kombinerad risk)	E = Existens	

Vid den här tidpunkten är det god praxis att skriva en rapport till företagsledningen som beskriver de betydande brister som har identifierats i den interna kontrollen.

Fallstudie B – Kumar & Co.

Slutförande av riskbedömningsfasen

Bedömda risknivåer

		Påstå-enden	Ir	Ik	Rvf	Dokumentera de viktigaste riskerna och andra bidragande faktorer i riskbedömningen
						Företagsledningen har en positiv inställning till intern kontroll och kompetenta personer innehar viktiga tjänster.
Rapportnivån				M		*Företagsledningen kan åsidosätta kontroller på grund av tryck att klara lånevillkor och minimera skatt. Raj har inte konsekvent gått igenom den redovisningsansvarigas arbete under perioden. Den redovisningsansvariga verkar missnöjd och kan ha haft möjlighet att förvränga siffrorna. Därför kan både oavsiktliga fel och uppsåtliga oegentligheter förbli oupptäckta.*
						Det månatliga mötet för genomgång av resultatet gör att företagsledningen har ett visst ansvar.
Påståendenivån						
	Områden eller upplysningar i finansiell rapport					
1	Försäljning	**F**	H	L	M	*Relevanta interna kontroller identifierades för detta påstående.*
		E	H	L	M	*Relevanta interna kontroller identifierades för detta påstående men transaktioner med närstående är oroande.*
		R	H	L	M	*Relevanta interna kontroller identifierades för detta påstående men transaktioner med närstående är oroande.*
		V	M	M	M	*Potentiella returer på grund av branschens tillstånd.*
2	Fordringar	**F**	H	L	M	*Majoriteten av fordringarna avser Dephta. Inga andra särskilda risker har identifierats.*
		E	H	M	M	*Majoriteten av fordringarna avser Dephta. Inga andra särskilda risker har identifierats.*
		R	M	M	M	*Majoriteten av fordringarna avser Dephta. Inga andra särskilda risker har identifierats.*
		V	H	M	M	*De mindre kunderna kan ha svårigheter att betala sina räkningar i dessa ekonomiskt svårare tider.*

Förklaring:

H = Hög
M = Måttlig
L = Låg
Uk = Upptäcka och rätta kontroll
Et = Ej tillämplig
Ir = Inneboende risk
Ik = Intern kontrollrisk
Rvf = Risk för väsentlig felaktighet (kombinerad risk)
O = Område i finansiella rapporter
Ö = Övergripande risk
F = Fullständighet
E = Existens
R = Riktighet
V = Värdering

Vid den här tidpunkten är det god praxis att skriva en rapport till företagsledningen som beskriver de betydande brister som har identifierats i den interna kontrollen.

15. Riskhantering – En översikt

Figur 15.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
330.5	Revisorn ska utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. (Se punkt A1–A3.)
330.6	Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. (Se punkt A4–A8.)

Riskhanteringsfasen omfattar de steg som beskrivs nedan:

Figur 15.0-2

De viktigaste begreppen i riskbedömningsfasen visas nedan.

	Del och kapitel
Hantera bedömda risker	1 - 9
Fortsatta granskningsåtgärder	1 - 10
Uppskattningar i redovisningen	1 - 11
Närstående	1 - 12
Efterföljande händelser	1 - 13
Fortsatt drift	1 - 14
Sammanfattning av andra krav i ISA	1 - 15
Revisionsdokumentation	1 - 16

16. Granskningsplan som hanterar risker

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Planering av ändamålsenliga åtgärder för hantering av bedömda risker.	260, 300, 330, 500

Figur 16.0-1

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
260.15	Revisorn ska informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt. (Se punkt A11–A15.)
300.9	Revisorn ska utarbeta en granskningsplan som ska innehålla en beskrivning av: (a) Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning, enligt vad som fastställs i ISA 315. (b) Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning på påståendenivån, enligt vad som fastställs i ISA 330. (c) Andra planerade granskningsåtgärder som måste genomföras för att uppdraget ska följa ISA. (Se punkt A12.)
300.10	Revisorn ska under revisionens gång vid behov uppdatera och ändra den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen. (Se punkt A13.)

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
300.11	Revisorn ska planera karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av ledning och övervakning av uppdragsteamets medlemmar samt genomgång av deras arbete. (Se punkt A14–A15.)
300.12	Revisorn ska i revisionsdokumentationen innefatta följande: (a) Den övergripande revisionsstrategin. (b) Granskningsplanen. (c) Alla betydelsefulla ändringar av den övergripande revisionsstrategin eller granskningsplanen som görs under revisionsuppdraget och orsakerna till dessa ändringar. (Se punkt A16–A19.)
330.5	Revisorn ska utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. (Se punkt A1–A3.)
330.6	Revisorn ska utforma och utföra fortsatta granskningsåtgärder vars karaktär, tidpunkt och omfattning bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån. (Se punkt A4–A8.)
330.7	När revisorn utformar de fortsatta granskningsåtgärder som ska utföras ska han eller hon (a) beakta grunderna för den bedömning av risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån som har gjorts för varje transaktionsslag, konto och upplysning, däribland (i) sannolikheten för sådana väsentliga felaktigheter som beror på särskilda egenskaper hos transaktionsslaget, kontot eller upplysningen i fråga (dvs. den inneboende risken), och (ii) om riskbedömningen tar hänsyn till relevanta kontroller (dvs. kontrollrisken), vilket kräver att revisorn inhämtar revisionsbevis för att fastställa om kontrollerna fungerar (dvs. revisorn avser att förlita sig på att kontrollerna fungerar för att fastställa substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning). (Se punkt A9–A18.) (b) inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre risken bedöms vara. (Se punkt A19.)
330.8	Revisorn ska utforma och utföra granskning av kontroller för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att relevanta kontroller fungerar, om (a) revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån innefattar en förväntning om att kontrollerna fungerar (dvs. revisorn avser att förlita sig på att kontrollerna fungerar när han eller hon bestämmer substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning), eller (b) enbart substansgranskning inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån. (Se punkt A20–A24.)
330.9	När revisorn utformar och utför granskning av kontroller ska mer övertygande revisionsbevis inhämtas ju mer revisorn förlitar sig på en kontrolls effektivitet. (Se punkt A25.)
330.10	När revisorn utformar och utför granskning av kontroller ska han eller hon (a) utföra andra granskningsåtgärder i kombination med förfrågningar för att inhämta revisionsbevis om kontrollernas funktion, däribland (i) hur kontrollerna har tillämpats vid relevanta tidpunkter under den period som granskas, (ii) hur konsekvent de har tillämpats, och (iii) av vem eller på vilket sätt de har tillämpats. (Se punkt A26–A29.) (b) fastställa om de kontroller som ska granskas är beroende av andra kontroller (indirekta kontroller) och, om så är fallet, avgöra om det krävs ytterligare revisionsbevis som visar att de indirekta kontrollerna fungerar effektivt. (Se punkt A30–A31.)

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
330.15	Om revisorn planerar att förlita sig på kontroller avseende en risk som revisorn har fastställt som en betydande risk, ska revisorn granska dessa kontroller under den aktuella perioden.
330.18	Oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter ska revisorn utforma och utföra substansgranskning av alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar. (Se punkt A42–A47.)
330.19	Revisorn ska överväga om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras som substansgranskning. (Se punkt A48–A51.)
330.20	Revisorns substansgranskning ska innefatta nedanstående granskningsåtgärder när det gäller bokslutsprocessen: (a) Stämma av finansiella rapporter mot underliggande räkenskapsmaterial. (b) Undersöka väsentliga bokföringsposter och andra justeringar som gjorts under arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna. (Se punkt A52.)
330.21	Om revisorn har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, ska han eller hon utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska denna innefatta detaljgranskning. (Se punkt A53.)
330.22	Om substansgranskning utförs före bokslutsdagen, ska revisorn täcka in den återstående räkenskapsperioden genom att utföra (a) substansgranskning i kombination med granskning av kontroller för den återstående perioden, eller (b) enbart fortsatt substansgranskning, om revisorn bedömer att det räcker, så att revisorn får en rimlig grund för att utsträcka revisionsslutsatserna från tidpunkten före bokslutsdagen till räkenskapsperiodens slut. (Se punkt A54–A57.)
330.24	Revisorn ska utföra granskningsåtgärder i syfte att utvärdera om den övergripande presentationen i de finansiella rapporterna, däribland de tillhörande upplysningarna, överensstämmer med det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (Se punkt A59.)
500.6	Revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. (Se punkt A1–A25.)
500.7	När revisorn utformar och utför granskningsåtgärder, ska han eller hon beakta relevansen och tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis. (Se punkt A26–A33.)
500.10	När revisorn utformar granskning av kontroller och detaljgranskning, ska han eller hon fastställa metoder för att välja poster som ska granskas som är effektiva när det gäller att uppfylla granskningsåtgärdens syfte. (Se punkt A52–A56.)

16.1 Översikt

I revisionens riskhanteringsfas är syftet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande de bedömda riskerna. Detta görs genom att utforma och genomföra ändamålsenliga åtgärder för de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån.

Revisorn kan gå tillväga på olika sätt, t.ex.:

- Hantera varje bedömd risk i tur och ordning enligt dess karaktär (t.ex. en ekonomisk nedgång) och utforma ändamålsenliga åtgärder i form av fortsatta granskningsåtgärder.

- Hantera bedömda risker per väsentligt område i de finansiella rapporterna eller påverkad upplysning. Därefter utformar revisorn en lämplig åtgärd i form av fortsatta granskningsåtgärder.
- Utgå från en standardförteckning över granskningsåtgärder för varje område i de finansiella rapporterna och påståendena och anpassa den (lägga till, ändra och ta bort åtgärder) för att utforma ändamålsenlig hantering av de bedömda riskerna.

Att hantera bedömda risker innebär mer än att använda ett standardiserat granskningsprogram som kanske hanterar varje påstående, men inte har anpassats för att hantera den bedömda risken för området i de finansiella rapporterna efter påstående för det specifika företaget. Granskningsprogram bör normalt anpassas (i nödvändig utsträckning) till företagets risknivå och dess särskilda omständigheter.

16.2 Utgångspunkt

Utgångspunkten för att utforma effektiva granskningsåtgärder är förteckningen över bedömda risker som togs fram i slutet av revisionens riskbedömningsfas (se del 2, kapitel 14).

Risker bör ha identifierats och bedömts på

- rapportnivån och
- påståendenivån för områden och upplysningar i de finansiella rapporterna.

Mindre områden i de finansiella rapporterna kan slås samman och behandlas som ett större område när ändamålsenliga granskningsåtgärder utarbetas.

I del 1, kapitel 9, beskrivs möjliga åtgärder för risker som har bedömts på de två nivåerna. De olika typer av åtgärder som krävs sammanfattas i nedanstående figur.

Figur 16.2-1

16.3 Övergripande åtgärder

Övergripande risker på rapportnivån (risker som en bristfällig kontrollmiljö och/eller möjlighet för oegentligheter som kan påverka många påståenden) hanteras genom att revisorn utformar och genomför en övergripande åtgärd, vilket illustreras i nedanstående figur. Se del 2, kapitel 8, för mer information om övergripande risker.

Områden som revisorn bör ta i beaktande vid utformningen av en övergripande åtgärd omfattar fastställande av:

- I vilken utsträckning medlemmarna i revisionsteamet behöver påminnas om att vara professionellt skeptiska.
- Vilka medarbetare som ska utses, vilket innefattar personal med särskilda färdigheter, eller användningen av specialister.
- I vilken omfattning övervakning behövs under hela revisionen.
- Behovet av vissa inslag av oförutsägbarhet i valet av fortsatta granskningsåtgärder.
- Om allmänna ändringar måste göras avseende granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning. Detta kan omfatta tidpunkten för åtgärder (före bokslutsdagen eller vid periodens slut), eller nya/utökade åtgärder för att hantera särskilda riskfaktorer, t.ex. oegentligheter.

Figur 16.3-1

Riskbedömning	Möjlig övergripande åtgärd
En ändamålsenlig kontrollmiljö	Detta gör att revisorn får ett större förtroende för den interna kontrollen och tillförlitligheten hos de revisionsbevis som har genererats internt inom företaget. En övergripande åtgärd kan innefatta att vissa granskningsåtgärder utförs under löpande år i stället för vid räkenskapsperiodens slut.
En ineffektiv kontrollmiljö *(det finns brister)*	Detta innebär sannolikt att revisorn behöver utföra visst ytterligare arbete, t.ex.: • Anlita mer erfarna medarbetare för att utföra revisionen. • Utföra fler granskningsåtgärder vid periodens slut i stället för under löpande år. • Inhämta mer omfattande revisionsbevis genom substansgranskning. • Göra allmänna ändringar i granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt eller omfattning.

ATT ÖVERVÄGA

Utarbeta en första riskbedömning på rapportnivån i planeringsfasen där så är möjligt. Då kan en första övergripande åtgärd tas fram, som hanterar frågor som vilka medarbetare som ska utses (inklusive medarbetare med specialistkunskaper), vilken nivå av övervakning som krävs och vilka granskningsåtgärder som ska utföras. Denna första riskbedömning behöver uppdateras under revisionens gång och motsvarande ändringar bör göras i de övergripande åtgärderna.

Detta kanske inte är möjligt i mindre företag som inte har delårsvis eller månadsvis ekonomisk information tillgänglig för analytisk granskning och identifiering/bedömning av risker för väsentliga felaktigheter. Såvida inte begränsad analytisk granskning kan utföras eller information inhämtas genom förfrågan för att planera revisionen, kan revisorn behöva vänta tills det finns ett tidigt utkast till företagets finansiella rapporter.

16.4 Använda påståenden vid utformning av granskning

Det krävs en bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på rapport- och påståendenivån. Syftet med att utforma ändamålsenliga granskningsåtgärder är att inhämta bevis som hanterar den riskbedömning som har gjorts för varje relevant påstående. Se del 1, kapitel 6, för mer information om påståenden.

Vid utformningen av åtgärder för särskilda transaktionsflöden bör revisorn beakta att påståendena också är kopplingen mellan granskning av intern kontroll och substansgranskning. Detta är viktigt för att kunna identifiera när det kan vara ändamålsenligt med en kombination av granskning av kontroller och substansgranskning för att minska riskerna för väsentliga felaktigheter till en godtagbart låg nivå.

Exempel: granskningsåtgärder avseende ”existensen” av varulager är inriktade på att granska giltigheten hos poster som redan har bokförts som del av utgående varulagret och granskning av kontroller som skulle motverka risken för obefintliga poster i utgående varulager. En granskning av ett varulagers ”fullständighet” bör fokusera på att granska poster som inte ingår i utgående varulager, men som skulle vara ett möjligt bevis för saknade poster. Detta kan innefatta inköpsorder för varor, och granskning av kontroller som skulle motverka risken för att varulager saknas.

16.5 Använda väsentlighet vid utformning av granskning

En viktig faktor vid övervägande av omfattningen på en granskningsåtgärd som bedöms som nödvändig är den arbetsväsentlighet som har fastställts. Arbetsväsentlighet bygger på den väsentlighet som har fastställts för de finansiella rapporterna som helhet, men kan justeras för att hantera vissa risker som rör ett konto, transaktionsflöde eller en upplysning i de finansiella rapporterna.

Omfattningen av de granskningsåtgärder som bedöms som nödvändiga fastställs efter överväganden avseende arbetsväsentligheten, den bedömda risken och graden av säkerhet som revisorn avser att uppnå. I allmänhet ökar omfattningen av granskningsåtgärder (t.ex. urvalsstorlek för detaljgranskning, eller den nödvändiga detaljnivån i en substansinriktad analytisk granskning) allteftersom risken för väsentliga felaktigheter ökar. Att öka omfattningen av en granskningsåtgärd fungerar dock endast om granskningsåtgärden i sig är relevant för risken i fråga. Se del 1, kapitel 7 och del 2, kapitel 6 och 17, för mer information om användningen av väsentlighet vid utformning av granskning.

16.6 Revisorns verktygslåda

Vid utformningen av den utförliga granskningsplanen bör revisorn använda sitt professionella omdöme vid val av lämpliga möjliga granskningsåtgärder. För utförligare information om fortsatta granskningsåtgärder, se del 1, kapitel 10 till 15.

Ett effektivt granskningsprogram bygger på en lämplig blandning av åtgärder som tillsammans minskar revisionsrisken till en godtagbart låg nivå. I denna guide har de olika typer av granskningsåtgärder som revisorn har att tillgå kategoriserats enligt nedanstående figur.

Figur 16.6-1

Figur 16.6-2

Typ av åtgärd	Beskrivning
Substansgransk-ning	Punkt 18 i ISA 330 kräver att substansgranskning ska utföras för varje väsentligt transaktionsslag, konto och upplysning oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Detta avspeglar det faktum • att revisorns bedömning av risk är just en bedömning och därför kanske inte identifierar alla risker för väsentliga felaktigheter, och • att det finns inneboende begränsningar i den interna kontrollen, däribland att företagsledningen kan sätta sig över kontrollerna. Där risken för väsentliga felaktigheter är mycket låg kan viss begränsad substansgranskning, t.ex. detaljgranskning eller analytisk granskning, mycket väl vara allt som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för ett visst påstående.
Analytisk granskning	Substansinriktad analytisk granskning rör utvärderingar av finansiell information genom analys av förväntade förhållanden mellan både finansiella och icke-finansiella data. De kräver utarbetande av exakta förväntningar på vissa belopp (t.ex. försäljning) som, när de jämförs med faktiskt bokförda belopp, är tillräckliga för att identifiera en felaktighet. Analytisk granskning kan indelas i följande kategorier: • Enkla jämförelser av data som vanligen ingår i grundläggande substansgranskning. Dessa åtgärder kombineras normalt med andra detaljgranskningar på påståendenivån. De skulle inte i sig själva utgöra tillräckliga revisionsbevis.

Typ av åtgärd	Beskrivning
Analytisk granskning *(forts.)*	• Beräkningsmodeller som i sig själva (eller i kombination med granskning av kontroller eller annan substansgranskning) är tillräckliga för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå. Exempel: om ett företag har sex personer anställda med fast lön över hela perioden, kan revisorn använda dessa uppgifter för att med god precision uppskatta den totala löneposten för perioden. Om antalet anställda och lönen är korrekta, kan den här åtgärden utgöra hela revisionsbeviset för löneposten. Annan substansgranskning (grundläggande eller utökad) kanske inte behöver utföras.
Detaljgranskning	När en betydande risk hanteras endast genom substansgranskning, måste denna substansgranskning innefatta detaljgranskning. För utförligare information om betydande risker och ändamålsenliga granskningsåtgärder, se del 2, kapitel 10.
Granskning av kontroller	I de fall det finns nyckelkontroller (som sannolikt fungerar) för att hantera vissa påståenden kan granskning av kontroller göras för att inhämta nödvändiga bevis om ett påstående. Granskning av kontroller i syfte att minska risken till en låg nivå (kräver en större urvalsstorlek) kan tillhandahålla största delen av de bevis som krävs för ett visst påstående. Alternativt kan granskning av kontroller utföras för att minska risken till en måttlig nivå (som kräver en något mindre urvalsstorlek). I det senare fallet kompletterar revisorn granskningen av kontroller med substansgranskning som hanterar samma påstående, för att inhämta de bevis som behövs. Enligt vissa kriterier behöver interna kontroller endast granskas var tredje revision. Se diskussionen om granskning av kontroller i del 1, kapitel 10.5.
Substansinriktad analytisk granskning	Substansinriktad analytisk granskning rör utvärderingar av finansiell information genom analys av förväntade förhållanden mellan både finansiella och icke-finansiella data. De kräver utarbetande av exakta förväntningar på vissa belopp (t.ex. försäljning) som, när de jämförs med faktiskt bokförda belopp, är tillräckliga för att identifiera en oegentlighet. Analytisk granskning kan indelas i följande kategorier: • Enkla jämförelser av data som vanligen ingår i grundläggande substansgranskning. Dessa åtgärder kombineras normalt med andra detaljgranskningar på påståendenivån. De skulle inte i sig själva utgöra tillräckliga revisionsbevis. • Beräkningsmodeller som i sig själva (eller i kombination med granskning av kontroller eller annan substansgranskning) är tillräckliga för att minska revisionsrisken till en godtagbart låg nivå. Exempel: om ett företag har sex personer anställda med fast lön över hela perioden, kan revisorn använda dessa uppgifter för att med god precision uppskatta den totala löneposten för perioden. Om antalet anställda och lönen är korrekta, kan den här åtgärden utgöra hela revisionsbeviset för löneposten. Annan substansgranskning (grundläggande eller utökad) kanske inte behöver utföras. **Obs!** Vid hantering av en betydande risk måste revisorn kombinera substansinriktad analytisk granskning med annan substansgranskning som omfattar detaljgranskning.

16.7 Utarbetande av granskningsplanen som hanterar risker

Det krävs professionell bedömning och omsorgsfullt tankearbete för att utarbeta en granskningsplan som på ett ändamålsenligt sätt hanterar de bedömda riskerna. Den tid som läggs ned på att ta fram en bra plan leder nästan säkert till en mer ändamålsenlig och mer effektiv revision och mindre tidsåtgång för personalen.

Revisorn bör utföra tre övergripande steg vid utarbetandet av planen:

- Hantering av bedömda risker på rapportnivån (övergripande åtgärder).
- Identifiering av särskilda åtgärder som krävs för väsentliga områden i de finansiella rapporterna.
- Fastställande av vilka granskningsåtgärder (verktyg från verktygslådan) som ska utföras och vilken omfattning granskningen måste ha.

Steg 1 – Hantering av bedömda risker på rapportnivån

Det första steget är att utarbeta en ändamålsenlig övergripande hantering av bedömda risker på rapportnivån. Eftersom riskerna är övergripande resulterar en måttlig eller hög risknivå vanligen i att ytterligare arbete krävs för praktiskt taget alla områden i de finansiella rapporterna. Se diskussionen om övergripande åtgärder i del 2, kapitel 16.3.

Steg 2 – Identifiering av särskilda åtgärder som krävs för väsentliga områden i de finansiella rapporterna

Revisorn kan, före utarbetandet av utförliga åtgärder för att hantera bedömda risker, beakta (för varje väsentligt område i de finansiella rapporterna) de frågor som tas upp i figuren nedan.

Figur 16.7-1

	För varje väsentligt eller potentiellt väsentligt område i de finansiella rapporterna
Frågor att överväga när ändamålsenliga granskningsåtgärder utarbetas	Finns det påståenden som inte kan hanteras med enbart substansgranskning? Om så är fallet krävs granskning av kontroller. Detta kan inträffa om • det inte finns dokumentation som kan utgöra revisionsbevis om ett påstående, t.ex. fullständighet för försäljning, eller • ett företag driver sin verksamhet med hjälp av IT och man inte tar fram och sparar dokumentation över transaktioner annat än via IT-systemet.
	Förväntas interna kontroller av de transaktionsflöden/-processer som rör respektive område vara tillförlitliga? Om så är fallet är en granskning av kontrollerna möjlig, om inte antalet transaktioner är så litet att substansgranskning skulle vara effektivare.
	Kan substansinriktad analytisk granskning användas (t.ex. för respektive transaktionsflöde)?
	Krävs ett element av oförutsägbarhet (för hantering av risk för oegentligheter osv.)?
	Finns det ”betydande risker” (dvs. oegentligheter, närstående osv.) som måste hanteras och som kräver särskilt övervägande?

Steg 3 – Fastställ karaktären på och omfattningen av nödvändiga granskningsåtgärder

Det tredje steget är att göra en professionell bedömning för att välja en ändamålsenlig blandning av åtgärder och en lämplig omfattning av granskningen för att hantera de bedömda riskerna på påståendenivån på ett lämpligt sätt.

Nedan beskrivs ett möjligt sätt att fastställa en ändamålsenlig blandning av åtgärder för att hantera fordringar med låga, måttliga och höga nivåer av bedömd risk.

Fordringar – Låg bedömd risk

Arbetsväsentlighet = 12 000 €

Planerade granskningsåtgärder

Bedömd risk för påståenden om existens	Låg	Kommentarer
Substansgranskning	✓	Dessa åtgärder betraktas som tillräckliga i sig själva för att hantera den bedömda risken. De omfattar typiska detaljgranskningar och/eller enkla analytiska åtgärder som utförs vid praktiskt taget alla revisioner av fordringar. Dessa åtgärder ingår ofta i ett standardgranskningsprogram för fordringar.

Fordringar – Måttlig nivå för bedömd risk

Arbetsväsentlighet = 10 000 €

Planerade granskningsåtgärder

Bedömd risk för påståenden om existens	Måttlig	Kommentarer
Substansgranskning	✓	Dessa åtgärder utförs för att hantera den övergripande risken för existens (dvs. för låg risk enligt ovan) och även för att: • hantera de identifierade särskilda riskerna avseende fordringars existens (t.ex. en risk för oegentligheter), och • utföra tillräckliga detaljgranskningar för att minska den bedömda risken till en godtagbart låg nivå.

Om företaget har interna kontroller (t.ex. av försäljning) som hanterar fordringars existens, är ett alternativ till enbart substansgranskning en granskning av dessa kontrollers funktion.

Fordringar – Hög nivå för bedömd risk

Arbetsväsentlighet = 10 000 €

Planerade granskningsåtgärder

Bedömd risk för påståenden om existens	Hög	Kommentarer
Substansgranskning	✓	Dessa åtgärder utförs för att hantera den övergripande risken avseende existens (dvs. som för låg risk, ovan) och även för att: • hantera de identifierade särskilda riskerna avseende fordringars existens (t.ex. en risk för oegentligheter), och • utföra tillräckliga detaljgranskningar för att minska den bedömda risken till en godtagbart låg nivå.
Granskning av kontroller (funktion)	✓	För att minska den urvalsstorlek som krävs vid en detaljgranskning som skulle minska risken till låg nivå, bör de interna kontrollerna som hanterar existens granskas för att uppnå en måttlig riskminskning. Tillsammans med detaljgranskningarna som beskrevs ovan minskar detta den bedömda risken till en godtagbart låg nivå.

I ovanstående exempel kan det också gå att inhämta merparten av de nödvändiga bevisen genom att utföra en granskning av kontroller som minskar risken till en godtagbart låg nivå. Detta kan eliminera behovet av en hel del av substansgranskningen.

Vid utarbetandet av en revisionsstrategi för särskilda konton eller transaktioner bör revisorn alltid överväga arbete som har utförts i andra delar av transaktionsflödet.

Ett annat exempel är fullständigheten i försäljning för ett företag som äger ett hyreshus och hyr ut lägenheterna.

Fordringar – Måttlig bedömd risk

Arbetsväsentlighet = 6 000 €

Planerade granskningsåtgärder

Bedömd risk för påståenden om existens	Måttlig	Kommentarer
Substansinriktad detaljgranskning	–	Mot bakgrund av en substansinriktad analytisk granskning som beskrivs nedan kanske dessa åtgärder inte alls är nödvändiga, eller begränsade till att inhämta bevis som styrker de antaganden som har använts.
Substansinriktad analytisk granskning	✓	Det kända antalet hyreslägenheter är 64 och hyran är 1 000 € i månaden för de 46 trerumslägenheterna och 800 € för de 18 tvårumslägenheterna. • De beräknade hyresintäkterna är 724 800 €. • De faktiska bokförda intäkterna i räkenskapsmaterialet var 718 800 €, vilket ger en differens på 6 000 €. Man verifierade att differensen berodde på att sex av trerumslägenheterna var lediga i en månad under året.

ATT ÖVERVÄGA

Undvik allmänna eller standardiserade granskningsåtgärder där så är möjligt
De mest ändamålsenliga granskningsåtgärderna är de som särskilt hanterar orsakerna till de bedömda riskerna.

Flera påståenden
Välj där så är möjligt granskningsåtgärder som hanterar flera påståenden. Detta minskar behovet av annan detaljgranskning.

Områden med låg risk
Använd den information som har inhämtats från bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter för att minska behovet av substansgranskning i områden med låg risk.

Överväg att granska kontroller
Använd den inhämtade informationen om intern kontroll för att identifiera nyckelkontroller som kan granskas med avseende på funktion. Granskning av kontroller (av vilka vissa kanske bara behöver granskas vart tredje år) kan ofta leda till betydligt mindre arbete än att utföra omfattande detaljgranskningar. Se även del 2, kapitel 17.

Bortse inte från IT-kontroller
Urvalsstorleken för granskning av en automatiserad kontroll kan vara så liten som en post, eftersom en automatiserad kontroll sannolikt fungerar på samma sätt varje gång, vilket gör den representativ för alla andra poster i populationen. Men detta bygger på antagandet att företaget har ändamålsenliga allmänna IT-kontroller i drift.

Granskning med dubbla syften
I de fall granskning av kontroller har planerats på samma transaktionsslag som substansgranskningar, överväg möjligheten att utföra en granskning med dubbla syften. Detta är när en granskning av kontroller utförs samtidigt som en detaljgranskning på samma transaktion. Även om syftet med en granskning av kontroller skiljer sig från syftet med en detaljgranskning, kan båda utföras samtidigt. Exempel: en faktura kan undersökas med syfte att fastställa om den har blivit godkänd (en granskning av kontroll) och om transaktionen har blivit korrekt bokförd i räkenskapsmaterialet (en detaljgranskning).

Beakta utfört arbete i alla delar av ett transaktionsflöde
Dra nytta av arbete som har utförts i andra delar av transaktionsflödet. Exempel: en granskning av kontroller av försäljningens fullständighet ger bevis för fordringars fullständighet.

Besluta om en revisionsstrategi och åtgärder i planeringsfasen
Fastställ där så är möjligt karaktären på och omfattningen av revisionsåtgärder under revisionens planeringsfas, en tidpunkt då teamet kan komma överens om vilken ansats som ska följas. Detta gör att mindre erfarna medarbetare slipper utforma granskningsåtgärder själva eller bara utföra samma åtgärder som förra året.

ATT ÖVERVÄGA

Tänk på att använda analytisk granskning
Analytisk granskning används i alla faser av revisionen.

- I början av revisionen används analytisk granskning som en riskbedömningsåtgärd.
- Under revisionen utförs analytisk granskning för att analysera avvikelser i information och för att bekräfta vissa transaktionsflöden och konton.
- I slutet av revisionen ska analytisk granskning utföras för att fastställa om de finansiella rapporterna överensstämmer med revisorns förståelse av företaget, eller indikera en tidigare oupptäckt risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

16.8 Hantering av risk för oegentligheter

Risken för oegentligheter (inklusive att företagsledningen kan åsidosätta kontroller) kan förekomma i praktiskt taget alla företag och måste hanteras vid utformningen av granskningsplanen. Det första steget är att bedöma den potentiella risken för oegentligheter och därefter att utforma ändamålsenliga övergripande och detaljerade åtgärder.

Obs! Revisorn måste behandla bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som betydande risker. En betydande risk innebär att revisorn måste

- sätta sig in i de kontroller som företaget har skapat för att hantera dessa risker, inklusive kontrollaktiviteter, som är relevanta för riskerna, och
- utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken.

När revisorns sätt att hantera en betydande risk enbart innefattar substansgranskning, ska denna innefatta detaljgranskning.

Vid bedömningen av den potentiella risken och lämpliga åtgärder mot oegentligheter bör revisorn överväga följande:

- De övergripande åtgärder som redan har utformats för att hantera bedömda risker på rapportnivån.
- Särskilda åtgärder som redan har utarbetats för andra bedömda risker på påståendenivån.
- (Möjliga) scenarier gällande oegentligheter som utarbetades under planeringsdiskussionerna.
- Risker för oegentligheter (möjligheter, incitament och bortförklaringar) som har identifierats genom riskbedömningsåtgärder.
- Hur känsliga vissa konton och transaktioner i de finansiella rapporterna är för oegentligheter.
- Eventuella kända fall av faktiska oegentligheter tidigare eller under den aktuella räkenskapsperioden.
- Risker som avser företagsledningens åsidosättande av kontroller.

Följande figur beskriver några möjliga åtgärder för de risker som identifieras ovan.

Figur 16.8-1

Övergripande åtgärder för att hantera oegentligheter	
Övergripande risker på rapportnivån	Överväg behovet av: • Ökad professionell skepsis vid undersökning av viss dokumentation eller styrkande av betydande uttalanden från företagsledningen. • Personer med specialiserad kunskap, t.ex. informationsteknik (IT). • Utarbetande av särskilda granskningsåtgärder för att identifiera om av oegentligheter förekommer. • Ett visst mått av oförutsägbarhet i valet av granskningsåtgärder. Överväg att ändra tidpunkten för vissa granskningsåtgärder, använda andra urvalsmetoder eller att utföra åtgärder utan föregående avisering.

Särskilda åtgärder för att hantera potentiella risker för oegentligheter	
Särskilda risker på påståendenivån	Överväg att: • Ändra karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av granskningsåtgärderna för att hantera risken. Exempel är bland annat: – Inhämta mer tillförlitliga och relevanta revisionsbevis eller ytterligare styrkande information som styrker företagsledningens påståenden. – Utföra en fysisk observation eller inspektion av vissa tillgångar. – Oanmält observera inventeringar. – Utföra ytterligare genomgång av lagerredovisningen för att identifiera ovanliga poster, oväntade belopp och andra poster för uppföljningsåtgärder. • Utföra ytterligare arbete för att utvärdera rimligheten i företagsledningens uppskattningar och bedömningar och de antaganden som de bygger på. • Utöka urvalens storlek eller utföra substansinriktad analytisk granskning på mer detaljerad nivå. • Använda datorstödd revision. Exempel: – Samla in mer bevis om uppgifter på betydande konton eller i elektroniska transaktionsfiler. – Utföra mer omfattande granskning av elektroniska transaktioner och kontofiler. – Göra urval av transaktioner från viktiga elektroniska filer. – Sortera transaktioner med särskilda egenskaper. – Granska en hel population i stället för ett urval. • Begära mer information i externa bekräftelser. Exempel: vid bekräftelse av kundfordringar kan revisorn be om bekräftelser på detaljerna i försäljningsavtalen, däribland datum för överenskommelsen, returrättigheter och leveransvillkor. Överväg emellertid om en begäran om mer information kan fördröja svarstiden väsentligt. • Byta tidpunkten för substansgranskning från en tidpunkt före bokslutsdagen till räkenskapsperiodens slut. Om det emellertid föreligger en risk för avsiktliga felaktigheter eller manipulation räcker det inte med granskningsåtgärder för att utsträcka slutsatserna från ett datum före bokslutsdagen till räkenskapsperiodens slut.

Risker som avser företagsledningens åsidosättande av kontroller	
Riskkälla	**Överväg**
Bokföringsposter	Identifiering, urval och granskning av bokföringsposter och andra justeringar som bygger på följande: • En förståelse av företagets process för finansiell rapportering och utformning/ införande av interna kontroller. • Beaktande av – karaktären på oegentliga bokföringsposter eller andra justeringar, – förekomsten av riskfaktorer i samband med oegentligheter som gäller vissa klasser av bokföringsposter och andra justeringar, – frågor till personer som deltar i bokslutsarbetet om otillbörliga eller ovanliga aktiviteter.
Företagsledningens uppskattningar	Genomgång av uppskattningar som rör särskilda transaktioner och konton för att identifiera eventuella brister i företagsledningens objektivitet. Ytterligare åtgärder kan innefatta följande: • Göra en ny bedömning av uppskattningarna som helhet. • Utföra en genomgång i efterhand av företagsledningens bedömningar och antaganden avseende betydande uppskattningar i redovisningen under föregående period. • Fastställa om den ackumulerade effekten av bristande objektivitet i företagsledningens uppskattningar i redovisningen uppgår till en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna.
Betydande transaktioner	Skaffa en förståelse för de affärsmässiga grunderna för betydande transaktioner som är ovanliga eller som inte tillhör den normala affärsverksamheten. Detta omfattar en bedömning av huruvida: • Företagsledningen verkar mer intresserad av ett visst redovisningssätt än av transaktionens underliggande ekonomi. • Omständigheterna kring sådana transaktioner verkar onödigt komplicerade. • Företagsledningen har diskuterat en sådan transaktions karaktär, och redovisningen av transaktionen, med styrelsen. • Transaktionerna innefattar tidigare oidentifierade närstående eller parter som inte har den substans eller finansiella styrka som krävs för transaktionen utan hjälp av det företag som omfattas av revisionen. • Transaktioner som rör närstående som inte ingår i koncernen, däribland företag för särskilda ändamål, har granskats och godkänts av styrelsen. • Det finns tillräcklig dokumentation.

Risker som avser företagsledningens åsidosättande av kontroller	
Transaktioner med närstående	Skaffa en förståelse för de affärsrelationer som närstående kan ha etablerat direkt eller indirekt med företaget genom: • Förfrågningar hos och diskussion med företagsledningen och styrelsen. • Förfrågningar hos den närstående. • Inspektion av betydande kontrakt med den närstående. • Lämplig bakgrundsundersökning, t.ex. via Internet eller särskilda externa databaser med företagsinformation. Med utgångspunkt från resultaten enligt ovan: • Identifiera och bedöm riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer. • Behandla identifierade betydande närståendetransaktioner utanför företagets normala affärsverksamhet som en källa till betydande risker. • Fastställ omfattningen av substansgranskning som är lämplig för de identifierade riskerna.
Intäktsredovisning	Utför substansinriktad analytisk granskning. Datorstödd revision kan vara till hjälp när det gäller att identifiera ovanliga eller oväntade intäktsförhållanden eller transaktioner.
	Bekräfta relevanta kontraktsvillkor med kunder (acceptanskriterier, leverans- och betalningsvillkor) och frånvaron av sidoavtal (t.ex. erbjudande till en kund om returrätt av varor omedelbart efter räkenskapsperiodens slut).

16.9 Risk för felaktigheter i klassificering och upplysning

Vissa bedömda risker kan uppstå avseende klassificering och upplysningar i de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Särskilda åtgärder kan därför behöva utformas för att på lämpligt sätt hantera dessa risker.

Dessa granskningsåtgärder täcker huruvida:

- De individuella finansiella rapporterna presenteras på ett sätt som avspeglar den korrekta klassificeringen och beskrivningen av finansiell information.
- Presentationen av finansiella rapporter innefattar tillräckliga upplysningar om väsentliga frågor och osäkerhetsfaktorer. Detta innefattar formen, uppställningen och innehållet i de finansiella rapporterna med tillhörande noter (inklusive använd terminologi), hur preciserad informationen är, klassificeringen av poster i rapporterna samt vad presenterade belopp grundas på.
- Företagsledningen har upplyst om särskilda förhållanden mot bakgrund av de omständigheter och fakta som revisorn känner till vid tidpunkten för undertecknandet av revisorns rapport.

16.10 Fastställande av om granskningsplanen är fullständig

Innan slutsatsen att revisionen är helt genomförd dras, överväger revisorn om följande faktorer har hanterats på ett lämpligt sätt.

Figur 16.10-1

Typ av åtgärd	Beskrivning
Har alla väsentliga områden i de finansiella rapporterna tagits upp?	Substansgranskning måste utformas och utföras för alla väsentliga transaktionsklasser, konton och upplysningar. Detta gäller oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.
Finns det behov av externa bekräftelser?	Överväg om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras som substansgranskning. Exempel på bekräftelser är: • Banktillgodohavanden. • Fordringar. • Lager och investeringar som innehas av externa parter. • Belopp som ska betalas till långivare. • Avtalsvillkor. • Kontrakt. • Transaktioner mellan företaget och andra parter. Externa bekräftelser kan också användas för att hantera frånvaron av vissa villkor. Det finns t.ex. inga ”sidoavtal för försäljning” som kan påverka redovisningen av intäkter.
Kan bevis som har inhämtats under föregående perioder användas?	Om beviset inte hanterar en betydande risk och vissa andra kriterier är uppfyllda (t.ex. ingen förändring i kontroller och inget betydande manuellt inslag i kontrollers funktion), kan granskningen av kontrollers funktion bara behöva utföras var tredje revision (se del 1, kapitel 10.5 för mer information).
Finns det ett behov av en specialist i revisionsarbetet?	Behövs sakkunskap inom ett annat område än redovisning och revision för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis?
Har bokslutsprocessen hanterats?	Följande substansgranskning är nödvändig när det gäller bokslutsprocessen: • Stämma av finansiella rapporter mot underliggande bokföring. • Undersöka väsentliga bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts under arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna.
Har betydande risker hanterats?	För varje risk som bedöms som betydande måste revisorn utforma och utföra substansgranskning (möjligen kompletterad med granskning av kontroller). Substansinriktad analytisk granskning kan inte användas ensam och ska kompletteras med detaljgranskning. Om revisorn förlitar sig på interna kontroller avseende en betydande risk, måste revisorn granska dessa kontroller under den aktuella perioden.

Typ av åtgärd	Beskrivning
Har bevis som inhämtas från granskning före bokslutsdagen uppdaterats?	Uppdatera utförd substansgranskning genom att täcka in den återstående räkenskapsperioden. Detta kan innefatta: • Substansgranskning i kombination med granskning av kontroller för den mellanliggande perioden. • Ytterligare substansgranskning så att revisorn får en rimlig grund för att utsträcka revisionsslutsatserna från tidpunkten före bokslutsdagen till räkenskapsperiodens slut.
Har potentiella risker för oegentligheter hanterats?	Exempel: ökad professionell skepsis, ett visst mått av oförutsägbarhet i utformningen av granskningsåtgärder osv. (Se del 2, kapitel 16.8.)

16.11 Dokumentation av övergripande åtgärder och detaljerad granskningsplan

De övergripande åtgärderna kan dokumenteras som ett fristående dokument eller, vilket är vanligare, som del av en övergripande revisionsstrategi.

Den detaljerade planen dokumenteras ofta i form av ett granskningsprogram som beskriver karaktären på och omfattningen av åtgärderna och vilka påståenden som hanteras. Utrymme kan sedan lämnas för att notera information om vem som har utfört varje steg, och vad man kom fram till.

ATT ÖVERVÄGA

Tidpunkt
Överväg om vissa av de planerade fortsatta granskningsåtgärderna kan utföras samtidigt som riskbedömningsåtgärderna.

Ändringar i planen
Om planerade åtgärder behöver ändras på grund av revisionsbevis eller annan information som har inhämtats, uppdatera den övergripande strategin och granskningsplanen och uppge orsaken till förändringen.

Genomgång av utfört arbete
Kontrollera att granskningsåtgärder och tillhörande arbetspapper undertecknas och dateras av den som ansvarar för upprättandet och av granskaren innan revisionen avslutas.

16.12 Information om granskningsplanen

Den övergripande revisionsstrategin, de övergripande åtgärderna och granskningsplanen är helt och hållet revisorns ansvar. Emellertid är det ofta bra att diskutera vissa delar av den detaljerade granskningsplanen (t.ex. tidpunkter) med företagsledningen. Sådana diskussioner leder ofta till smärre ändringar i planen för att samordna tidpunkter och underlätta utförandet av vissa åtgärder.

Den exakta karaktären på, tidpunkten för och inriktningen och omfattningen av planerade åtgärder ska inte diskuteras i detalj med företagsledningen eller ändras eller minskas för att anpassas till en begäran från företagsledningen. Sådana förfrågningar kan försämra revisionen, göra granskningsåtgärderna alltför förutsägbara samt kan utgöra en begränsning i revisionens inriktning och omfattning.

ISA 260 innehåller ett antal frågor som revisorn måste diskutera med styrelsen. (För en lista över sådana frågor, se del 2, kapitel 5.3.) Dessa krav är utformade för att säkerställa en effektiv tvåvägskommunikation mellan eller bland revisorer, företagsledning och styrelse.

ATT ÖVERVÄGA

Revisorer bör överväga att ha periodiskt återkommande, regelbundna statusmöten med företagsledningen för att informera dem om eventuella preliminära iakttagelser, begära eventuell ytterligare dokumentation, begära eventuell nödvändig hjälp och/eller diskutera andra frågor.

Eventuella betydande ändringar i granskningsplanen bör också meddelas företagsledningen och styrelsen.

16.13 Fallstudier – Granskningsplan som hanterar risker

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Följande exempel från fallstudien beskriver de överväganden och möjliga granskningsåtgärder som kan användas vid utarbetandet av en detaljerad granskningsplan för kundfordringar. Eftersom syftet med granskningsplanen är att minska risken för väsentliga felaktigheter till en godtagbart låg nivå, är det viktigt att gå igenom de risker som har identifierats i riskbedömningsfasen för cykeln intäkter/fordringar/mottagna betalningar.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Enligt riskbedömningen i del 2, kapitel 14.6 – Avslutning av revisionens riskbedömningsfas, var de bedömda riskerna:

Bedömd risk på rapportnivån (hög, måttlig eller låg)	*Låg*			
Påståenden (fullständighet, existens, riktighet och värdering)	**F**	**E**	**R**	**V**
Bedömd risk på påståendenivå (hög, måttlig eller låg)	**L**	**M**	**L**	**M**
Ändringar i bedömda risker från föregående period. *Inga*				

Frågor att överväga vid utarbetande av granskningsplanen för kundfordringar:

Överväganden vid planeringen	Åtgärd
1. Finns det påståenden som inte kan hanteras med enbart substansgranskning?	*Försäljningens fullständighet hanteras genom en kombination av granskningar av kontroller och analytiska åtgärder. Tänk på till nästa år – om Internetförsäljningen fortsätter att växa kan det behövas ytterligare granskning av kontroller på grund av att man inte har underlag på papper.*
2. Förväntas intern kontroll av de transaktionsflöden/-processer som rör kundfordringarna vara tillförlitliga? Om så är fallet, kan kontrollerna granskas för att minska behovet/omfattningen av andra substansgranskningar?	*Granskning av kontroller skulle kunna användas för att minska graden av riskminskning som krävs av andra substansgranskningar (bekräftelser) för kundfordringar. Men vi är inte helt säkra på tillförlitligheten på kontrollens funktion, så endast substansgranskning kommer att användas.*
3. Finns det substansinriktade analytiska åtgärder som skulle minska behovet/omfattningen av andra granskningsåtgärder?	*Nej.*
4. Finns det ett behov av att innefatta ett visst mått av oförutsägbarhet för fortsatta granskningsåtgärder (t.ex. för att hantera oegentligheter, risk osv.)?	*Vissa utökade granskningsåtgärder utförs för att hantera identifierade risker för företagsledningens åsidosättande av kontroller.*
5. Finns det betydande risker som kräver särskild uppmärksamhet?	*Det finns möjliga risker för oegentligheter (del 2, kapitel 9) i samband med intäktsredovisningen. Dessa kommer att hanteras med lämpligt utformad substansgranskning i form av detaljgranskning.* *Värdering av kundfordringar är en särskild risk som kräver särskild uppmärksamhet. Ytterligare analys och genomgång av efterföljande betalningar kommer att göras.* *Vi måste under hela revisionen vara uppmärksamma på närståendetransaktioner som man inte upplyst om och som ligger utanför företagets normala verksamhet.*

Baserat på revisorns professionella omdöme krävs en lämplig blandning av åtgärder för att minska risken för väsentliga felaktigheter till en godtagbart låg nivå för relevanta påståenden (tillämpliga på totala kundfordringar). Följande är ett exempel på hantering av den bedömda risknivån för kundfordringar.

Sammanfattning av föreslagna granskningsåtgärder *(Kryssa i rutorna under FERV)*	**F**	**E**	**R**	**V**
A. Substansgranskning – detaljgranskning – alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar	*X*	*X*	*X*	*X*
B. Substansgranskning – detaljgranskning – anpassad efter särksilda risker *(urval, oegentlighet, betydande risker osv.)*				*X*
C. Substansinriktade analytiska åtgärder (totala bevis osv.)		*X*		
D. Granskning av kontroller (funktion)	*X*			
Mot bakgrund av revisorns professionella omdöme, är de åtgärder som beskrivs ovan tillräckliga för att hantera den bedömda risken? (Ja/Nej) Om nej, förklara nedan.	*Ja*	*Ja*	*Ja*	*Ja*
Kommentarer:				

Ett exempel på granskningsprogram som hanterar de identifierade riskerna beskrivs i noterna till fallstudien, del 2, kapitel 17.7.

Fallstudie B – Kumar & Co.

Enligt riskbedömningen i del 2, kapitel 14.6 – Avslutning av revisionens riskbedömningsfas, var de bedömda riskerna:

Bedömd risk på rapportnivå (hög, måttlig eller låg)	*Måttlig*			
Påståenden (fullständighet, existens, riktighet och värdering)	**F**	**E**	**R**	**V**
Bedömd risk på påståendenivå (hög, måttlig eller låg)	**L**	**M**	**M**	**M**
Ändringar i bedömda risker från föregående period. *Inga* *Ökade risker med avseende på närståendetransaktioner och möjliga oegentligheter på grund av Rajs frånvaro.*				

Frågor att överväga vid utarbetande av granskningsplanen för kundfordringar:

Överväganden vid planeringen	Åtgärd
1. Finns det påståenden som inte kan hanteras med enbart substansgranskning?	*Nej.*
2. Förväntas intern kontroll av de transaktionsflöden/-processer som rör kundfordringarna vara tillförlitliga? Om så är fallet, kan kontrollerna granskas för att minska behovet/omfattningen av andra substansgranskningar?	*På grund av företagets ringa storlek finns det begränsade kontroller. Vi skaffade en förståelse av interna kontroller, men vi kommer inte att granska kontroller eller sätta någon tillit till dem.*
3. Finns det substansinriktade analytiska åtgärder som skulle minska behovet/omfattningen av andra granskningsåtgärder?	*Försäljningens fullständighet hanteras genom en kombination av substansinriktad analytisk granskning och detaljgranskning.*
4. Finns det ett behov av att innefatta ett visst mått av oförutsägbarhet för fortsatta granskningsåtgärder (t.ex. att hantera oegentligheter, risk osv.)?	*Bedöms inte som nödvändigt, eftersom de totala fordringarna vid årsslutet i huvudsak rör Dephta.*
5. Finns det betydande risker som kräver särskild uppmärksamhet?	*Möjlighet till inkonsekvent intäktsredovisning eller oegentligheter hanteras genom lämpligt utformad substansgranskning i form av detaljgranskning.* *Vi måste vara uppmärksamma på närståendetransaktioner som man inte har upplyst om och som ligger utanför företagets normala verksamhet, under hela revisionen.*

Följande är ett exempel på hantering av den bedömda risknivån för kundfordringar.

Sammanfattning av föreslagna granskningsåtgärder *(Kryssa i rutorna under FERV)*	**F**	**E**	**R**	**V**
A. Substansgranskning – detaljgranskning – alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar	*X*	*X*	*X*	*X*
B. Substansgranskning – detaljgranskning – anpassad efter särskilda risker *(urval, oegentlighet, betydande risker osv.)*	*X*	*X*	*X*	
C. Substansinriktade analytiska åtgärder (totala bevis osv.)		*X*		
D. Granskning av kontroller *(funktion)*				
Mot bakgrund av professionellt omdöme, är de åtgärder som beskrivs ovan tillräckliga för att hantera den bedömda risken? (Ja/Nej) Om nej, förklara nedan.	*Ja*	*Ja*	*Ja*	*Ja*

Kommentarer: *Inga*				

Ett exempel på granskningsprogram som hanterar de identifierade riskerna beskrivs i noterna till fallstudien, del 2, kapitel 17.7.

17. Fastställa granskningens omfattning

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Vägledning för att fastställa omfattningen av den granskning som krävs för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.	330, 500, 530

Figur 17.0-1

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
330.12	Om revisorn inhämtar revisionsbevis om kontrollernas funktion fram till en tidpunkt före bokslutsdagen ska revisorn (a) inhämta revisionsbevis om betydelsefulla ändringar i dessa kontroller efter denna delperiod, och (b) bestämma vilka ytterligare revisionsbevis som ska inhämtas för den återstående räkenskapsperioden. (Se punkt A33–A34.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
330.13	När revisorn avgör om det är ändamålsenligt att förlita sig på revisionsbevis för kontrollers funktion som har inhämtats under tidigare revisioner och, i så fall, inom vilken tid en kontroll måste granskas igen, ska han eller hon beakta (a) effektiviteten hos andra delar av den interna kontrollen, däribland kontrollmiljön, företagets övervakning av kontroller och företagets riskbedömningsprocess, (b) de risker som uppstår till följd av kontrollens egenskaper, däribland om den är manuell eller automatiserad, (c) effektiviteten hos allmänna IT-kontroller, (d) kontrollens ändamålsenlighet och hur företaget tillämpar kontrollen, däribland karaktären på och omfattningen av de avvikelser i tillämpningen av kontrollen som har noterats i tidigare revisioner och om det har skett några personalförändringar som markant påverkar tillämpningen av kontrollen, (e) om det faktum att en kontroll inte har ändrats utgör en risk på grund av ändrade omständigheter, och (f) risken för väsentliga felaktigheter och i vilken grad revisorn förlitar sig på kontrollen. (Se punkt A35.)
330.14	Om revisorn planerar att använda revisionsbevis från en tidigare revision när det gäller särskilda kontrollers funktion, ska revisorn säkerställa att bevisen fortfarande är relevanta genom att inhämta revisionsbevis som visar om det har skett några betydelsefulla ändringar i dessa kontroller sedan den tidigare revisionen. Revisorn ska inhämta dessa bevis genom frågor i kombination med observation eller inspektion för att bekräfta förståelsen av de särskilda kontrollerna, och (a) om det har skett ändringar som påverkar frågan om huruvida revisionsbevisen från den tidigare revisionen har fortsatt relevans, ska revisorn granska kontrollerna under den pågående revisionen, (b) om inga ändringar har skett, ska revisorn granska kontrollerna minst vid var tredje revision och granska några kontroller vid varje revision för att undvika risken för att revisorn granskar alla kontroller som han eller hon avser att förlita sig på under en och samma räkenskapsperiod, medan inga kontroller alls granskas under de två följande revisionerna. (Se punkt A37–A39.)
530.5	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Revisionsmässigt urval (urval) – tillämpningen av granskningsåtgärder på mindre än 100 procent av posterna i en population av relevans för revisionen, på ett sådant sätt att varje urvalsenhet har möjlighet att bli vald för att ge revisorn en rimlig grund för slutsatser om hela populationen. (b) Population – hela mängden data från vilken ett urval görs och om vilken revisorn vill dra slutsatser. (c) Urvalsrisk – risken för att de slutsatser revisorn drar grundat på ett urval kan skilja sig från de slutsatser som skulle dras om hela populationen blev föremål för samma granskningsåtgärd. Urvalsrisk kan leda till två typer av felaktiga slutsatser: (i) I fråga om granskning av kontroller, att kontrollerna är mer effektiva än vad de faktiskt är, eller i fråga om detaljgranskning, att populationen inte innehåller någon väsentlig felaktighet när den faktiskt gör det. Revisorn berörs främst av denna typ av felaktig slutsats, eftersom den påverkar revisionens kvalitet och innebär högre sannolikhet för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisors rapport. (ii) I fråga om granskning av kontroller, att kontrollerna är mindre effektiva än vad de faktiskt är, eller i fråga om detaljgranskning, att populationen innehåller en väsentlig felaktighet när den faktiskt inte gör det. Denna typ av felaktig slutsats påverkar revisionens effektivitet, eftersom den vanligtvis skulle medföra ytterligare arbete för att fastställa att de första slutsatserna inte var riktiga.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
530.5 (*fortsättning*)	(d) Annan risk än urvalsrisk – risken för att revisorn drar en felaktig slutsats av skäl som inte avser urvalsrisk. (Se punkt A1.) (e) Post som särbehandlas – en felaktighet eller avvikelse som bevisligen inte är representativ för felaktigheter eller avvikelser i en population. (f) Urvalsenhet – de enskilda enheter som utgör en population. (Se punkt A2.) (g) Statistiskt urval – en urvalsansats med följande egenskaper: (i) Slumpmässigt val av posterna i urvalet. (ii) Användning av sannolikhetsteori för utvärdering av resultat från urvalet, däribland mätning av urvalsrisk. En urvalsansats som inte har egenskaperna (i) och (ii) betraktas som ett icke-statistiskt urval. (h) Stratifiering – processen att dela upp en population i delpopulationer, som var för sig utgör en samling urvalsenheter med likartade egenskaper (ofta monetärt värde). (i) Acceptabel felaktighet – ett belopp fastställt av revisorn som sedan söker uppnå en lämplig grad av säkerhet att de faktiska felaktigheterna i populationen inte överstiger det fastställda beloppet. (Se punkt A3.) (j) Acceptabel avvikelsefrekvens – en andel avvikelser från föreskrivna åtgärder avseende interna kontrollåtgärder som anges av revisorn, som sedan söker uppnå en lämplig grad av säkerhet att den faktiska andelen avvikelser i populationen inte överstiger den angivna andelen avvikelser.

17.1 Översikt

Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan inhämtas genom att välja och granska följande.

Figur 17.1-1

Urval och granskning	
Alla poster (fullständig granskning)	Detta är lämpligt när • populationen utgörs av ett litet antal poster med höga värden, • det finns en betydande risk och andra metoder inte ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, och • datorstödd revisionsteknik kan användas i en större population för elektronisk granskning av en repetitiv beräkning eller annan process.
Särskilda poster	Detta är lämpligt vid • beloppsmässigt stora poster eller viktiga poster som enskilt skulle kunna leda till väsentliga felaktigheter, • alla poster över ett visst belopp, • ovanliga eller känsliga poster eller upplysningar i de finansiella rapporterna, • eventuella poster som lätt kan vara mottagliga för att felaktigheter uppstår, • poster som ger information om förhållanden som t.ex. karaktären på företaget, karaktären på transaktioner och intern kontroll, samt • poster för att granska vissa kontrollaktiviteters funktion.

Urval och granskning	
Representativt urval av poster i populationen	Detta är ändamålsenligt för slutsatser om en hel datamängd (population) genom val och granskning av ett representativt urval av poster inom populationen. Genom att använda urval kan revisorn inhämta och utvärdera revisionsbevis angående särskilda attribut. Urvalsstorleken kan fastställas antingen med statistiska eller icke-statistiska metoder.

Vilken metod som ska användas beror på omständigheterna. Valet av en av metoderna eller en kombination av dem blir olika i olika fall.

Det finns många fördelar med att välja urval som det mest effektiva sättet att uppnå nödvändig riskminskning för ett påstående, vilket framgår av nedanstående figur.

Figur 17.1-2

	Fördelar
Representativa urval	Det går att dra giltiga slutsatser. Revisorns mål är att uppnå en rimlig riskminskning och inte absolut säkerhet.
	Resultaten kan kombineras med resultaten från andra granskningsåtgärder.
	Bevis som inhämtas från en källa kan styrkas av bevis som inhämtas från en annan källa för att ge en större riskminskning.
	En granskning av alla data ger inte absolut säkerhet. Man kan t.ex. aldrig upptäcka transaktioner som inte är bokförda.
	Kostnadsbesparingar. Det är inte ekonomiskt hållbart att granska varenda post i räkenskapsmaterialet och allt bevisunderlag.

I del 1, kapitel 10, beskrivs karaktären på och användningen av fortsatta granskningsåtgärder. Det här kapitlet fokuserar på omfattningen av granskningen och användningen av urvalsmetoder.

Urvalsmetoder

Det är inte nödvändigt att välja urval som en granskningsåtgärd, men när det används måste alla urvalsenheter i en population (som t.ex. försäljningstransaktioner eller kundfordringskonton) kunna bli valda. Detta krävs för att revisorn ska kunna dra rimliga slutsatser om populationen i sin helhet.

Vid urval där mindre än 100 procent av populationen används, finns alltid risken att en felaktighet inte identifieras och att den överstiger den acceptabla felaktighets- eller avvikelsefrekvensen. Detta kallas för urvalsrisk. Urvalsrisken kan minskas genom att öka urvalets storlek, medan annan risk än urvalsrisk kan minskas genom att revisionsuppdraget planeras, övervakas och gås igenom på lämpligt sätt.

Det finns två slags urvalsmetoder som vanligen används vid revisioner enligt nedan.

Figur 17.1-3

	Egenskaper
Statistiskt urval	Urvalet görs slumpmässigt. Det innebär att varje post i populationen har en känd (statistiskt riktig) chans att bli vald.
	Resultaten kan skattas matematiskt. Sannolikhetsteorin kan användas för utvärdering av resultatet av urvalet, inklusive mätningen av urvalsrisk.
Icke-statistiska eller subjektiva urval	En urvalsmetod som inte har de kännetecken som beskrivs enligt ovan för statistiskt urval.

När revisorn bestämmer urvalets storlek ska han eller hon även fastställa den acceptabla avvikelsefrekvensen (undantag) som är godtagbar.

- **Substansgranskning**
  Arbetsväsentlighet (övergripande eller för en särskild post) fastställs i förhållande till övergripande väsentlighet (övergripande eller för en särskild post). Den acceptabla avvikelsen fastställs i förhållande till arbetsväsentlighet (antingen övergripande eller för den särskilda posten, allt efter omständigheterna). Ju högre angiven acceptabel avvikelse, desto mindre blir urvalsstorleken. Ju lägre angiven acceptabel avvikelse, desto större blir urvalsstorleken. Tänk på att den acceptabla avvikelsen ofta är samma som arbetsväsentlighet.
- **Granskning av kontroller**
  Vid granskning av kontroller blir den acceptabla avvikelsefrekvensen troligen väldigt liten, och tillåter ofta ingen eller högst en avvikelse. Granskning av kontroller ger bevis för om kontrollerna fungerar eller inte. Följaktligen används granskning av detta slag endast i fall där kontrollen väntas fungera tillförlitligt.

17.2 Användning av urval

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
530.6	Vid utformningen av ett revisionsmässigt urval ska revisorn överväga granskningsåtgärdens syfte och egenskaperna hos den population från vilken urvalet kommer att göras. (Se punkt A4–A9.)
530.7	Revisorn ska fastställa en urvalsstorlek som är tillräckligt stor för att minska urvalsrisken till en godtagbart låg nivå. (Se punkt A10–A11.)
530.8	Revisorn ska välja poster för urvalet på ett sådant sätt att varje urvalsenhet i populationen kan komma att bli vald. (Se punkt A12–A13.)
530.9	Revisorn ska utföra granskningsåtgärder som är lämpliga för sitt syfte på varje vald post.
530.10	Om granskningsåtgärden inte är tillämplig på den valda posten, ska revisorn utföra åtgärden på en annan post som ersättning. (Se punkt A14.)
530.11	Om revisorn inte kan använda de tänkta granskningsåtgärderna eller lämpliga alternativa åtgärder på en vald post, ska revisorn behandla denna post som en avvikelse från den föreskrivna kontrollen, när det gäller granskning av kontroller, eller en felaktighet, när det gäller detaljgranskning. (Se punkt A15–A16.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
530.12	Revisorn ska undersöka karaktären på och orsaken till identifierade avvikelser eller felaktigheter och utvärdera deras möjliga inverkan på granskningsåtgärdens syfte och andra områden av revisionen. (Se punkt A17.)
530.13	I de ytterst sällsynta fall när revisorn anser att en felaktighet eller avvikelse som har upptäckts i ett urval ska särbehandlas, ska revisorn uppnå en hög grad av säkerhet om att en sådan felaktighet eller avvikelse inte är representativ för populationen. Revisorn ska uppnå denna grad av säkerhet genom att utföra ytterligare granskningsåtgärder, i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att felaktigheten eller avvikelsen inte påverkar resten av populationen.
530.14	När det gäller detaljgranskning ska revisorn, med felaktigheter som har upptäckts i urvalet som grund, skatta felaktighet i hela populationen. (Se punkt A18–A20.)
530.15	Revisorn ska utvärdera (a) resultaten från urvalet, och (se punkt A21–A22) (b) om användningen av revisionsmässigt urval har gett en rimlig grund för slutsatser om den granskade populationen. (Se punkt A23.)

Skapa en grund

När statistiskt eller icke-statistiskt urval övervägs bör följande frågor behandlas och dokumenteras.

Figur 17.2-1

Faktorer att beakta	Kommentarer
Granskningens syfte?	Utgångspunkten för granskningens utformning är att fastställa syftet med granskningen och vilka påståenden som kommer att behandlas.
Primär beviskälla?	Vilken är den primära beviskällan för varje påstående som ska behandlas, och vilken är den sekundära? Denna uppdelning kommer att bidra till att revisionsarbetet inriktas på rätt område.
Tidigare erfarenhet?	Hur var den tidigare erfarenheten (om någon finns) av liknande granskningar under föregående perioder? Reflektera över granskningens ändamålsenlighet, samt förekomst och åtgärdande av eventuella avvikelser (fel) som upptäcktes i urvalen.
Vilken population?	Säkerställ att den population som ska granskas är lämplig vad gäller att uppnå syftena med granskningen. Urvalsmetoden identifierar eller granskar inte poster som inte redan ingår i populationen. Exempel: ett urval av fordringskonton kan användas för att granska fordringarnas existens, men en sådan population är inte lämplig när det gäller att granska fordringarnas fullständighet. Ta även hänsyn till populationens storlek. I vissa fall kan en statistisk slutsats inte dras om den population som ska granskas är för liten för ett urval.
Vilken urvalsenhet bör användas?	Överväg syftet med granskningen och det påstående som hanteras. Detta beslut kommer att bestämma vilka poster som väljs för granskning. Exempel på detta är försäljningsfakturor, försäljningsorder och kundkonton.

Faktorer att beakta	Kommentarer
Statistiska eller icke-statistiska urval?	Statistiska slutsatser kan dras vid statistiska urval. Slutsatser som grundar sig på professionell bedömning kan dras vid subjektiva icke-statistiska urval. Icke-statistiska urval används ofta i kombination med andra granskningsåtgärder som hanterar samma påstående.
Definition av en avvikelse	Om medarbetare inte korrekt kan definiera en avvikelse kan det leda till att de slösar tid på att granska mindre undantag som kanske inte utgör en avvikelse. Det bör dessutom fastställas hur uppdragsteamet ska följa upp skälen till och följdverkningarna av de upptäckta avvikelserna.
Eventuella beloppsmässigt stora poster som bör uteslutas?	Om populationen innehåller större transaktioner eller konton som kan utvärderas separat, kan detta leda till mindre urvalsstorlekar från de kvarvarande posterna i populationen. I vissa fall kan de bevis som inhämtas från en granskning av större transaktioner eller saldon vara tillräckliga för att eliminera urvalsbehovet helt och hållet.
Användning av datorstödd revisionsteknik	Kan datorstödd revision ge bättre eller mer effektiva resultat? I många fall kan 100 procent av populationen granskas genom datorstödd revision, till skillnad från endast ett urval, och skräddarsydda rapporter kan skapas för att identifiera ovanliga poster som bör följas upp.
Är stratifiering möjlig?	Överväg om populationen kan stratifieras genom att den delas upp i separata delpopulationer som innehåller identifikationsfaktorer. Exempel: om en population innehåller ett antal transaktioner till stora belopp, skulle populationen (vid en detaljgranskning) kunna stratifieras utifrån belopp. Därigenom kan revisionsarbetet inriktas på större posterna, eftersom dessa kan ge upphov till större felaktigheter i form av övervärdering. En population kan även stratifieras utifrån en viss identifikationsfaktor som tyder på en högre risk för felaktigheter. Vid granskning av om avsättningen för osäkra fordringar är tillräcklig (värdering av kundfordringar) kan kundfordringskonton stratifieras utifrån ålder. I de fall delpopulationer granskas separat, skattas felaktigheterna separat för varje stratum. Skattade felaktigheter för varje stratum kan sedan slås samman för att överväga den möjliga effekten av felaktigheter på hela kontot eller transaktionsslaget.
Vilken precision krävs?	Ofta används arbetsväsentlighet som grund för acceptabla felaktigheter. Detta motsvarar även precisionen i statistiska granskningar. Arbetsväsentlighet bestäms till ett belopp som ger en marginal för eventuella oupptäckta och oväsentliga felaktigheter som tillsammans skulle uppgå till ett väsentligt belopp.

Faktorer att beakta	Kommentarer
Vilken konfidensgrad krävs?	Konfidens avser graden av godtagbar risk (upptäcktsrisk) att granskningen inte kommer att ge riktiga resultat. Krävs en högre konfidensgrad (vilket leder till ett större urval) eller en lägre konfidensgrad (som leder till ett mindre urval)? Den konfidensgrad som krävs vid en viss granskning beror på olika faktorer som t.ex. • revisionsbevis som har inhämtats från andra källor, t.ex. analytisk granskning, annan substansgranskning och granskning av relevanta kontrollers funktion, och • vikten av påståendet eller posten jämfört med övergripande väsentlighet. En konfidensgrad på 95 procent tyder t.ex. på att om en viss granskning utförs 100 gånger (genom slumpvis val av representativa transaktioner), blir resultaten riktiga (inom felmarginalen) 95 gånger av 100. Risken finns att 5 granskningar av 100 ger felaktiga resultat.

När ett statistiskt urval planeras bör även den acceptabla felaktighets- eller avvikelsefrekvensen behandlas.

Figur 17.2-2

Faktorer att överväga	Kommentarer
Vad är den acceptabla felaktighets- eller avvikelsefrekvensen?	**Acceptabel felaktighet** används vid urval till detaljgranskning för att hantera risken att enskilt oväsentliga felaktigheter sammantaget kan leda till väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna och ge en marginal för möjliga oupptäckta felaktigheter. Acceptabel felaktighet är tillämpningen av arbetsväsentlighet på en viss urvalsåtgärd. Den acceptabla felaktigheten kan vara samma belopp som eller understiga arbetsväsentlighet.
	Acceptabel avvikelse används vid granskning av kontroller där revisorn anger en avvikelsefrekvens från föreskrivna interna kontrollåtgärder för att uppnå en lämplig grad av säkerhet. Revisorn försöker uppnå en önskad grad av säkerhet att den acceptabla avvikelsen inte överskrids av den faktiska avvikelsefrekvensen i populationen.

17.3 Substansgranskningens omfattning (använda statistiskt urval)

Ju större risk för väsentliga felaktigheter, desto större omfattning behöver substansgranskningen ha.

Man kan minska omfattningen genom att granska den interna kontrollens funktion. Men om resultaten är otillfredsställande kan omfattningen behöva öka.

Fastställa urvalets storlek – Valutaenheter som urvalsenheter

Den vanligaste urvalsmetoden vid detaljgranskning är valutaenheter som urvalsenheter. Med denna metod står sannolikheten för att en post (t.ex. ett kundfordringskonto) väljs för granskning i direkt proportion till postens monetära värde. Därmed är det tre gånger så sannolikt att ett kundfordringskonto på 6 000 € väljs än ett på 2 000 €. Enligt denna metod är det inte lämpligt att välja fysiska enheter som var femtionde faktura eller transaktion.

Revisorer använder visserligen oftast valutaenheter som urvalsenheter, men det finns ett antal andra urvalsmetoder som kan vara mer passande i vissa omständigheter. Denna guide innehåller dock inte någon beskrivning av dessa alternativa urvalsmetoder.

Val av konfidensfaktorer

Vid utformningen av en substansgranskning kan revisorn ha fördel av att använda tre olika riskminskningsnivåer, t.ex. hög, måttlig eller låg. Skillnaden mellan de olika nivåerna kan grunda sig på den konfidensfaktor som används för urvalet. Ju högre konfidensfaktor, desto större urvalsstorlek och riskminskningsnivå uppnås. Detta framgår i nedanstående figur, som visar typiska konfidensnivåer för att uppnå hög, måttlig eller låg riskminskning.

Figur 17.3-1

Nödvändig riskminskning	Konfidensgrad	Konfidensfaktor
Hög	95 %	3,0
Måttlig	80–90 %	1,6–2,3
Låg	65–75 %	1,1–1,4

En ändamålsenlig uppsättning granskningsåtgärder för att hantera bedömda risker och särskilda påståenden kan vara en blandning av granskning av kontroller och substansgranskning.

Tabellen nedan innehåller en ofullständig lista över konfidensfaktorer för olika konfidensgrader. Exempel: om det krävs en konfidensgrad på 90 procent används konfidensfaktorn 2,3.

Figur 17.3-2

Konfidensgrad	Konfidensfaktor
50 %	0,7
55 %	0,8
60 %	0,9
65 %	1,1
70 %	1,2
75 %	1,4
80 %	1,6
85 %	1,9
90 %	2,3
95 %	3,0
98 %	3,7
99 %	4,6

Urval

Figur 17.3-3

Valutaenhet	Beskrivning
Metod	Ta bort poster på stora belopp och viktiga poster ur populationen.
	Beräkna urvalsintervallet.
	Välj en slumpmässig utgångspunkt för att välja den första posten. Den slumpmässiga utgångspunkten kan vara mellan 1 € och urvalsintervallet. Därefter görs varje val utifrån det föregående valets värde plus ett urvalsintervall.

Obs! Metoden måste dokumenteras korrekt, vilket innefattar hur den slumpmässiga utgångspunkten väljs (genom slumptalsgenerator eller professionell bedömning).

Steg 1 – Beräkna urvalsintervallet

Formeln lyder som följer:

Urvalsintervall = arbetsväsentlighet (acceptabel felaktighet) ÷ konfidensfaktor

Om urvalsintervallet är 17 391 € kan det första kontot som väljs, väljas slumpmässigt som € nr 10 000. Det andra valda kontot skulle vara det konto som innehåller det sammanlagda beloppet på 27 391 € (utgångspunkt + urvalsintervall = 10 000 € + 17 391 €). Det tredje valda kontot skulle vara det konto som innehåller det sammanlagda beloppet på 44 782 € (27 391 € + 17 391 €). Denna process fortsätter tills hela populationen har använts.

Steg 2 – Beräkna urvalsstorleken

Urvalets storlek när valutaenheter används som urvalsenheter fastställs vanligtvis genom nedanstående formel:

Urvalets storlek = population som ska granskas ÷ urvalsintervall

I populationen som ska granskas ska inte de eventuella särskilda poster som har tagits bort för separat utvärdering ingå.

Steg 3 – Gör urvalet

Ta bort eventuella poster på stora belopp eller viktiga poster ur populationen (för separat utvärdering) och beräkna urvalsintervallet (se steg 1 ovan). Välj sedan en slumpmässig utgångspunkt för valet av den första posten. Den slumpmässiga utgångspunkten kan ligga mellan 1 € och urvalsintervallet. Därefter görs varje val utifrån värdet på det föregående valet plus ett urvalsintervall.

Följande tre exempel illustrerar processen.

Exempel 1 – Urval av kundfordringskonton

Figur 17.3-4

Fråga	Åtgärd
Granskningens syfte	Att säkerställa kundfordringars existens genom att göra ett urval av kundfordringar och skicka ut bekräftelsebrev
Riskerna för väsentliga felaktigheter i relevanta påståenden	Existens = hög risk
Population att granska	Kundfordringskonton vid periodens slut
Populationens monetära värde	177 203 €
Särskilda poster som utvärderas separat	38 340 €
Uppnådd riskminskning via granskning av kontroller	Ingen
Riskminskning via andra åtgärder, t.ex. riskbedömning	Begränsad
Konfidensfaktor som ska användas (minska för riskminskning via andra källor)	Inga andra riskminskningskällor, varför 95 procent eller 3,0 kommer att användas
Arbetsväsentlighet	15 000 €
Förväntade fel i urvalet	Inga

Urvalsintervall = 15 000 €/3,0 = 5 000 €

Urvalsstorlek = (177 203 € - 38 340 €)/5 000 € = 28

I det här exemplet var urvalsintervallet 5 000 €. Om den första slumpmässigt valda posten var 436 €, skulle nästa post följaktligen vara i den transaktion eller det konto som innehåller det sammanlagda beloppet på 5 436 €. Den tredje valda posten skulle vara i den transaktion eller det konto som innehåller det sammanlagda beloppet på 10 436 € osv. tills alla 28 poster har valts.

Obs! Troligen kommer posterna på stora belopp att väljas för granskning (se delpopulationen för kundfordringar enligt nedan).

Figur 17.3-5

	Kundfordringskonton	Sammanlagd totalsumma	Urvalsintervall	Ta med i urvalet?
Kund A	4 750	4 750	436	Ja
Kund B	3 500	8 250	5 436	Ja
Kund C	1 800	10 050	10 436	Nej
Kund D	2 700	12 750	10 436	Ja
Kund E	950	13 700	15 436	Nej
Kund F	2 580	16 280	15 436	Ja

Exempel 2 – Urval av kundfordringskonton

Figur 17.3-6

Fråga	Åtgärd
Granskningens syfte	Att säkerställa kundfordringars existens genom att göra ett urval av kundfordringskonton och skicka ut bekräftelsebrev
Riskerna för väsentliga felaktigheter i relevanta påståenden	Existens = måttlig risk
Population att granska	Kundfordringskonton vid periodens slut
Populationens monetära värde	177 203 €
Särskilda poster som utvärderas separat	38 340 €
Uppnådd riskminskning via granskning av kontroller	En låg kontrollrisknivå har fastställts avseende relevanta kontroller
Riskminskning via andra åtgärder (t.ex. riskbedömning)	Begränsad
Konfidensfaktor som ska användas (minska för riskminskning som erhålls från andra källor)	Mot bakgrund av andra beviskällor kommer en konfidensfaktor på 70 procent (1,2) att användas
Arbetsväsentlighet	15 000 €
Förväntade fel i urvalet	Inga

Urvalsintervall = 15 000 €/1,2 = 12 500 €

Urvalsstorlek = (177 203 € - 38 340 €)/12 500 € = 12

Exempel 3 – Urval av inköpsfakturor

Figur 17.3-7

Fråga	Åtgärd
Granskningens syfte	Att säkerställa inköpens existens och riktighet genom att välja ett urval av inköpsfakturor
Riskerna för väsentliga felaktigheter i relevanta påståenden	Existens = låg risk Riktighet = låg risk
Population att granska	Periodens inköpsfakturor
Populationens monetära värde	879 933 €
Särskilda poster som utvärderas separat	46 876 €
Uppnådd riskminskning via granskning av kontroller	Ingen
Riskminskning via andra åtgärder (t.ex. riskbedömning)	Måttligt effektiv substansinriktad analytisk granskning

Fråga	Åtgärd
Konfidensfaktor som ska användas (minska för riskminskning via andra källor)	Mot bakgrund av andra beviskällor kommer en konfidensfaktor på 80 procent (1,6) att användas
Arbetsväsentlighet	15 000 €
Förväntade fel i urvalet	Inga

Urvalsintervall = 15 000 €/1,6 = 9 375 €

Urvalsstorlek = (879 933 € – 46 876 €)/9 375 € = 89

Som framgår av ovanstående exempel kan urvalen för substansgranskning bli mycket stora vid granskning av transaktionsflöden. Ofta är det mer effektivt att granska den interna kontrollen (där urvalets storlek är mindre) eller att genomföra andra sorters granskningsåtgärder för att inhämta erforderligt bevis.

Skatta felaktigheter

Processen återges i nedanstående figur.

Figur 17.3-8

Steg vid skattning av felaktigheternas omfattning	
1.	Beräkna procentsatsen för väsentliga felaktigheter i respektive post. Om beloppet visar sig vara 50 € men skulle ha varit 60 €, utgör felaktigheten 10 € eller 17 procent av totalsumman.
2.	Summera felaktighetsprocenten, kvitta överskattningar mot underskattningar.
3.	Beräkna den genomsnittliga felaktighetsprocenten per vald post genom att dela den totala felaktighetsprocenten med antalet poster i urvalet (både med och utan felaktighet).
4.	Multiplicera den genomsnittliga felaktighetsprocenten med populationens totala representativa monetära värde (uteslut poster på stora belopp eller viktiga poster). Detta ger urvalets skattade felaktighet. Eventuella felaktigheter som identifieras i poster på stora belopp eller viktiga poster som har uteslutits ur urvalet ingår givetvis inte.

Exempel: ett urval bestående av 50 poster från en population om 250 000 € innehöll följande tre felaktigheter.

Figur 17.3-9

Korrekt värde	Bokfört värde	Felaktighet	Felaktighet i %
500 €	400 €	100 €	20,00 %
350	200	150	42,86 %
600	750	-150	-25,00 %
Total % fel (summan av felaktighetsprocent)			37,86 %
Genomsnittlig felaktighet i %: 37,86 % ÷ 50 (urvalsstorlek) =			0,7572 %
Skattad felaktighet: 0,7572 % × 250 000 € (population) =			**1 893 €**

Den skattade felaktigheten kan även kallas ”det mest troliga felet”.

ATT ÖVERVÄGA

Poster som särbehandlas
Det är lätt att falla för frestelsen att betrakta vissa felaktigheter/avvikelser (som upptäcks i ett urval) som poster som ska särbehandlas (inte representativa för populationen) och därmed utesluta dem när felaktigheter i populationen skattas. Men ytterligare revisionsarbete krävs, vare sig felaktigheten/avvikelsen är representativ för populationen eller inte:

- Om avvikelsen är representativ för populationen ska revisorn undersöka dess karaktär och orsak, samt utvärdera dess möjliga inverkan på granskningsåtgärdens syfte och andra områden av revisionen.
- Om avvikelsen anses vara en post som ska särbehandlas ska revisorn uppnå en hög grad av säkerhet om att en sådan felaktighet eller avvikelse inte är representativ för populationen. Detta kräver att fortsatta granskningsåtgärder utförs, i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att felaktigheten eller avvikelsen inte påverkar resten av populationen.

Observera att i ISA 530.13 anges att poster som särbehandlas endast förekommer i ytterst sällsynta fall.

17.4 Omfattningen av substansinriktad analytisk granskning

Substansinriktad analytisk granskning är antingen den primära granskningen av kontot, eller används i kombination med andra detaljgranskningar vars omfattning följaktligen har minskats.

I del 1, kapitel 10, beskrivs de två riskminskningsnivåerna som kan uppnås med substansinriktad analytisk granskning. Denna riskminskning är att granskningen ger hög riskminskning (dvs. den analytiska granskningen blir den primära granskningen) och måttlig riskminskning.

Enkel analytisk granskning (som t.ex. en jämförelse av föregående års resultat med årets) kan bidra till att identifiera de frågor som bör följas upp, men erbjuder väldigt lite i form av ytterligare revisionsbevis. Den här typen av analytisk granskning kan användas för att förstå företaget, göra en riskbedömning och gå igenom de slutliga finansiella rapporterna.

Vid utformningen av substansinriktad analytisk granskning ska revisorn

- bestämma vilket belopp som kan godtas utan vidare utredning när det gäller en avvikelse från det förväntade värdet. Detta bör i första hand påverkas av väsentlighet och konsekvens med den önskade riskminskningsnivån.
- överväga sannolikheten för att en kombination av väsentliga felaktigheter avseende det särskilda kontot, transaktionsslaget eller upplysningen sammantaget kan uppgå till ett icke godtagbart belopp, och
- öka den önskade riskminskningsnivån i takt med att risken för väsentliga felaktigheter ökar.

Figur 17.4-1

Exempel på substansinriktad analytisk granskning

Fråga	Åtgärd	
Beskriv den planerade åtgärden och det förväntade utfallet.	*Multiplicera hyresavgiften per lägenhet med antalet lägenheter för att förutsäga intäkterna, och jämför sedan resultatet med den redovisade intäkten i företagets räkenskapsmaterial.*	
Vilket är värdet på det redovisade beloppet eller relationstalet?	*278 000 €*	
Vilka påståenden kommer att behandlas?	*Fullständighet, existens och riktighet*	
Vilken arbetsväsentlighet kommer att användas?	*10 000 €*	
Vilken avvikelse (mellan redovisade belopp och förväntade värden) är godtagbar?	*1 %*	
Kvarstående risk för väsentliga felaktigheter efter att åtgärden har genomförts (dvs. måttlig eller låg).	*Låg*	
Beskriv detaljerna för varje datakomponent som har använts vid beräkning av förväntat utfall (dvs. finansiell och icke-finansiell).	Beskriv de åtgärder som utfördes för att utvärdera pålitligheten i varje använd datakomponent (beakta elementens källa, jämförbarhet, karaktär, relevans samt kontroller över upprättandet).	Se
1. Hyreslägenheter	*Vi gick igenom planritningen och inspekterade byggnaderna på plats för att upptäcka större förändringar.*	
2. Hyra per lägenhet	*Vi gick igenom ett urval av hyreskontrakt för att fastställa den hyra som ska betalas.*	
3.		
4.		
Lämna uppgifter om beräkningen, det förväntade utfallet samt resultatet av jämförelsen med det redovisade beloppet eller förhållandet: *Antal lägenheter = 26 Hyra per lägenhet = 12 000 € per år* *Beräkning = 26 X 12 000 = 312 000 €. Avvikelsen från det redovisade beloppet är 34 000 €.*		
Förklara, i de fall avvikelsen (mellan redovisade belopp och förväntade värden) överstiger det godtagbara värdet, vilken utredning som genomfördes och dess resultat (dvs. frågor till företagsledningen, inhämtat ytterligare bevis och utfört andra granskningsåtgärder). *Vi ställde frågor angående avvikelsen och verifierade att i genomsnitt stod 2 lägenheter (inte samma lägenheter) tomma varje månad under året, och en lägenhet hyrdes inte ut utan användes till möten och som tillfällig logi för besökande. Detta förklarar 36 000 € av avvikelsen, men för 2 000 € saknas förklaring. Det ligger under den godtagbara nivån som beskrivs ovan.*		
Slutsats: *Granskningen genomfördes framgångsrikt.*		

ATT ÖVERVÄGA

Det går ofta att förbättra resultatet av substansinriktad analytisk granskning genom att använda ”icke-finansiella” data. Icke-finansiella data kan bestå av information som antal anställda, antal kvadratmeter för en butik eller antalet levererade produkter av ett visst slag.

Vid analytisk granskning är det ett absolut krav att först fastställa förväntningarna (t.ex. förhållandet till relevanta konton, ändringar gentemot tidigare perioder osv.) och sedan jämföra dessa förväntningar med informationen i finansiella rapporter. Börja inte med den finansiella informationen för att sedan försöka förklara avvikelser genom att använda kunskaper om kunden och dennes miljö. Analytisk granskning är mycket kraftfullare när den utvecklas genom förväntningar med en grund i en förståelse av företaget och dess miljö. Men innan eventuella ”icke-finansiella data” kan användas i substansinriktad analytisk granskning måste deras tillförlitlighet fastställas.

17.5 Granskning av kontroller – Kontrollers funktion

Granskningsåtgärder som används vid granskning av kontroller består av en eller flera av de fyra typer som beskrivs nedan.

Figur 17.5-1

Granskning av intern kontroll över kontrollers funktion	
Typ av åtgärder	Frågor till lämplig personal. (Men tänk på att enbart förfrågningar i sig inte räcker för att granska kontrollers funktion.)
	Inspektion av relevant dokumentation.
	Observation av företagets verksamhet.
	Upprepa den aktivitet som rör kontrollen.

Övergripande kontroller (på företagsnivån)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
315.14	Revisorn ska skaffa sig en förståelse av kontrollmiljön. För att skaffa sig den förståelsen ska revisorn bland annat bedöma om (a) företagsledningen, under tillsyn av styrelsen, har utvecklat och upprätthållit en kultur präglad av ärlighet och etiskt korrekt agerande, och (b) styrkorna i de olika delarna av kontrollmiljön tillsammans utgör en lämplig grund för de andra komponenterna i den interna kontrollen, och om inte dessa andra komponenter undermineras av brister i kontrollmiljön. (Se punkt A69–A78.)

Granskningen av övergripande kontroller på företagsnivån är oftast mer subjektiv (t.ex. granskning av företagets engagemang i fråga om kompetens, eller förståelsen av företagets riktlinjer angående acceptabelt agerande) än granskningen av särskilda transaktionskontroller. Men tillsammans utgör ändå dessa kontroller grunden för de andra komponenterna i den interna kontrollen.

Nedanstående figur visar ett antal möjliga metoder vid granskning av övergripande kontroller (på företagsnivån).

Figur 17.5-2

Kontrollmiljön	Möjliga alternativ för granskning av kontroller
Kommunikation och upprätthållande av hederlighet och etiska värderingar	• Läs redogörelsen på företagets webbplats samt eventuell uppförandekod eller liknande. • Gå igenom kommunikation med ett urval av företagets medarbetare. • Genomför intervjuer med ett antal medarbetare.
Engagemang i kompetensfrågor	• Gå igenom riktlinjer för anställning och avskedande av personal. • Gå igenom arbetsbeskrivningar och dokumentation i ett urval av personalakter.
Styrelsens deltagande	• Gå igenom eventuella genomförda självutvärderingar. • Gå igenom styrelseledamöternas kvalifikationer samt styrelseprotokoll. • Delta som observatör vid ett sammanträde.
Företagsledningens filosofi och sätt att driva verksamheten	• Gå igenom eventuell relevant, tillgänglig dokumentation. • Genomför intervjuer med ett urval ur personalen.
Organisationsstruktur	• Gå igenom strukturen mot bakgrund av god praxis för ett företag av detta slag.
Fördelning av befogenheter och ansvar	• Gå igenom eventuell befintlig dokumentation som t.ex. arbetsbeskrivningar.
Personalpolitik och personalrutiner	• Gå igenom riktlinjer och rutiner, praxis och hur dessa följs. • Gå igenom personalakter för personalutvärderingar, deltagande i utbildningsprogram osv.

Liknande granskningar av kontroller kan utformas för att hantera andra övergripande kontroller (på företagsnivån), t.ex.:

- Riskbedömning.
- Informationssystem.
- Övervakning.
- Rutiner vid räkenskapsperiodens slut.
- Kontroller över oegentligheter.

Det kan dock vara svårare att dokumentera resultaten från granskning av övergripande kontroller än intern kontroll på affärsprocessnivå (t.ex. att verifiera om en betalning hade godkänts, vilket kan dokumenteras med ett enkelt ja eller nej). Utvärderingen av övergripande kontroller (på företagsnivån och allmänna IT-kontroller) dokumenteras därför oftast genom PM i revisionsakten tillsammans med relevant underlag.

Exempel: för att granska om företagsledningen kommunicerar behovet av hederlighet och etiska värden till alla anställda samt upprätthåller riktlinjer och rutiner, kan ett urval av anställda väljas ut för intervju. Dessa anställda kan ombes att beskriva information de har fått från företagsledningen, vilka relevanta riktlinjer

och rutiner som finns, vilka värderingar som de ser att företagsledningen visar prov på dagligen och om riktlinjerna verkligen upprätthålls. Om det gängse svaret bland de anställda är att företagsledningen faktiskt har kommunicerat behovet av hederlighet och etiska värden och det finns tillfällen där riktlinjerna har följts upp, så har granskningen varit framgångsrik. Detaljuppgifter för varje intervju och relevant dokumentation (som bl.a. företagets riktlinjer, kommunikation och åtgärder för att upprätthålla riktlinjerna) kan sedan dokumenteras i ett PM till revisionsakten tillsammans med slutsatserna.

ATT ÖVERVÄGA

Tidpunkt
Övergripande kontroller (på företagsnivån) bör helst granskas tidigt i revisionsarbetet. Resultatet av dessa granskningar kan påverka karaktären på och omfattningen av andra planerade granskningsåtgärder. Exempel: om man upptäcker att företagsledningens inställning till kontroller inte är lika positiv som förväntat, kan fortsatta åtgärder vara nödvändiga avseende konton och transaktionsslag.

Planering
Ägna tid åt att fastställa det mest ändamålsenliga sättet att granska övergripande kontroller (på företagsnivån). Överväg att använda en lämplig kombination av förfrågan, observation, upprepad aktivitet och inspektion.

Ställ inte ja- eller nej-frågor
Undvik att ställa frågor som ska besvaras med ja eller nej. Ställ i stället frågor som kan locka fram information som inte redan är känd. Fråga t.ex.: ”Har du någonsin blivit ombedd att göra avsteg från en fastställd redovisningsprincip eller göra något som inte har känts bra?” Kom även ihåg att lyssna noga på personens svar, och observera den anställdas kroppsspråk för tecken på obehag eller vånda när svaret ges.

Följ upp utestående frågor
Om företagsledningen eller en anställd vägrar att tillhandahålla information som har begärts eller om oväntade uppgifter erhålls, följ då upp detta på vederbörligt sätt och gör vid behov ändringar i den övergripande revisionsstrategin och planerade åtgärder.

Övervakning av kontroller i större företag
Vissa större företag har utvecklat övervakningskontroller på företagsnivån som ger bevis för att kontrollerna på företagsnivå fungerar i den löpande verksamheten. I sådana fall bör det övervägas om man kan förlita sig på dessa kontroller för att minska den övergripande omfattningen av andra granskningar som krävs.

Även om de flesta övergripande kontroller (på företagsnivån) och allmänna IT-kontroller kan granskas genom att revisorn använder sitt professionella omdöme på ett så objektivt sätt som möjligt med hänsyn till de faktiska omständigheterna, finns det dock vissa situationer där det kan vara lämpligt att använda ett representativt urval. Ett exempel är om det finns tillgängliga bevis för att de månatliga finansiella rapporterna har granskats och att lämpliga åtgärder har vidtagits.

Transaktionskontroller – urval baserat på egenskaper

En granskning av kontroller ger bevis på att en kontroll fungerar under hela den angivna perioden som man förlitar sig på kontrollen, vilket ska vara en angiven period, t.ex. ett år.

Eftersom transaktionskontroller antingen fungerar eller inte, är det inte värt besväret att granska funktionen hos sådana kontroller som i slutänden kan visa sig vara otillförlitliga. Otillförlitliga kontroller är kontroller där det är sannolikt att en avvikelse upptäcks. Ofta används små urvalsstorlekar vid granskning av kontroller eftersom man

räknar med att inga avvikelser kommer att hittas. Annars skulle urvalsstorlekarna behöva vara mycket större.

Nedanstående figur beskriver några av de faktorer som bör övervägas när man bedömer kontrollers tillförlitlighet.

Figur 17.5-3

Utformning av granskning av kontroller	
Faktorer att överväga	Kan företagsledningen ha kringgått de etablerade åtgärderna (dvs. sätter sig företagsledningen över kontrollerna)?
	Innehåller kontrollen ett viktigt manuellt inslag som lätt kan leda till fel?
	Är kontrollmiljön bristfällig?
	Är de allmänna IT-kontrollerna undermåliga?
	Är den löpande övervakningen av intern kontroll bristfällig?
	Har det skett personalförändringar under perioden som har en betydande inverkan på tillämpningen av kontrollen?
	Innebär det knappa antalet anställda som deltar i kontrollernas tillämpning att det är opraktiskt med en meningsfull arbetsfördelning?
	Har ändrade omständigheter medfört ändringar i kontrollens funktion?

Förlita sig på indirekta interna kontroller

Överväg om det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis som styrker viktiga indirekta kontrollers funktion. Detta avser kontroller som andra kontroller är beroende av, t.ex. icke-finansiell information som har genererats i en separat process, hur avvikelser behandlas och ledningens regelbundna genomgångar av rapporter. I vissa fall kan det vara nödvändigt att inhämta revisionsbevis som styrker indirekta interna kontrollers funktion. Om någon av ovanstående faktorer är betydelsefull, kan det i stället vara mer ändamålsenligt med substansgranskning.

När revisorn utformar sin granskning av kontroller bör fokus läggas på bevis som inhämtas med avseende på de relevanta påståenden som behandlas (de punkter där väsentliga felaktigheter skulle kunna uppstå i de finansiella rapporterna), till skillnad från kontrollens karaktär i sig. Kontroller utformas för att motverka risker, t.ex. för att säkerställa försäljningens fullständighet.

Det finns även ett antal praktiska fördelar med att utforma granskning av kontroller som fokuserar först och främst på påståendet i fråga. Exempel:

- De granskade kontrollerna kan kopplas direkt till risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna.
- Eftersom målet med granskningen inte är beroende av särskilda kontroller, kan andra kontroller som hanterar samma risker (eller kontrollmål) granskas. Detta ger möjlighet till oförutsägbarhet eller variation i granskningen.
- Det blir enklare att utvärdera och granska nya kontroller som företaget har infört för att hantera samma påståenden.

Granskningar av kontroller utformas ofta för att ge antingen en låg eller måttlig kontrollrisk (hög eller måttlig riskminskningsnivå (konfidens)) att den kontroll som granskas fungerar.

Vid utformningen av granskning av kontroller kan det vara en fördel om revisorn använder de två olika konfidensnivåerna som kan uppnås vid granskning av kontroller.

- En hög konfidensgrad (den kvarvarande risknivån är låg). Detta gäller fall där de primära bevisen kommer från granskning av kontroller.
- En måttlig konfidensgrad (den kvarvarande risknivån är måttlig). Det gäller i fall där granskning av kontroller sker i kombination med att annan substansgranskning utförs för att hantera ett visst påstående.

Urval som baseras på egenskaper används ofta för att granska kontroller. Denna teknik använder den minsta möjliga urvalsstorleken som kan ge en angiven sannolikhet för att upptäcka en avvikelse som överstiger den acceptabla avvikelsen.

Figur 17.5-4

	Fördelar
Urval som fokuserar på egenskaper/ upptäckt	Idealisk vid granskning av funktionen hos indirekta interna kontroller som redan har bedömts vara mycket tillförlitliga vid utvärdering av kontrollernas utformning och införande.
	Om man förväntar sig avvikelser vid tillämpningen av en kontroll, bör alternativa metoder för insamling av revisionsbevis övervägas.
	Om inga avvikelser har upptäckts i ett sådant urval kan revisorn slå fast att kontrollen fungerar. Upptäcks en avvikelse är det oftast mer effektivt att avbryta åtgärden och utföra alternativa substansinriktade granskningsåtgärder i stället. En enda kontrollavvikelse kommer sannolikt att orsaka en ändring av den bedömda kontrollrisknivån. Att fortsätta granskningen efter att en avvikelse har upptäckts kräver en väsentlig utökning av urvalsstorleken, och det är möjligt att inga ytterligare avvikelser upptäcks.

Fastställa urvalets storlek

Storleken på urvalet fastställs enligt nedan.

Urvalets storlek = konfidensfaktor ÷ acceptabel avvikelsefrekvens

När kontrollers funktion granskas, med minsta möjliga revisionsbevis från annat utfört arbete används ofta en konfidensgrad på 90 procent (konfidensfaktor = 2,3) (se figur 17.3-2 för konfidensfaktortabell). Den högsta acceptabla avvikelsefrekvensen skulle kunna vara 10 procent. Den minsta urvalsstorleken blir i detta fall 23, enligt följande uträkning.

Konfidensfaktor (2,3) ÷ acceptabel avvikelsefrekvens (0,1) = en urvalsstorlek på 23

I de fall där andra bevis (som t.ex. bevis från substansgranskning) har inhämtats för ett visst påstående, kan konfidensfaktorn minskas så att endast en måttlig riskminskningsnivå uppnås vid granskning av en kontrolls funktion. I sådana fall kan en konfidensgrad på 80 procent (konfidensfaktor = 1,61) användas, vilket leder till en minsta urvalsstorlek på 8. Vissa revisionsföretag använder en något högre konfidensgrad, vilket leder till en minsta urvalsstorlek på 10 poster för en måttlig riskminskningsnivå och 30 för en högre riskminskningsnivå.

Val av urvalsenheter

Val av urvalsenheter beskrivs nedan.

Figur 17.5-5

	Åtgärder att vidta
Val av urvalsenheter	Fastställ syftet med åtgärden och de bevis som den kommer att ge i förhållande till de påståenden som ligger bakom de granskade kontrollegenskaperna.
	Välj lämplig population av poster för att uppnå syftet med granskningen. Detta kan variera beroende på det underliggande påståendet som hanteras. Exempel: man kan välja fakturor för att granska försäljningens existens, men dessa dokument ger inte bevis för försäljningens fullständighet. I det fallet vore det kanske bättre att spåra orderregistrering eller leveranshandlingar till en faktura och sedan vidare till kundfordringarna.
	Fastställ den minsta möjliga urvalsstorlek som krävs för att uppnå den nödvändiga riskminskningsnivån. Det kan t.ex. vara antingen måttliga eller höga riskminskningsnivåer.
	Använd en slumptalsgenerator eller annan lämplig metod för att välja de enskilda posterna som ska granskas. Varje post i populationen ska ha lika stor chans att bli vald.

Kontrollåtgärder som inte används dagligen

Vid val av urvalsenheter för kontroller som inte används dagligen kan följande riktlinjer vara till hjälp. Den faktiska urvalsstorleken bör dock alltid ha en grund i professionell bedömning.

Figur 17.5-6

Kontrollen används	Förslag på minimiurval	Granskningens täckning i %
Veckovis	10	19 %
Månadsvis	2-4	25 %
Kvartalsvis	2	50 %
Årligen	1	100 %

ATT ÖVERVÄGA

I de fall där statistiskt urval används för att granska interna kontrollers funktion, ökar inte den erforderliga urvalsstorleken i samma utsträckning som populationen växer. Ett slumpmässigt urval på endast 30 poster utan funna avvikelser kan ge en hög konfidensgrad om att kontrollen fungerar.

När man utformar granskning av kontroller bör man även ägna tid åt att exakt definiera vad som utgör ett fel eller en avvikelse i granskningen. Detta sparar tid när granskningen genomförs eller resultatet utvärderas, och tvivel undviks när man ska avgöra vad som utgör en kontrollavvikelse.

Om man förväntar sig avvikelser avseende en kontrolls funktion bör alternativa metoder för insamling av revisionsbevis övervägas.

En enkel lösning som kan användas vid urval som baseras på egenskaper beskrivs nedan.

Vid en konfidensgrad på 95 procent (en avvikelsefrekvens på 5 procent), föreslås att:

- Ett urval på 10 poster utan avvikelser ger en måttlig nivå av riskminskning. Ingen riskminskning uppnås om en avvikelse hittas.
- Ett urval på 30 poster utan avvikelser ger en hög nivå av riskminskning. Om en avvikelse hittas kan endast en måttlig nivå av riskminskning uppnås. Ingen riskminskning uppnås om mer än en avvikelse hittas.
- Ett urval på 60 poster och upp till en avvikelse ger en hög nivå av riskminskning. Om två avvikelser hittas kan endast en måttlig nivå av riskminskning uppnås. Ingen riskminskning uppnås genom att granska kontrollerna om mer än två avvikelser hittas.

17.6 Utvärdera avvikelser

Processen som används för att utvärdera avvikelser återges i nedanstående figur.

Figur 17.6-1

	Åtgärder att vidta
Utvärdera avvikelser	Identifiera avvikelserna. Placera varje urvalspost i en av följande två klassificeringar: ”avvikelse” eller ”ingen avvikelse”.
	Varje avvikelses karaktär och orsak bör övervägas noggrant. Exempel: finns det någon indikation på att företagsledningen sätter sig över kontrollerna eller har begått oegentligheter, eller är problemet endast följden av att den som är ansvarig råkade vara på semester?
	Ta hänsyn till urvalsrisk. Om avvikelser har hittats, överväg om man bör lita mindre på att kontrollen fungerar, utöka urvalets storlek (se nedan) eller utföra alternativa granskningsåtgärder.

ATT ÖVERVÄGA

Som framgår ovan är det ingen större mening med att granska kontrollerna om det är troligt att man hittar avvikelser. Det beror på att det enda sättet att uppnå den erforderliga säkerheten är att öka urvalsstorleken. Hittas ännu en avvikelse måste urvalsstorleken ökas igen, osv. Det är bättre att utföra alternativa åtgärder än att utöka urvalets storlek.

Ett möjligt undantag är om orsaken till en viss typ av avvikelse tydligt kan identifieras och beaktas vid utformning av granskningen. Exempel: avvikelser under en särskild period, som t.ex. när den som vanligtvis genomför kontrollen är på semester, kan i stället hanteras genom att viss substansgranskning utförs.

Urvalsresultatet kan utvärderas genom att den högsta acceptabla avvikelsefrekvensen jämförs med vad som kallas den övre avvikelsegränsen. Den övre avvikelsegränsen kan approximeras genom nedanstående formel.

Övre avvikelsegräns = justerad konfidensfaktor ÷ urvalets storlek

En justerad konfidensfaktor kan bygga på antalet upptäckta avvikelser, vilket åskådliggörs i figuren nedan.

Figur 17.6-2

Justerad konfidensfaktor för antalet funna avvikelser					
Erforderlig konfidensgrad	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
95 %	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90 %	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80 %	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70 %	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Exempel: vi har ett urval på 30 poster (med en konfidensgrad på 90 procent och en högsta acceptabel avvikelsefrekvens på 10 procent) och två avvikelser hittas. Den övre avvikelsegränsen beräknas på följande sätt.

Justerad konfidensfaktor (5,3) ÷ urvalets storlek (30) = en övre avvikelsegräns på 17 procent

Resultatet 17 procent är mycket högre än den högsta acceptabla avvikelsefrekvensen på 10 procent, vilket innebär att man är tvungen att minska tilliten till kontrollernas funktion. Om man i stället ökar urvalsstorleken, måsta den utökas till 60 poster utan att några ytterligare avvikelser då upptäcks. Detta minskar den övre avvikelsegränsen (enligt nedanstående uträkning) till en acceptabel nivå (dvs. nära den ursprungliga gränsen på 10 procent).

Justerad konfidensfaktor (5,3) ÷ urvalets storlek (60) = en övre avvikelsegräns på 9 procent

Om däremot ytterligare en avvikelse hittas, krävs ytterligare ökning av urvalsstorleken för att försöka uppnå de önskade resultaten. Detta är förmodligen inte en effektiv användning av revisionstiden, eftersom det är sannolikt att ännu en avvikelse kan hittas.

Justerad konfidensfaktor (6,7) ÷ urvalets storlek (75) = övre avvikelsegräns på 9 procent

17.7 Fallstudier – Granskningens omfattning

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Fastställa granskningens omfattning

Utforma fortsatta granskningsåtgärder – Kundfordringar

Följande är en beskrivning av ett granskningsprogram för kundfordringar. Programmet innehåller ett statistiskt urval av kundfordringar.

Dephta Furniture, Inc.
Kundfordringar – Granskningsåtgärder

Kund: *Dephta Furniture Inc.*

	Påståenden som hanteras	Arbetet utfört av: (initialer)	Se	Kommentarer
ÅTGÄRDER				
1. Analytisk granskning Utveckla förväntningar för kundfordringskonton vid periodens slut, grundat på information som har inhämtats genom förståelse av företaget. Undersök väsentliga förändringar eller trender i: • Kundfordringskonton. • Åldersfördelning av kundfordringar per kund. • Betalningstiden • Kreditsaldon i kundfordringar. • Andra oväntade variationer. Förklara. • Övriga (fordringar som inte är kundfordringar). Dokumentera iakttagelserna.	*FER*	*MAG*	*C.120*	*Kundfordringarna har ökat med 60 procent sedan föregående period.* *Betalningstiden har också ökat, från 39 dagar till 45 dagar.*
2. Lista Inhämta en utförlig (och åldersfördelad) lista över fordringar vid räkenskapsperiodens slut: a) Kontrollera att uträkningarna är matematiskt riktiga och att de överensstämmer med huvudboken.	*E*	*MAG*	*C.110*	

	Påståenden som hanteras	Arbetet utfört av: (initialer)	Se	Kommentarer
b) Kontrollera namn och belopp mot reskontran. c) Fråga personal som arbetar med fordringar om eventuella fall där: • En kund har fått särbehandling. • Försäljningsvillkoren har modifierats. • Transaktioner med närstående har ägt rum. • De interna kreditgränserna har överskridits i väsentligt avseende.	*E* *R*	*MAG* *MAG*		*Enligt diskussion med Arjan och Karla brukar försäljningsvillkoren variera mellan kunderna, men godkännas av Arjan.*
3. Avsättning för osäkra fordringar Kontrollera att avsättningen för osäkra fordringar avser särskilda konton och är tillräcklig: a) Gå igenom en åldersanalys av kundfordringarna och jämför den med föregående perioder.	*FV*	*MAG*	*C.120*	*Kundfordringarna över 60 dagar har ökat som andel av försäljningen jämfört med föregående period.* *Gå igenom en lista över förfallna konton med Arjan och inhämta uppgifter angående avsättningen.*
b) Gå igenom erhållna inbetalningar efter räkenskapsperiodens slut (inhämta om möjligt en åldersanalys per räkenskapsperiodens slut med noteringar om senare inbetalningar).	*RV*	*MAG*		
4. Avklipp Utför och dokumentera avklippsprocesser.	*R*	*MAG*	*C.115*	*Inhämta en lista över senare returer som en del av avklippsgranskningen. Flera större returer ägde rum förra året.* *Genomgång av returvillkoren för kontraktsförsäljning granskades som en del av försäljningsgranskningen. Se 503.1.* *Alla bokföringsposter kring periodens slut granskades på 626.*
SUBSTANSGRANSKNING – URVAL				
S1. Utökad bekräftelse Välj 15 kontobekräftelser enligt vad som anges i checklistan för bekräftelser av kundfordringar. Summera resultaten och undersök differenser genom att gå igenom underlag och ställa frågor.	*ER*	*MAG*	*C.200*	

	Påståenden som hanteras	Arbetet utfört av: (initialer)	Se	Kommentarer
GRANSKNING AV KONTROLLER				*Inga*
UTÖKADE ÅTGÄRDER – gäller särskilda risker för oegentligheter som har identifierats				
E1. Bekräftelser av kundfordringar – (risk för oegentligheter) a) Bekräfta ett urval av namn, adresser och fax/telefonnummer till kunder mot telefon- eller företagskataloger för att säkerställa att de är legitima verksamheter. b) Överväg att titta på webbplatser eller annan kundinformation online, utöver att skicka en bekräftelse för att verifiera kontouppgifter och försäljningsvillkor. Fråga om eventuella sidoaffärer eller särskilda villkor. c) Överväg att endast acceptera (undertecknade) originalkopior av bekräftelserna.	*ER*	*MAG*	*C.200*	*Bekräftade fem namn, adresser, faxnummer från den valda bekräftelsen. Inga avvikelser noterades.* *Ringde två kunder för att verifiera och bekräfta uppgifterna samt avtalsvillkoren för kontraktsförsäljningen. Inga avvikelser noterades.*
E2. Avsättning för osäkra fordringar a) Granska ett urval av 10 efterföljande betalningar mot insättningsbesked. b) Gå igenom alla kreditnotor som har utfärdats efter periodens slut. Överväg att gå igenom kundakter eller underlag i lämplig utsträckning. c) Gå igenom alla avskrivningar av kundfordringar efter räkenskapsperiodens slut för att kontrollera att de inte var osäkra föregående period.	*V*	*MAG*	*C.121*	*Inga avvikelser noterades.* *Två kreditnotor utfärdades efter periodens slut, men de var inte väsentliga. Kunden returnerade produkterna eftersom de var skadade vid leverans. Det är oklart om de skadades under transporten eller redan var skadade när de lämnade fabriken.*

Substansgranskning – urval

Nedan beskrivs utformningen av ett statistiskt urval för att fastställa existensen och riktigheten i fordringskonton. Man har valt fakturor som källdokument för de kunder som valts ut för bekräftelse, eftersom vissa detaljhandelsföretag har angett att de inte kommer att bekräfta faktiska saldon vid räkenskapsperiodens slut.

Ett statistiskt urval (med valutaenheter som urvalsenheter) kommer att genomföras för att fastställa fordringarnas existens och riktighet.

Fråga	Åtgärd
Granskningens syfte	*Att säkerställa kundfordringars existens och riktighet genom att välja ett urval av fordringskonton och skicka ut bekräftelsebrev*
Risk för väsentliga felaktigheter i relevanta påståenden	*Existens = måttlig risk* *Riktighet = låg risk*
Population att granska	*Kundfordringskonton vid periodens slut*
Populationens monetära värde	*177 203 €*
Särskilda poster som utvärderas separat	*38 340 €*
Riskminskning via granskning av interna kontrollers funktion	*Måttlig*
Riskminskning via andra åtgärder, t.ex. riskbedömning	*Begränsad*
Konfidensfaktor som används (minskad för riskminskning via andra källor)	*Planerad granskning av kontroller för intäkter/fordringar/inbetalningar, därför används ett konfidensintervall på 75 procent eller 1,4*
Väsentlighet	*15 000 €*
Förväntade avvikelser i urvalet	*Inga*

Uppskatta urvalets storlek

Särskilda poster kommer att granskas separat. Det finns två fordringar på närstående, 28 340 € från Kalyani Dephta och 10 000 € från Vinjay Sharma, som borde bekräftas separat.

Det återstående kundfordringskontot på 138 863 € (177 203 € – 38 340 €) behöver granskas för existens och riktighet genom bekräftelser av kundfordringar. Eftersom vissa kunder inte kan bekräfta saldon i efterskott, kommer bekräftelserna att grunda sig på en bekräftelse av fakturor och:

- Urvalsintervall
  Precision (väsentlighet) ÷ konfidensfaktor
  15 000 € ÷ 1,4 (75 procent) = 10 714 €
- Urvalets storlek:
  Population att granska ÷ urvalsintervall
  Undanta särskilda poster som har tagits bort för separat utvärdering
  138 340 € ÷ 10 714 € = 13

Eftersom urvalsenhet i denna population är fakturor består urvalet av 13 fakturor som ska väljas för bekräftelse samt de två närståendetransaktionerna som har identifierats enligt ovan.

Välja fakturor att granska

För att välja fakturor och kunder för bekräftelse kommer fakturorna att väljas genom att använda valutaenheter som urvalsenheter. För det återstående kundfordringssaldot om 138 863 € valdes en utgångspunkt på 913 €. De 13 fakturorna valdes med urvalsintervallet 10 714 €.

Fallstudie B – Kumar & Co.

Fastställa granskningens omfattning

Utforma fortsatta granskningsåtgärder – Kundfordringar

Granskningsprogram för Kumar:

Konto – Kundfordringar

Grundläggande åtgärder:

Åtgärd	Påståenden	Arbetet genomfört av:, Se:	Kommentarer
Analytisk granskning Utför analytisk granskning av kundfordringskontot, åldersanalys och nyckeltal, och jämföra trender och resultat med föregående period.	*FER*	*C.110* *LP*	*Betalningstiden har ökat till 106 dagar från 58 dagar för två år sedan. Större delen av ökningen verkar bero på en ökning i fordringar på Dephta.*
Lista Inhämta en åldersfördelad lista över kundfordringar och kontrollera att den är matematiskt riktig, stämmer mot huvudboken och gå igenom listan med Ruby för närståendetransaktioner. Kontrollera åldersfördelningens riktighet genom att gå igenom 5 fakturor som har valts subjektivt, och kontrollera att åldersanalysen är korrekt.	*R*	*C.105* *LP* *C.105* *LP*	*Listan överensstämmer med huvudboken och inga fel hittades i åldersanalysen eller den matematiska genomgången.* *Inga bevis noterades.*
Avsättning Inhämta avsättningsuppgifter från Raj och gå igenom åldersfördelningen. Diskutera möjligheter att få betalt för kundfordringar som är över 90 dagar. Inhämta en lista över efterföljande betalningar till slutet av vår granskning av efterföljande händelser.	*V*	*C.120* *LP*	*Gått igenom listan med Raj. Det är bara två konton som är över 90 dagar. Fakturor över 90 dagar från Dephta uppgick till sammanlagt 10 590 €. Enligt Raj är samtliga goda och kommer att betalas inom kort. Vissa av fakturorna har betalats efter räkenskapsperiodens slut.*

Åtgärd	Påståenden	Arbetet genomfört av:, Se:	Kommentarer
Avklipp Gå igenom ett urval av tio fakturor före och efter räkenskapsperiodens slut och dokumentera annat avklippsarbete för att kontrollera att transaktionerna redovisades i rätt period. Undersök bevis på att varorna levererades före räkenskapsperiodens slut för de utvalda transaktionerna.	*R*	*C.122* *LP*	*Inga fel noterades här eller vid intäktsgranskningen vad beträffar avklipp.* *Alla bokföringsposter kring periodens slut granskades på 626.*
Bekräftelser Bekräfta alla närståendekonton. Gör ett subjektivt urval av kundfordringar (exklusive närståendekonton enligt ovan) för 60 procents täckning. Kontrollera ett urval av namn och adresser innan bekräftelser skickas, för att säkerställa att företagsuppgifterna stämmer. Följ upp bekräftelser som har faxats tillbaka till oss genom ett telefonsamtal för att verifiera uppgifterna. Utför alternativa åtgärder för bekräftelser som inte har skickats tillbaka.	*ER*	*C.130* *LP*	*Har bekräftat Dephta-fordring och har även stämt av saldot mot Dephtas arbetspapper.* *Bekräftelserna av kundfordringar hade en svarsfrekvens på endast 45 procent, varför alternativa åtgärder utfördes.*

Substansgranskning – Urval

Storleken på urvalet för bekräftelser utökades för att uppnå en måttlig risknivå. Vi förlitar oss på substansgranskning.

Utökad/annan substansgranskning

Med tanke på risken för att företagsledningen ska sätta sig över kontroller, kontrollerades namn och adresser på ett urval av de utskickade bekräftelserna. Eventuella bekräftelser som har faxats tillbaks kontrollerades genom telefonsamtal för att verifiera att uppgifterna stämde.

18. Dokumentera utfört arbete

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Vägledning avseende korrekt och tillräcklig dokumentation av revisorns riskhantering i arbetspapperen för revisionen.	230

Figur 18.0-1

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
230.7	Revisorn ska upprätta revisionsdokumentation utan onödigt dröjsmål. (Se punkt A1.)
230.8	Revisorn ska upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå följande: (Se punkt A2–A5, A16–A17.) (a) Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts för att uppfylla ISA och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. (Se punkt A6–A7.) (b) Resultaten av granskningsåtgärderna och vilka revisionsbevis som har inhämtats. (c) Betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser. (Se punkt A8–A11.)
230.9	Vid dokumentation av granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning ska revisorn dokumentera (a) identifikationsfaktorer för de särskilda poster eller förhållanden som har granskats (se punkt A12), (b) vem som utförde revisionsarbetet och datumet då arbetet slutfördes, och (c) vem som gick igenom revisionsarbetet, när detta gjordes och genomgångens omfattning. (Se punkt A13.)
230.10	Revisorn ska dokumentera diskussioner om betydelsefulla frågor med företagsledningen, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och andra, däribland frågornas karaktär samt när och med vem diskussionerna ägde rum. (Se punkt A14.)

18.1 Översikt

Dokumentationen spelar en viktig roll i planeringen och utförandet av revisionen. Den visar vilket arbete som faktiskt har utförts och utgör grunden för revisors rapport. Den används också vid kvalitetskontroller, övervakning av att ISA samt tillämpliga krav i lagar och andra författningar följs, samt vid eventuella inspektioner av externa parter.

De särskilda kraven på och karaktären för revisionsdokumentationen har behandlats omfattande i del 1, kapitel 16, och upprepas inte här. Följande figur innehåller en checklista med några av de förhållanden som ska behandlas när dokumentationen slutförs.

Figur 18.1-1

Överväganden vid dokumentationen	Ja/Nej
Finns det dokumentation av hur revisionsföretaget har följt de dokumentationskrav som finns angivna i revisionsföretagets handbok för kvalitetskontroll?	
Är revisionsdokumentationen väl ordnad och fullständig, inklusive tydliga kopplingar till var betydelsefulla förhållanden behandlas?	
Anger dokumentationen: • Vem som utförde revisionsarbetet och datumet då arbetet slutfördes? • Vem som gick igenom revisionsarbetet, när detta gjordes och genomgångens omfattning? • Resultaten av diskussioner om betydelsefulla frågor med företagsledningen, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) och andra, däribland frågornas karaktär samt när och med vem diskussionerna ägde rum?	
Kan en erfaren revisor som inte har någon tidigare koppling till revisionen förstå: • Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts för att uppfylla de tillämpliga kraven i lagar och andra författningar? • Resultaten av granskningsåtgärderna och vilka revisionsbevis som har inhämtats? • Karaktären på betydelsefulla frågor som har uppkommit, vilka slutsatser som har dragits samt betydelsefulla professionella bedömningar för att nå dessa slutsatser?	
Innehåller revisionsakten dokumentation som behandlar: • Att de nödvändiga förutsättningarna för revisionen finns och beslutet att acceptera eller fortsätta med uppdraget? • Den övergripande revisionsstrategin? • Diskussioner i uppdragsteamet? • Viktiga delar av den förståelse av företaget som har inhämtats och var och en av de fem komponenterna i intern kontroll, inklusive källorna för den inhämtade informationen? • Resultat av utförd riskbedömning? • Identifierade och bedömda risker för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och på påståendenivån? • Den utförliga granskningsplanen som hanterar de bedömda riskerna? • Resultaten av utförda granskningsåtgärder, inklusive relevansen och tillförlitligheten i inhämtade bevis och behandlingen av hittade undantag, vilket innefattar eventuella ändringar som krävs i bedömda risker? • Information och utförda åtgärder för att hantera eventuella tecken på oegentligheter som har identifierats under revisionen? • Ändringar i väsentlighet till följd av ny information? • Tillräckligt med information för att upprepa varje åtgärd om det skulle bli nödvändigt? • Betydelsefulla ändringar i den övergripande revisionsstrategin eller granskningsplanen under revisionsuppdraget och orsakerna till dessa ändringar? • Uppgifter om betydelsefulla frågor och deras lösning, t.ex. väsentliga osäkerheter, frågor rörande företagsledningens uppskattningar, efterföljande händelser och andra förhållanden som kan leda till ett modifierat uttalande i revisors rapport?	

Överväganden vid dokumentationen	Ja/Nej
Har konsultationer inom revisionsföretaget och med specialister som har anlitats av revisorn och företagsledningen dokumenterats? I de fall en specialist har anlitats, har ändamålsenligheten i specialistens arbete som revisionsbevis dokumenterats?	
Finns det dokumentation av att kraven i ISA 600 avseende kommunikation med revisorer för enheter har följts?	
Har alla dokumentationskrav i varje relevant ISA behandlats? (Se del 1, kapitel 16, för en lista över ISA med särskilda dokumentationskrav.)	

Revisionsaktens ägare

Såvida inte annat anges i lag eller annan författning äger revisionsföretaget revisionsdokumentationen.

Kopior av företagets dokument

Utdrag ur eller kopior av företagets dokument (t.ex. betydelsefulla kontrakt och avtal) kan inkluderas som en del av revisionsdokumentationen. Men kopior av företagets bokföring är inte en ersättning för erforderlig revisionsdokumentation.

ATT ÖVERVÄGA

Upprättande vid rätt tidpunkt
Att upprätta revisionsdokumentation i rätt tid förbättrar revisionens kvalitet, och underlättar en effektiv genomgång och utvärdering av de revisionsbevis som har inhämtats och dragna slutsatser innan revisors rapport färdigställs. Dokumentation som upprättas efter det att revisionsarbetet har utförts är ofta mindre korrekt än dokumentation som upprättas i samband med att arbetet utförs.

Är revisionsakten tillräcklig i sig?
Där så är möjligt ska revisionsdokumentationen vara tydlig och begriplig utan behov av ytterligare muntliga förklaringar. Muntliga förklaringar utgör i sig inte tillräckligt stöd för det utförda arbetet eller de dragna slutsatserna. Men de kan användas för att förklara eller förtydliga information i revisionsdokumentationen.

Oförenligheter
Om revisionsbevis inhämtas som är oförenliga med slutsatsen i en betydelsefull fråga, ska dokumentation som förklarar hur revisorn hanterade oförenligheten läggas till i revisionsakten. Det betyder inte att revisorn behöver behålla dokumentation som är felaktig eller har ersatts.

19. Skriftliga uttalanden

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Vägledning avseende att inhämta skriftliga bekräftelser på företagsledningens uttalanden.	580

Figur 19.0-1

Punkt	Mål i ISA
580.6	Revisorns mål är att (a) inhämta skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen om att de anser att de har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna och för fullständigheten i de lämnade uppgifterna, (b) finna stöd för andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna eller särskilda påståenden i de finansiella rapporterna med hjälp av skriftliga uttalanden om revisorn anser att det behövs eller om så krävs enligt andra ISA, och (c) på ett lämpligt sätt hantera skriftliga uttalanden från företagsledningen och, i tillämpliga fall, styrelsen, eller att företagsledningen eller, i tillämpliga fall, styrelsen, inte lämnar de skriftliga uttalanden som revisorn har begärt.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
580.09	Revisorn ska begära skriftliga uttalanden från dem i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. (Se punkt A2–A6.)
580.10	Revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, vilket innefattar där så är relevant att de ger en rättvisande bild, enligt villkoren i revisionsuppdraget. (Se punkt A7–A9, A14, A22.)
580.11	Revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att (a) den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget, och (b) alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna. (Se punkt A7–A9, A14, A22.)
580.12	Företagsledningens ansvar ska beskrivas i de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 10 och 11, på det sätt som detta ansvar beskrivs i villkoren för revisionsuppdraget.
580.13	I andra ISA finns krav på att revisorn ska begära skriftliga uttalanden. Om revisorn fastslår att han eller hon, utöver dessa uttalanden, behöver inhämta ett eller flera skriftliga uttalanden till stöd för andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna eller ett eller flera särskilda påståenden i de finansiella rapporterna, ska revisorn begära sådana ytterligare skriftliga uttalanden. (Se punkt A10–A13, A14, A22.)
580.14	Datumet för de skriftliga uttalandena ska vara så nära datumet för revisors rapport för de finansiella rapporterna som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet. De skriftliga uttalandena ska omfatta alla finansiella rapporter och den period/de perioder som revisors rapport avser. (Se punkt A15–A18.)
580.15	De skriftliga uttalandena ska ha formen av ett brev adresserat till revisorn. Om företagsledningen enligt lagar eller andra författningar är skyldig att göra skriftliga offentliga uttalanden om sitt ansvar och revisorn fastslår att sådana uttalanden innehåller några av eller alla de uppgifter som krävs enligt punkt 10 eller 11, behöver de relevanta förhållanden som tas upp i sådana uttalanden inte ingå i brevet med uttalanden till revisorn. (Se punkt A19–A21.)
580.16	Om revisorn tvivlar på företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget eller om dess engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, ska revisorn avgöra vilken effekt detta tvivel kan få på (muntliga eller skriftliga) uttalandens tillförlitlighet och revisionsbevis i allmänhet. (Se punkt A24–A25.)
580.19	Om företagsledningen inte lämnar ett eller flera av de begärda skriftliga uttalandena, ska revisorn (a) diskutera detta med företagsledningen, (b) ompröva företagsledningens hederlighet och bedöma vilken effekt detta kan ha på tillförlitligheten när det gäller (muntliga eller skriftliga) uttalanden och revisionsbevis i allmänhet, och (c) vidta lämpliga åtgärder, bland annat bedöma den eventuella effekten på uttalandet i revisors rapport enligt ISA 705, med hänsyn till kravet i punkt 20 i denna ISA.
580.20	Revisorn ska avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna enligt ISA 705 om (a) han eller hon kommer fram till att det råder tillräckligt starkt tvivel om företagsledningens hederlighet för att de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 10 och 11 inte ska vara tillförlitliga, eller (b) företagsledningen inte lämnar de skriftliga uttalanden som krävs enligt punkterna 10 och 11. (Se punkt A26–A27.)

19.1 Översikt

Revisorn begär skriftliga uttalanden av dem som har ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna (vanligen företagsledningen men kan, beroende på företaget och relevanta lagar och andra författningar, utökas till styrelsen).

Ett av företagsledningens ansvarsområden när den skriver under uppdragsbrevet (se del 2, kapitel 4) är att bekräfta revisorns förväntning att få en skriftlig bekräftelse avseende uttalanden i samband med revisionen.

Under revisionens gång gör företagsledningen ett antal uttalanden till revisorn, vilka kan användas som revisionsbevis för att komplettera andra granskningsåtgärder. Vid uppdragets slut ska dessa muntliga uttalanden dokumenteras i ett skriftligt uttalande från företagsledningen, och i tillämpliga fall från dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen).

Obs! Ett antal ISA innehåller särskilda krav att revisorn ska begära skriftliga uttalanden.

Det skriftliga uttalandet ska innehålla de särskilda uttalanden som krävs och företagsledningens uppfattning

- att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna, och
- att den information som revisorn har fått var komplett.

Det skriftliga uttalandet ska inhämtas så nära datumet för revisors rapport för de finansiella rapporterna som är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet. Skriftliga uttalanden ska omfatta alla finansiella rapporter och den eller de perioder som revisors rapport avser.

Skriftliga uttalanden från företagsledningen ska inte användas

- som ersättning för att utföra andra granskningsåtgärder, eller
- som den enda beviskällan för betydelsefulla revisionsfrågor.

ATT ÖVERVÄGA

Vem undertecknar brevet?
Överväg att inhämta mer än en underskrift på det skriftliga uttalandet för uppdrag där risken bedöms som hög. Exempel: det skriftliga uttalandet kan undertecknas av ägaren/företagsledaren och andra viktiga medlemmar i ledningsgruppen.

Uttalanden som bevis
Skriftliga uttalanden utgör inte i sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för någon av de frågor som de behandlar. Inte heller påverkar det faktum att företagsledningen har lämnat tillförlitliga skriftliga uttalanden karaktären på, eller omfattningen av, andra revisionsbevis som revisorn inhämtar, om hur företagsledningen har fullgjort sina åligganden eller om särskilda påståenden.

19.2 Sakförhållande

Uttalanden från företagsledningen kan vara:

- **Muntliga, som revisorn bett om eller inte**
  Dessa uttalanden inhämtas vanligen under revisionsuppdragets gång.

- **Skriftliga**
  I slutet av uppdraget måste revisorn begära ett skriftligt uttalande från företagsledningen för bekräftelse rörande vissa frågor, t.ex.:
  – De muntliga uttalanden som hänvisas till ovan.
  – Att företagsledningen har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
  – Att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna.
  – Andra uttalanden efter behov som stöd för inhämtade revisionsbevis.

Figur 19.2-1

Former för skriftliga uttalanden	Frågor som tas upp i diskussioner.
	Frågor som har kommunicerats elektroniskt, t.ex. e-post, inspelade telefonmeddelanden eller sms.
	Uppställningar, analyser och rapporter som har upprättats av företaget och företagets anteckningar och kommentarer däri.
	Interna och externa PM eller korrespondens.
	Protokoll från styrelsemöten och möten med ersättningsutskott.
	Undertecknad kopia av de finansiella rapporterna.
	Uttalande från företagsledningen i brevform.

19.3 Överväganden vid utförande av revisionen

Följande frågor ska övervägas vid utvärdering av uttalanden från företagsledningen.

Figur 19.3-1

Utvärdera uttalanden från företagsledningen	
Frågor att överväga	Kan den person som gör uttalandet väntas vara objektiv och kunnig om sakförhållandet?
	Är uttalandet rimligt mot bakgrund av: • Revisorns förståelse av företaget och dess miljö? • Övriga inhämtade revisionsbevis, inklusive övriga uttalanden inhämtade från företagsledningen? • Övriga inhämtade bevis genom granskningsåtgärder för att uppnå andra revisionsmål?
	Vilka fortsatta granskningsåtgärder krävs för att styrka uttalandena? Överväg beviskällor som styrelseprotokoll, protokoll från investeringsutskotts möten, juridiska dokument eller intern korrespondens och e-post för att styrka företagsledningens avsikter. Exempel: som del av revisorns övervägande av fortsatt drift, är styrkande bevis t.ex. inspektion av styrelseprotokoll, juridiska dokument och information om tillgänglig finansiering osv. I de fall styrkande bevis inte finns tillgängliga, är det då en begränsning av inriktning och omfattning?

Utvärdera uttalanden från företagsledningen	
Frågor att överväga (forts.)	I de fall företagsledningens uttalanden motsägs av andra inhämtade revisionsbevis: • Finns det något skäl att tvivla på företagsledningens ärlighet och hederlighet? Om svaret är ja ska revisorn diskutera frågan med styrelsen och överväga effekten på riskbedömningen och behovet av fortsatta granskningsåtgärder. • Är det lämpligt och motiverat att fortsätta att förlita sig på andra uttalanden av företagsledningen?
	Överväg hur uttalandet kan dokumenteras på bästa sätt. Exempel: • Ett PM av revisorn. • Ett skriftligt PM från företagsledningen. • Tas med i uttalandet från företagsledningen.

19.4 Skriftliga uttalanden

Skriftliga uttalanden är en viktig källa för revisionsbevis, av skäl som de följande:

- Om företagsledningen ändrar eller inte lämnar de begärda skriftliga uttalandena, kan detta uppmärksamma revisorn på att det kan finnas en eller flera frågor som är av betydelse.
- En begäran om skriftliga uttalanden (i stället för muntliga) kan förmå företagsledningen att överväga sådana frågor mer ingående och på så sätt höja uttalandenas kvalitet.

Skriftliga uttalanden begärs från de personer som ansvarar för upprättandet av de finansiella rapporterna och känner till de berörda frågorna. Ofta är det företagets verkställande direktör och ekonomidirektör eller motsvarande personer, t.ex. ägaren-företagsledaren.

Det är ett krav att revisorn begär att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att:

- Den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
- Den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget.
- Alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna.

Om företagsledningen inte tillhandahåller de uttalanden som krävs, eller om revisorn drar slutsatsen att det finns tillräckliga tvivel om företagsledningens hederlighet för att dessa uttalanden inte ska vara tillförlitliga, måste revisorn avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna.

Skriftliga uttalanden stöder också andra revisionsbevis som är relevanta för de finansiella rapporterna (som kan krävas av andra ISA) eller ett eller flera särskilda påståenden i de finansiella rapporterna.

Andra ISA som kräver skriftliga uttalanden beskrivs nedan.

Figur 19.4-1

ISA	Titel	Punkt
240	*Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*	39
250	*Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter*	16
450	*Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*	14
501	*Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*	12
540	*Granskning av uppskattningar i redovisningen, däribland av verkligt värde, samt upplysningar om uppskattningar*	22
550	*Närståendeförhållanden*	26
560	*Efterföljande händelser*	9
570	*Fortsatt drift*	16 (e)
710	*Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter*	9

Skriftliga uttalanden behandlar frågor som t.ex. de som beskrivs nedan.

Figur 19.4-2

	Företagsledningen har:
Företagsledning-ens ansvar	• Uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering (vilket innefattar, där så är relevant, att de ger en rättvisande bild, enligt villkoren i revisionsuppdraget) och för fullständigheten i den information som har lämnats till revisorn. • I vissa fall (t.ex. i de fall uppdragsvillkoren avtalades av andra parter) kan företagsledningen få en förfrågan om att på nytt intyga att den bekräftar och förstår sitt ansvar i skriftliga uttalanden.
	Försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget.
	Bokfört alla transaktioner i räkenskapsmaterialet och sett till att dessa transaktioner avspeglas i de finansiella rapporterna.

Figur 19.4-3

	Företagsledningen gör uttalanden om:
Särskilda uttalanden	Att valet och tillämpningen av redovisningsprinciper är lämpliga och följer det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.
	Att redovisningen, värderingen eller presentationen av eller upplysningarna om sådana frågor som de följande, i den mån de är relevanta enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering, stämmer med detta ramverk: • Planer eller avsikter som kan påverka det redovisade värdet eller klassificeringen av tillgångar och skulder. • Skulder, både faktiska skulder och eventualförpliktelser. • Äganderätt till eller bestämmande inflytande över tillgångarna. • Panträtter eller inteckningar i tillgångar samt tillgångar som har lämnats som säkerhet. • Aspekter av lagar och andra författningar samt avtalsvillkor som kan påverka de finansiella rapporterna, inklusive överträdelser.
	Alla kända brister i intern kontroll som företagsledningen känner till har tagits upp.
	Alla orsaker till att företaget väljer ett särskilt handlingsalternativ har tagits upp.
	Sina avsikter avseende [en särskild fråga] enligt följande: [beskriv företagets planer eller avsikter].

Andra överväganden

Figur 19.4-4

	Kommentarer:
Modifierande text	I vissa fall kan företagsledningen lägga till en modifierande text med innebörden att uttalandena görs utifrån dess bästa kunskap och övertygelse. En sådan lydelse kan accepteras om revisorn har förvissat sig om att uttalandena görs av dem som har rätt ansvar och kunskap om frågorna i uttalandena.
Obetydliga felaktigheter	När uttalanden om felaktigheter inhämtas kan ett gränsvärde fastställas, under vilket enskilda felaktigheter kan betraktas som obetydliga.
Datum för uttalandet	Revisors rapport ska inte dateras före datumet för de skriftliga uttalandena, eftersom uttalandena är en del av revisionsbevisen.
Adressera uttalandet till revisorn	De skriftliga uttalanden som krävs måste finnas med i ett brev adresserat till revisorn.
Rapport till styrelsen	ISA 260 kräver att revisorn informerar styrelsen om de skriftliga uttalanden som revisorn har begärt från företagsledningen.
Företagsledning-ens frågor till andra	Om företagsledningen inte har tillräcklig kunskap som underlag för de skriftliga uttalandena, kan den besluta att göra förfrågningar till andra som har arbetat med att upprätta/presentera de finansiella rapporterna och påståendena däri. Detta innefattar personer som har specialiserad kunskap.

Tvivel rörande uttalanden som har lämnats eller inte lämnats

Om det finns tvivel rörande tillförlitligheten i skriftliga uttalanden eller om skriftliga uttalanden som har begärts inte har lämnats, överväger revisorn frågans karaktär och handlar därefter.

Figur 19.4-5

Tvivel	Åtgärd som krävs av revisorn
Begärda uttalanden som inte lämnas	• Diskutera detta med företagsledningen. • Ompröva företagsledningens hederlighet och bedöma vilken effekt detta kan ha på tillförlitligheten när det gäller (muntliga eller skriftliga) uttalanden och revisionsbevis i allmänhet. • Vidta tillämpliga åtgärder, inklusive att fastställa den möjliga effekten på uttalandet i revisors rapport.
Identifierade oförenligheter	• Utföra ytterligare granskningsåtgärder i ett försök att lösa frågan. • Om frågan förblir olöst, ompröva bedömningen av företagsledningens kompetens, hederlighet, etiska värderingar eller omsorg om företaget (se punkt nedan), eller av dess engagemang för dessa frågor eller dess förmåga att se till att dessa värden upprätthålls, och avgöra vilken effekt detta kan få på tillförlitligheten i (muntliga eller skriftliga) uttalanden och revisionsbevis i allmänhet.
Företagsledningens inkompetens, bristande hederlighet eller brist på etiska värderingar	Fastställ effekten av sådana frågor på tillförlitligheten i uttalanden (muntliga eller skriftliga) och revisionsbevis i allmänhet. Revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna om • han eller hon kommer fram till att det råder tillräckligt starka tvivel om företagsledningens hederlighet för att de skriftliga uttalandena inte ska vara tillförlitliga, eller • företagsledningen inte lämnar de skriftliga uttalanden som krävs.

Kompletterande/ytterligare uttalanden

Utöver de skriftliga uttalanden som krävs kan revisorn anse det nödvändigt att begära:

Kompletterande uttalanden om de finansiella rapporterna

Sådana skriftliga uttalanden kan vara ett komplement till, men inte vara en del av, det skriftliga uttalande som krävs enligt punkt 580.10. Exempel:

- Om valet och tillämpningen av redovisningsprinciper är ändamålsenligt.
- Om redovisningen, värderingen eller presentationen av eller upplysningarna om sådana frågor som de följande stämmer med detta ramverk:
  - Planer eller avsikter som kan påverka det redovisade värdet eller klassificeringen av tillgångar och skulder.
  - Skulder, både faktiska skulder och eventualförpliktelser.
  - Rätt till, eller kontroll över, tillgångar, panträtter eller inteckningar i tillgångar samt tillgångar som har lämnats som säkerhet.
  - Aspekter av lagar och andra författningar samt avtalsvillkor som kan påverka de finansiella rapporterna, inklusive överträdelser.

Ytterligare skriftliga uttalanden

Utöver det skriftliga uttalande som krävs enligt ISA 580.11 kan revisorn anse det nödvändigt att begära andra skriftliga uttalanden, t.ex.:

- Bekräftelse att företagsledningen har tagit upp alla brister i intern kontroll som den känner till.
- Särskilda påståenden.
  I vissa fall är det kanske inte möjligt att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis utan ett skriftligt uttalande från företagsledningen som bekräftar skälen, motiven eller avsikterna i fråga om särskilda påståenden i de finansiella rapporterna. Frågor att överväga innefattar:
  - Hur företaget tidigare har genomfört sina uttalade avsikter.
  - Orsakerna till att företaget väljer ett särskilt handlingsalternativ.
  - Företagets förmåga att fullfölja ett särskilt handlingsalternativ.
  - Förekomsten eller avsaknaden av annan information som kan ha inhämtats under revisionens gång, och som kan vara oförenlig med företagsledningens bedömning eller avsikt.

ATT ÖVERVÄGA

Avsätt tid att träffa företagsledningen för att förklara karaktären på begärda uttalanden och för att säkerställa att företagsledningen är helt medveten om vad den samtycker till att skriva under.

19.5 Exempel på skriftliga uttalanden

Exemplet på ett skriftligt uttalande från företagsledningen i fallstudierna följer formatet i ISA 580.

19.6 Fallstudie – uttalanden från företagsledningen

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Uttalanden från företagsledningen

Följande är exempel på uttalande från företagsledningen av Suraj, och vissa fortsatta granskningsåtgärder som kan vara tillämpliga.

Uttalanden från företagsledningen	Utvärdering
Det har inte skett någon nedskrivning av verktyg som har ersatts av nya maskiner. Det beror på att maskinerna går sönder. Därför kan de äldre maskinerna behöva användas ibland när den andra maskinen repareras.	*Ställ frågor till produktionschefen och andra för att bestämma om verktyg och utrustning, ny eller gammal, för närvarande används och fortfarande fungerar. Detta kan fastställas genom fysisk undersökning och granskning av information om utfört underhåll.*
Det krävs ingen ytterligare avsättning för de något defekta varor som identifierades vid inventeringen.	*Kontrollera om de defekta varorna såldes efter periodens slut. Ställ frågor till produktionschefen om de defekta varorna säljs i befintligt skick, eller om de repareras (och i så fall till vilken kostnad) eller om de säljs med rabatt.*

Vid revisionens avslutande ska viktiga uttalanden dokumenteras i ett uttalande från företagsledningen som ska undertecknas av Suraj Dephta och Jawad Kassab.

Sådana uttalanden kan innefattas i ett brev enligt följande.

Dephta Furniture Incs brevhuvud.

15 mars 20X3

Till: Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St.
Cabetown, Förenade territorierna
123-50004

Bäste mr Lee!

Detta uttalande lämnas i anslutning till er revision av Dephta Furniture, Incs finansiella rapporter för det räkenskapsår som slutade den 31 december 20X2, som syftar till att ni ska ge uttryck för er uppfattning om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards.

Vi bekräftar att:

Finansiella rapporter

- Vi har tagit vårt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt villkoren för revisionsuppdraget daterade den 15 oktober 20X2, särskilt att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild enligt International Financial Reporting Standards.
- Betydelsefulla antaganden som vi har använt för att göra uppskattningar i redovisningen, däribland sådana som beräknas till verkligt värde, är rimliga.
- Närståenderelationer och närståendetransaktioner har redovisats korrekt och upplysningar har lämnats enligt International Financial Reporting Standards.
- För alla händelser efter datumet för de finansiella rapporterna som enligt International Financial Reporting Standards kräver justeringar eller att upplysningar lämnas har justeringar gjorts eller upplysningar lämnats.
- Effekterna av felaktigheter som inte har rättats är oväsentliga, både enskilt och sammantaget, för de finansiella rapporterna som helhet. En lista över de felaktigheter som inte har rättats finns som bilaga till detta uttalande.
- Bolaget har uppfyllt alla sådana avtalsvillkor som kunde ha påverkat de finansiella rapporterna väsentligt om de inte hade uppfyllts.
- Det har inte förekommit några överträdelser av sådana föreskrifter från tillsynsmyndigheter som kunde ha påverkat de finansiella rapporterna väsentligt om de hade förekommit.
- Bolaget kan styrka sin äganderätt till alla tillgångar på ett tillfredsställande sätt, och det finns inga panträtter eller andra inteckningar i bolagets tillgångar förutom vad som framgår av not X i de finansiella rapporterna.
- Vi har inga planer på att lägga ned någon produktgren eller några andra planer eller avsikter som kan medföra att varulagret övervärderas eller blir inkurant. Ingen del av varulagret har tagits upp till ett högre värde än nettoförsäljningsvärdet.
- Det har inte skett några nedskrivningar av nettoförsäljningsvärdet av anläggningstillgångar (verktyg) vars funktioner nu har ersatts av nya maskiner.

Lämnad information

- Vi har försett er med:
  - Tillgång till all information som vi har kännedom om och som är relevant för upprättandet av de finansiella rapporterna, t.ex. bokföring, dokumentation och annat.
  - Ytterligare information som ni har begärt av oss för revisionen.
  - Obegränsad tillgång till personer inom företaget som ni har bedömt att det är nödvändigt att inhämta revisionsbevis från.
- Alla transaktioner har bokförts i räkenskapsmaterialet och avspeglas i de finansiella rapporterna.
- Vi har upplyst er om resultaten av vår bedömning av risken för att de finansiella rapporterna kan innehålla väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
- Vi har upplyst er om all information som rör oegentligheter eller misstänkta oegentligheter som vi känner till och som påverkar företaget och inbegriper:
  - Företagsledningen.
  - Anställda som har viktiga roller inom den interna kontrollen.
  - Andra personer, när oegentligheterna kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.
- Vi har lämnat all information till er om påstådda oegentligheter, eller misstänkta oegentligheter, med inverkan på företagets finansiella rapporter, som vi har fått kännedom om genom anställda, tidigare anställda, analytiker, tillsynsmyndigheter eller andra.
- Vi har upplyst er om alla kända fall av överträdelser eller misstänkta överträdelser av lagar och andra författningar vars effekter ska beaktas när finansiella rapporter upprättas.
- Vi har upplyst er om vilka företagets närstående är och om alla närståenderelationer och närståendetransaktioner som vi känner till.

Med vänlig hälsning,

_____

Suraj Dephta

_____

Jawad Kassab

Fallstudie B – Kumar & Co.

Uttalanden från företagsledningen

Följande är exempel på uttalande från företagsledningen av Raj, och vissa fortsatta granskningsåtgärder som kan vara tillämpliga.

Uttalanden från företagsledningen	Utvärdering
Ingen ytterligare avsättning för osäkra fordringar behövs. Fordringarna på Dephta kommer att betalas och övriga kundfordringar är inte tillräckligt betydelsefulla för att en avsättning ska behöva uppskattas.	*Skicka bekräftelse på kundfordringar till Dephta.* *Ställ frågor till Raj och Ruby för att förstå de olika kundernas kundfordringar och deras betalningshistorik samt leta efter mönster. Bekräfta att andelen kundfordringar som inte gäller Dephta inte är betydande, vilket är vad kunden säger.* *Granska betalningar som skett senare som stöd för att fordringarna blir betalda.* *Överväg eventuell relevant information från revisionen av Dephta.*
Dephta fortsätter att vara nöjda med kvaliteten på de varor vi säljer till dem.	*Granska historiken för returer och titta efter mönster.* *Granska resultaten av bekräftelsen avseende fordringar på Dephta för eventuella kommentarer om kvaliteten på varor eller att beloppen inte kommer att betalas.* *Genomför observation av lagret och titta efter inkuranta artiklar och orörliga lagerartiklar.* *Ställ frågor till Ruby om kvaliteten på varor och eventuell information hon kan ha fått av Dephta rörande kvaliteten på varor de har köpt hittills.*

Vid revisionens avslutande ska viktiga uttalanden dokumenteras i ett uttalande från företagsledningen som ska undertecknas av Raj Kumar.

Sådana uttalanden kan finnas med i ett brev, enligt vad som tidigare illustrerades i fallstudie A – Dephta Furniture, Inc.

20. Rapportering – Översikt

Figur 20.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
200.11	När revisorn utför en revision av finansiella rapporter är hans eller hennes övergripande mål (a) att uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller på fel, och därigenom kunna uttala sig om huruvida de finansiella rapporterna i alla väsentliga hänseenden har upprättats enligt ett tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, och (b) att uttala sig om de finansiella rapporterna, och kommunicera enligt kraven i ISA, enligt sina iakttagelser.
200.12	I samtliga fall där det inte går att uppnå rimlig säkerhet och där det på grund av omständigheterna inte räcker med att uttala sig med reservation i revisors rapport för att rapportera till de avsedda användarna av de finansiella rapporterna, kräver ISA att revisorn avstår från att uttala sig eller avgår från (eller avsäger sig) uppdraget, där detta är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning.

Revisionens slutfas innefattar följande.

Figur 20.0-2

De grundläggande koncept som behandlas i rapporteringsfasen är:

Figur 20.0-3

	Del och kapitel
Efterföljande händelser	1 - 13
Fortsatt drift	1 - 14
Revisionsdokumentation	1 - 16
Kommunicera revisionsiakttagelser	2 - 22
Revisors rapport	1 - 17

21. Utvärdera revisionsbevis

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Vägledning vid utvärdering av tillräckligheten och ändamålsenligheten i revisionsbevis i syfte att dra rimliga slutsatser som kan användas som grund för revisionsuttalandet.	220, 330, 450, 520, 540

Figur 21.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
220.15	Den ansvariga revisorn ska ta ansvar för (a) ledning, övervakning och utförande av revisionsuppdraget enligt standarder för yrkesutövningen och krav i tillämpliga lagar och andra författningar (se punkt A13–A15, A20), och (b) att revisors rapport är korrekt med hänsyn till omständigheterna.
220.16	Den ansvariga revisorn ska ta ansvar för att genomgång av utfört arbete utförs enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för sådan genomgång. (Se punkt A16–A17, A20.)
220.17	Senast den dag då revisors rapport lämnas ska den ansvariga revisorn, genom att gå igenom revisionsdokumentationen och diskutera med uppdragsteamet, förvissa sig om att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats som stöd för de slutsatser som har dragits och för att revisors rapport kan lämnas. (Se punkt A18–A20.)
220.18	Den ansvariga revisorn ska (a) ta ansvar för att uppdragsteamet gör de konsultationer som behövs i svåra eller tvistiga frågor, (b) förvissa sig om att de som ingår i uppdragsteamet har gjort de konsultationer som behövs under uppdragets gång, både inom uppdragsteamet och mellan uppdragsteamet och andra personer på lämplig nivå inom eller utanför revisionsföretaget, (c) förvissa sig om att karaktären på och omfattningen av, och de slutsatser som dras av, sådana konsultationer stäms av med den som har konsulterats, och (d) fastställa att slutsatser som har dragits av sådana konsultationer har lett till korrekta åtgärder. (Se punkt A21–A22.)
220.19	Vid revision av börsnoterade företags finansiella rapporter, och de andra eventuella revisionsuppdrag för vilka revisionsföretaget beslutat att det behövs en uppdragsanknuten kvalitetskontroll, ska den ansvariga revisorn (a) fastställa att en särskild kvalitetsgranskare har utsetts för uppdraget, (b) diskutera betydelsefulla frågor som uppstår under revisionsuppdraget, däribland frågor som identifieras under kvalitetskontrollen, med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, och (c) inte datera revisors rapport förrän kvalitetskontrollen är slutförd. (Se punkt A23–A25.)
220.20	Den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget ska göra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser man har kommit fram till vid utformningen av revisors rapport. Denna utvärdering ska innefatta (a) diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvariga revisorn, (b) genomgång av de finansiella rapporterna och förslaget till revisors rapport, (c) genomgång av viss revisionsdokumentation avseende de betydelsefulla bedömningar som uppdragsteamet har gjort och de slutsatser man har kommit fram till, och (d) utvärdering av de slutsatser som drogs när revisors rapport utformades och övervägande av om förslaget till revisors rapport är lämpligt. (Se punkt A26–A27, A29–A31.)

21.1 Översikt

När de planerade granskningsåtgärderna har utförts sker en utvärdering av resultaten. Detta innefattar en genomgång av dokumentation av revisionen samt diskussioner med uppdragsteamet, och eventuella ändringar i granskningsplanerna till följd av de utförda åtgärderna. Några viktiga överväganden anges nedan.

Figur 21.1-1

Kvalitetskontroll	Den ansvariga revisorn har ansvaret för att genomgång av utfört arbete följer revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för sådan genomgång, och att uttalandet är korrekt.
Konsultation	Den ansvariga revisorn har ansvaret för att säkerställa att • uppdragsteamet har använt sig av konsultationer (både internt inom företaget och hos externa parter) i svåra eller tvistiga frågor, och • att eventuella slutsatser som har dragits av sådana konsultationer har dokumenterats och resulterat i åtgärder.
Uppdragsanknuten kvalitetskontroll	När revisionsföretagets riktlinjer kräver en uppdragsanknuten kvalitetskontroll ska ansvarig revisor • säkerställa att en kvalitetsgranskare med lämpliga kvalifikationer har utsetts för uppdraget, • diskutera betydande revisionsfrågor med kvalitetsgranskaren, och • inte datera revisors rapport förrän kvalitetskontrollen är slutförd.

Revisorns mål är att förvissa sig om att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats till stöd för dragna slutsatser och för att en lämpligt formulerad revisors rapport ska kunna lämnas.

Utvärderingen av de inhämtade revisionsbevisen bör behandla nedanstående frågor.

Figur 21.1-2

Väsentlighet	Är de belopp som fastställts för övergripande väsentlighet och arbetsväsentlighet fortfarande lämpliga mot bakgrund av företagets faktiska finansiella resultat? Om en lägre övergripande väsentlighet (för de finansiella rapporterna som helhet) visar sig vara mer lämplig än den som fastställdes från början, ska revisorn fastställa • om det är nödvändigt att ändra arbetsväsentlighet, och • om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt fortfarande är lämpliga.
Risk	Är de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån fortfarande lämpliga, mot bakgrund av revisionsiakttagelserna? Om så inte är fallet bör riskbedömningarna ändras och eventuella fortsatta planerade granskningsåtgärder ändras.

Felaktigheter	Har övervägande skett av hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och felaktigheter som inte har rättats? Har anledningen till felaktigheterna/avvikelserna övervägts? De kan vara tecken på en oidentifierad risk eller en betydande brist i den interna kontrollen. Behöver den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen ändras? Detta gäller när: • de identifierade felaktigheternas karaktär och omständigheterna kring deras förekomst tyder på att det kan finnas andra felaktigheter som tillsammans med ackumulerade felaktigheter under revisionen kan vara väsentliga, eller • summan av ackumulerade felaktigheter under revisionen närmar sig väsentlighet. Har fortsatta granskningsåtgärder utförts för att fastställa om felaktigheter kvarstår (i transaktionsslag, konton och upplysningar) i fall där företagsledningen har ombetts att rätta felaktigheterna?
Oegentligheter	Tyder den information som har inhämtats genom annan riskbedömning och näraliggande aktiviteter på att det finns en eller flera riskfaktorer för oegentligheter? Har den analytiska granskning som har utförts mot slutet av revisionen visat på en tidigare oidentifierad risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter? Har identifierade felaktigheter utvärderats för att fastställa om dessa felaktigheter tyder på oegentligheter? Om så är fallet, utvärdera felaktighetens följder för andra delar av revisionen, särskilt avseende tillförlitligheten i företagsledningens uttalanden. Förekomsten av en oegentlighet är sannolikt inte en enstaka företeelse. Finns det anledning att tro att företagsledningen är inblandad i de identifierade felaktigheterna, vare sig de är väsentliga eller inte, på grund av oegentligheter? Om så är fallet, omvärdera bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och hur denna bör påverka granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt för att hantera de bedömda riskerna. Överväg också om det finns omständigheter eller förhållanden som tyder på att anställda, företagsledningen eller externa parter har varit i maskopi när en ny bedömning görs av trovärdigheten i de tidigare inhämtade bevisen. Om risker för oegentligheter har identifierats, kan det ändå gå att bekräfta att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Om det inte går, fastställ vilka följder det kan ha för revisionen, inklusive om förmågan att slutföra revisionen ifrågasätts.
Bevis	Har tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis inhämtats för att minska risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna till en godtagbart låg nivå? Överväg om fortsatta granskningsåtgärder behöver utföras.
Analytisk granskning	Kunde den analytiska granskning som utfördes under revisionens slutliga granskningsfas • styrka iakttagelserna under revisionen, eller • identifiera tidigare oupptäckta risker för väsentliga felaktigheter?

21.2 Ny bedömning av väsentlighet

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
450.10	Innan revisorn utvärderar vilken påverkan icke rättade felaktigheter har, ska revisorn göra en ny bedömning av den väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320 för att bekräfta att den fortfarande är lämplig sett inom ramen för företagets faktiska finansiella resultat. (Se punkt A11–A12.)

Innan revisorn utvärderar resultaten av utförda åtgärder och eventuella felaktigheter som har uppstått därigenom, bör det första steget vara att på nytt bedöma de belopp som har fastställts för övergripande väsentlighet och arbetsväsentlighet. Detta är nödvändigt eftersom det ursprungliga fastställandet av väsentlighet ofta bygger på uppskattningar av företagets finansiella resultat, och de faktiska resultaten kanske skiljer sig från dessa uppskattningar. Faktorer som kan leda till en ändring innefattar:

- Att det ursprungliga fastställandet av väsentlighet inte längre är lämpligt mot bakgrund av företagets faktiska finansiella resultat.
- Ny information blir tillgänglig (t.ex. användares förväntningar) som innebär att revisorn initialt hade fastställt ett annat belopp (eller andra belopp).
- Oväntade felaktigheter som kan göra att väsentlighetsbeloppet för just det transaktionsslaget, kontot eller upplysningen överskrids.

I de fall beloppen måste ändras måste revisorn överväga och dokumentera den inverkan som detta kan ha på de bedömda riskerna samt karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av eventuella fortsatta åtgärder som kan komma att behövas.

Om en lägre väsentlighet krävs för de finansiella rapporterna som helhet, fastställ även om det är nödvändigt att ändra arbetsväsentligheten. Om så är fallet, överväg om de fortsatta granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tidpunkt fortfarande är lämpliga.

ATT ÖVERVÄGA

Om väsentligheten måste ändras, vänta då inte till revisionens slut innan ändringen görs. Om väsentligheten minskas kan det mycket väl kräva en justering av riskbedömningarna och att ytterligare eller fortsatta granskningsåtgärder utförs.

21.3 Ändringar i riskbedömningar

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
330.25	Med utgångspunkt i de utförda granskningsåtgärderna och de inhämtade revisionsbevisen ska revisorn innan revisionen avslutas utvärdera om bedömningarna av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån fortfarande är giltiga. (Se punkt A60–A61.)

Bedömningen av riskerna på påståendenivån grundar sig ofta på de revisionsbevis som finns tillgängliga innan fortsatta granskningsåtgärder utförs. Under tiden som dessa åtgärder utförs kan ny information inhämtas som kan innebära att den ursprungliga riskbedömningen måste ändras.

Exempel: Vid granskningen av lager kan den bedömda risknivån för påståendet om fullständighet vara låg på grund av en förväntning om att den interna kontrollen fungerar effektivt. Om en granskning av kontroller visar att den interna kontrollen inte fungerar, måste riskbedömningen ändras och fortsatta granskningsåtgärder utföras för att minska risken till en godtagbart låg nivå. Detta gäller alla utförda granskningsåtgärder där resultaten inte motsvarar förväntningarna.

Nedanstående figur beskriver vissa punkter att överväga för att fastställa om den ursprungliga riskbedömningen har ändrats eller inte.

Figur 21.3-1

Intern kontroll	**Granskning av kontroller** • Visar granskningen av kontroller att de fungerar så väl att den planerade riskminskningen har uppnåtts? **Företagsledningen åsidosätter kontroller** • Finns det några bevis för att företagsledningen sätter sig över den befintliga interna kontrollen? **Brister i kontroller** • Är en eller flera potentiella felaktigheter en följd av en brist i den interna kontrollen som omedelbart borde framföras till företagsledningen?
De inhämtade revisionsbevisens karaktär	**Nya riskfaktorer** • Identifierar bevisen nya affärsrisker, risker för oegentligheter eller att företagsledningen sätter sig över kontroller? **Motstridiga bevis** • Motsäger de inhämtade revisionsbevisen andra tillgängliga informationskällor? **Motstridiga bevis** • Strider de inhämtade revisionsbevisen mot den aktuella förståelsen av företaget? **Redovisningsprinciper** • Finns det bevis för att företagets redovisningsprinciper inte alltid tillämpas konsekvent? **Oförutsägbara relationer** • Bekräftar bevisen sambanden mellan både finansiella och icke-finansiella data? **Oegentligheter** • Finns det bevis på mönster, ovanligheter, undantag eller avvikelser som har upptäckts vid granskningen som kan vara en indikation på att eventuella oegentligheter (inklusive företagsledningens åsidosättande av kontroller)? **Tillförlitlighet i uttalanden** • Finns det bevis som ifrågasätter tillförlitligheten i uttalanden som har gjorts av företagsledningen eller styrelsen?

Felaktigheternas karaktär	**Bristande objektivitet i uppskattningar** • Kan eventuella felaktigheter som har upptäckts i uppskattningar i redovisningen och värdering till verkligt värde tyda på ett mönster av bristande objektivitet från företagsledningens sida? **Felaktigheter** • Utgör felaktigheter, antingen enskilda eller i kombination med andra orättade felaktigheter, en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som helhet?

I de fall den ursprungliga riskbedömningen har förändrats bör dessa uppgifter dokumenteras och en ny ändrad riskbedömning fastställas. Det ska också finnas uppgifter om hur den utförliga granskningsplanen har ändrats för att hantera den ändrade riskbedömningen. Det kan vara en ändring av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av andra planerade granskningsåtgärder eller utförandet av fortsatta granskningsåtgärder.

ATT ÖVERVÄGA

Avsätt tid i revisionsbudgeten så att uppdragsteamet kan diskutera sina iakttagelser (som grupp) omedelbart efter att arbetet har slutförts. De frågor som har beskrivits i ovanstående figur kan bilda dagordningen. Kom ihåg att oegentligheter ofta upptäcks genom att olika uppgifter angående små och till synes oväsentliga frågor läggs samman.

21.4 Bedömning av effekten av felaktiga uppgifter

Punkt	Mål i ISA
450.3	Revisorns mål är att utvärdera (a) hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter, och (b) hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
450.5	Revisorn ska sammanställa felaktigheter som identifieras under revisionen, förutom sådana som är uppenbart betydelselösa. (Se punkt A2–A3.)
450.6	I följande fall ska revisorn fastställa om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras: (a) De identifierade felaktigheternas karaktär och omständigheterna kring deras förekomst tyder på att det kan finnas andra felaktigheter, som tillsammans med felaktigheter som har ackumulerats under revisionen skulle kunna vara väsentliga. (Se punkt A4.) (b) Summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig den väsentlighet som har fastställts enligt ISA 320. (Se punkt A5.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
450.7	Om företagsledningen på revisorns begäran har undersökt ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning och har rättat felaktigheter som har upptäckts, ska revisorn utföra ytterligare granskningsåtgärder för att avgöra om några felaktigheter finns kvar. (Se punkt A6.)
450.8	Revisorn ska utan onödigt dröjsmål informera den lämpliga ledningsnivån om alla felaktigheter som ackumuleras under revisionen, såvida detta inte är förbjudet i lag eller annan författning. Revisorn ska begära att företagsledningen rättar dessa felaktigheter. (Se punkt A7–A9.)
450.9	Om företagsledningen vägrar att rätta vissa eller alla felaktigheter som har kommunicerats av revisorn, ska revisorn försöka förstå företagsledningens skäl för att inte göra rättelserna och ta hänsyn till den kunskapen vid utvärderingen av om de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkt A10.)
450.11	Revisorn ska avgöra om icke rättade felaktigheter är väsentliga, enskilt eller sammantaget. Då ska revisorn beakta (a) felaktigheternas storlek och karaktär, både i förhållande till särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar och i förhållande till de finansiella rapporterna som helhet samt de särskilda omständigheterna kring deras förekomst (se punkt A13–A17, A19–A20.), och (b) hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet. (Se punkt A18.)
450.12	Revisorn ska informera styrelsen om icke rättade felaktigheter och hur de, enskilt eller sammantaget, kan påverka revisorns uttalande i revisors rapport, såvida detta inte är förbjudet i lag eller annan författning. Revisorns kommunikation med styrelsen ska identifiera väsentliga felaktigheter som inte har rättats enskilt. Revisorn ska begära att icke rättade felaktigheter rättas. (Se punkt A21–A23.)
450.13	Revisorn ska också informera styrelsen om hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet.
450.14	Revisorn ska begära ett skriftligt uttalande från företagsledningen och, om så är tillämpligt, styrelsen, om huruvida den anser att den påverkan som icke rättade felaktigheter har enskilt och sammantaget, på de finansiella rapporterna som helhet är oväsentlig. En sammanfattning av sådana poster ska tas med i eller bifogas det skriftliga uttalandet. (Se punkt A24.)
540.18	Revisorn ska med grund i revisionsbevisen utvärdera om uppskattningarna i redovisningen i de finansiella rapporterna är antingen rimliga enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering eller felaktiga. (Se punkt A116–A119.)

Målet med att utvärdera felaktigheter är att fastställa den inverkan de kan ha på revisionen, och om det finns behov av att utföra ytterligare granskningsåtgärder.

Det kan vara nödvändigt att ändra revisionsstrategin och den detaljerade granskningsplanen när

- de identifierade felaktigheternas karaktär eller omständigheter tyder på att det kan finnas andra felaktigheter som, tillsammans med kända felaktigheter, kan överstiga arbetsväsentlighet, eller
- summan av identifierade och orättade felaktigheter närmar sig eller överstiger arbetsväsentlighet.

ATT ÖVERVÄGA

Tänk på att det alltid finns en risk för oupptäckta felaktigheter i finansiella rapporter. Det beror på de inneboende begränsningarna i en revision, vilka beskrivs i del 1, kapitel 3.1, i guiden.

Felaktigheter kan uppstå i de områden som visas i figuren nedan.

Figur 21.4-1

Källa	Beskrivning
Felaktigheter eller oegentligheter	Fel kan begås av företagets personal vid insamling eller bearbetning av data som utgör underlag för de finansiella rapporterna. Det innefattar även fel som görs vid avklipp vid periodens slut. Utöver att identifiera särskilda felaktigheter kan revisorn även • kvantifiera misstagen i en viss population (t.ex. försäljning) genom monetära urval. Det är möjligt att uppskatta en sannolik summa av felaktigheter när man använder ett representativt urval, och • överväga de identifierade felaktigheternas karaktär. Om det finns många felaktigheter som påverkar ett visst konto eller en viss plats, kan det vara ett tecken på en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.
Utelämnanden eller oegentligheter	Vissa transaktioner redovisas kanske inte, antingen av misstag eller medvetet, varav det senare utgör en oegentlighet.
Betydande transaktioner	Avsaknad av affärsmässiga grunder för betydande transaktioner (ovanliga eller utanför den normala affärsverksamheten) kan vara avsedda att manipulera de finansiella rapporterna eller att dölja förskingring av tillgångar.
Bokföringsposter	Otillbörliga eller obehöriga bokföringsposter kan ha förekommit under perioden eller vid periodens slut. De kan användas för att manipulera de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna.
Uppskattningsfel	Företagsledningens uppskattningar kan vara felaktigt beräknade, förbise eller feltolka vissa fakta, använda felaktiga antaganden eller innehålla bristande objektivitet om företagets uppskattningar ligger utanför ett godtagbart intervall. Uppskattningarna kan även vara avsiktligt felaktiga för att manipulera resultaten i de finansiella rapporterna.
Fel i verkliga värden	Det kan råda oenighet kring företagsledningens bedömning av det verkliga värdet på vissa tillgångar, skulder och komponenter i eget kapital som ska värderas till verkligt värde, eller om vilka upplysning om verkligt värde ska lämnas enligt ramverket för finansiell rapportering.
Val och tillämpning av redovisningsprinciper	Det kan råda oenighet med företagsledningen vad gäller företagets val och tillämpning av redovisningsprinciper.
Orättade felaktigheter i ingående eget kapital	Orättade felaktigheter från tidigare perioder kan avspeglas i ingående eget kapital. Om de inte justeras kan de även orsaka felaktigheter i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.

Källa	Beskrivning
Intäktsredovisning	Överskattning eller underskattning av intäkter (t.ex. förtida intäktsredovisning, rapportering av fiktiva intäkter eller genom felaktig flyttning av intäkter till en senare period).
Brister i den interna kontrollen	Felaktigheter kan uppstå till följd av oväntade brister i den interna kontrollen. De kan diskuteras och rapporteras till företagsledningen, och man kan överväga att utföra ytterligare arbete för att identifiera andra eventuella felaktigheter som kan förekomma.
Utformning av och upplysningar i de finansiella rapporterna	Vissa upplysningar i de finansiella rapporterna som krävs enligt det tillämpliga ramverket för redovisning kan ha utelämnats, eller vara ofullständiga eller felaktiga.

Ackumulering av identifierade felaktigheter

Felaktigheter som har identifierats under revisionen, förutom sådana som är uppenbart betydelselösa, ska sammanställas. Det går också att skilja sakfel, bedömningsfel och skattningsfel från varandra.

ATT ÖVERVÄGA

De flesta kvantitativa felaktigheter kan ackumuleras så den övergripande effekten på de finansiella rapporterna kan utvärderas. Däremot kan vissa felaktigheter (t.ex. ofullständiga eller felaktiga upplysningar i finansiella rapporter) och kvalitativa iakttagelser (t.ex. eventuell förekomst av oegentligheter) inte ackumuleras. Dessa felaktigheter ska dokumenteras och utvärderas enskilt.

För att den sammanlagda effekten av felaktigheter som inte har rättats ska kunna utvärderas, kan de dokumenteras i ett arbetspapper som hanteras centralt. Det ger en sammanfattning av alla identifierade orättade felaktigheter som inte är betydelselösa.

Det finns ett antal steg i ackumuleringsprocessen där de ackumulerade felaktigheternas inverkan kan övervägas, vilket framgår av nedanstående figur.

Figur 21.4-2

	Effekt av ackumulerade felaktigheter
Överväg den inverkan som orättade felaktigheter har på:	Varje enskilt konto eller transaktionsslag
	Summa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder
	Summa tillgångar och skulder
	Summa intäkter och kostnader (resultat före skatt)
	Nettoresultat

En möjlig metod för att ackumulera felaktigheter illustreras i följande figur.

Obs! I exemplet har felaktigheter upp till 100 € ansetts vara betydelselösa och kommer därför inte att ackumuleras.

Figur 21.4-3

Sammanfattning av identifierade felaktigheter

			Över-/underskattat (-) belopp				
Beskrivning	**Omständigheter kring förekomsten**	**Se**	**Tillgångar**	**Skulder**	**Resultat före skatt**	**Eget kapital**	**Rättad?**
Har inte bokfört upplupen hyresskuld	Sakfel – följd av en försummelse			-5 500	5 500	4 125	Ja
Oredovisad försäljning	Skattning från representativt urval		-12 500		-12 500	-9 375	Ja
Fordringar har kvittats mot skulder	Sakfel – klassificeringsfel		-5 500	-5 500			Ja
Kostnadsförd investering	Bedömning – fel vid tillämpning av redovisningsprinciper		-13 500		-13 500	-10 125	Ja
Summa identifierade felaktigheter under revisionen			-31 500	-11 000	-20 500	-15 375	
Felaktigheter som har rättats av företagsledningen			31 500	11 000	20 500	15 375	
Summa felaktigheter som inte har rättats			0	0	0	0	

Identifierade felaktigheter ska diskuteras i god tid med företagsledningen tillsammans med en begäran om att de ska rättas. Rättelser kan komma att påverka saldon i finansiella rapporter eller korrigera otillräckliga upplysningar i de finansiella rapporterna. De steg som krävs för att behandla identifierade felaktigheter anges nedan.

Figur 21.4-4

Hantera identifierade felaktigheter	
Ompröva väsentlighet	Överväg om den övergripande väsentligheten ska ändras utifrån de faktiska finansiella resultaten innan effekten av orättade felaktigheter övervägs.
Överväg orsakerna och effekten på granskningsplanen	Överväg orsakerna till de felaktigheter som identifierades under revisionen. Detta innefattar: • potentiella indikationer på oegentligheter, • möjlig förekomst av andra felaktigheter, • förekomsten av en oidentifierad risk, eller • en betydande brist i den interna kontrollen. Fastställ mot bakgrund av ovanstående iakttagelser om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras. Detta krävs när • det kan finnas andra felaktigheter som tillsammans med ackumulerade felaktigheter under revisionen kan vara väsentliga, eller • summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig väsentlighet.

Hantera identifierade felaktigheter	
Be företagsledningen att göra rättelser	Be företagsledningen att rätta alla felaktigheter som identifieras under revisionen, förutom sådana som är uppenbart betydelselösa.
Be företagsledningen att utföra ytterligare åtgärder	Om det exakta felaktiga beloppet i en population är okänt (som t.ex. vid en skattning av felaktigheter som har identifierats i ett revisionsmässigt urval), be företagsledningen att fastställa vad det faktiska beloppet för felet är och gör sedan lämpliga rättelser i de finansiella rapporterna. När detta sker kan revisorn vara tvungen att utföra vissa ytterligare granskningsåtgärder för att fastställa om det finns felaktigheter kvar.
Företagsledningen vägrar att rätta vissa eller alla felaktigheter	Om företagsledningen vägrar att rätta vissa eller alla felaktigheter: • Skaffa en förståelse av företagsledningens skäl till att inte göra rättelserna, och ta sedan hänsyn till detta när utvärdering görs för att fastställa om de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. • Ta upp orättade felaktigheter med styrelsen, inklusive de effekter som de kan ha på revisorns uttalande (såvida detta inte är förbjudet i lagar och andra författningar). • Begär att styrelsen rättar de felaktigheter som företagsledningen inte har rättat.

För att kunna dra en slutsats om huruvida orättade felaktigheter (enskilt eller sammantaget) kan orsaka väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna i sin helhet, bör revisorn överväga faktorerna i nedanstående figur.

Figur 21.4-5

	Överväg
Finns det en väsentlig felaktighet?	Felaktighetens storlek och karaktär i förhållande till: • De finansiella rapporterna som helhet. • Särskilda transaktionsslag, konton och upplysningar. • De särskilda omständigheterna kring deras förekomst.
	De inneboende begränsningarna i subjektiva eller statistiska granskningar. Det är alltid möjligt att vissa felaktigheter inte upptäcks.
	Hur nära arbetsväsentligheten ligger den sannolika nivån för ackumulerade orättade felaktigheter? Risken för väsentliga felaktigheter ökar när den sannolika ackumulerade felaktigheten närmar sig gränsvärdet för väsentlighet.
	Kvantitativa överväganden eller möjligheten för oegentligheter där felaktigheter på relativt små belopp kan ha en väsentlig påverkan på de finansiella rapporterna.
	Effekten av orättade felaktigheter som avser tidigare perioder.

Det är företagsledningens ansvar att justera de finansiella rapporterna i syfte att rätta väsentliga felaktigheter (inklusive otillräckliga upplysningar), och att vidta eventuella andra åtgärder som krävs.

Kvalitativa överväganden

Vissa felaktigheter kan bedömas som väsentliga (enskilt eller tillsammans med andra ackumulerade felaktigheter under revisionen), även om de ligger under övergripande väsentlighet. Exempel på sådana förhållanden anges nedan.

Figur 21.4-56

Felaktigheter som:	Beskrivning
Påverkar efterlevnad	Överträdelser av krav från tillsynsmyndigheter, lånevillkor eller andra avtalsenliga krav.
Döljer förändringar	T.ex. ändrade resultattrender eller andra trender, i synnerhet mot bakgrund av allmänna ekonomiska förhållanden och branschförhållanden.
Höjer ersättningen till högsta ledningen	Felaktigheter som innebär att kraven för bonusutbetalningar eller andra incitament uppfylls.
Påverkar andra parter	T.ex. närstående och externa parter.
Påverkar användares förståelse	Utelämnande av information (som inte särskilt krävs) men som enligt revisorns bedömning är viktig för användarnas förståelse av företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden.
Är oväsentliga nu men väsentliga i framtiden	Felaktiga val eller felaktig tillämpning av redovisningsprinciper som har en oväsentlig effekt på de finansiella rapporterna för den aktuella räkenskapsperioden, men som sannolikt kan få en väsentlig effekt på framtida räkenskapsperioders finansiella rapporter.
Lånevillkor	Ett relativt litet belopp kan vara högst väsentligt för företaget om det leder till att lånevillkor inte följs.
Påverkar nyckeltal	Påverkar nyckeltal som används för att utvärdera företagets finansiella ställning, rörelseresultat eller kassaflöden.

Skriftliga uttalanden

Företagsledningens ansvar ska styrkas genom att ett skriftligt uttalande inhämtas från företagsledningen. Detta uttalande ska uppge att eventuella orättade felaktigheter (bifoga eller inkludera en lista) enligt företagsledningens åsikt är oväsentliga både var för sig och tillsammans. Om företagsledningen inte instämmer i bedömningen av felaktigheterna kan följande lydelse, eller liknande lydelse, läggas till i det skriftliga uttalandet:

> ”Vi håller inte med om att posterna ... och ... utgör felaktigheter på grund av att [beskrivning av orsak].”

Obs! När revisorn tar upp sina iakttagelser med styrelsen finns det krav på att väsentliga felaktigheter som inte har rättats ska identifieras individuellt.

I de fall felaktigheter som inte har rättats av företagsledningen har rapporterats till styrelsen och rättelserna fortfarande inte görs, måste revisorn inhämta ett liknande uttalande. Uttalandet bör uppge att styrelsen anser att orättade felaktigheters inverkan, enskilt och sammantaget, på de finansiella rapporterna som helhet är oväsentlig. En sammanfattning av sådana poster ska även tas med i eller bifogas det skriftliga uttalandet.

21.5 Tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
330.26	Revisorn ska avgöra om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats. När revisorn bildar sig en uppfattning om detta, ska han eller hon ta hänsyn till alla relevanta revisionsbevis, oavsett om de tycks bekräfta eller motsäga påståendena i de finansiella rapporterna. (Se punkt A62.)
330.27	Om revisorn inte har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för ett väsentligt räkenskapspåstående, ska han eller hon försöka inhämta ytterligare revisionsbevis. Om revisorn inte lyckas inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska han eller hon uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig.

Det övergripande målet är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att minska risken för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna till en godtagbart låg nivå.

Vad som utgör tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis är i slutänden en fråga om professionell bedömning. Den kommer främst att bygga på ett tillfredsställande utförande av fortsatta granskningsåtgärder som har utformats för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Detta innefattar även eventuella ytterligare eller modifierade åtgärder som utfördes för att hantera de ändringar som identifierades i den ursprungliga riskbedömningen. Nedanstående figur beskriver vissa av de faktorer som revisorn bör ta hänsyn till vid utvärdering av om revisionsbevisen är tillräckliga och ändamålsenliga.

Figur 21.5-1

Bedöma revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet	
Faktorer att beakta	**Felaktigheternas väsentlighet** • Vilken betydelse har en felaktighet i det påstående som behandlas och vad är sannolikheten för att den ska kunna få en väsentlig effekt, i sig eller tillsammans med andra möjliga felaktigheter, på de finansiella rapporterna? **Företagsledningens hantering** • Hur hanterar företagsledningen iakttagelser under revisionen och hur ändamålsenlig är den interna kontrollen när det gäller att hantera riskfaktorer? **Tidigare erfarenhet** • Vilken var den tidigare erfarenheten av att utföra liknande åtgärder, och identifierades felaktigheter då? **Resultat av utförda granskningsåtgärder** • Stöder resultaten av utförda granskningsåtgärder målen och finns det tecken på oegentligheter eller fel? **Informationens kvalitet** • Är den tillgängliga informationens källa och tillförlitlighet lämplig som stöd för revisionens slutsatser? **Övertygande revisionsbevis** • Hur övertygande är revisionsbevisen? **Förståelse av företaget** • Styrker eller strider de inhämtade revisionsbevisen mot resultatet av riskbedömningen (som utfördes i syfte att inhämta en förståelse av företaget och dess miljö, vilket innefattar intern kontroll)?

Om det inte går att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska revisorn uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig.

21.6 Slutlig analytisk granskning

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
520.6	Revisorn ska utforma och utföra sådan analytisk granskning i revisionens slutfas, som hjälper honom eller henne att nå fram till en övergripande slutsats om huruvida de finansiella rapporterna är förenliga med revisorns förståelse av företaget. (Se punkt A17–A19.)

Utöver att utföra analytisk granskning i riskbedömningssyfte och sedan i ett senare skede som substansgranskning, måste revisorn använda analytisk granskning vid eller nära slutet av granskningsarbetet för att nå fram till en övergripande slutsats (ISA 520).

Ändamålen med att utföra denna slutliga analytiska granskning är att:

- Identifiera tidigare oupptäckta risker för väsentliga felaktigheter.
- Försäkra sig om att de slutsatser som har dragits under revisionens gång om enskilda komponenter eller delar i de finansiella rapporterna kan styrkas.
- Vara till hjälp att nå fram till en övergripande slutsats om de finansiella rapporternas rimlighet.

I det fall nya risker eller oväntade relationer mellan data identifieras, kan revisorn vara tvungen att göra en ny bedömning av eventuella planerade eller utförda granskningsåtgärder.

21.7 Betydande iakttagelser och frågor

Det slutliga steget i utvärderingsprocessen är att rapportera alla betydande iakttagelser eller frågor i ett dokument för slutförande av uppdraget. Dokumentet kan innefatta

- all information som krävs för att förstå betydande iakttagelser eller frågor, eller
- korshänvisningar, i lämplig omfattning, till annan underliggande dokumentation.

Dokumentet kan även innefatta slutsatser om information som revisorn har identifierat avseende betydande förhållanden som är oförenliga med eller strider mot slutliga slutsatser. Men kravet sträcker sig inte så långt som till att spara dokumentation som är felaktig eller ersatt, t.ex. utkast till finansiella rapporter som kan ha varit ofullständiga.

21.8 Fallstudier – Utvärdera revisionsbevis

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Vid utförandet av de planerade granskningsåtgärderna noterades följande ojusterade felaktigheter och förhållanden.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

18 februari 20X3

Utdrag ur sammanfattning av möjliga justeringar – Dephta

			Över-/underskattat (-) belopp				
Beskrivning	**Omständigheter för förekomsten**	**Se**	**Tillgångar**	**Skulder**	**Resultat före skatt**	**Eget kapital**	**Rättad?**
Fel i beräkningen vid lagervärdering.	*Den nya medarbetaren begick misstag.*	*D.300*	*-19 000*		*-19 000*	*-15 200*	*Ja*
Personliga utgifter betalades via Dephta men bokfördes inte på aktieägarkontot.	*Upptäcktes vid kostnadsgranskningen. Detta föranledde ytterligare arbete för att hitta liknande poster.*	*550.8*		*-4 800*	*-4 800*	*-3 840*	*Ja*
Kundkonto över 90 dagar utan att efterföljande inbetalningar erhållits.	*Granskning av åldersfördelning och efterföljande betalningar.*	*C.305*	*12 000*		*12 000*	*9 600*	*Ja*
Summa identifierade felaktigheter under revisionen			*-7 000*	*-4 800*	*-11 800*	*-9 440*	
Felaktigheter som rättats av företagsledningen			*-7 000*	*-4 800*	*-11 800*	*-9 440*	
Summa felaktigheter som inte har rättats			0	0	0	0	

En korshänvisning kan ges ovan till dokumentation där ytterligare arbete har utförts, för att försäkra sig om att det inte förekommer liknande felaktigheter eller att felaktigheten inte är ett tecken på ett mycket större problem, t.ex. att företagsledningen sätter sig över kontroller.

Utdrag från PM till revisionsakten angående utvärdering av revisionsbevis

Iakttagelser under revisionen	**Planerad åtgärd**
Ett antal räknefel i lagervärderingen ledde till en underskattning av lagervärdet om 19 000 €.	*Felens beskaffenhet bör granskas för att identifiera eventuella brister i den interna kontrollen.* *Ytterligare arbete bör utföras för att försäkra sig om att samtliga betydande fel har upptäckts.* *Ta med kommentar i brev till företagsledningen.*
Vid kostnadsgranskningen upptäcktes att 4 800 € av kostnaderna för underhåll av inventarier hänförde sig till servicekostnader för Surajs privata Mercedes-Benz SUV.	*Ytterligare arbete bör utföras för att identifiera eventuella andra oidentifierade transaktioner som gäller personlig användning. Om fler förekomster upptäcks, överväg om detta är en brist i företagsledningens hederlighet och en indikation på en möjlig oegentlighet.*
Vid granskning av kundfordringar noterade vi att vissa konton översteg 90 dagar utan att inbetalningar hade gjorts på dessa konton vid vår granskning av kundfordringar. Även om Suraj försäkrar att fakturorna kommer att betalas (eftersom kunden har bekräftat saldot) verkar betalning osannolik. Redovisat som ett ojusterat fel.	*Övervaka inbetalningar fram till datumet för efterföljande händelser. Gå igenom kundernas tidigare betalningshistorik och försök inhämta ytterligare information om företagen.*

Vissa verktyg och inventarier i räkenskapsmaterialet verkar inte användas längre. Maskiner har köpts in som gör samma arbete mycket snabbare. Men företagsledningen anser att tillgångarna fortfarande har ett värde, eftersom de kan användas om en av maskinerna går sönder.	*Fråga om dessa verktyg och inventarier verkligen användes föregående period.* *Fastställ bokfört värde för dessa verktyg och inventarier och om en nedskrivning ska göras.*

Fallstudie B – Kumar & Co.

Utdrag ur sammanfattning av möjliga justeringar

Varulager
Lagerlistan från vår inventering stämde inte med den slutliga listan – underskattat lager med 1 800 € och inkomst med 1 800 €. Se arbetspapper D.108.

Åtgärd
Felet orsakades av att Ruby inte använde den slutliga lagerlistan. Vår substansgranskning kommer att utökas för att säkerställa att samtliga justeringar som diskuterades vid inventeringen avspeglas i den slutliga lagerlistan.

Avklippsfel i leverantörsskulder
Ruby har inte bokfört någon upplupen kostnad för en större reparation och service på svarven. Upptäcktes vid granskningen av efterföljande betalningar. Se CC.110. Påverkar skulder och resultat före skatt med 900 €.

Åtgärd
Bör utöka inriktning och omfattning av vår avklippsgranskning, då det verkar som om Ruby var för upptagen den här perioden för att föra en lista över alla kostnader efter räkenskapsperiodens slut som hänför sig räkenskapsåret 20X2. Gränsvärdet för granskning sänks till 400 €.

Företagsledningen har gått med på att rätta dessa felaktigheter.

Upprättat av: FJ **Datum:** 24 februari 20X3

Granskat av: LF **Datum:** 5 mars 20X3

22. Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen)

Kapitelinnehåll	Relevanta ISA
Vägledning avseende hur en effektiv tvåvägskommunikation mellan revisorn och styrelsen främjas, samt vilka iakttagelser under revisionen och andra frågor som ska tas upp.	260, 265, 450

Figur 22.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Mål i ISA
260.9	Revisorns mål är att (a) till styrelsen tydligt förmedla vilket ansvar revisorn har avseende revisionen av de finansiella rapporterna och att informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt, (b) från styrelsen inhämta sådan information som har betydelse för revisionen, (c) utan onödigt dröjsmål informera styrelsen om observationer som görs vid revisionen och som är betydelsefulla och relevanta för styrelsens ansvar för att utöva tillsyn över processen för finansiell rapportering, och (d) främja effektiv tvåvägskommunikation mellan revisorn och styrelsen.

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
260.10	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) De som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) – den eller de personer eller den eller de organisationer (t.ex. en förvaltare) som har ansvar för att utöva tillsyn över företagets strategiska inriktning samt förpliktelser som sammanhänger med företagets skyldigheter. Detta innefattar tillsyn över processen för finansiell rapportering. För vissa företag i vissa jurisdiktioner kan styrelsen innefatta ledningspersonal, t.ex. ledningspersoner som ingår i styrelsen i ett privat företag eller i ett företag i den offentliga sektorn eller en ägare/ företagsledare. Se punkt A1–A8 för en diskussion om olika styrstrukturer. (b) Företagsledning – den eller de personer som har verkställande ansvar för hur företagets verksamhet bedrivs. För vissa företag i vissa jurisdiktioner innefattar företagsledningen några eller alla i styrelsen, t.ex. styrelsemedlemmar som ingår i företagets ledning, eller en ägare/företagsledare.
260.11	Revisorn ska avgöra vilka personer i företagets styrstruktur som det är mest lämpligt att kommunicera med. (Se punkt A1–A4.)
260.12	Om revisorn kommunicerar med en del av styrelsen, t.ex. ett revisionsutskott eller en enskild person, ska revisorn fastställa om han eller hon även behöver kommunicera med det styrande organet i sin helhet. (Se punkt A5–A7.)
260.13	I vissa fall deltar hela styrelsen i ledningen av företaget, t.ex. i ett litet företag där en ensam ägare leder företaget och ingen annan har någon roll i styrningen av företaget. Om de frågor som ska kommuniceras enligt denna standard tas upp med en eller flera personer med ledningsansvar som också har styrelseansvar, behöver frågorna i så fall inte tas upp igen med samma personer i deras styrelseroll. Dessa frågor anges i punkt 16 (c). Revisorn ska ändå förvissa sig om att kommunikation med en eller flera personer med ledningsansvar innebär fullgod information till alla dem som revisorn annars skulle kommunicera med i deras egenskap av styrelseledamöter. (Se punkt A8.)
260.14	Revisorn ska informera styrelsen om sitt ansvar avseende revisionen av de finansiella rapporterna, däribland att (a) revisorn har ansvar för att bilda sig en uppfattning och göra ett uttalande i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna som har upprättats av företagsledningen under tillsyn av styrelsen, och (b) revisionen av de finansiella rapporterna inte befriar företagsledningen eller styrelsen från deras ansvar. (Se punkt A9–A10.)

Punkt	Relevanta utdrag från ISA
260.15	Revisorn ska informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt. (Se punkt A11–A15.)
260.16	Revisorn ska med styrelsen ta upp (se punkt A16): (a) Sin syn på betydelsefulla kvalitativa aspekter av företagets redovisningssätt, däribland redovisningsprinciper, uppskattningar i redovisningen och upplysningar i de finansiella rapporterna. I tillämpliga fall ska revisorn förklara för styrelsen varför i en betydelsefull fråga revisorn anser att ett sätt att redovisa, som är godtagbart enligt tillämpligt ramverk för finansiell rapportering, inte är det bästa valet med hänsyn till företagets särskilda omständigheter. (Se punkt A17.) (b) Betydande svårigheter, om sådana finns, som revisorn mött under revisionen. (Se punkt A18.) (c) Såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget: (i) betydelsefulla frågor, om sådana finns, som uppstått under revisionen och som har diskuterats eller varit föremål för korrespondens med företagsledningen (se punkt A19.) (ii) skriftliga uttalanden som revisorn begär. (d) Andra frågor, om sådana finns, som kommit fram vid revisionen och som, enligt revisorns professionella bedömning, är betydelsefulla för tillsynen över processen för finansiell rapportering. (Se punkt A20).
260.18	Revisorn ska informera styrelsen om kommunikationens form, tidpunkt och förväntade allmänna innehåll. (Se punkt A28–A36.)
260.19	Revisorn ska skriftligen informera styrelsen om betydelsefulla iakttagelser från revisionen om muntlig kommunikation, enligt revisorns professionella bedömning, inte är tillräcklig. Skriftlig information behöver inte innefatta alla frågor som uppstår under revisionens gång. (Se punkt A37–A39.)
260.21	Revisorn ska kommunicera med styrelsen utan onödiga dröjsmål. (Se punkt A40–A41.)
260.22	Revisorn ska utvärdera om tvåvägskommunikationen mellan revisorn och styrelsen har varit tillräcklig för revisionens syfte. Om den inte har varit det, ska revisorn utvärdera den eventuella effekten på revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter och förmågan att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga bevis och vidta lämpliga åtgärder. (Se punkt A42–A44.)
260.23	När revisorn väljer att muntligt ta upp sådana frågor som måste tas upp enligt denna standard, ska han eller hon innefatta dessa frågor i revisionsdokumentationen samt när och med vilka de togs upp. Där frågor har behandlats skriftligt ska revisorn behålla ett exemplar av kommunikationen som del av revisionsdokumentationen. (Se punkt A45.)
265.09	Revisorn ska utan onödigt dröjsmål skriftligen informera styrelsen om betydande brister i den interna kontrollen som har identifierats under revisionen. (Se punkt A12–A18, A27.)
450.12	Revisorn ska informera styrelsen om icke rättade felaktigheter och hur de, enskilt eller sammantaget, kan påverka revisorns uttalande i revisors rapport, såvida detta inte är förbjudet i lag eller annan författning. Revisorns kommunikation med styrelsen ska identifiera väsentliga felaktigheter som inte har rättats enskilt. Revisorn ska begära att icke rättade felaktigheter rättas. (Se punkt A21–A23.)
450.13	Revisorn ska också informera styrelsen om hur icke rättade felaktigheter avseende tidigare perioder påverkar de relevanta transaktionsslagen, kontona eller upplysningarna samt de finansiella rapporterna som helhet.

22.1 Översikt

En effektiv tvåvägskommunikation mellan revisor och styrelse utgör en viktig del av varje revision. Detta gör det möjligt för

- revisorn att ta upp obligatoriska och andra frågor, och
- styrelsen att tillhandahålla information till revisorn som annars kanske inte hade varit tillgänglig. Denna information kan vara till hjälp för revisorn vid planering och utvärdering av resultaten.

22.2 Bolagsstyrning

Bolagsstyrningen varierar mellan jurisdiktioner och företag, och avspeglar faktorer som olika kulturella och juridiska bakgrunder samt storleks- och ägarstruktur. I de flesta företag är styrningen ett kollektivt ansvar för ett styrande organ, såsom en företagsledning, en oberoende styrelse, kompanjoner, ägare, en ledningskommitté, ett förvaltarråd, en grupp förvaltare eller motsvarande.

I mindre företag kan en enda person ha ansvar för företagets styrning, t.ex. ägaren/företagsledaren i de fall det inte finns andra ägare eller en ensam förvaltare. I sådana fall behöver de frågor som ska tas upp med företagsledningen inte tas upp igen med samma personer i deras styrelseroll. Men i de fall det finns mer än en person som har ansvar för företagets styrning (t.ex. andra familjemedlemmar), bör revisorn vidta åtgärder för att försäkra sig om att samtliga personer informeras på ett ändamålsenligt sätt.

I andra företag, där bolagsstyrningen utgör ett kollektivt ansvar, kan revisorns kommunikation rikta sig till en del av styrelsen, t.ex. ett revisionsutskott. I sådana fall ska revisorn fastställa om han eller hon även behöver kommunicera med det styrande organet i sin helhet. Denna bedömning grundar sig på följande:

- Utskottets och det styrande organets respektive ansvarsområden.
- Karaktären på den fråga som ska tas upp.
- Relevanta krav i lagar och andra författningar.
- Om utskottet har mandat att agera i förhållande till den information som kommuniceras, och kan tillhandahålla mer information och förtydliganden som revisorn kan behöva.

I de fall det kan vara svårt att tydligt identifiera den eller de rätta personerna som revisorn ska ta upp frågor med utifrån tillämpligt juridiskt ramverk eller andra uppdragsförhållanden, kan revisorn behöva diskutera och komma överens med uppdragsgivaren om vilken eller vilka personer som han eller hon ska kommunicera med. När revisorn bestämmer med vem eller vilka han eller hon ska kommunicera, är den förståelse av ett företags styrstruktur och -processer som revisorn har inhämtat av betydelse. Vilken eller vilka personer som frågor ska tas upp med kan även variera beroende på vad frågan handlar om.

När företaget är en del i en koncern kan den eller de personer som revisorn för koncernenheten i fråga tar upp frågor med bero på uppdragsförhållandena och vad det är för fråga som ska tas upp. I vissa fall kan ett antal koncernenheter bedriva samma verksamheter i samma system för intern kontroll och använda samma redovisningssätt. När styrelserna för dessa enheter är desamma (t.ex. en gemensam styrelse) kan upprepning undvikas genom att dessa enheter hanteras tillsammans när det gäller kommunikation.

22.3 Frågor som ska tas upp

Revisionsfrågor som är av intresse för styrelsen innefattar:

- Revisorns ansvar i förhållande till revisionen av de finansiella rapporterna.
- Planerad inriktning och omfattning samt tidpunkt för revisionen.
- Betydelsefulla iakttagelser under revisionen.

Revisorn är inte skyldig att utforma granskningsåtgärder i det särskilda syftet att identifiera frågor som är av intresse för bolagsstyrning, såvida det inte särskilt begärs eller krävs i landsspecifika revisionsstandarder eller enligt lag.

I vissa fall kan lokala krav, lagar eller andra författningar medföra sekretessförpliktelser som begränsar revisorns kommunikation. Hänvisning till sådana krav bör göras innan kommunikation sker med styrelsen.

ATT ÖVERVÄGA

Ägna tid åt att utveckla konstruktiva arbetsrelationer med styrelsen. Detta kommer att förbättra parternas kommunikation.

Revisorns ansvar

Styrelsen ska informeras om betydelsefulla frågor som är relevanta för styrelsens roll att utöva tillsyn över processen för finansiell rapportering. Detta innefattar bland annat

- att revisionen av de finansiella rapporterna inte befriar företagsledningen eller styrelsen från deras ansvar, och
- att revisorns ansvar innefattar
  - att bilda sig en uppfattning och göra ett uttalande i revisors rapport avseende de finansiella rapporterna som har upprättats av företagsledningen under tillsyn av styrelsen, och
  - att kommunicera betydelsefulla iakttagelser som härrör från revisionen av de finansiella rapporterna.

Detta krav kan ofta tillgodoses genom att ge styrelsen en kopia av uppdragsbrevet. På så vis informeras styrelsen om de frågor som anges nedan.

Figur 22.3-1

	Kommunikationens karaktär
Tillhandahålla en kopia av uppdragsbrevet	Revisorns ansvar för att utföra revisionen enligt ISA.
	Kraven i ISA på att betydelsefulla frågor som uppstår vid revisionen och som har betydelse för styrelsen vid tillsynen över processen för finansiell rapportering ska kommuniceras.
	ISA kräver inte att revisorn utformar åtgärder i syfte att identifiera ytterligare frågor att ta upp med styrelsen.
	Revisorns ansvar (i tillämpliga fall) för att ta upp vissa frågor enligt vad som krävs i lag eller annan författning, genom överenskommelse med företaget eller enligt andra krav som ska tillämpas på uppdraget, (t.ex. standarder från en nationell normgivare).

Planerad omfattning och inriktning samt tidpunkt för revisionen

Syftet med att diskutera revisionsplaneringen är att främja tvåvägskommunikation mellan revisorn och styrelsen. Men var noga med att inte lämna några detaljerade uppgifter (som t.ex. tidpunkten för och omfattningen av vissa särskilda granskningsåtgärder) som kan äventyra revisionens ändamålsenlighet. Detta är av särskild vikt i de fall där vissa eller samtliga i styrelsen även deltar i ledningen av företaget.

De frågor som diskuteras bör innefatta dem som uppges nedan.

Figur 22.3-2

	Beskrivning
Granskningsplanen	Allmänna uppgifter angående granskningsplanen, dess omfattning och tidpunkt.
	Tillämpning av begreppet väsentlighet i revisionen.
	Hur betydande risker för väsentliga felaktigheter, vare sig de beror på oegentligheter eller på fel, kommer att behandlas.
	Angreppssätt avseende intern kontroll som har betydelse för revisionen.
	Betydande ändringar i redovisningsstandarder och deras sannolika effekt.
Inhämta styrelsens synpunkter *(som kan påverka granskningsplanen)*	Diskussion om företagets mål och strategier, betydelsefull kommunikation med tillsynsmyndigheter samt tillhörande förknippade affärsrisker som kan leda till väsentliga felaktigheter.
	Beskrivning av den tillsyn som utövas över: • Den interna kontrollens tillräcklighet, inklusive risker för oegentligheter. • Företagsledningens kompetens och hederlighet. • Hur tidigare kommunikation med revisorn har hanterats.
	Frågor som kräver extra uppmärksamhet under revisionen.
	Önskemål om att revisorn utför ytterligare åtgärder.
	Andra frågor som kan påverka revisionen av de finansiella rapporterna.

Betydelsefulla iakttagelser under revisionen

Förutom om en fråga gäller företagsledningens kompetens eller hederlighet, tar revisorn inledningsvis upp revisionsfrågor av intresse för styrningen med företagsledningen. Dessa inledande diskussioner kan bidra till att förtydliga fakta och problemområden, samt ge företagsledningen möjlighet att tillhandahålla mer information.

Bilaga 1 till ISA 260 (som återges nedan) innehåller en lista över särskilda frågor som måste tas upp med styrelsen. Dessa krav har behandlats i andra delar av vägledningen.

Figur 22.3-3

ISA	Särskilda krav angående kommunikation	Punkt
ISQC 1	*Kvalitetskontroller för revisionsföretag som utför revision och översiktig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster*	30 (a)
ISA 240	*Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*	21, 38 (c) (i), 40-42
ISA 250	*Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter*	14, 19, 22-24
ISA 265	*Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen*	9
ISA 450	*Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen*	12-13
ISA 505	*Externa bekräftelser*	9
ISA 510	*Förstagångsrevisioner – ingående balanser*	7
ISA 550	*Närståendeförhållanden*	27
ISA 560	*Efterföljande händelser*	7 (b)-(c), 9, 10 (a), 13 (b), 14 (a), 17
ISA 570	*Fortsatt drift*	23
ISA 600	*Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)*	49
ISA 705	*Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*	12, 14, 19 (a), 28
ISA 706	*Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor*	9
ISA 710	*Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter*	18
ISA 720	*Revisorns ansvar avseende annan information i dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter*	10, 13, 16

Nedanstående figur beskriver några av de vanligaste frågorna av intresse för styrningen som kan tas upp (helst skriftligen).

Figur 22.3-4

Revisionsfrågor	Överväganden gällande kommunikation
Redovisningsprinciper	Valet av (eller ändringar i) betydelsefulla redovisningsprinciper och praxis som har eller kan ha en betydande effekt på de finansiella rapporterna.
Kommunikation under föregående perioder	Frågor av intresse för styrningen som tidigare har tagits upp, och som kan ha en inverkan på den aktuella räkenskapsperiodens finansiella rapporter.
Risker för väsentliga felaktigheter	Den potentiella effekten på de finansiella rapporterna av väsentliga risker (som t.ex. icke avgjorda rättstvister) som kräver att upplysning lämnas i de finansiella rapporterna.
Väsentliga osäkerhetsfaktorer	Väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets förmåga att fortsätta att bedriva verksamheten.
Frågor av särskilt intresse	Omvärldsförhållanden som påverkar företaget och dess affärsplaner och -strategier som kan påverka riskerna för väsentliga felaktigheter.
	Frågor rörande företagsledningens konsultationer med andra revisorer om redovisnings- eller revisionsfrågor.
Betydande svårigheter som har påträffats	Detta kan innefatta: • Lösning av svåra redovisnings- och revisionsfrågor. • Nödvändiga dokument som är otillgängliga för revisionen. • Personal som inte kan svara på frågor. • Begränsningar i revisionens inriktning och omfattning och hur man har hanterat dem. • Oenighet med företagsledningen angående frågor som, enskilt eller sammantaget, kan vara väsentliga för företagets finansiella rapportering eller revisors rapport.
Kommentarer angående företagets ledning	Frågor angående företagsledningens kompetens: • Betydande brister i den interna kontrollen. • Frågor angående företagsledningens hederlighet. • Betydande transaktioner med närstående. • Olagliga handlingar. • Oegentligheter som rör företagsledningen.
Revisionsjusteringar	Orättade revisionsjusteringar som har eller kan ha en betydande effekt på de finansiella rapporterna.
Felaktigheter som inte har rättats	Orättade felaktigheter som företagsledningen ansåg vara oväsentliga (utöver betydelselösa belopp), både enskilt och sammantaget, för de finansiella rapporterna som helhet.
Revisors rapport	Beskriv anledningarna till eventuella modifieringar i revisors rapport.
Särskilda överenskommelser	Andra förhållanden enligt särskild överenskommelse i villkoren för revisionsuppdraget.
Övriga frågor	Övriga frågor, om sådana finns, som har kommit fram vid revisionen och som, enligt revisorns professionella bedömning, är betydelsefulla för tillsynen över processen för finansiell rapportering.

ATT ÖVERVÄGA

Alla betydelsefulla frågor bör om möjligt kommuniceras skriftligen. Ett brev eller en rapport utgör ett dokument som bägge parterna tar del av och som beskriver de frågor som ska kommuniceras. Om frågorna i stället tas upp muntligt, protokollför då mötet och låt kunden få ta del av protokollet så att detta kan utgöra en lämplig dokumentation av att kommunikationen ägt rum.

Dokumentation

I de fall frågor som måste tas upp enligt en ISA tas upp muntligt, ska revisorn göra anteckningar i revisionsakten som beskriver när och med vilka dessa frågor togs upp. I de fall frågor har kommunicerats skriftligt ska revisorn behålla ett exemplar av kommunikationen som del av revisionsdokumentationen.

Tidsaspekten

Informera om revisionsfrågor av intresse för styrningen i god tid så att styrelsen kan vidta tillbörliga åtgärder.

22.4 Fallstudier – Kommunikation med styrelsen

För information om fallstudierna, se del 2, kapitel 2 – Presentation av fallstudierna.

Fallstudie A – Dephta Furniture Inc.

Revisionsfrågor som är av intresse för styrelsen

Följande är ett utdrag ur det brev som skickades till företagsledningen och styrelsen.

Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 mars 20X3

Suraj Dephta, verkställande direktör
Dephta Furniture, Inc.
2255 West Street
North Cabetown
Förenade territorierna
123-50214

Bäste Suraj Dephta!

De frågor som tas upp i denna rapport har uppkommit i samband med vår revision av företagets finansiella rapporter och hänför sig till frågor som vi anser att ni bör informeras om.

Vi har i stort sett slutfört vår revision av Dephta Furnitures finansiella rapporter enligt standarder för yrkesutövningen. Vi räknar med att revisors rapport daterad den 20 mars 20X3 lämnas så snart vi har erhållit det undertecknade uttalandet från företagsledningen.

Vår revision utfördes i syfte att uppnå rimlig säkerhet om att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga fel. Det går inte att uppnå absolut säkerhet på grund av de inneboende begränsningarna i en revision och i den interna kontrollen, vilket leder till en oundviklig risk för att vissa väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna inte upptäcks.

När vi planerar en revision tar vi hänsyn till den interna kontrollen över företagets finansiella rapportering för att fastställa karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av våra granskningsåtgärder. En revision av de finansiella rapporterna ger dock inte säkerhet om funktionen hos Dephta Furnitures interna kontroll. Men om vi under revisionens gång får kännedom om eventuella brister i den interna kontrollen kommer dessa att rapporteras till er. Vänligen se bilaga A till detta brev *(medföljer inte)*.

Eftersom bedrägeri är avsiktligt finns det alltid en risk att väsentliga felaktigheter, oegentligheter och andra olagliga handlingar förekommer men inte upptäcks vid vår revision av de finansiella rapporterna.

Nedan följer en sammanfattning av de iakttagelser som har gjorts i samband med revisionens utförande.

1. Vi har inte identifierat några väsentliga frågor som ni bör informeras om, utöver de identifierade felaktigheter som redan har diskuterats med er och som nu har rättats.
2. Samarbetet med företagets högsta ledning och anställda var mycket positivt under vår revision. Såvitt vi vet fick vi även fullständig tillgång till räkenskapsmaterialet och andra dokument som behövdes för att kunna utföra vår revision. Inga oenigheter uppstod med företagsledningen, och vi har löst alla eventuella revisions-, redovisnings- och upplysningsfrågor på ett för oss tillfredsställande sätt.

Vi skulle även vilja uppmärksamma er på följande frågor:

- Ändringar i uttalanden från yrkesorganisationer under perioden. Se bilaga B. *(medföljer inte)*
- Andra identifierade frågor som kan vara av intresse för företagsledningen. Se bilaga C. *(medföljer inte)*

Tänk på att ISA inte kräver att revisionsföretaget utformar åtgärder i syfte att identifiera ytterligare frågor att ta upp med styrelsen. Följaktligen skulle en revision vanligtvis inte identifiera sådana frågor.

Detta brev skickas endast som information till företagsledningen och är inte avsett att användas i något annat syfte. Vi tar inget ansvar gentemot någon extern part som använder sig av denna kommunikation.

Med vänlig hälsning,

_____

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Fallstudie B – Kumar & Co.

PM till revisionsakten: Kommunikation med styrelsen

Revisionsjusteringar och iakttagelser
Vi har diskuterat justeringar av lagersaldot och upplupna leverantörsskulder med Raj. Han angav att han av familjeskäl inte hade ägnat så mycket tid åt att handleda Ruby och godkänna transaktioner under perioden i fråga, och att han inte förvånades över att vissa saker hade missats. Han lovade dock att se till att Ruby spårar betalningar efter räkenskapsperiodens slut i periodiseringssyfte på ett mer effektivt sätt under nästa period.

Vi framhöll att vi med undantag för de upptäckta justeringarna inte hade funnit några andra väsentliga frågor under revisionen och att Ruby hade varit mycket hjälpsam.

Andra rekommendationer
Under vår diskussion angående IT-kontroller uppmärksammade vi att Ruby aldrig hade testat säkerhetskopieringen av redovisningspaketet, och rekommenderade att Raj skulle testa säkerhetskopieringen för att säkerställa att räkenskapsmaterialet kunde återskapas ordentligt. I händelse av en krasch har förlusten av räkenskapsmaterial en betydande inverkan på vår möjlighet att utföra en revision.

Upprättat av: SL **Datum:** 16 mars 20X3

23. Modifieringar i revisors rapport

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Vägledning för hur ett på lämpligt sätt modifierat uttalande om de finansiella rapporterna formuleras vid behov.	705

Figur 23.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Mål i ISA
705.4	Revisorns mål är att klart och tydligt göra ett på lämpligt sätt modifierat uttalande om de finansiella rapporterna, vilket krävs om (a) revisorn, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter, eller (b) revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
705.5	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Av avgörande betydelse – en term som i samband med felaktigheter används för att beskriva effekterna eller de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts, på grund av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Effekter av avgörande betydelse på de finansiella rapporterna är sådana som enligt revisorn (i) inte är begränsade till särskilda delar, konton eller poster i de finansiella rapporterna, (ii) om de är begränsade på det sättet, representerar eller skulle kunna representera en avsevärd del av de finansiella rapporterna, eller (iii) när det gäller upplysningar, är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna. (b) Modifierat uttalande – ett uttalande med reservation, ett uttalande med avvikande mening eller att revisorn avstår från att uttala sig.
705.6	Revisorn ska modifiera uttalandet i revisors rapport om (a) revisorn, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter (se punkt A2–A7), eller (b) revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter. (Se punkt A8–A12.)
705.7	Revisorn ska uttala sig med reservation om (a) revisorn, när han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, drar slutsatsen att det finns felaktigheter som enskilda eller sammantaget är väsentliga, men inte av avgörande betydelse, för de finansiella rapporterna, eller (b) revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet, men drar slutsatsen att de möjliga effekterna av oupptäckta felaktigheter på de finansiella rapporterna skulle kunna vara väsentliga men inte av avgörande betydelse.
705.8	Revisorn ska uttala en avvikande mening om han eller hon, efter att ha inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, drar slutsatsen att felaktigheter, enskilda eller sammantaget, är både väsentliga och av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna.
705.9	Revisorn ska avstå från att uttala sig om han eller hon inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet och drar slutsatsen att de möjliga effekterna av oupptäckta felaktigheter på de finansiella rapporterna skulle kunna vara både väsentliga och av avgörande betydelse.
705.10	Revisorn ska avstå från att uttala sig om han eller hon, i ytterst sällsynta fall som innefattar flera osäkerhetsfaktorer, drar slutsatsen att, även om han eller hon har lyckats inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande var och en av de enskilda osäkerhetsfaktorerna, det inte går att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna på grund av att osäkerhetsfaktorerna kan komma att samspela och ha en ackumulerad effekt på de finansiella rapporterna.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
705.11	Om revisorn, efter det att han eller hon har accepterat uppdraget, får kännedom om att företagsledningen har infört en begränsning i revisionens inriktning och omfattning som enligt revisorns uppfattning sannolikt leder till att revisorn måste uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn begära att företagsledningen tar bort begränsningen.
705.12	Om företagsledningen vägrar att ta bort en sådan begränsning som nämns i punkt 11, ska revisorn ta upp frågan med dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen), såvida inte hela styrelsen deltar i ledningen av företaget, och fastställa om det går att utföra alternativa åtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.
705.13	Om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska revisorn fastställa konsekvenserna på följande sätt: (a) Om revisorn drar slutsatsen att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts skulle kunna vara väsentliga men inte av avgörande betydelse, ska han eller hon uttala sig med reservation. (b) Om revisorn drar slutsatsen att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts skulle kunna vara både väsentliga och av avgörande betydelse så att ett uttalande med reservation inte skulle räcka för att förmedla allvaret i situationen, ska revisorn (i) avgå från uppdraget, om så är praktiskt genomförbart och möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning, eller (ii) avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna, om det inte är praktiskt genomförbart eller möjligt att avgå från uppdraget innan revisors rapport har lämnats. (Se punkt A13–A14.)
705.14	Om revisorn avgår från uppdraget enligt vad punkt 13 b (i) anger som möjligt, ska revisorn innan han eller hon avgår från uppdraget informera styrelsen om alla frågor som rör felaktigheter som har identifierats under revisionen och som skulle ha gett upphov till ett modifierat uttalande. (Se punkt A15.)
705.15	Om revisorn anser det nödvändigt att uttala en avvikande mening eller att avstå från att uttala sig om de finansiella rapporterna som helhet, ska revisors rapport inte samtidigt innehålla ett uttalande enligt standardutformningen med hänvisning till samma ramverk för finansiell rapportering avseende en enskild finansiell rapport eller en eller flera särskilda delar, konton eller poster i en finansiell rapport. Att infoga ett sådant uttalande enligt standardutformningen i samma rapport, skulle under dessa omständigheter motsäga revisorns avvikande mening eller det faktum att revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna som helhet. (Se punkt A16.)
705.16	Om revisorn gör ett modifierat uttalande om de finansiella rapporterna, ska han eller hon utöver de särskilda delar som krävs av ISA 700 infoga ett stycke i revisors rapport som beskriver det förhållande som har gett upphov till modifieringen. Revisorn ska placera detta stycke omedelbart före det stycke som innehåller uttalandet i revisors rapport och använda rubriken ”Grund för uttalande med reservation”, ”Grund för avvikande mening” respektive ”Grund för att avstå från uttalande”. (Se punkt A17.)
705.17	Om det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som avser särskilda belopp i de finansiella rapporterna (däribland kvantitativa upplysningar), ska revisorn i stycket som anger grunden för modifieringen infoga en beskrivning och kvantifiering av de finansiella effekterna av felaktigheten, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte går att kvantifiera de finansiella effekterna, ska revisorn ange detta i stycket som anger grunden för modifieringen. (Se punkt A18.)
705.18	Om det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som avser beskrivande upplysningar, ska revisorn i stycket som anger grunden för modifieringen infoga en förklaring om på vilket sätt upplysningarna är felaktiga.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
705.19	Om det finns en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna som avser att upplysning om information inte har lämnats trots krav på detta, ska revisorn (a) diskutera de utelämnade upplysningarna med styrelsen, (b) i stycket som anger grunden för modifieringen beskriva den utelämnade informationens karaktär, och (c) såvida det inte är förbjudet i lag eller annan författning, infoga de utelämnade upplysningarna, förutsatt att det är praktiskt genomförbart och att revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om den utelämnade informationen. (Se punkt A19.)
705.20	Om modifieringen är en följd av att revisorn inte har kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska han eller hon i stycket som anger grunden för modifieringen förklara skälen till detta.
705.21	Även om revisorn har uttalat en avvikande mening eller avstått från att uttala sig om de finansiella rapporterna, ska revisorn i stycket som anger grunden för modifieringen beskriva skälen vad beträffar eventuella andra förhållanden som han eller hon känner till och som skulle ha krävt ett modifierat uttalande, samt effekterna av dessa. (Se punkt A20.)

23.1 Översikt

Revisors rapport måste tydligt innehålla ett på lämpligt sätt modifierat uttalande om de finansiella rapporterna i situationer som de som beskrivs nedan.

Figur 23.1-1

	Situationer
Modifierad rapport krävs *(revisorn uttalar sig med reservation, uttalar en avvikande mening, avstår från att uttala sig)*	**De finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter** Med grund i de inhämtade revisionsbevisen innehåller de finansiella rapporterna som helhet väsentliga felaktigheter. Detta innefattar orättade felaktigheter som är väsentliga, lämplighet i eller tillämpning av redovisningsprinciper eller att inte ha upplyst om information som leder till en väsentlig felaktighet.
	Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis Kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter. Detta kan innefatta: • Omständigheter utanför företagets kontroll, t.ex. en brand som har förstört bokföringsmaterial. • Omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete, t.ex. att revisorn inte kan delta i en inventering. • Begränsningar som har införts av företagsledningen, t.ex. att företagsledningen inte tillåter att revisorn inhämtar en extern bekräftelse av vissa fordringar.

23.2 Modifieringar i revisorns uttalande

Ett modifierat uttalande krävs när revisorn drar slutsatsen att:

- Med grund i de inhämtade revisionsbevisen innehåller de finansiella rapporterna som helhet väsentliga felaktigheter.

- Det går inte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

Det finns tre slags modifierade uttalanden: Uttala sig med reservation, avstå från att uttala sig och uttala en avvikande mening.

Figuren nedan (från ISA 705.A1) illustrerar hur det uttalande som ska lämnas påverkas av revisors bedömning av:

- Karaktären på det förhållande som ger upphov till modifieringen.
- Hur avgörande dess effekter eller möjliga effekter är för de finansiella rapporterna.

Figur 23.2-1

	Revisorns bedömning av hur avgörande effekterna eller de möjliga effekterna är för de finansiella rapporterna	
Karaktär på det förhållande som ger upphov till modifieringen	**Väsentliga men INTE av avgörande betydelse**	**Väsentliga OCH av avgörande betydelse**
De finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter	Uttalande med reservation	Uttalande med avvikande mening
Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis	Uttalande med reservation	Revisorn avstår från att uttala sig

Den rätta användningen av de tre olika typerna av uttalanden beskrivs i figuren nedan.

Figur 23.2-2

Typ	**Tillämplighet**
Uttalande med reservation	När effekten inte är tillräckligt väsentlig och avgörande för att kräva att revisorn uttalar en avvikande mening eller avstår från att uttala sig. Detta gäller när • tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis inhämtades, men revisorn drar slutsatsen att det finns felaktigheter som enskilda eller sammantaget är väsentliga, men inte av avgörande betydelse, för de finansiella rapporterna, eller • revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sitt revisionsuttalande. Revisorn drar slutsatsen att de möjliga effekterna på de finansiella rapporterna av eventuella felaktigheter som inte har upptäckts kan vara väsentliga, men inte av avgörande betydelse.
Lydelse:	**”Förutom för effekterna (eller de möjliga effekterna) av det förhållande som beskrivs i stycket Grund för uttalande med reservation …”**
Uttalande med avvikande mening	När effekterna av felaktigheterna är både väsentliga och av avgörande betydelse. Detta gäller när tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis inhämtades, men revisorn drar slutsatsen att det finns felaktigheter som enskilda eller sammantaget är både väsentliga och av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna.
Lydelse:	**”Enligt vår mening ger de finansiella rapporterna, på grund av betydelsen av det förhållande som diskuteras i stycket Grund för uttalande, inte en rättvisande bild av … ”**

Typ	Tillämplighet
Inget uttalande görs	När den möjliga effekten av eventuella oupptäckta felaktigheter kan vara både väsentliga och av avgörande betydelse. Detta gäller när revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet, och drar slutsatsen att de möjliga effekterna av oupptäckta felaktigheter på de finansiella rapporterna kan vara både väsentliga och av avgörande betydelse. Detta gäller också i de ytterst sällsynta fall där det inte går att göra ett uttalande på grund av en potentiell samverkan mellan olika osäkerheter och deras möjliga ackumulerade effekt på de finansiella rapporterna. Detta gäller även i de fall revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende var och en av de enskilda osäkerheterna.
Lydelse:	**”På grund av att det förhållande som beskrivs i stycket Grund för att avstå från uttalande är så betydelsefullt, har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande. Följaktligen avstår vi från att uttala oss om de finansiella rapporterna.”**

Det enda alternativet till att lämna ett uttalande med avvikande mening eller att avstå från att uttala sig skulle vara att avgå från uppdraget (där detta är tillåtet) och inte lämna något uttalande.

När modifiering krävs ska information om grunden lämnas i ett stycke med ”grund för modifieringen” enligt beskrivning nedan.

Figur 23.2-3

Stycke som anger grunden för modifieringen	**Syfte** Innehåller information om grunden för modifiering i ett separat stycke (som formuleras enhetligt så långt det är möjligt) före uttalandet eller stycket om att revisorn avstår från att uttala sig om de finansiella rapporterna. Stycket kan ha rubriken ”Grund för uttalande med reservation”, ”Grund för uttalande med avvikande mening”, eller ”Grund för att avstå från uttalande”. **Lydelse** Stycket kan innefatta: • De viktigaste orsakerna till uttalandet med reservation. • Såvida det inte är praktiskt ogenomförbart, en kvantifiering av den eller de möjliga effekterna av modifieringar på de belopp som berörs i de finansiella rapporterna (även på kvantitativa notupplysningar). Detta kan innefatta kvantifiering av effekterna på berörda konton, transaktionsslag och upplysningar, plus effekten på resultat före skatt, nettoresultat och eget kapital. • I tillämpliga fall ett uttalande om att det inte är praktiskt möjligt att kvantifiera de finansiella effekterna. • I de fall de väsentliga felaktigheterna avser beskrivande upplysningar en förklaring av hur upplysningarna är felaktiga. • Karaktären på utelämnad information förutom när upplysningar inte är enkelt tillgängliga, inte upprättas av företagsledningen eller skulle vara alltför utrymmeskrävande i rapporten. • En beskrivning av alla identifierade förhållanden som kräver modifiering i revisorns uttalande. Ett uttalande med avvikande mening eller ett avstående från att uttala sig som avser ett särskilt förhållande, motiverar inte utelämnande av andra förhållanden som hade krävt en modifierad revisors rapport.

Noter till de finansiella rapporterna	Revisors rapport kan hänvisa till en mer omfattande diskussion i en not i de finansiella rapporterna.

23.3 De finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
450.4	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Felaktighet – en skillnad mellan det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som anges för en post i de finansiella rapporterna och det belopp eller den klassificering, presentation eller upplysning som krävs för att redovisningen av posten ska följa det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Felaktigheter kan ha sin grund i fel eller oegentligheter. (Se punkt A1.) När revisorn gör sitt uttalande om huruvida de finansiella rapporterna ger en i alla väsentliga avseenden sann och rättvisande bild eller rättvisande bild, innefattar felaktigheter även sådana justeringar av belopp, klassificeringar, presentation eller upplysningar som enligt revisorn behövs för att de finansiella rapporterna ska ge en i alla väsentliga avseenden sann och rättvisande bild eller rättvisande bild. (b) Felaktigheter som inte har rättats – summan av felaktigheter som revisorn har identifierat under revisionen och som inte har rättats.

Detta gäller när tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats, men revisorn drar slutsatsen att det finns felaktigheter som enskilda eller sammantaget är väsentliga (kräver ett uttalande med reservation) eller väsentliga och av avgörande betydelse (kräver ett uttalande med avvikande mening) för de finansiella rapporterna.

Detta kan vara en följd av:

- Revisorns utvärdering av orättade felaktigheter.
- Ändamålsenligheten i de valda redovisningsprinciperna.
- Tillämpningen av de valda redovisningsprinciperna.
- Ändamålsenligheten eller tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna.

*E*xempel på väsentliga felaktigheter anges nedan.

Figur 23.3-1

Olämpligt val av redovisningsprinciper

Utvärdering = Väsentliga men inte av avgörande betydelse

Åtgärd = Uttalande med reservation

Ramverk = International Financial Reporting Standards

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Vi har reviderat …

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna

Det är företagsledningen som har ansvaret för …

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att …

Grund för uttalande med reservation
Som framgår av not X till de finansiella rapporterna har ingen avskrivning gjorts i de finansiella rapporterna, vilket enligt vår mening är en metod som inte följer International Financial Reporting Standards. Avsättningen för räkenskapsåret 20X1 ska vara xxx, med grund i linjär avskrivning och en årlig avskrivningstakt på 5 procent för fastigheten och 20 procent för maskiner och inventarier. Därmed ska materiella anläggningstillgångar minskas med en ackumulerad nedskrivning på xxx, och periodens resultat ska minskas med xxx och ackumulerat underskott ökas med xxx.

Uttalande med reservation
Enligt vår mening ger de finansiella rapporterna, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket Grund för uttalande med reservation, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller ”en sann och rättvisande bild”) av ABC-företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards.

Figur 23.3-2

Otillräcklig upplysning om ett finansiellt instrument

Utvärdering = Väsentlig men inte av avgörande betydelse

Åtgärd = Uttalande med reservation

Ramverk = International Financial Reporting Standards

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Vi har reviderat …

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna

Det är företagsledningen som har ansvaret för …

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att …

Grund för uttalande med reservation
Den 15 januari emitterade bolaget obligationslån motsvarande ett belopp på xxx i syfte att finansiera en utbyggnad av en fabrik. Obligationslåneavtalet begränsar betalningen av framtida kontantutdelning till resultat efter den 31 december 20XX. Enligt vår mening krävs upplysning om denna information av …

Uttalande med reservation
Enligt vår mening ger de finansiella rapporterna, förutom effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket Grund för uttalande med reservation, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller ”en sann och rättvisande bild”) av ABC-företagets finansiella ställning ...

Figur 23.3-3

Ett dotterbolag har inte konsoliderats

Utvärdering = Väsentlig och av avgörande betydelse

Åtgärd = Uttalande med avvikande mening

Ramverk = International Financial Reporting Standards

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Vi har reviderat …

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna

Det är företagsledningen som har ansvaret för …

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att …

Grund för uttalande med avvikande mening
Som framgår av not X har företaget inte konsoliderat de finansiella rapporterna för dotterföretaget XYZ som det förvärvade under 20X1, eftersom företaget ännu inte har kunnat förvissa sig om det verkliga värdet på vissa av dotterföretagets väsentliga tillgångar och skulder vid förvärvsdatumet. Detta innehav redovisas därför till anskaffningsvärde. Enligt International Financial Reporting Standards skulle dotterföretaget ha konsoliderats, eftersom det står under bestämmande inflytande av företaget. Hade XYZ konsoliderats, skulle många delar av koncernredovisningen ha påverkats väsentligt. Effekterna på koncernredovisningen av att konsolidering inte har skett har inte fastställts.

Uttalande med avvikande mening
Enligt vår mening ger koncernredovisningen, på grund av hur betydelsefullt det förhållande som diskuteras i stycket Grund för uttalande med avvikande mening är, inte en rättvisande bild (eller ”inte en sann och rättvisande bild”) av ABC-företagets och dess dotterföretags finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av deras finansiella resultat och kassaflöden för året enligt International Financial Reporting Standards.

Figur 23.3-4

Otillräcklig upplysning om väsentlig osäkerhet

Utvärdering = Väsentlig och av avgörande betydelse

Åtgärd = Uttalande med avvikande mening

Ramverk = International Financial Reporting Standards

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Vi har reviderat …

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna

Det är företagsledningen som har ansvaret för …

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att …

Grund för uttalande med avvikande mening
Företagets finansieringsavtal har löpt ut och utestående belopp förföll till betalning den 31 december 20X1. Företaget har inte kunnat omförhandla avtalen eller skaffa ny finansiering och överväger en konkursansökan. Dessa händelser tyder på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och därför kan företaget kanske inte realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten. De finansiella rapporterna (och tillhörande noter) upplyser inte om detta förhållande.

Uttalande med avvikande mening
Enligt vår mening ger de finansiella rapporterna, på grund av att den information som nämns i stycket Grund för uttalande med avvikande mening har utelämnats, inte en rättvisande bild (eller ”en sann och rättvisande bild av”) av företagets finansiella ställning per den 31 december 20X1 och av dess finansiella resultat och kassaflöden för året enligt …

23.4 Revisorn kan inte inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis

Detta gäller när revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för uttalandet och drar slutsatsen att de möjliga effekterna av eventuella oupptäckta felaktigheter på de finansiella rapporterna kan vara väsentliga (uttalande med reservation) eller väsentliga och av avgörande betydelse (revisorn avstår från att uttala sig).

Revisorns bristande möjlighet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis (kallas även en begränsning i revisionens inriktning och omfattning) kan uppstå på grund av:

- Omständigheter utanför företagets kontroll, t.ex. när företagets bokföring har förstörts (t.ex. på grund av brand, vatten, stöld eller förlust av data i dator) eller har beslagtagits av en statlig myndighet.
- Omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete. Det kan inträffa när revisorn utses vid en sådan tidpunkt att han eller hon inte kan observera inventeringen, bokföringen inte är fullständig vid tidpunkten för revisionen eller i de fall revisorn bedömer att det inte räcker att utföra substansgranskning men att företagets kontroller inte är ändamålsenliga.

- Begränsningar som företagsledningen har infört, t.ex. att inte tillåta extern bekräftelse av vissa fordringar eller begränsa tillgång till nyckelpersoner, bokföring eller verksamhetsplatser. När detta inträffar kan det förekomma andra följder för revisionen, t.ex. för bedömningen av risker för oegentligheter och om revisorn ska fortsätta med uppdraget. Om begränsningen är känd innan uppdraget accepteras ska revisorn normalt inte acceptera ett uppdrag med sådana begränsningar.

Innan revisorn drar slutsatsen att ett modifierat uttalande krävs ska revisorn:

- Försöka inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis genom alternativa granskningsåtgärder.
- Diskutera förhållandet med företagsledningen och styrelsen för att avgöra om problemet kan lösas. Om problemet inte kan lösas ska revisorn informera om avsikten att lämna ett modifierat uttalande och förslaget på lydelse.

Figur 23.4-1

Begränsning av inriktning och omfattning, kunde inte observera inventering

Utvärdering = Väsentlig men inte av avgörande betydelse

Åtgärd = Uttalande med reservation

Ramverk = International Financial Reporting Standards

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Vi har reviderat …

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna

Det är företagsledningen som har ansvaret för …

Revisorns ansvar

Vårt ansvar är att …

Grund för uttalande med reservation
Vi observerade inte inventeringen per den 31 december, 20XX, eftersom detta datum inträffade före den tidpunkt när vi initialt anlitades som företagets revisorer. På grund av karaktären på företagets bokföring kunde vi inte förvissa oss om lagerkvantiteterna genom andra granskningsåtgärder. Därmed kunde vi inte avgöra om det hade varit nödvändigt att göra justeringar i redovisade belopp för lager samt i resultaträkningen, rapporten över förändringar i eget kapital och rapporten över kassaflöden.

Uttalande med reservation
Enligt vår mening ger de finansiella rapporterna, förutom de möjliga effekterna av det förhållande som beskrivs i stycket Grund för uttalande med reservation, en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild (eller ”en sann och rättvisande bild”) av ABC-företagets finansiella ställning ...

Figur 23.4-2

Begränsning av inriktning och omfattning från företagsledningen, införda begränsningar på revisionsarbetets inriktning och omfattning

Utvärdering = Väsentlig och av avgörande betydelse

Åtgärd = Revisorn avstår från att uttala sig

Ramverk = International Financial Reporting Standards

RAPPORT FRÅN OBEROENDE REVISOR

[Mottagare]

Vi har reviderat …

Företagsledningens ansvar för de finansiella rapporterna

Det är företagsledningen som har ansvaret för …

Revisorns ansvar
Vårt ansvar är att göra ett uttalande om dessa finansiella rapporter på grundval av en revision som har utförts enligt International Standards on Auditing. På grund av det förhållande som beskrivs i stycket Grund för att avstå från uttalande har vi dock inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande.

Grund för att avstå från uttalande
Vi hade inte möjlighet att observera inventeringen av hela varulagret eller bekräfta kundfordringar på grund av att begränsningar infördes av bolaget avseende omfattningen av vårt arbete. Vi har heller inte kunnat använda alternativa metoder för att förvissa oss om lagerkvantiteterna och kundfordringarna per den 31 december 20XX, vilka redovisas i balansräkningen till xxx respektive xxx. Till följd av detta har vi inte kunnat fastställa om justeringar skulle ha gjorts vad gäller lager och kundfordringar som har bokförts eller inte har bokförts, och komponenterna i resultaträkningen, rapporten över förändringar i eget kapital och rapporten över kassaflöden.

Inget uttalande görs
På grund av att de förhållanden som beskrivs i stycket Grund för att avstå från uttalande är så betydelsefulla, har vi inte kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande. Följaktligen avstår vi från att uttala oss om de finansiella rapporterna.

24. Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Vägledning för ytterligare kommunikation i revisors rapport i syfte att uppmärksamma användarna av finansiella rapporter på vissa frågor.	706

Figur 24.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Mål i ISA
706.4	Revisorns mål är att, efter att ha bildat sig en uppfattning om de finansiella rapporterna, genom klar och tydlig kompletterande information i revisors rapport, när det bedöms nödvändigt, fästa användares uppmärksamhet på (a) ett förhållande som, även om det presenteras eller upplyses om på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna, har sådan betydelse att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna, eller (b) eventuella andra förhållanden som är relevanta för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
706.5	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Stycke med upplysningar av särskild betydelse – ett stycke i revisors rapport som rör ett förhållande som är presenterat eller upplysning lämnat om på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna, och som enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna. (b) Stycke med övriga upplysningar – ett stycke i revisors rapport som rör ett annat förhållande än dem som är presenterade eller som upplysning har lämnats om i de finansiella rapporterna, och som enligt revisorn är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.
706.6	Om revisorn anser att det är nödvändigt att fästa användares uppmärksamhet på ett förhållande som är presenterat eller som upplysning har lämnats om i de finansiella rapporterna och som enligt revisorns bedömning är så viktigt att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna, ska revisorn infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport, förutsatt att han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de finansiella rapporterna inte innehåller någon väsentlig felaktighet rörande förhållandet. Ett sådant stycke ska endast avse information som är presenterad eller om vilken upplysning har lämnats i de finansiella rapporterna. (Se punkt A1–A2.)
706.7	Om revisorn infogar ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport, ska han eller hon (a) infoga stycket omedelbart efter stycket med uttalandet i revisors rapport, (b) använda rubriken ”Upplysningar av särskild betydelse” eller någon annan passande rubrik, (c) i stycket klart och tydligt hänvisa till det förhållande som har särskild betydelse och till var i de finansiella rapporterna man kan hitta relevanta upplysningar med en fullständig beskrivning av förhållandet, och (d) markera att revisorns uttalande i revisors rapport inte är modifierat med avseende på det förhållande som har särskild betydelse. (Se punkt A3–A4.)
706.8	Om revisorn anser att det är nödvändigt att upplysa om ett annat förhållande än dem som är presenterade eller upplysning lämnad om i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport och detta inte är förbjudet i lagar eller andra författningar, ska revisorn göra detta i ett stycke med rubriken ”Övriga upplysningar” eller någon annan passande rubrik i revisors rapport. Revisorn ska infoga detta stycke omedelbart efter stycket med uttalandet i revisors rapport och eventuellt stycke med upplysningar av särskild betydelse, eller på någon annan plats i revisors rapport om innehållet i stycket ”Övriga upplysningar” är relevant för avsnittet ”Annat rapporteringsansvar”. (Se punkt A5–A11.)
706.9	Om revisorn räknar med att infoga ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport, ska han eller hon meddela styrelsen detta samt den föreslagna ordalydelsen. (Se punkt A12.)

24.1 Översikt

I vissa situationer kan revisorn vilja uppmärksamma användarna på vissa förhållanden i revisors rapport som är grundläggande för användarnas förståelse av de finansiella rapporterna eller av själva revisionen och revisorns ansvar. Detta kan uppnås genom att lägga till ett extra stycke i revisors rapport.

De två styckena som kan läggas till beskrivs nedan.

Figur 24.1-1

Stycke	Tillämplighet
Upplysningar av särskild betydelse	**Uppmärksamheten fästs vid viktiga frågor som rör de finansiella rapporterna och som upplysning redan har lämnats om i de finansiella rapporterna.** Ett eller flera förhållanden som presenteras eller upplyses om i de finansiella rapporterna, som har sådan betydelse att det är grundläggande för användares förståelse av de finansiella rapporterna.
Exempel	Osäkerhet avseende en alldeles speciell rättstvist eller myndighetsåtgärd, efterföljande händelser, en allvarlig katastrof, andra betydande osäkerheter och oförenligheter, samt tidig tillämpning (där detta är tillåtet) av en ny redovisningsstandard.
Övriga upplysningar	**Frågor som är relevanta för användares förståelse av revisionsfunktionen men om vilka upplysning inte lämnas i de finansiella rapporterna.** En fråga eller frågor (andra än dem som presenteras eller om vilka upplysning lämnas i de finansiella rapporterna) som är relevant för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar och/eller revisors rapport.
Exempel	Att revisorn inte kan avgå från uppdraget, andra ansvarsområden som revisorn har och eventuella restriktioner vad gäller distributionen av revisors rapport.

Ett stycke med upplysningar av särskild betydelse ersätter inte

- ett modifierat uttalande när detta krävs, eller
- att företagsledningen lämnar de upplysningar som krävs i de finansiella rapporterna.

När revisorn väntar sig att ta med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse eller ett stycke med övriga upplysningar tar han eller hon med företagsledningen och styrelsen upp frågor som:

- Behovet av stycket.
- Förslag på lydelse.

24.2 Stycke med upplysningar av särskild betydelse

Ett stycke med upplysningar av särskild betydelse är avsett att lyfta fram viktiga förhållanden (om vilka upplysning redan har lämnats i de finansiella rapporterna) som ökar användarnas förståelse av de finansiella rapporterna.

De viktigaste kraven för att använda ett stycke med upplysningar av särskild betydelse anges nedan.

Figur 24.2-1

Förutsättningar	Kommentarer
Det finns redan fullständiga upplysningar om förhållandet i de finansiella rapporterna	Ett stycke med upplysningar av särskild betydelse avser förhållanden som redan är presenterade eller om vilka upplysning lämnats i de finansiella rapporterna och ersätter inte sådana upplysningar. Stycket innehåller inte mer information än vad som redan har lämnats i de finansiella rapporterna.
Det finns inga väsentliga felaktigheter	Revisorn måste inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de finansiella rapporterna inte innehåller väsentliga felaktigheter rörande förhållandet.
Placeras omedelbart efter revisionsuttalandet	Stycket följer på stycket med revisionsuttalandet, men kommer före avsnittet om andra rapporteringsansvar. Stycket har rubriken ”Upplysningar av särskild betydelse” eller en annan passande rubrik.
Är inte en modifiering av uttalandet	Stycket visar att revisionsuttalandet inte är modifierat med avseende på det förhållande som har särskild betydelse.

Följande ISA kräver att revisorn vid särskilda angivna omständigheter tar med ett stycke med upplysningar av särskild betydelse i revisors rapport.

Figur 24.2-2

ISA	Titel	Punkt
210	Villkor för revisionsuppdrag	19 (b)
560	Efterföljande händelser	12 (b), 16
570	Fortsatt drift	19
800	Särskilda överväganden – revisioner av finansiella rapporter upprättade enligt ramverk för särskilt syfte	14

Exempel på lydelse följer nedan.

Figur 24.2-3

Väsentlig osäkerhet – Fortsatt drift

Förutsatt att notupplysningarna i de finansiella rapporterna är tillräckliga, kan lydelsen i stycket se ut som följer:

Upplysningar av särskild betydelse
Utan att det påverkar vårt uttalande vill vi fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna, som anger att företaget redovisar en förlust på ZZZ för räkenskapsåret 20X6 och att företagets kortfristiga skulder per detta datum översteg dess totala tillgångar med YYY. Dessa förhållanden tyder, tillsammans med de andra omständigheter som nämns i not X, på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som väcker betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Andra betydande osäkerheter – En rättstvist
Förutsatt att notupplysningarna i de finansiella rapporterna är tillräckliga kan lydelsen i stycket se ut som följer:

Upplysningar av särskild betydelse
Utan att uttala oss med reservation vill vi fästa uppmärksamheten på not X i de finansiella rapporterna. Företaget är svarande i en rättsprocess där det görs gällande intrång i vissa patent och talan går ut på royaltyersättning och straffskadestånd. Företaget har lämnat in en stämningsansökan med ett motkrav och förberedande förfaranden pågår i båda målen. Utfallet kan för närvarande inte fastställas och ingen avsättning för eventuell skyldighet som kan bli följden har gjorts i de finansiella rapporterna.

24.3 Stycke med övriga upplysningar

Ett stycke med övriga upplysningar kan behövas för att lyfta fram förhållanden om vilka upplysning inte redan har lämnats om i de finansiella rapporterna och som är relevanta för användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar och/eller revisors rapport.

Stycken med övriga upplysningar kan användas för att lyfta fram förhållanden som:

- Begränsning av distributionen av revisors rapport – eftersom finansiella rapporter (enligt ett generellt ramverk) ibland upprättas i ett särskilt syfte, kan ett stycke med övriga upplysningar infogas, som anger att revisors rapport endast är avsedd för de tilltänkta användarna och inte får distribueras till eller användas av andra parter.
- Lyft fram ytterligare ansvar – särskilda lagar och andra författningar eller allmänt accepterad praxis i en jurisdiktion kan kräva eller tillåta revisorn att närmare förklara revisorns ansvar.
- Oförmåga att avgå från uppdraget – om revisorn inte kan avgå från uppdraget kan ett stycke med övriga upplysningar förklara varför det inte går.

Följande förutsättningar gäller när ett stycke med övriga upplysningar används.

Figur 24.3-1

Förutsättningar	Kommentarer
Det finns inte redan upplysningar om förhållandet i de finansiella rapporterna	Avser ett annat förhållande än dem som redan är presenterade eller om vilka upplysning har lämnats i de finansiella rapporterna. Ett stycke med övriga upplysningar innehåller inte heller information som det finns krav på att företagsledningen ska lämna.
Upplysning är inte förbjuden	Upplysningen är inte förbjuden enligt lagar eller andra författningar eller standarder för yrkesutövningen, t.ex. standarder som rör informations sekretess.
Upplysningen är relevant för användare	Upplysningen är relevant för de finansiella rapporternas användares förståelse av revisionen, revisorns ansvar eller revisors rapport.
Inga motsägelser	Den presenterade informationen motsäger inte uttalandet eller upplysningarna i de finansiella rapporterna. Stycket med övriga upplysningar påverkar inte revisionsuttalandet.
Placeras omedelbart efter revisionsuttalandet	Stycket ska följa omedelbart efter stycket med uttalandet i revisors rapport och eventuellt stycke med upplysningar av särskild betydelse, eller på någon annan plats i revisors rapport om innehållet i stycket Övriga upplysningar är relevant för avsnittet Annat rapporteringsansvar.
Ange att sådan upplysning inte krävs	Innehållet i ett stycke med övriga upplysningar avspeglar att förhållandet inte kräver presentation eller upplysning i de finansiella rapporterna.

Följande ISA rör situationer där ett stycke med övriga upplysningar kan behöva infogas.

Figur 24.3-2

ISA	Titel	Punkt
560	Efterföljande händelser	12 (b), 16
710	Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter	13–14, 16–17, 19
720	Revisorns ansvar avseende annan information i dokument som innehåller reviderade finansiella rapporter	10 (a)

25. Jämförande information

Kapitelinnehåll	Relevant ISA
Vägledning avseende hur revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om jämförande information och revisorns rapporteringsskyldigheter.	710

Figur 25.0-1

Obs!
1. Se ISA 230 för en mer komplett förteckning över den dokumentation som krävs.
2. Planering (ISA 300) är en ständig och upprepad process som pågår under hela revisionen.

Punkt	Mål i ISA
710.5	Revisorns mål är att (a) inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida presentationen av den jämförande informationen i de finansiella rapporterna i alla väsentliga avseenden följer kraven rörande jämförande information i det tillämpliga ramverket för finansiella rapporter, och (b) rapportera enligt revisorns rapporteringsansvar.

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
710.6	I ISA har nedanstående termer följande betydelser: (a) Jämförande information – de belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna som avser en eller flera tidigare perioder enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. (b) Jämförelsetal – jämförande information där belopp och andra upplysningar för föregående period ingår som en integrerad del av den aktuella periodens finansiella rapporter, och som är avsedd att läsas endast i samband med de belopp och andra upplysningar som rör den aktuella perioden (kallas "den aktuella periodens siffror"). Detaljnivån för jämförelsebeloppen och -upplysningarna avgörs främst av dess relevans för den aktuella periodens siffror. (c) Jämförande finansiella rapporter – jämförande information där belopp och andra upplysningar för den föregående perioden har införlivats för jämförelse med den aktuella periodens finansiella rapporter, men som, om de är reviderade, revisionsuttalandet hänvisar till. Informationsnivån i de jämförande finansiella rapporterna motsvarar informationsnivån i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. I denna ISA ska hänvisningar till "föregående period" läsas som "föregående perioder" om den jämförande informationen innefattar belopp och upplysningar som avser flera perioder.
710.7	Revisorn ska fastställa om de finansiella rapporterna innehåller den jämförande information som krävs enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och om sådan information har klassificerats korrekt. I detta syfte ska revisorn bedöma om (a) den jämförande informationen stämmer överens med de belopp och andra upplysningar som presenterades under den föregående perioden eller i tillämpliga fall har räknats om, och (b) de redovisningsprinciper som avspeglas i den jämförande informationen stämmer överens med dem som tillämpades för den aktuella perioden eller, vid byte av redovisningsprinciper, om bytena har redovisats på ett korrekt sätt samt har presenterats och upplysts om på ett tillräckligt sätt.
710.8	Om revisorn skulle få kännedom om en möjlig väsentlig felaktighet i den jämförande informationen under revisionen av den aktuella perioden, ska revisorn utföra de ytterligare granskningsåtgärder som är nödvändiga under omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att fastställa om det föreligger en väsentlig felaktighet. Om revisorn reviderade föregående periods finansiella rapporter, ska revisorn också följa relevanta krav i ISA 560. Om föregående periods finansiella rapporter ändras ska revisorn fastställa att den jämförande informationen stämmer överens med de ändrade finansiella rapporterna.
710.9	Enligt kraven i ISA 580 ska revisorn begära skriftliga uttalanden från företagsledningen för alla perioder som revisors rapport hänvisar till. Revisorn ska också inhämta ett särskilt skriftligt uttalande rörande alla ändringar som syftar till att rätta en väsentlig felaktighet i de finansiella rapporterna för en tidigare period som påverkar den jämförande informationen. (Se punkt A1.)

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
710.10	Om jämförelsetal presenteras ska revisionsuttalandet inte hänvisa till jämförelsetalen förutom vid de omständigheter som beskrivs i punkterna 11, 12 och 14. (Se punkt A2.)
710.11	Om den tidigare lämnade revisors rapport om den föregående perioden innefattade att revisorn uttalade sig med reservation, avstod från att uttala sig eller uttalade sig med avvikande mening och frågan som gav upphov till det modifierade uttalandet ännu inte har lösts ska revisorn modifiera uttalandet om den aktuella periodens finansiella rapporter. I stycket ”Grund för modifiering” i revisors rapport ska revisorn antingen (a) hänvisa till både den aktuella periodens siffror och jämförelsetalen i beskrivningen av den fråga som gav upphov till modifieringen om effekterna eller de möjliga effekterna av frågan för den aktuella periodens siffror är väsentliga, eller (b) i övriga fall, förklara att revisionsuttalandet har modifierats på grund av den olösta frågans effekter eller möjliga effekter på den aktuella periodens siffrors jämförbarhet med jämförelsetalen. (Se punkt A3–A5.)
710.12	Om revisorn inhämtar revisionsbevis om att det finns en väsentlig felaktighet i den föregående periodens finansiella rapporter för vilka ett icke modifierat uttalande 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, och då modifierat med avseende på jämförelsetalen i dessa. (Se punkt A6.)
710.13	Om de finansiella rapporterna för en föregående period reviderades av en tidigare revisor och revisorn inte är förbjuden i lag eller annan författning att hänvisa till den tidigare revisorns revisors rapport rörande jämförelsetalen ska revisorn, om han eller hon beslutar sig för att göra så, ange följande i ett stycke med övriga upplysningar: (a) De finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor. (b) Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta. (c) Datum för denna revisors rapport. (Se punkt A7.)
710.14	Om den föregående periodens finansiella rapporter inte är reviderade ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport ange att jämförelsetalen är oreviderade. Ett sådant uttalande befriar dock inte revisorn från kravet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter.
710.15	Om jämförande finansiella rapporter presenteras ska revisionsuttalandet hänvisa till alla perioder för vilka finansiella rapporter presenteras och för vilka ett revisionsuttalande görs. (Se punkt A8–A9.)
710.16	I de fall revisorn uttalar sig om en tidigare periods finansiella rapporter i samband med revisionen av den aktuella perioden, ska revisorn, om hans eller hennes uttalande om den tidigare periodens finansiella rapporter skulle avvika från det tidigare gjorda uttalandet, enligt ISA 706 i ett stycke med övriga upplysningar upplysa om de viktigaste skälen till att han eller hon uttalar sig på annat sätt. (Se punkt A10.)

Punkt	Relevanta utdrag ur ISA
710.17	Om de finansiella rapporterna för föregående år reviderades av en tidigare revisor ska revisorn utöver att göra ett uttalande om den aktuella periodens finansiella rapporter i ett stycke med övriga upplysningar ange följande: (a) De finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor. (b) Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta. (c) Datum för den rapporten. Detta är inte nödvändigt om den tidigare revisorns rapport om den föregående periodens finansiella rapporter lämnas på nytt med de finansiella rapporterna.
710.18	Om revisorn drar slutsatsen att det finns en väsentlig felaktighet som påverkar den föregående periodens finansiella rapporter, om vilka den tidigare revisorn har lämnat en revisors rapport utan modifiering, ska revisorn ta upp felaktigheten med personer på rätt nivå i företagsledningen och, såvida inte de som har ansvar för företagets styrning (styrelsen) deltar i ledningen av företaget, styrelsen samt begära att den tidigare revisorn informeras. Om föregående periods finansiella rapporter ändras och den tidigare revisorn samtycker till att lämna en ny revisors rapport avseende de ändrade finansiella rapporterna för den föregående perioden, ska revisorn endast rapportera om den aktuella perioden. (Se punkt A11.)
710.19	Om föregående periods finansiella rapporter inte reviderades ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar ange att de jämförande finansiella rapporterna är oreviderade. Ett sådant uttalande befriar dock inte revisorn från kravet att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter.

25.1 Översikt

Karaktären på den jämförande information som presenteras i ett företags finansiella rapporter beror på kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Revisorns rapporteringsansvar bygger på det valda angreppssättet i fråga om den jämförande information som presenteras, enligt vad som gäller i lagar och andra författningar samt uppdragets villkor.

Det finns två angreppssätt när det gäller jämförande information. Dessa illustreras nedan.

Figur 25.1-1

Angreppssätt	Kommentarer
Jämförelsetal	Belopp och andra upplysningar för föregående period ingår som en integrerad del av den aktuella periodens finansiella rapporter, och är avsedda att läsas endast i relation till de belopp och andra upplysningar som rör den aktuella perioden. Revisorns uttalande gäller bara den aktuella perioden.

Angreppssätt	Kommentarer
Jämförande finansiella rapporter	Belopp och andra upplysningar för den föregående perioden har införlivats för jämförelse med den aktuella periodens finansiella rapporter, men om de är reviderade hänvisas de till separat i revisorns uttalande. Informationsnivån i de jämförande finansiella rapporterna motsvarar informationsnivån i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden. Revisorns uttalande hänför sig till alla perioder för vilka finansiella rapporter presenteras.

25.2 Granskningsåtgärder

Figur 25.2-1

Uppgift	Åtgärd
Inhämta nödvändiga revisionsbevis	Inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att den jämförande informationen uppfyller kraven i det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och om sådan information är korrekt klassificerad. Detta innefattar att utvärdera om: • Redovisningsprinciper som avspeglas i den jämförande informationen stämmer överens med dem som tillämpades för den aktuella perioden eller, vid byte av redovisningsprinciper, om bytena har redovisats på korrekt sätt samt är presenterade och upplysta om på ett tillräckligt sätt. • Jämförande information stämmer överens med de belopp och andra upplysningar som presenterades under den föregående perioden eller i tillämpliga fall har räknats om.
Identifiera eventuella möjliga felaktigheter	Om möjligt identifieras väsentliga felaktigheter i den jämförande informationen när revisionen för den aktuella perioden utförs och revisorn kan: • Utföra sådana ytterligare granskningsåtgärder som omständigheterna kräver för att avgöra om det finns ett väsentligt fel. • I de fall föregående periods finansiella rapporter ändras, avgöra att den jämförande informationen stämmer överens med de ändrade finansiella rapporterna. Om revisorn reviderade föregående periods finansiella rapporter, ska revisorn också följa relevanta krav i ISA 560 avseende efterföljande händelser. Dessa diskuteras i del 1, kapitel 13.
Inhämta skriftliga uttalanden	Begär skriftliga uttalanden för alla perioder som revisorns uttalande hänvisar till. Det innefattar särskilda skriftliga uttalanden avseende eventuella omräkningar för att rätta ett väsentligt fel i föregående periods finansiella rapporter.

25.3 Jämförelsetal

Rapporteringsansvaret beskrivs nedan.

Figur 25.3-1

	Åtgärd
Ingen hänvisning till jämförande uppgifter i revisionsuttalandet	Revisionsuttalandet hänvisar inte till jämförelsetalen, förutom när revisors rapport för föregående period innehöll en olöst modifiering. Revisorns modifierar uttalandet för den aktuella perioden genom att • hänvisa till både den aktuella periodens siffror och jämförelsetalen om effekterna eller de möjliga effekterna av frågan för den aktuella periodens siffror är väsentliga, eller • förklara att det aktuella revisionsuttalandet har modifierats på grund av den olösta frågans effekter eller möjliga effekter på den aktuella periodens siffrors jämförbarhet med jämförelsetalen.
Krävs omräkningar?	Ett uttalande med reservation eller ett uttalande med avvikande mening om den aktuella periodens finansiella rapporter krävs när det finns en väsentlig felaktighet i föregående periods finansiella rapporter för vilka • ett uttalande enligt standardutformningen tidigare har lämnats, och • jämförelsetalen inte har räknats om på rätt sätt eller korrekta upplysningar har inte lämnats.
Siffror för föregående period har reviderats av ett annat revisionsföretag	Om revisorn inte av lagar eller andra författningar förhindras från att hänvisa till den tidigare revisorns revisors rapport och beslutar att göra en sådan hänvisning, anger revisorn i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport: • Att de finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor. • Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta. • Datum för denna revisors rapport.
Siffrorna för föregående period är inte reviderade	Ange i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport att jämförelsetalen är oreviderade. Detta befriar dock inte revisorn från kravet på att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller väsentliga felaktigheter som påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter. Om en väsentlig felaktighet identifieras krävs omräkning av jämförelsetalen och att lämpliga upplysningar lämnas. Om en sådan ny beräkning eller upplysning inte är möjlig ska revisionsuttalandet modifieras med avseende på eventuella jämförelsetal.

25.4 Jämförande finansiella rapporter

Rapporteringsansvaret beskrivs nedan.

Figur 25.4-1

	Åtgärd
Hänvisa till varje presenterad period	Revisorns uttalande hänför sig till alla perioder för vilka finansiella rapporter presenteras och om vilka ett revisionsuttalande görs.
Eventuella ändringar som krävs i det tidigare lämnade uttalandet	Om uttalandet om föregående periods finansiella rapporter avviker från det tidigare revisionsuttalandet, lämna upplysning om de viktigaste skälen till det avvikande uttalandet i ett stycke med övriga upplysningar.
Siffror för föregående period har reviderats av ett annat revisionsföretag	Ange även, utöver att göra ett uttalande om den aktuella periodens finansiella rapporter, i ett stycke med övriga upplysningar (såvida inte den tidigare revisorns revisors rapport lämnas på nytt med de finansiella rapporterna): • Att de finansiella rapporterna för den föregående perioden har reviderats av en tidigare revisor. • Typen av uttalande den tidigare revisorn gjorde och, om detta uttalande var modifierat, skälen till detta. • Datum för denna revisors rapport. Om det finns en väsentlig felaktighet som påverkar föregående periods finansiella rapporter om vilka den tidigare revisorn tidigare har gjort ett uttalande enligt standardutformningen: • Informera rätt ledningsnivå och styrelsen om felaktigheten. • Begär att den tidigare revisorns 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 periodenk, ska revisorn endast rapportera om den aktuella perioden.
Siffrorna för föregående period är inte reviderade	Ange i ett stycke med övriga upplysningar i revisors rapport att jämförelsetalen är oreviderade. Det befriar dock inte revisorn från kravet på att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att de ingående balanserna inte innehåller väsentliga felaktigheter som påverkar den aktuella periodens finansiella rapporter. Om en väsentlig felaktighet identifieras krävs omräkning av jämförelsetalen och att lämpliga upplysningar lämnas. Om en sådan ny beräkning eller upplysning inte är möjlig ska revisionsuttalandet modifieras med avseende på eventuella jämförelsetal.