



RIKSREVISIONEN

2014-10-17

Riksrevisionens instruktion för revisorns granskning av resultatredovisning och annan information i årsredovisningen

(Gäller vid revision av årsredovisningar för räkenskapsår som börjar 1 januari 2014
eller senare)

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	2
Inledning	3
Normgivning och ramverk	5
Mål	7
Definitioner	8
Krav och tillämpningsanvisningar	9
Informationsinsamling	9
Klassificering av informationen	10
Riskbedömning och hantering av bedömda risker	11
Väsentlighet	13
Annan information	14
Konsekvenser till följd av inflytande i annan juridisk person	14
Redovisning av uppgifter avseende donationsmedel	15
Myndighetens intygande om intern styrning och kontroll	15
Information i enlighet med annan förordning	16
Finansiell information	17
Icke finansiell information - Kvantitativ	18
Icke finansiell information - Kvalitativ	19
Skriftliga uttalanden	21
Revisionsberättelse	21
Revisorns uttalande enligt standardutformning	21
Modifiering av revisorns uttalande	22
Upplysningar av särskild betydelse	23
Dokumentation	24
Bilaga 1	25

Inledning

1. Denna instruktion gäller för revisorns granskning av resultatredovisning och annan information som ingår i myndighets årsredovisning enligt förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag (FÅB). Instruktionen kommer att omvärderas när förändringar i internationella standarder eller formerna för myndigheternas resultatredovisning förändras. Formerna för resultatredovisningen för myndigheter under regeringen avviker markant från de principer som reglerar den finansiella redovisningen i årsredovisningen. Ramverket för upprättande av resultatredovisning är till sin natur mindre bunden till format och struktur än ramverket för övriga delar i årsredovisningen. Den är också öppen för rapportering av information som inte är av finansiell natur och är inte alltid möjlig att verifiera mot oberoende källor. Bedömning av huruvida myndigheten lämnar en rättvisande bild, av verksamheten i årsredovisningen som helhet blir, därför föremål för revisorns professionella bedömning. Revisorns professionella bedömning ska dock inte ersätta kravet att införskaffa tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.
2. Granskningen ska följa samma faser som revisionen av den finansiella informationen, dvs. planering, granskning och rapportering. I planeringsfasen ska revisorn i enlighet med kraven i ISSAI 1315 skaffa sig en övergripande kunskap om rutiner och kontroller som myndigheten tillämpar för att säkerställa att resultatredovisningen innehåller den information som krävs enligt lag och förordning.
3. En årsredovisning ska enligt FÅB sammantaget ge en rättvisande bild av myndighetens verksamhet. Resultatredovisningen är en viktig del av årsredovisningen för att tillsammans med de finansiella delarna ge en fullständig bild av myndighetens verksamhet och uppnådda resultat samt stödja målsättningen att förmedla en rättvisande bild av myndighetens verksamhet. Revisorns uttalande ska avse hela årsredovisningen vilket innebär att revisorn ska beakta den information som lämnas i resultatredovisningen och annan information i årsredovisningen.

Med finansiella information i årsredovisningen avses alla monetära strömmar, tillgångar och förpliktelser som ska vara med i olika delar av årsredovisningen, såsom balans- och resultaträkning samt anslagsredovisning. I detta ingår bland annat materiella tillgångar och förpliktelser, men också sådant som är mera svårbedömt (i storlek och sannolikhet), t.ex. tänkbara krav som kan följa av kommande rättsprocesser.

Resultatredovisningen utgår från ett urval av uppgifter avseende verksamheten, men vilken information som ska redovisas kan variera. Detta framgår av Ekonomistyrningsverkets (ESV) föreskrifter till 3 kap. 1 § FÅB genom att

det stadgas att ”resultatredovisningen ska anpassas efter verksamhetens art och regeringens behov av information”. Den information som en resultatredovisning faktiskt innehåller kan variera, inte bara mellan myndigheter utan också över tid för samma myndighet. Vissa perioder kan regeringen i olika styrdokument betona aspekter av en myndighets verksamhet som under andra perioder är mer nedtonade. Dock anger ESV:s föreskrifter till FÅB att indelningen för resultatredovisningen bör hållas stabil över tiden. Om indelning för resultatredovisningen i förhållande till föregående år har ändrats bör skälen till detta anges av myndigheten.

4. Denna instruktion anger krav och förtydliganden samt de åtgärder och bedömningar som revisorn ska göra vid granskning av de delar av årsredovisningen där International Standard of Supreme Audit Institutions (ISSAI) för finansiell revision inte ger tillräcklig vägledning. Syftet är detsamma som för övriga delar av årsredovisningen, dvs. att ge revisorn tillräcklig grund för att kunna uttala sig i revisionsberättelsen.
5. FÅB anger att årsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat samt av kostnader, intäkter och myndighetens ekonomiska ställning. Information som krävs för att förstå den finansiella delen av årsredovisningen ska lämnas i noter. Kommentarer och annan redovisning avseende verksamhetens resultat ska lämnas i resultatredovisningen. De finansiella delarna i en årsredovisning för en offentlig verksamhet ger normalt inte en fullständig bild av verksamhetens resultat och ställning. Resultatredovisning och annan information är av stor betydelse för att spegla hur medel har använts i verksamheten och med syfte att spegla hur myndigheten har fullgjort sina uppgifter och uppnått sina mål. Revisorns utgångspunkt för granskning av resultatredovisning och annan information är att sådan i normalfallet krävs för att förmedla en rättvisande bild av verksamheten som helhet, även när den goda redovisningsleden för sådan information inte är tillräckligt detaljerad för att stödja en enhetlig redovisning.
6. Denna instruktion avser hela resultatredovisningen och annan information i årsredovisningen och omfattar således både förordningsstadgad information och ytterligare information som myndigheten på eget initiativ har valt att lämna. Vissa myndigheter lämnar tillsammans med sin årsredovisning en bilaga. Bilagan kan vara en del av årsredovisningen men märkt bilaga, eller ett fristående dokument.

I de fall bilagan innehåller information som tydligt tillhör årsredovisningen, är upprättad samtidigt som årsredovisningen samt att årsredovisningen i övrigt inte skulle bli komplett om inte bilagan var med, så är den en del av årsredovisningen.

Instruktionen gäller inte information som av revisorn undantagits från revision och där det därmed anges i revisionsberättelsen att den inte varit föremål för revision.

7. När revisorn granskar resultatredovisning och annan information i årsredovisningen, som en integrerad del av årsredovisningen för en myndighet upprättad i enlighet med FÅB, ska revisorn följa denna instruktion. Den ska läsas tillsammans med de ISSAI:er som styr revisorns arbete med granskning av de finansiella delarna i årsredovisningen och utgör därmed ett komplement till dessa ISSAI:er. De krav på etiska riktlinjer och kvalitetskontroll som formuleras i dessa gäller även för denna del av revisorns granskning.
8. Revisorns granskning och bedömning av resultatredovisningen och annan information grundar sig i stor utsträckning på den granskning som utförts av resultat- och balansräkning, anslagsredovisning, tillhörande noter samt i förekommande fall finansieringsanalys. De granskningsåtgärder som därutöver kommer ifråga är beroende på informationens karaktär och revisorns professionella bedömning. Instruktionen ger revisorn vägledning för sådan bedömning.

Normgivning och ramverk

9. Normgivningen avseende resultatredovisningen framgår av FÅB. ESV har rätt att utfärda föreskrifter till FÅB. ESV kan även lämna allmänna råd eller handledningar som anger hur myndigheterna kan upprätta sin resultatredovisning. Myndighetens instruktion och regleringsbrev liksom andra lagar och förordningar kan innehålla krav på innehåll eller struktur för rapporteringen i resultatredovisningen.
10. Affärsverk ska enligt 10 kap. FÅB istället för resultatredovisning lämna en förvaltningsberättelse. Förvaltningsberättelsens innehåll specificeras i ESV:s föreskrifter. Denna instruktion gäller i tillämpliga delar för granskning av förvaltningsberättelse upprättad enligt 10 kap. FÅB.
11. Myndigheter under riksdagen ska enligt lag (2006:999) med ekonomiadministrativa bestämmelser m.m. för riksdagsförvaltningen lämna en resultatredovisning. Denna instruktion gäller i tillämpliga delar även vid granskning av dessa myndigheter.
12. Myndigheter ska utöver resultatredovisning lämna annan information i årsredovisningen. Sådan information kan av myndigheten redovisas som en del av resultatredovisningen, lämnas i not till de finansiella delarna eller i särskilda avsnitt i årsredovisningen. Sådan annan information kan omfatta:

- a) Redovisade åtgärder som vidtagits i syfte att säkerställa att kompetens finns för de uppgifter som myndigheten är ålagd att utföra (3 kap. 3 § FÅB).
- b) Redovisad sammanställning över väsentliga uppgifter från resultaträkning, balansräkning och anslagsredovisning. Sammanställningen ska även innehålla uppgifter om låneram, anslagskredit samt vissa nyckeltal (2 kap. 4 § FÅB).
- c) Redovisad information om andra förhållanden av väsentlig betydelse för regeringens uppföljning och prövning av verksamheten (2 kap. 4 § FÅB).
- d) I förekommande fall, redovisad information om ekonomiska eller andra viktiga konsekvenser som uppstått eller förväntas uppstå till följd av inflytande i juridisk person (1 kap. 4 § FÅB).
- e) I förekommande fall, redovisade uppgifter avseende donationsmedel i enlighet med donationsförordning (1998:140).
- f) I förekommande fall, redovisad bedömning om den interna styrningen och kontrollen i enlighet med förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll (FISK).
- g) Redovisad annan information i enlighet med separata krav i annan lag eller förordning.

13. FÅB innehåller allmänt hållna krav om att resultatredovisningen, förutom viss specifik information, också ska innefatta information om den genomförda verksamheten och resultatet av denna verksamhet. Förordningen ger myndigheterna stor valfrihet när det gäller att välja vilken information som ska presenteras i resultatredovisningen. Myndigheten har möjlighet att själv bestämma urval och indelning, om inte lag eller förordning anger särskild indelning. Gränsen mellan lag och förordningsstadgad information och frivillig information är inte tydlig. Tillkommande och ibland mycket specifika krav kan dessutom finnas i regleringsbrev för myndigheten. Därutöver kan andra lagar och förordningar innehålla krav på information i resultatredovisningen.

14. Syftet med resultatredovisningen är att främst ge beslutsfattare, men även andra intressenter, information om myndighetens resultat och prestationer utöver vad den finansiella redovisningen ger. Information kan innefatta ekonomisk information, statistik samt subjektiva bedömningar avseende uppnådda effekter eller mål. Informationen kan således innehålla uppgifter som är avstämba mot

finansiell rapportering eller olika verksamhetssystem men även sådan information som mäts eller inhämtas på annat sätt.

15. FÅB saknar krav på att redovisning av volym och kostnader ska vara fullständigt redovisade. Informationen ska anpassas efter verksamhetens art och regeringens behov av information. Regeringens behov av information är inte närmare definierat i FÅB, utan det är upp till myndigheten att tolka detta behov. Av detta följer att redovisningen av kostnader i resultatredovisningen inte alltid är möjlig att direkt stämma av mot de finansiella delarna i årsredovisningen.
16. 2 kap. 4 § FÅB kräver att myndigheten redogör för förhållanden av väsentlig betydelse för regeringens prövning och uppföljning av verksamheten. FÅB definierar dock inte vad som avses med väsentliga förhållanden. Myndigheten bedömer vad den anser är väsentligt för regeringens prövning och uppföljning av verksamheten. Eftersom det för redovisning av förhållanden av väsentlig betydelse saknas en väl avgränsad definition, är redovisningen till stor del beroende av myndighetsledningens subjektiva förståelse av vad som är av betydelse för regeringens prövning och uppföljning av verksamheten.

Mål

17. Revisorns mål är att bilda sig en uppfattning om resultatredovisningen och annan information grundad på de slutsatser som dragits med hjälp av inhämtade revisionsbevis och att uttrycka denna uppfattning genom ett uttalande i revisionsberättelsen. I detta ingår att beakta följande:
 - a) För väsentlig information, av finansiell eller icke finansiell natur som lämnas i resultatredovisningen i enlighet med lag eller förordning, och som är direkt relaterad till de finansiella delarna i årsredovisningen ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att sådan information har upprättats med syfte att tillsammans med årsredovisningens övriga delar förmedla en rättvisande bild av verksamheten utifrån regelverket.
 - b) För övrig information, vilken kan vara:
 - finansiell,
 - icke finansiell kvantitativ eller kvalitativ,
 - utan direkt koppling till de finansiella delarnaska revisorn genomföra åtgärder för att förvissa sig om att lämnad information är förenlig med de övriga delarna i årsredovisningen och fri från väsentliga fel avseende återgivandet av fakta, baserat på revisorns kunskap om myndigheten.

- c) För den sammantagna informationen i resultatredovisningen ska revisorn bilda sig en uppfattning om årsredovisningen som helhet ger en rättvisande bild av myndighetens verksamhet.
- d) För annan information i årsredovisningen ska revisorn bilda sig en uppfattning om årsredovisningen som helhet är rättvisande.

Definitioner

18. I denna instruktion används följande definitioner:

- a) Icke finansiell information – utgörs av redogörelser som oftast inte har någon direkt koppling till årsredovisningens finansiella delar såsom beskrivning av volymer, måluppfyllelse, kvalitet och utfall eller effekter. Den icke finansiella informationen kan vara antingen kvantitativ eller kvalitativ.
- b) Finansiell information – detta avser antingen historisk finansiell information från myndighetens redovisningssystem och som återfinns i eller kan härledas ur årsredovisningens finansiella delar eller annan finansiell information, såsom framåtriktad information.
- c) Oförenlighet – annan information, finansiell eller icke finansiell, som motsäger information i den finansiella rapporteringen eller i övriga delar av årsredovisningen. En väsentlig oförenlighet kan väcka tvivel om de slutsatser som revisorn dragit från tidigare inhämtade revisionsbevis och, möjligen, om grunden för revisorns uttalande om årsredovisningen som helhet i revisionsberättelsen.
- d) Felaktighet i återgivandet av fakta – information som presenteras på ett felaktigt sätt i årsredovisningen. En väsentlig felaktighet i återgivningen av fakta kan skada trovärdigheten avseende övriga delar av årsredovisningen.
- e) Annan information i årsredovisningen – information som myndighet enligt lag och förordning utöver resultatredovisning ska lämna i årsredovisningen. Sådan information kan redovisas som del av resultatredovisningen, i bilagor eller lämnas i not till de finansiella delarna eller i särskilda avsnitt i årsredovisningen.

- f) Lag och förordning– i instruktionen används detta begrepp sammantaget för lag, myndighetens instruktion, regleringsbrev, FÅB, annan förordning samt särskilda regeringsbeslut för myndigheten.

Krav och tillämpningsanvisningar

Informationsinsamling

19. Tillämpning av ISSAI 1315¹ ger normalt revisorn tillräcklig förståelse för myndighetens verksamhet, dess miljö, inklusive myndighetens interna styrning och kontroll, samt kunskap om verksamhetens karaktär för att kunna skaffa sig en övergripande förståelse av verksamheten som är tillräcklig även för resultatredovisningen och annan information i årsredovisningen. Tillämpning av ISSAI 1315 utgör således grunden för RRI. Revisorns övergripande förståelse för den interna styrning och kontrollen innefattar också processen för att ta fram uppgifter för resultatredovisningen och för annan information.
20. Det är myndighetens ansvar att årsredovisningen upprättas i enlighet med de regler som är tillämpliga. Revisorn ska förvissa sig om att resultatredovisningen och annan information i årsredovisningen i allt väsentligt har upprättats i enlighet med för myndigheten gällande lag och förordning. Detta innefattar att bedöma huruvida samtliga krav på information oavsett formulerade i förordning, instruktion eller separata beslut har beaktats. Detta inkluderar även att förvissa sig om att det finns med jämförelsetal i enlighet med FÅB eller att myndigheten redogör för orsak om sådana saknas.
21. Revisorn bör föra en diskussion med myndighetsledningen i syfte att få ta del av informationen i ett så tidigt skede som möjligt. Genom att ta del av informationen i resultatredovisningen och annan information före fastställande av årsredovisningen kan revisorn tillsammans med myndighetsledningen i tid lösa tänkbara väsentliga oförenligheter och synbara väsentliga felaktigheter i återgivandet av fakta.

Revisorn ska ta del av myndighetens överväganden och bedömningar avseende väsentlighet för urval av information och indelning av resultatredovisningen som myndigheten bestämt och vid behov diskutera bedömningarna med myndighetsledningen.

¹ ISSAI 1315- Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå organisationen och dess miljö

22. Information i årsredovisningen kan, oavsett art, baseras på eller utgöras av extern information framtagen av annan part än myndigheten. Informationen kan baseras på:

- a) Extern offentlig information, framtagen eller producerad av annan myndighet, eller presenterad offentligt.
- b) Extern information beställd av myndigheten för att belysa eller redovisa något sammanhang eller mått på verksamhetsresultat.

Revisorns förståelse och bedömning av extern information beror till stor del på hur denna har tagits fram. Vid användning av extern information beställd av myndigheten och som avser väsentlig information i årsredovisningen, ska revisorn skaffa sig en förståelse för hur informationen har tagits fram, och hur myndigheten kvalitetssäkrat informationen. Granskningen kan t.ex. omfatta att bedöma innehållet i eventuella överenskommelser mellan myndigheten och den som levererat den externa informationen.

23. Revisorns förståelse för resultatredovisningen eller annan information innefattar också att revisorn bör skaffa sig en övergripande förståelse av kontrollmiljön och väsentliga informationssystem som genererar information till de delar av resultatredovisningen som revisorn har bedömt som väsentliga.

Klassificering av informationen

24. För att förenkla revisorns bedömning av väsentlighet och för att fastställa granskningsinriktning klassificerar revisorn informationen i resultatredovisningen och annan information. Information kan utgöras av finansiell eller icke finansiell information. Den icke finansiella informationen kan bestå av kvantitativ eller kvalitativ information. Finansiell och icke finansiell information kan ha en direkt eller indirekt relation till de finansiella delarna i årsredovisningen.

25. Klassificeringen hjälper revisorn att fastställa granskningsinriktning för resultatredovisningens information. För finansiell information baseras revisorns arbete på fastställd väsentlighet för relaterade finansiella poster, medan den för andra poster fastställs baserat på professionell bedömning. Revisorn ska fastställa huruvida resultatredovisningen eller annan information i årsredovisningen innehåller icke finansiell information av kvalitativ art som inte är direkt relaterad till de finansiella delarna. För sådan information ska revisorns åtgärder innefatta en granskning i form av att läsa, baserat på sin kunskap om myndigheten, och bedöma eventuella förekomster av oförenlighet med övriga delar i årsredovisningen eller felaktigheter i återgivande av fakta.

Bilaga 1 till instruktionen ger en grafisk beskrivning av revisorns klassificering

av information och övervägande vid granskning av information som redovisas i resultatredovisning eller för annan information i årsredovisningen.

Bilaga 2 till instruktionen kopplar ihop klassificering och bedömning av risk för väsentliga fel via indikatorer.

Riskbedömning och hantering av bedömda risker

26. Revisorns riskbedömning och planering av revisionen ska göras sammantaget för alla delar i årsredovisningen och således innefatta eventuella risker för väsentliga felaktigheter som är relaterade till resultatredovisningen eller annan information i årsredovisningen. Detta innefattar:

- a) Risker för felaktigheter i återgivande av fakta och
- b) Risker för redovisning av information som är oförenlig med övriga delar i årsredovisningen.

Risken för felaktighet i återgivande av fakta inbegriper även utelämnande av information.

27. Revisorns bedömning av risker utgår från revisorns bedömning av vilken information som kan antas påverka en beslutsfattarens beslut vid prövning eller uppföljning av verksamheten. Vad som utgör risken för väsentliga felaktigheter, utgår från revisorns professionella bedömning av väsentligheten vid beslutsfattande. Revisorns beaktar inte risker för felaktigheter som inte bedöms vara väsentliga. Information som lämnas i resultatredovisningen och som är begärd av regeringen är normalt att anse som viktig för beslutsfattare, men behöver inte i revisorns bedömning vara väsentlig för att en beslutsfattare ska kunna fatta rationella beslut. Revisorns bedömning är också till stor del baserat på den klassificering av informationen som revisorn gjort och revisorns bedömning av risker för felaktigheter.

Väsentlighet för information med relation till de finansiella delarna av årsredovisningen utgår ifrån den väsentlighet som används för de finansiella delarna.

28. Revisorns övervägande vid den övergripande bedömningen av risker för felaktigheter relaterade till information i resultatredovisningen ska innefatta risker för att det förekommer verksamhet som skulle kunna påverka förtroendet för statlig verksamhet.

29. Revisorns bedömning av risker relaterat till information i resultatredovisningen kan innefatta att beakta följande:

- Revisorns kunskap om övergripande kontrollmiljön i enlighet med ISSAI 1315.
- Revisorns uppfattning om väsentlig information för en beslutsfattare utifrån revisorns kunskap om myndigheten i enlighet med ISSAI 1315.
- Revisorns kunskap om särskilda händelser under året.
- Revisorns bedömning av risk för väsentliga felaktigheter i relaterade finansiella delar.
- Mängd och typ av återrapporteringskrav enligt regleringsbrev eller uppgifter i instruktion för en specifik information.
- Förekomst av komplicerat regelverk, vilket kan öka risken för oavsiktliga fel.
- Förekomst av verksamhet eller väsentliga transaktioner som kan påverka förtroendet för statlig verksamhet.
- Stor avvikelse i kvantitet eller kvalitet mot tidigare års redogörelse.
- Inkonsekvens mot andra delar i årsredovisningen.
- Förekomst av kommentarer av starkt positiv eller negativ karaktär.
- Bedömd risk för oegentlighet som påverkat granskningen av relaterade finansiella delar i enlighet med ISSAI 1240.

30. När revisorn identifierat betydande risker i de finansiella delarna ska revisorns bedöma förekomst av relaterad information i resultatredovisningen och revisorns granskningsåtgärder ska innefatta även denna information, oavsett om den är av finansiell eller icke-finansiell karaktär.
31. Revisorns hantering av bedömda risker påverkas av informationens natur. För finansiell information och icke finansiell information av kvantitativ art, med risk för väsentliga fel, kan revisorns åtgärder innefatta granskning av kontroller. För finansiell information kan revisorn ha genomfört tillräckliga granskningsåtgärder genom granskningen av de finansiella delarna och revisorns åtgärder för sådan information i resultatredovisningen baseras på den granskning som redan genomförts vid granskningen av de finansiella delarna. Dock ska revisorn alltid genomföra kompletterande granskning av relaterad information när en risk i de finansiella delarna är en betydande risk. Revisorn kan även behöva göra kompletterande granskning avseende den uppdelning av verksamhetens kostnader och intäkter som görs i resultatredovisningen.
32. Revisorns utformning och utförande av fortsatta granskningsåtgärder bygger på och svarar mot de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter och är på grund av resultatredovisningens fria format till stor del baserade på informationens karaktär samt revisorns professionella bedömning.
33. Revisorn ska vara uppmärksam på information i resultatredovisningen som kan föranleda att revisorn behöver omvärdera den riskbedömning som revisorn tidigare har upprättat för både resultatredovisningen och de finansiella delarna.

34. Revisorns ansvar avseende oegentligheter och revisorns beaktande av lagar och förordningar regleras i ISSAI 1240² och ISSAI 1250³. Revisorns bedömning och granskningsåtgärder enligt dessa baseras på årsredovisningen som helhet, och genomförs företrädesvis tillsammans med granskningen av de finansiella delarna i årsredovisningen.
35. Resultatredovisning och annan information kan delvis innefatta information som inte är baserad på kriterier som är fastställda i ramverket för finansiell information. Därigenom kanske de inte uppfyller de krav som finns för vad som utgör lämpliga kriterier för en revision. Information rörande t.ex. kvalitet, måluppfyllelse, utfall/ effekter och framåtriktad information kan vara baserad på sådana kriterier som inte uppfyller dessa krav. Trots förekomsten av information som inte baseras på lämpliga kriterier, påverkar detta normalt inte revisorns helhetsbedömning av att det sammantaget finns tillräckliga kriterier för att upprätta en årsredovisning som ger en rättvisande bild av myndighetens verksamhet.
36. Revisorn identifierar under revisionen väsentliga händelser och förhållanden som inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut, men före ledningens beslut om årsredovisningen, och tar ställning till om tillräckliga upplysningar har lämnats om dessa händelser i årsredovisningen. Eftersom det för redovisning av förhållanden av väsentlig betydelse enligt 2 kap. 4 § FÅB saknas en väl avgränsad definition, är redovisningen till stor del beroende av myndighetsledningens subjektiva förståelse av vad som är av betydelse för regeringens prövning och uppföljning av verksamheten. Revisorn kan därför oftast inte ifrågasätta den redovisning som myndighetens ledning gör av förhållanden av väsentlig betydelse, men kan bedöma att det finns behov av att diskutera förhållanden med myndighetens ledning och överväga att komplettera granskningen med syfte att verifiera väsentliga förhållanden som redovisas i årsredovisningen.
37. När revisorn bedömer att informationen innehåller en väsentlig oförenlighet med övriga delar av årsredovisningen eller väsentlig felaktighet i återgivandet av fakta som myndigheten inte kan eller avser att rätta, ska revisorn vidta åtgärder. Sådana åtgärder kan innefatta att rådfråga expertis samt att överväga konsekvenserna för utformningen av revisionsberättelsen.

Väsentlighet

38. Revisorns bedömning av väsentlighet ska utgå från en bedömning av vilken information som väsentligt kan antas påverka en användares beslut.

² ISSAI 1240- Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter

³ ISSAI 1250- Beaktande av lagar och andra författningar vid revision av finansiella rapporter

Utgångspunkten i bedömningen av väsentlighet är att alla brister i informationen, jämfört med vad som krävs enligt FÅB, annan lag eller förordning, regleringsbrev eller andra beslut kan utgöra väsentliga felaktigheter. Revisorn utgår vid bedömningen av väsentlighet från vad som enligt revisorns bedömning är information där felaktigheter skulle påverka väsentliga, och i huvudsak finansiella beslut hos en avsedd användare. Det innebär att trots att all information som beslutsfattare begärt att få återrapporterad troligen har viktiga aspekter i deras beslutsprocess, ska revisorn göra en egen bedömning av vad som skulle kunna väsentligt påverka främst ekonomiska beslut.

39. Revisorns ställningstagande till väsentlighet har något annorlunda förutsättningar beroende på om det gäller finansiell eller icke finansiell information. Finansiell information kan ha en direkt relation till de finansiella delarna genom att t.ex. myndighetens kostnader fördelas på verksamhetsgrenar. Väsentligheten för sådan information med direkt relation till de finansiella delarna av årsredovisningen utgår ifrån den väsentlighet som används för de finansiella delarna. Väsentlighet avseende icke finansiell information, kan inte mätas genom relationer till olika mått i resultat- och balansräkningen, vilket är ett viktigt inslag i bedömningen av väsentlighet för historisk finansiell information. När revisorn överväger väsentlighet krävs det att revisorn förstår och bedömer vilka faktorer som skulle kunna påverka de avsedda användarnas beslut. Bedömningen av väsentlighet och den relativa betydelsen av kvantitativa och kvalitativa faktorer i ett uppdrag är frågor för revisorns professionella omdöme.
40. Revisorn ska bedöma felaktigheter i informationen utifrån hur väsentlig den är för årsredovisningen i sin helhet. Detta hindrar inte att felaktigheter, inklusive utelämnanden, betraktas som väsentliga om de kan antas väsentligt påverka de beslut, oftast ekonomiska, som en avsedd användare fattar på grundval av information i resultatredovisningen. Dock bör revisorn beakta att beslut normalt tas med både ekonomiska och andra faktorer som grund.

Annan information

41. Myndigheter kan enligt FÅB eller annan förordning utöver resultatredovisning lämna annan information i årsredovisningen. Sådan information kan utgöra del av resultatredovisningen eller lämnas i not till de finansiella delarna eller i särskilda avsnitt i årsredovisningen. Revisorns särskilda överväganden avseende denna typ av information redovisas i nedanstående paragrafer:

Konsekvenser till följd av inflytande i annan juridisk person

42. Enligt ESV:s föreskrifter till 1 kap 4 § FÅB ska myndigheten lämna information om ekonomiska eller andra för myndighetens verksamhet viktiga konsekvenser som uppstått eller väntas uppstå exempelvis på grund av att

myndigheten förvaltar aktier eller andelar i hel- eller delägda företag. Revisorn identifierar under revisionen av övriga delar i årsredovisningen förekommande närstående organisationer och behovet av att lämna information av konsekvenser som kan uppstå med anledning av ägandet. Revisorn ska inhämta myndighetsledningens uttalande om att information har lämnats till revisorn avseende samtliga närstående organisationer.

Redovisning av uppgifter avseende donationsmedel

43. Enligt 18-20 §§ donationsförordningen ska myndigheter som förvaltar donationsmedel i mer betydande omfattning särredovisa dessa enligt nämnda paragrafer. Med betydande omfattning avses när det sammanlagda bokförda värdet överstiger ett visst antal basbelopp. För under året mottagna donationer eller för under året ingångna åtaganden att förvalta en stiftelse ska detta enligt 20 § redovisas i årsredovisningen. Revisorn identifierar under revisionen av övriga delar i årsredovisningen förekomst av sådana transaktioner eller poster i de finansiella delarna. I den mån detta inte gjorts, stämmer revisorn av väsentliga belopp enligt redovisningen av donerade medel mot underliggande redovisning. Vissa myndigheter med stor förvaltning av donationsmedel eller stiftelser, kan ha separata redovisningssystem för dessa. Baserat på revisorns bedömning av väsentlighet och risk, och beroende på vilka granskningsåtgärder som vidtagits avseende de finansiella delarna bör revisorn överväga kompletterande granskning. Sådan granskning kan innefatta att bedöma den interna kontrollen i system för redovisning av donationsmedel.
44. För donationsmedel som tillhör en stiftelse kan revisorn finna anledning att direkt begära externa bekräftelser på uppgifter från stiftelserna, beroende på vilka underlag som myndigheten har begärt in som underlag för sin redovisning och revisorns professionella bedömning. Revisorns granskning kan även omfatta eventuell redogörelse för myndighetens kostnader och ersättningar för förvaltningen av stiftelsens medel.

Myndighetens intygande om intern styrning och kontroll

45. Ledningen för de myndigheter som omfattas av FISK ska enligt 2 kap. 8 § FÅB bedöma huruvida den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten är betryggande. Sådan bedömning ska göras av myndigheten både när den interna kontrollen bedöms betryggande enligt förordningens definition av betryggande intern styrning och kontroll och när det bedöms finnas brister i denna. Revisorns granskning av myndighetens interna styrning och kontroll gäller främst den styrning och kontroll som är relevant för den finansiella rapporteringen. Kraven på myndighetens bedömning går i detta avseende längre, och omfattar all verksamhet i myndigheten oavsett relevans för den finansiella rapporteringen. Förekomsten av en sådan bedömning från myndighetsledningen innebär inte tillkommande krav på revisorn att granska intern styrning och kontroll utöver vad som krävs för granskningen av

årsredovisningen sammantaget.

46. Revisorn ska bedöma huruvida de i revisionen identifierade bristerna har hanterats på ett rimligt sätt i riskanalysen som ligger till grund för myndighetsledningens bedömning, samt om redovisade brister föranleder revisorn att ompröva sitt ställningstagande till risker och genomförd granskning.
47. Revisorns informationsinsamling och förståelse för verksamheten enligt ISSAI 1315 innefattar att erhålla en tillräcklig förståelse för den interna styrningen och kontrollen. Revisorn ska utifrån den förståelsen bedöma huruvida ledningen har tillräckliga underlag för sin bedömning avseende en betryggande intern styrning och kontroll. Sådana underlag ska enligt FISK innefatta genomförda riskanalyser, planerade och införda kontrollåtgärder samt uppföljningar och bedömningar av den interna styrningen och kontrollen vid myndigheten. Myndigheten kan även ha andra underlag som styrker bedömningen avseenden den interna styrningen och kontrollen. Av revisorn identifierade väsentliga brister i den interna styrningen och kontrollen ska beaktas utifrån påverkan på myndighetsledningens riskanalys och eventuell påverkan på myndighetsledningens bedömning avseende huruvida den interna styrning och kontrollen är betryggande.
48. När revisorn identifierar att det föreligger antingen avvikelser mellan den uppfattning revisorn fått av den interna styrningen och kontrollen, genom granskningen av årsredovisningen, och ledningens bedömning, eller när uppenbara brister uppmärksammas i ledningens underlag för bedömning, ska revisorn utöka sin bedömning genom att utforma granskningsåtgärder för att fastställa huruvida det finns materiella felaktigheter i ledningens bedömning. Utformandet av sådana granskningsåtgärder är beroende på karaktären av identifierade brister och skall utformas utifrån revisorns professionella bedömning.
49. Revisorns uttalande om den interna styrningen och kontrollen baseras på den uppfattning revisorn införskaffat avseende den interna styrningen och kontrollen genom granskning av de finansiella delarna. Denna uppfattning omfattar normalt en begränsad del av den interna styrningen och kontrollen i relation till omfattningen av ledningens bedömning. Då revisorns ansvar är begränsat i förhållande till ledningens uttalande, ska beskrivningen av revisorns ansvar i revisionsberättelsen innehålla att revisorns uttalande baseras på de åtgärder revisorn har vidtagit för att granska de delar av den interna kontrollen som är relevanta för granskningen av de finansiella delarna i årsredovisningen.

Information i enlighet med annan förordning

50. Andra förordningar kan kräva att myndigheten kompletterar med ytterligare information. Revisorn klassificerar sådan information i enlighet med denna

instruktion. Baserat på typ av information och bedömning av risk fastställer revisorn de åtgärder som ska vidtas för att tillförsäkra att sådan information är i överensstämmelse med övriga delar av årsredovisningen.

Finansiell information

51. Revisorns granskning och bedömning av finansiell information i resultatredovisningen eller annan information grundar sig i stor utsträckning på den granskning som utförts av resultat- och balansräkning, anslagsredovisning, tillhörande noter samt i förekommande fall av finansieringsanalysen. De granskningsåtgärder som därutöver kommer ifråga omfattar exempelvis kontroll av att de redovisade uppgifterna är korrekt härledda ur myndighetens underliggande redovisning eller tidigare avlämnade årsredovisningar samt i förekommande fall omräknade för att tillgodose krav på jämförbarhet mellan åren. Revisorn ska verifiera att myndigheten vid fastställande av urval av kostnader för redovisning i resultatredovisningen har beaktat myndighetens samtliga kostnader inklusive indirekta kostnader.
52. Finansiell information kan även ha en indirekt koppling till de finansiella delarna genom att kostnader eller intäkter i de finansiella delarna redovisas relaterat till olika volymbegrepp, exempelvis kostnader per handlagt ärende. Sådan information kan sägas ha en indirekt relation till de finansiella delarna genom att de anger, i termer av volym, finansiella uppgifter. Indirekt bör förändringen av dessa kvantitativa mått motsvaras av en förändring i den finansiella informationen. Sådan information kan vara en del av revisorns bedömning av väsentliga risker och vara föremål för revisorns granskning av överensstämmelse med de finansiella delarna.

Information om av myndigheten beslutade bidrag som betalas ut av annan myndighet och därigenom saknar koppling till de finansiella delarna bör betraktas som finansiell information med indirekt koppling till de finansiella delarna av årsredovisningen.

Revisorn ska, baserat på en professionell bedömning:

- a) om informationen väsentligt påverkar en beslutsfattarens förståelse av den finansiella informationen och den rättvisande bilden av de finansiella delarna och det finns behov av att göra kompletterande granskning av informationen, överväga den mest effektiva metoden för att granska informationen, eller
- b) om informationen, även om den indirekt påverkar den finansiella informationen, inte är väsentlig för en beslutsfattarens förståelse av den finansiella informationen och den rättvisande bilden av de finansiella delarna i årsredovisningen, baserat på sin förståelse

och kunskap om myndigheten, bedöma om informationen är förenlig med övriga delar i årsredovisningen.

53. För information som inte bedöms som väsentlig ska revisorns åtgärder innefatta en granskning i form av att läsa den, baserat på sin kunskap om myndigheten, och bedöma eventuella förekomster av oförenlighet med övriga delar i årsredovisningen eller felaktigheter i återgivande av fakta.

Icke finansiell information - Kvantitativ

54. Icke finansiell information av kvantitativ art är i normalfallet information som utgörs av uppgifter om antal eller andra volymmått t.ex. antal ärenden.
55. Information av icke finansiell natur, kan vara relaterad till av revisorn bedömda väsentliga risker i årsredovisningen som helhet, eller av revisorn noterade väsentliga felaktigheter i de finansiella delarna. När så är fallet ska revisorn genomföra ytterligare granskningsåtgärder av denna information för att säkerställa att informationen inte innehåller felaktigheter i återgivning av fakta, eller motsäger revisorns uppfattning om förekomst av relaterade felaktigheter i de finansiella delarna. Revisorns eventuella ytterligare granskningsåtgärder i detta avseende baseras på informationens karaktär och revisorns professionella bedömning utifrån valda indikatorer för bedömning av väsentlighet.
56. Icke finansiell information av kvantitativ art kan ha en indirekt relation till de finansiella delarna, t.ex. då myndighetens tillförda medel, intäkter eller kostnader baseras på eller på annat sätt är beroende på volymer och därigenom påverkar de finansiella delarna i årsredovisningen. Exempel på sådan information är högskoleprestationer och högskolestudenter som grund för tilldelning av anslag inom högskolesektorn eller andra in- eller utflöden av medel som baseras på volymuppgifter. Risker för väsentliga felaktigheter inklusive betydande risker i sådan information kan utgöra en del av riskbedömningen för årsredovisningen som helhet. När revisorn bedömt att det finns en betydande risk i de finansiella delarna som är relaterad till kvantitativ information ska revisorn överväga effekterna på den kvantitativa informationen och överväga behovet av att komplettera granskningen med syfte att verifiera förhållanden eller uppgifter relaterade till de betydande riskerna.
57. Kvantitativ information kan därutöver lämnas av myndigheten som styrinformation till regeringen, men inte direkt relaterat till de finansiella delarna. Sådan information ska av revisorn bedömas utifrån förenlighet med övriga delar av årsredovisningen och förekomst av felaktigheter i återgivande av fakta, baserat på revisorns kunskap och förståelse av myndighetens verksamhet. Exempel på sådan information är handläggningstider, antal inkomna eller utgående ärende, väntetider eller antal telefonsamtal. Indikationer på oförenlighet med övriga delar i årsredovisningen eller felaktigheter i återgivande av fakta

kan föranleda revisorn att vidta ytterligare granskningsåtgärder.

Revisorns eventuella ytterligare granskningsåtgärder i detta avseende baseras på informationens karaktär och revisorns professionella bedömning utifrån risken för väsentliga fel.

Exempel som kan indikera förekomst av oförenlighet med övriga delar av årsredovisningen kan utgöras av:

- Information om utveckling av prestationer som inte stöds av information eller förändring i de finansiella delarna i årsredovisningen.
- Information saknas i resultatredovisningen av företeelser som borde vara följden av väsentliga förändringar i de finansiella delarna i årsredovisningen.

58. Revisorns val av granskningsåtgärder för väsentlig icke finansiell kvantitativ information baseras på de mest effektiva åtgärderna för att hantera de bedömda riskerna. Detta kan föranleda revisorn att införskaffa en förståelse för den interna styrningen och kontrollen i myndighetens processer för väsentlig information av kvantitativ art. Baserat på revisorns professionella bedömning kan det vara relevant att genomföra ytterligare granskningsåtgärder vilket kan innefatta granskning av intern styrning och kontroll eller substansgranskning. För sådan information som är relaterad till betydande risker i de finansiella delarna ska revisorn genomföra ytterligare granskningsåtgärder vars omfattning beror på revisorns bedömning.

59. För information som inte bedöms som väsentlig ska revisorns åtgärder innefatta en granskning, i form av att läsa den baserat på sin kunskap om myndigheten, och bedöma eventuella förekomster av oförenlighet med övriga delar i årsredovisningen eller felaktigheter i återgivande av fakta.

Icke finansiell information - Kvalitativ

60. Kvalitativ information avser redovisning av bedömningar av uppnådda mål och resultat i enlighet med lag eller förordning. Myndigheten kan även välja att i anslutning till redovisningen av prestationer redovisa och kommentera måluppfyllelse och kvalitet. I de fall där lag och förordning kräver eller ger utrymme för myndigheten att lämna information av mer kvalitativ natur i resultatredovisningen eller i annan information i årsredovisningen, ska revisorns åtgärder avseende sådan information innefatta en granskning i form av att läsa den, baserat på sin kunskap om myndigheten, och bedöma eventuella förekomster av oförenlighet med övriga delar i årsredovisningen eller felaktigheter i återgivande av fakta.

Kvalitativ information kan vara av väldigt olika karaktär beroende på vilka specifika krav på rapportering som myndigheten erhållit. Indikationer på oförenligheter med övriga delar av årsredovisningen eller felaktigheter i återgivande av fakta kan föranleda revisorn att vidta ytterligare granskningsåtgärder.

61. Kvalitativ information kan vara relaterad till av revisorn bedömda väsentliga risker i årsredovisningen som helhet, eller av revisorn noterade väsentliga felaktigheter i de finansiella delarna. När så är fallet ska revisorn överväga ytterligare granskningsåtgärder av denna information för att säkerställa att informationen inte innehåller felaktigheter i faktaåtergivning, eller motsäger revisorns uppfattning om förekomst av relaterade felaktigheter i de finansiella delarna. Kvalitativ information kan vara relaterad till risker i de finansiella delarna som revisorn bedömt vara betydande risker. I sådana fall kan revisorn överväga att genomföra ytterligare granskningsåtgärder, utöver att läsa informationen, baserat på sin kunskap, för att säkerställa att den informationen är förenlig med de finansiella delarna. Revisorns eventuella ytterligare granskningsåtgärder baseras på informationens karaktär och revisorns professionella bedömning av risken för fel.

Exempel som kan indikera förekomst av oförenlighet med övriga delar av årsredovisningen kan utgöras av:

- Information om utveckling av faktorer som inte stöds av information eller förändring i de finansiella delarna i årsredovisningen.
 - Information om väsentliga förhållanden som borde innefatta finansiella effekter som inte återspeglas i de finansiella delarna i årsredovisningen.
 - Information saknas i resultatredovisningen av företeelser som borde vara följden av väsentliga förändringar i de finansiella delarna i årsredovisningen.
62. För icke finansiell information av kvalitativ art är det inte relevant att revisorn granskar den interna styrningen och kontrollen. För denna information ska revisorns åtgärder innefatta en granskning i form av att läsa informationen, baserat på sin kunskap om myndigheten, och bedöma eventuella förekomster av oförenlighet med övriga delar i årsredovisningen eller felaktigheter i återgivande av fakta. För information av kvalitativ art bör myndigheten redovisa källor, metoder och eventuella risker och osäkerheter i valda mätmetoder.
63. Om revisorn under sin läsning av icke finansiell information identifierar väsentliga oförenligheter med övriga delar av årsredovisningen eller

felaktigheter i återgivandet av fakta, ska revisorn informera myndighetsledningen om sina iakttagelser.

64. Revisorn ska vara uppmärksam på information av icke finansiell natur av kvalitativ art som innehåller värdeladdade uttryck dvs. starkt positiva eller negativa uttryck. Sådan information kan, om den inte går att styrka med revisionsbevis, vara av sådan art att revisorn riskerar att bli förknippad med missvisande information. Vid sådan risk bör revisorn påtala förhållandet för myndighetsledningen och om inte informationen ändras, beakta huruvida den informationen ska undantas från uttalandet. Revisorns uttalande kan annars anses som en bekräftelse av myndighetens bedömningar, trots att bedömningen inte varit föremål för granskningsåtgärder från revisorn.

Skriftliga uttalanden

65. Revisorn ska enligt ISSAI 1580⁴ begära skriftligt uttalande från myndighetsledningen om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen. Detta uttalande avser årsredovisningen som helhet och innefattar även resultatredovisningen och annan information i årsredovisningen.
66. Enligt ISSAI 1580 kan revisorn 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. Om revisorn bedömer att hon eller han behöver inhämta ett eller flera skriftliga uttalanden till stöd för revisionsbevis som är relevanta för resultatredovisningen eller påståenden i relation till informationen i resultatredovisningen, eller annan information utöver de finansiella delarna i årsredovisningen, ska revisorn begära sådana ytterligare skriftliga uttalanden.

Revisionsberättelse- uttalande om årsredovisningen

67. Revisorns uttalande ska, vid ett uttalande enligt standardutformning, omfatta en bedömning av huruvida myndigheten lämnat en resultatredovisning och annan information som är förenlig med övriga delar i årsredovisningen och därigenom stöder en rättvisande bild i årsredovisningen som helhet.

Revisorns uttalande enligt standardutformning

68. Revisorns uttalande avseende årsredovisningen enligt standardutformning för årsredovisning upprättad för en myndighet enligt FÅB;

Enligt Riksrevisionens uppfattning har myndigheten i alla väsentliga avseenden:

⁴ ISSAI 1580- Skriftliga uttalanden

- *upprättat årsredovisningen enligt förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, instruktion, regleringsbrev och särskilda regeringsbeslut för myndigheten,*
- *gett en rättvisande bild av [myndighetens namn] ekonomiska resultat, finansiering och finansiella ställning per den 31 december 20XX,*
- *lämnat en resultatredovisning och information i övrigt som är förenlig med och stödjer en rättvisande bild i årsredovisningen som helhet.*

69. Revisorns uttalande avseende årsredovisningen enligt standardutformning för årsredovisning upprättad för ett affärsverk enligt FÅB:

Enligt Riksrevisionens uppfattning har myndigheten i alla väsentliga avseenden:

- *upprättat årsredovisningen enligt förordningen (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, instruktion, regleringsbrev och särskilda regeringsbeslut för myndigheten,*
- *gett en rättvisande bild av [affärsverkets namn] ekonomiska resultat, finansiering och finansiella ställning per den 31 december 20XX,*
- *lämnat en förvaltningsberättelse och information i övrigt som är förenlig med och stödjer en rättvisande bild i årsredovisningen som helhet.*

70. Revisorns uttalande avseende årsredovisningen enligt standardutformning för årsredovisning upprättad enligt lag (2006:999) med ekonomiadministrativa bestämmelser för m.m. för riksdagsförvaltningen:

Enligt Riksrevisionens uppfattning har myndigheten i alla väsentliga avseenden:

- *upprättat årsredovisningen enligt lag (2006:999) med ekonomiadministrativa bestämmelser m.m. för riksdagsförvaltningen samt i enlighet med anslagsdirektiv och särskilda regeringsbeslut för myndigheten,*
- *gett en rättvisande bild av [myndighetens namn] ekonomiska resultat, finansiering och finansiella ställning per den 31 december 20XX,*
- *lämnat en resultatredovisning och information i övrigt som är förenlig med och stödjer en rättvisande bild i årsredovisningen som helhet.*

Modifiering av revisorns uttalande

71. Revisorn ska överväga att lämna ett modifierat uttalande:

- a) När felaktigheter i återgivandet av fakta i lämnad kvantitativ eller kvalitativ information i resultatredovisningen enligt revisorns bedömning väsentligt påverkar en beslutsfattarens möjlighet att fatta relevanta beslut, trots förekomst av rättvisande

finansiell information.

- b) När beskrivningar som lämnas i årsredovisningen i form av kvantitativ eller kvalitativ information är oförenlig med övriga delar av årsredovisningen och felet enligt revisorns bedömning väsentligt försvårar för en beslutsfattare att fatta relevanta beslut utifrån årsredovisningen som helhet, trots förekomst av rättvisande finansiell information.
- c) När revisorns granskning utvisar att väsentlig finansiell information i resultatredovisningen eller annan information inte är förenlig med de övriga delar av årsredovisningen, och detta enligt revisorns bedömning väsentligt kan påverka en beslutsfattares möjlighet att fatta relevanta beslut, samt påverkar den rättvisande bilden av myndighetens finansiella ställning och av dess finansiella resultat och finansiering för året enligt FÅB, instruktion, regleringsbrev och särskilda regeringsbeslut för myndigheten. (i enlighet med ISSAI 1705⁵).
- d) När de finansiella delarna innehåller så genomgripande fel att revisorn bedömer att ett uttalande med avvikande mening ska lämnas och resultatredovisning och annan information har väsentligt påverkats av dessa fel.

72. Modifiering av uttalande kan göras genom en reservation eller genom att göra ett uttalande med avvikande mening. En reservation görs normalt genom att revisorn infogar; ”som förutom att den påverkats av effekterna av det förhållande som framgår av stycket grund för reservation, i övrigt är förenlig med ”. Revisorn anger även tydligt vilken information som är oförenlig eller innehåller felaktigheter i återgivande av fakta i stycket grund för reservation. Uttalanden om årsredovisningen ska beaktas både individuellt och tillsammans, vilket kan innebära att en modifiering av ett annat uttalande ska påverka uttalandet om resultatredovisningen och annan information. Modifiering av de andra uttalandena kan föranleda revisorn att överväga att avstå från att infoga texten om att ”stödja en rättvisande bild i årsredovisningen som helhet. Revisorn ska lämna ett uttalande med avvikande mening när informationen i resultatredovisningen eller annan information har väsentligt påverkats av genomgripande fel i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar av särskild betydelse och övriga upplysningar

73. Revisorn ska beakta krav och tillämpningsanvisningar i ISSAI 1706 om revisorn bedömer att det finns behov av upplysningar av särskild betydelse eller

⁵ ISSAI 1705- Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor

⁶ ISSAI 1706- Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor

övriga upplysningar.

Revisionsberättelse- uttalande om ledningens bedömning av intern styrning och kontroll

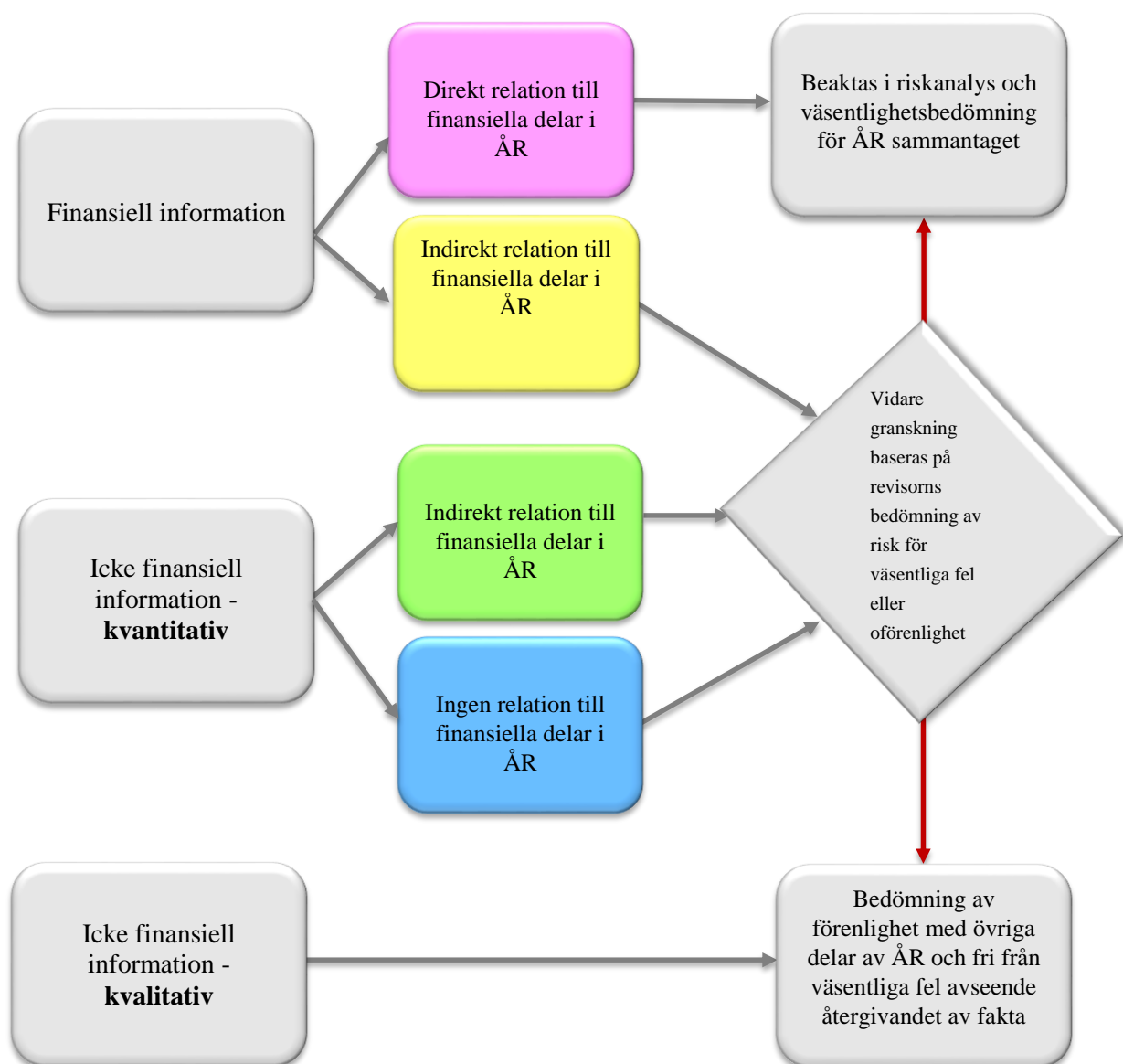
74. Revisorn ska, för myndigheter som är skyldiga att följa förordning (2007:603) om intern styrning och kontroll, i revisionsberättelsen infoga ett uttalande om att det vid vår granskning av årsredovisningen inte framkommit något som tyder på att ledningen inte följt förordningen om intern styrning och kontroll och därigenom är ledningens uttalande i enlighet med FÅB.
75. Vid modifiering av uttalandet ska revisorn tydligt ange i vilka avseenden ledningens bedömning brister. Fel som rör den interna styrningen och kontrollen kan oftast inte kvantifieras. Uttalandet modifieras normalt genom att vi lämnar en reservation med avseende på de delar som revisorn bedömer väsentligt felaktiga i ledningens beskrivning. Modifiering kan även övervägas när revisorn, baserat på sin granskning, noterat väsentliga avvikelser i myndighetens process för att kunna göra en bedömning, dvs. myndigheten har till väsentliga delar inte följt §§ 3-6 i förordningen om intern styrning och kontroll eller en liknande process. Enligt ISSAI 1315 ska revisorn göra en översiktlig bedömning av myndighetens interna styrning och kontroll, vilket innefattar att ta del av de underlag myndigheten har för sin egen styrning och kontroll. Detta innefattar bland annat myndighetens egna riskbedömningar. Vid brister i detta underlag, exempelvis genom att myndigheten inte följt en process enligt förordningen om intern kontroll och styrning, saknas förutsättningar för ledningen att göra en riktig bedömning i uttalandet.

Dokumentation

76. Revisorns dokumentation av granskningen av resultatredovisningen och annan information i årsredovisningen utöver de finansiella delarna ska upprättas i enlighet med de grundläggande kraven på revisionsdokumentation i ISSAI 1230⁷.

⁷ ISSAI 1230- Dokumentation av revision

Bilaga 1



Typ av Information	Risk	Väsentlighet
Finansiell information Direkt relation till finansiella delar i ÅR	Beaktas i riskbedömningen för årsredovisningens finansiella delar.	Väsentlighet utgår ifrån den väsentlighet som används för de finansiella delarna.
Finansiell information Indirekt relation till finansiella delar i ÅR	Vidare granskning baseras på revisorns bedömning av risk för väsentliga fel, utifrån en bedömning av risken för att informationen; <ul style="list-style-type: none"> • Inte är förenlig med annan information i årsredovisningen • Innehåller felaktigheter Företeelser (indikatorer) som kan vara stöd för revisorns professionella bedömning av risk: <ul style="list-style-type: none"> • Revisorns kunskap om övergripande kontrollmiljön i enlighet med ISSAI 1315. • Revisorns uppfattning om väsentlig information för en beslutsfattare utifrån revisorns kunskap om myndigheten i enlighet med ISSAI 1315. • Revisorns kunskap om särskilda händelser under året. • Revisorns bedömning av risk för väsentliga felaktigheter i relaterade finansiella delar. • Mängd och typ av åiterrapporteringskrav enligt regleringsbrev eller uppgifter i instruktion för en specifik information. • Förekomst av komplicerat regelverk. • Förekomst av verksamhet eller transaktioner som är känsliga genom sin natur. • Stor avvikelse i kvantitet eller kvalitet mot tidigare års redogörelse. • Inkonsekvens mot andra delar i årsredovisningen. • Förekomst av kommentarer av starkt positiv eller negativ karaktär. • Bedömd risk för oegentlighet i enlighet med ISSAI 1240. 	Revisorns uppfattning om väsentlighet utgår från vilken information som bedöms vara av intresse för en beslutsfattare. Information som kan antas ligga till grund för väsentliga beslut om finansiering via avgifter, anslag eller bidrag kan anses vara väsentliga. Revisorns väsentlighetsbedömning av finansiella delar speglar den uppfattning vi har om en användares behov av information för att kunna fatta riktiga beslut. Revisorn beaktar: <ul style="list-style-type: none"> • Revisorns uppfattning om väsentlig information för en läsare utifrån revisorns kunskap om myndigheten i enlighet med ISSAI 1315. • Den väsentlighetsbedömning av olika typer av information som beräknas enligt ISSAI 1320
Icke finansiell information – kvantitativ Indirekt relation till finansiella delar i ÅR		
Icke finansiell information – kvantitativ Ingen relation till finansiella delar i ÅR		
Icke finansiell information - kvalitativ	För denna typ av information görs normalt ingen riskbedömning. Bedömning av förenlighet med övriga delar av årsredovisningen och fri från väsentliga fel avseende återgivandet av fakta baseras på en läsning utifrån revisorns kunskap och erfarenhet enligt ISSAI 1315.	Oförenlighet – annan information, finansiell eller icke finansiell, som motsäger information i den finansiella rapporteringen. En väsentlig oförenlighet kan väcka tvivel om de slutsatser som revisorn dragit från tidigare inhämtade revisionsbevis och, möjligen, om grunden för revisorns uttalande. Felaktighet i återgivandet av fakta – information som presenteras på ett felaktigt sätt i årsredovisningen. En väsentlig felaktighet i faktaåtergivningen kan skada trovärdigheten i övriga delar av årsredovisningen.