



Lotta Ricklander
lotta.ricklander@skr.se

Remissvar över Utkast Standard för kommunal räkenskapsrevision

(Ert ärendenr 19/01097)

1 Inledning

Revisorsinspektionen är mycket positiv till att Sveriges Kommuner och Regioner (SKR), Sveriges Kommunala Yrkesrevisorer (Skyrev) och FAR tagit fram ett förslag till en standard för den kommunala räkenskapsrevisionen som kan bidra till en ökad tydlighet för de sakkunniga som utför räkenskapsrevisionen på uppdrag av de förtroendevalda revisorerna.

2 Tillämpning av standarden

I inledningen av utkastet under rubriken ”Tillämpning av denna standard” anges att standarden ska tillämpas av yrkesrevisorer¹ som utför räkenskapsrevision i egenskap av sakkunnigt biträde åt förtroendevalda revisorer. Yrkesrevisorn ska självständigt utföra sin granskning enligt denna standard och redovisa sina bedömningar till de förtroendevalda revisorerna. Av ramverket och anvisningarna framgår vad som krävs för att åta sig ett uppdrag enligt denna standard, vilket ansvar yrkesrevisorn har och hur kommunikation samt rapportering ska ske.

¹ Enligt utkastet till standard avses med yrkesrevisor en godkänd eller auktoriserad revisor, av Skyrev certifierad kommunal revisor eller annan specialist anställd på ett revisionsföretag eller revisionskontor.

Den föreslagna standarden är emellertid inte en egen självständig standard utan en anvisning för tillämplighet av ISA, ISAE 3000 och ISRE i den kommunala kontexten. De materiella reglerna för hur revisionen ska utföras finns alltså fortfarande i dessa standarder. Den revision som revisorn kommer att utföra är därför i grunden en revision enligt ISA.

ISA är en etablerad och vedertagen standard och det kan öka läsarens förståelse av vilken granskning som utförts om det av grunden för uttalandet framgår att granskningen är baserad på ISA.

Det bör därför övervägas om det hellre borde anges att granskningen är utförd enligt *International Standards on Auditing (ISA) med de anvisningar och instruktioner som följer av Standard för kommunal räkenskapsrevision* i stället för att ange att yrkesrevisorn utför sin granskning enligt *Standard för kommunal räkenskapsrevision*.

3 ISA 570 och ISA 600

Bedömningen i utkastet

I utkastet anges att ISA 570 och ISA 600 inte bedöms vara tillämpbara för kommunal räkenskapsrevision och därmed utelämnas. Ställningstagandet motiveras utifrån följande:

ISA 570 Fortsatt drift.

Kommuner har genom staten en indirekt garanti för fortsatt verksamhet och drift. Att en svensk kommun skulle hamna i en så allvarlig ekonomisk situation att den inte ens genom sin beskattningsrätt kan ta sig ur den, är inte möjligt.

ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisning.

De förtroendevalda revisorerna och de yrkesrevisorer de anlitar har inte i uppdrag att granska eller styra den finansiella revisionen i de kommunala företagen. Det finns därmed begränsningar för yrkesrevisorn i att aktivt kunna styra de kommunala koncernföretagens revisorer. De förtroendevalda revisorernas och lekmannarevisorernas granskning i de kommunala bolagen begränsas till den granskning av verksamheten som framgår av 10 kap. aktieföretagslagen (2005:551).

Reglering i ISA

Enligt ISA 200 p. 22 och 23 ska revisorn följa varje krav i en ISA såvida inte, med hänsyn till omständigheterna för revisionen

- a. hela den ISA som det är fråga om inte är relevant, eller
- b. kravet inte är relevant eftersom det är villkorat och detta villkor *inte*² är uppfyllt.

I undantagsfall kan revisorn bedöma det som nödvändigt att göra avsteg från ett relevant krav i en ISA. Under sådana omständigheter ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att uppnå målet enligt det kravet. Revisorns behov av att göra avsteg från ett relevant krav antas bara uppstå när kravet gäller att en särskild åtgärd ska utföras och, enligt de särskilda omständigheter som gäller för revisionen, denna åtgärd skulle vara ineffektiv när det gäller att uppnå kravets syfte.

Revisorsinspektionens synpunkter

Revisorsinspektionen delar bedömningen i utkastet att ISA 570 inte är relevant för revisionen av en kommun eller en region. Lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning ska dock tillämpas även av kommunalförbund och finansiella samordningsförbund vars verksamheter kan avvecklas eller omorganiseras, bl.a. vid svag ekonomi. Avveckling av verksamheter är inte sällan förenad med direkta kostnader och/eller värdeminskningar. En förestående nedläggning eller diskussioner av/om sådan kan ha stor påverkan på de finansiella rapporterna. Även om ISA 570 inte är direkt tillämplig är det av vikt att yrkesrevisorn behåller det tankesätt som följer av ISA 570.

Gällande ISA 600 anges i utkastet att de förtroendevalda revisorerna och de yrkesrevisorer de anlitar inte har i uppdrag att granska eller styra den finansiella revisionen i de kommunala företagen. Revisorsinspektionen delar inte utkastets bedömning att dessa skäl medför att ISA 600 inte är relevant för revisionen av en kommun eller region.

Enligt kommunallagen (2017:725) granskar de förtroendevalda revisorerna all verksamhet som bedrivs inom nämndernas eller fullmäktigeberedningarnas verksamhetsområden i den omfattning som följer av god revisionssed. De granskar på samma sätt, genom de

² Den engelska texten lyder "The requirement is not relevant because it is conditional and the condition does *not* [vår kurs.] exist".

revisorer eller lekmannarevisorer som utsetts i juridiska personer, även verksamheten i de juridiska personerna.

Av förarbetena till 1991-års kommunallag framgår att i en samordnad kommunal revision är det naturligt att de kommunala revisorerna verkar för genomförandet av den samordnade revisionen mellan kommunens revision och revisionen i de kommunala företagen. Med detta avses att de kommunala revisorerna ska se till att samordning sker i alla delar av revisionsprocessen, dvs. planering, genomförande och rapportering, där inga hinder möter i annan lagstiftning.³

Vidare ska de förtroendevalda revisorerna enligt 12 kap. 1 § andra stycket kommunallagen pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt, om räkenskaperna är rättvisande och om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

Av det ovanstående följer att de förtroendevalda revisorerna har ett ansvar för granskningen av de sammanställda räkenskaperna.

Enligt utkastets instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper ska yrkesrevisorn lämna ett uttalande om huruvida de sammanställda räkenskaperna är upprättade i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning. För att kunna lämna detta uttalande ska yrkesrevisorn enligt utkastet genomföra följande fem moment:

1. Överenskomma med kommunens redovisningsansvarige om en tidplan för de kommunala koncernföretagens revisorers rapportpaket samt omfattning och inriktning på dessa.
2. Via kommunens redovisningsansvarige inhämta revisorsyttrande för uppgifter från de kommunala koncernföretagen som är nödvändiga för konsolidering av de sammanställda räkenskaperna.
3. På konsolideringsnivå bedöma väsentliga riskområden och belopp.
4. Bedöma den kommunala koncernens kompetens och rutiner för att identifiera avvikelser mellan de kommunala koncernföretagens och kommunens redovisningsprinciper. Detta som grund för att identifiera behov av justeringar i den kommunala koncernens sammanställda räkenskaper så att dessa upprättas i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning.
5. Granskning av den kommunala koncernens avgränsning, justeringar, elimineringar och konsolidering av den kommunala koncernens enheter.

De moment som anges i instruktion för granskning av sammanställda räkenskaper motsvarar krav som finns i ISA 600. Vidare är målet med både instruktionen och ISA 600

³ Prop. 1998/99:66 *En stärkt kommunal revision*, s. 76 och 77.

snarlikt, dvs. att lämna ett uttalande om huruvida koncernredovisningen/de sammanställda räkenskaperna i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Det finns dock vissa skillnader där ISA 600 kräver att revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende den finansiella informationen för koncernens enheter medan yrkesrevisorn enligt instruktionen ska utgå från enheternas reviderade räkenskaper och de fem moment som anges i instruktionen fokuserar främst på konsolideringsprocessen.

Om SKR, Skyrev och FAR kvarstår vid bedömningen att ISA 600 inte är relevant kan det därför diskuteras om yrkesrevisorns uttalande borde vara huruvida de sammanställda räkenskaperna är *konsoliderade* i enlighet med lagen om kommunal bokföring och redovisning snarare än *upprättade*.

4 Genomgång av utkastet till standard

Nedan lämnas synpunkter på utkastets ramverk och läsanvisningar. Om en ISA inte nämns innebär det att myndigheten inte har någon kommentar till aktuell ISA.

Generella synpunkter

Varje anvisning i utkastet inleds med en bedömning om aktuell ISA/ISAE/ISRE bedöms vara relevant i kommunal räkenskapsrevision. Sedan följer en beskrivning av vad denna standard omfattar enligt regelverkets ursprungsbestämmelser. Användning av Standard för kommunal räkenskapsrevision förutsätter dock att yrkesrevisorn redan har en goda kunskaper om standarderna. Enligt Revisorsinspektionen kan det därför övervägas om det finns ett behov av dessa beskrivningar.

Beskrivningen i läsanvisningen är vanligtvis att återge standardens tillämpningsområde som en punkt och sedan ISA:ns mål i en annan punkt. Strukturen är dock inte stringent, i vissa ISA återges de under samma punkt. Vidare beskrivs inte alla standarder på samma sätt, som exempel inleds ISA 330 p. 1 med ”Denna ISA behandlar ...” medan ISA 402 p. 1 inleds med ”ISA 402 behandlar ...”. ISA 330 p. 2 inleds med ”Revisorns mål är ...” medan ISA 402 p. 2 inleds med ”Enligt punkt 7 i ISA 402 är målen ...”.

För en lättare läsarupplevelse bör det vara ett entydigt sätt att beskriva respektive ISA.

Genomgående i utkastet finns det inte sidhänvisningar eller motsvarande till propositioner i fotnoterna. Vidare hänvisar fotnot nr 3 till 11 kap. 6 § kommunallagen men rätt hänvisning är 12 kap. 8 § kommunallagen. Fotnot nr 6 hänvisar till en url i stället för prop. 2017/18:149.

Ramverk för kommunal räkenskapsrevision

I ramverket definieras ett antal termer. Enligt Revisorsinspektionens mening skulle detta kunna utökas med sådana termer som ges en särskild betydelse i den föreslagna standarden, såsom styrelse och närstående.

P. 7 i ramverket hänvisar till det finansiella ramverket som anges i p. 10. Det finansiella ramverket anges dock i p. 11.

Granskning av den interna kontrollen

I ramverket för kommunal räkenskapsrevision p. 10 anges bl.a. följande: uttalande om verksamheten är ändamålsenlig och ekonomiskt tillfredsställande, om den interna kontrollen i verksamheten varit tillräcklig samt bedömningar huruvida målen är förenliga med vad fullmäktige fastställt och bedömning av kommunens ekonomiska ställning omfattas inte av denna standard.

Avgränsningen i p. 10 tydliggör, så som Revisorsinspektionen förstår det, att eventuell granskning som yrkesrevisorn bl.a. genomför för att de förtroendevalda revisorerna ska kunna uttala sig om huruvida den interna kontrollen i verksamheten varit tillräcklig inte omfattas av standarden.

Det finns dock en risk att en läsare av ramverket får uppfattningen att granskning av den interna kontrollen faller utanför den föreslagna standarden. En yrkesrevisor måste inom ramen för räkenskapsrevisionen skaffa sig en förståelse för den interna kontrollen (se t.ex. ISA 315 p. 3). Det kan därför övervägas om detta kan förtydligas så att en läsare inte kan missuppfatta innebörden av p. 10 i ramverket.

ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing

Enligt ISA 200 ska en revisor följa samtliga relevanta krav i ISA. Avsteg från relevanta krav är endast tillåtna om revisorn bedömer det nödvändigt och revisorn utför alternativa granskningsåtgärder för att uppnå målet enligt det kravet. Sådana avsteg ska enligt ISA 230 p. 12 dokumenteras.

Om ett mål i en relevant ISA inte kan uppnås ska revisorn enligt p. 24 utvärdera om detta hindrar honom eller henne från att uppnå revisorns övergripande mål och därmed kräver att revisorn, enligt ISA, modifierar sitt uttalande eller avgår från uppdraget (där så är möjligt enligt tillämplig lag eller annan författning). Att ett mål inte kan uppnås är en betydelsefull fråga som kräver dokumentation enligt ISA 230.

I läsanvisningen anges ”Av p. 24 framgår att det i vissa fall, *då ISA inte har kunnat tillämpas fullt ut*, kan bli aktuellt att modifiera uttalandet eller avgå från revisionsuppdraget.”.

Detta är enligt Revisorsinspektionen inte en korrekt återgivning, eftersom p. 24 handlar om måluppfyllnad och inte tillämpbarhet eller relevans.

I läsanvisningen p. 7 anges att avsteg från ISA som görs i enlighet med Standard för kommunal räkenskapsrevision inte påverkar rapporteringen. Däremot ska avsteg från att genomföra revision enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision framgå av yrkesrevisorns rapportering till de förtroendevalda revisorerna.

Revisorsinspektionen är osäker på vad som åsyftas med avsteg. Den föreslagna standarden innebär att vissa tolkningar och anpassningar av respektive ISA sker i den kommunala kontexten för att målen med respektive ISA kan nås.

Om en yrkesrevisor däremot gör andra tolkningar och anpassningar som inte framgår av den föreslagna standarden kan denna revisor ha åsidosatt både ISA och den föreslagna standarden. Detta kan beroende på graden av åsidosättandet utgöra ett överträdande av god revisors- och god revisionssed. Särskilt om yrkesrevisorn i sitt uttalande anger att revisionen har utförts enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision.

Om däremot SKR, Skyrev och FAR med avsteg menar bristande måluppfyllnad så delar Revisorsinspektionen bedömningen att yrkesrevisorn i sådana fall kan behöva modifiera sitt uttalande.

ISA 210 Villkor för revisionsuppdrag

I förslaget till uppdragsbrev anges att uppdraget utförs enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision.

Beroende på SKR, Skyrev och FAR:s bedömning ovan kan detta kräva en översyn.

Enligt ISA 600 p. 14 ska den ansvariga koncernrevisorn avtala villkoren för koncernuppdraget enligt ISA 210. Det kan därför enligt Revisorsinspektionen finnas skäl att överväga om uppdragsbrevet ska innehålla villkor för granskningen av de sammanställda räkenskaperna.

ISA 230 Dokumentation av revisionen

Enligt läsanvisningen p. 3 ska vid dokumentation av kommunal räkenskapsrevision revisionsdokumentationen bland annat utgöra bevis på att revisionen har utförts i enlighet med Standard för kommunal räkenskapsrevision.

Beroende på SKR, Skyrev och FAR:s bedömning ovan kan detta kräva en översyn.

ISA 265 Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen

I läsanvisningen görs en hänvisning till ISA 250 p. 2. Detta ska rätteligen vara ISA 265 p. 2.

ISA 560 Efterföljande händelser

Om en revisor får kännedom om fakta efter att de finansiella rapporterna har utfärdats, som skulle ha föranlett revisorn att ändra revisorns rapport om han eller hon hade känt till dem per datumet för revisorns rapport, ska revisorn enligt ISA 560 p. 14 vidta vissa åtgärder.

Enligt utkastet anses datumet för revisorns rapport vara det datum när yrkesrevisorn daterar sitt yttrande till de förtroendevalda revisorerna. Yrkesrevisorn har även en rätt enligt kommunallagen att yttra sig inför fullmäktige när revisionsberättelsen behandlas.

Från datumet när yrkesrevisorn daterat sitt yttrande till dess att fullmäktige behandlar årsredovisningen och revisionsberättelsen kan en viss tid ha förflutit. Av ISA 560 p. A 18 framgår att revisorn visserligen saknar förpliktelse att utföra granskningsåtgärder med

avseende på de finansiella rapporterna efter att de har utfärdats, men att ISA 720 innehåller krav och vägledning när det gäller annan information som har inhämtats efter datumet för revisors rapport. Av ISA 720 p. A 51 framgår att när revisorn läser annan information kan revisorn bli medveten om ny information som har effekter på revisorns ansvar med avseende på efterföljande händelser.

En fråga som kan behöva ett förtydligande är om SKR, Skyrev och FAR anser att yrkesrevisorn har en undersökningsskyldighet inför fullmäktiges sammanträde om yrkesrevisorn utnyttjar sin rätt att yttra sig samt omfattning av denna.

ISA 700 Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter (omarbetad)

Enligt läsanvisningen p. 3 avger yrkesrevisorn ytterligare rapportering i samband med granskningen av årsredovisningen, utöver yttrandet som regleras i ISA 700. Formerna för sådan rapportering regleras inte i denna standard.

Även om formerna för sådan rapportering inte omfattas av utkastet vill Revisorsinspektionen framföra vikten av att sådan rapportering är utformad så att det för läsare framgår vilka uttalanden som görs med ISA-granskning som grund. Det bör även i sådan rapportering framgå vilken typ av granskning som yrkesrevisorn genomfört.

I läsanvisningen p. 6 anges att eftersom utförandet av kommunal räkenskapsrevision skiljer sig från en revision enligt ISA ska inte yrkesrevisorn hänvisa till ISA i sitt yttrande. I avsnittet Grund för uttalande ska yrkesrevisorn ange att revisionen har utförts enligt Standard för kommunal räkenskapsrevision.

Beroende på SKR, Skyrev och FAR:s bedömning ovan kan detta kräva en översyn.

Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse

Instruktion för granskning av förvaltningsberättelse beskriver i stort sett de olika granskningsfaser som finns i RevR 10 *Revisorns granskning av förvaltningsberättelsen*. Revisorsinspektionen noterar dock att det finns vissa skillnader, t.ex. avser revisionen enligt RevR 10 alltid hela förvaltningsberättelsen, och omfattar alltså både lagstadgad information samt ytterligare information som bolaget på eget initiativ har valt att lämna.

I instruktionen anges i stället att yrkesrevisorns räkenskapsrevision, som behandlas i instruktionen, begränsas till att säkerställa att förvaltningsberättelsen omfattar de lagstadgade avsnitten och till att granska den finansiella information som presenteras. Avseende

sådan ytterligare information, förutom den lagstadgade, som kommunen på eget initiativ har valt att lämna ska yrkesrevisorn granska enligt ISA 720 med de anvisningar som följer av den föreslagna standarden.

Revisorsinspektionen ser vissa svårigheter med denna avgränsning för både yrkesrevisorer och läsaren av yrkesrevisorns yttrande. Enligt yttrandet uttalar yrkesrevisorn sig om huruvida förvaltningsberättelsens lagstadgade delar är förenliga med årsredovisningens övriga delar.

En kommun eller regions förvaltningsberättelse kan vara omfattande och ska enligt Rådet för kommunal redovisning (RKR) rekommendation R15 *Förvaltningsberättelse* innehålla följande rubriker:

- Översikt över verksamhetens utveckling
- Den kommunala koncernen
- Viktiga förhållanden för resultat och ekonomisk ställning
- Händelser av väsentlig betydelse
- Styrning och uppföljning av den kommunala verksamheten
- God ekonomisk hushållning och ekonomisk ställning
- Balanskravsresultat
- Väsentliga personalförhållanden
- Förväntad utveckling

Kraven i R15 motsvarar de rubriker som finns i 11 kap. lagen om kommunal bokföring och redovisning. För en läsare av förvaltningsberättelsen är det därför logiskt att ha utgångspunkten att allt som finns i förvaltningsberättelsen omfattas av lagens krav.

Som nämns i instruktionen är gränsen mellan lagstadgad och frivillig information emellertid ibland oklar. RKR:s rekommendation innehåller även få normerande delar och många förslag rörande förvaltningsberättelsens innehåll. Detta medför att en kommuns förvaltningsberättelse kan innefatta en hel del information som är frivillig men som för läsaren framstår som lagstadgad.

En läsare av årsredovisningen och yrkesrevisorns yttrande kan därför ha svårigheter att förstå vilken information som granskats enligt ISA 720 och vilken som granskats enligt *instruktion för granskning av förvaltningsberättelse*. Särskilt om yrkesrevisorns uttalande inte innehåller ett avsnitt med rubriken ”Annan information”.

För yrkesrevisorn kan även distinktionen om information, som visserligen presenteras i förvaltningsberättelsen, är frivillig eller lagstadgad vara problematisk och därmed vilken standard som ska användas. Det ställer även stora krav på yrkesrevisorns dokumentation.

T.ex. kan det krävas att yrkesrevisorn i detalj redogör för vilka stycken i förvaltningsberättelsen som granskats enligt instruktion för granskning av förvaltningsberättelse och vilka som granskats enligt ISA 720.

Mot bakgrund av dessa svårigheter anser Revisorsinspektionen att yrkesrevisorns granskning ska omfatta hela förvaltningsberättelsen, både lagstadgad information samt frivillig information.

Som en jämförelse kan nämnas att årsredovisningar i större bolag vanligtvis har en s.k. framvagn som består av beskrivande och säljande information.

5 Framtida behov av vägledning

Revisorsinspektionen är som angetts inledningsvis mycket positiv till att SKR, Skyrev och FAR tagit fram ett förslag till en standard för den kommunala räkenskapsrevisionen.

Myndigheten vill även lyfta ett antal områden där det kan finnas behov av framtida vägledning.

Fastställande av väsentlighet

Revisorns fastställande av väsentlighet är enligt ISA 320 en fråga om professionell bedömning. En vanlig utgångspunkt vid fastställande av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet är att tillämpa en procentandel av ett valt referensvärde. ISA ger ingen vägledning om dessa procentandelars storlek.

Tumregler har utvecklats i praxis. I litteratur på området anges som ett exempel följande procentsatser som tumregler vid bestämning av väsentlighetstal:⁴

- 1-3% av intäkter eller kostnader
- 3-7% av resultatet för kvarvarande verksamheter
- 1-3% av tillgångar
- 3-5% av eget kapital

⁴ Guide för användning av ISA vid revisioner av små och medelstora företag, Del 2 – Praktisk vägledning, (FAR:s översättning av IFAC:s guide), 3 uppl., s 61.

Enligt ISA 320 p. 2 ska bedömningar av frågor som är väsentliga för användare av de finansiella rapporterna bygga på ett beaktande av vad som är gemensamma behov av finansiell information hos användare som grupp.

Utöver kommunfullmäktige är t.ex. medborgare/väljare, taxekollektiv, kreditgivare, politiska partier samt externa utförare av kommunal verksamhet användare av en kommuns årsredovisning.⁵

Såsom Skyrev angav i 2014 års utkast till *Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting* är vad som är väsentligt för dessa användargrupper inte bara sådana uppgifter som påverkar ekonomiska beslut. Information i en kommunal årsredovisning är även en förutsättning för en fungerande demokrati, dvs. medborgarnas insyn, möjlighet till debatt och ställningstagande i allmänna val.⁶

Användningen av en kommuns årsredovisning och vilken information som dessa användare bedömer som väsentliga kan skilja sig från företagsvärldens behov. Det kan därför övervägas om det bör tas fram vägledning/tumregler för hur väsentlighetstal bör bestämmas inom den kommunala revisionen.

Granskning av den interna kontrollen

En revisor ska enligt ISA 315 p. 12 skaffa sig en förståelse av den interna kontroll som är relevant för revisionen. Revisorn lämnar dock inget uttalande gällande den interna kontrollen. En förtroendevald revisor ska emellertid enligt kommunallagen pröva om den interna kontrollen som görs inom nämnderna är tillräcklig.

En yrkesrevisor kan därför granska den interna kontrollen både inom ramen för räkenskapsrevisionen och för att ge de förtroendevalda revisorernas underlag till deras bedömning enligt kommunallagen. Den ena granskningen omfattas enligt ramverket av den föreslagna standarden medan den andra faller utanför.

Det kan därför finnas ett behov av vägledning för hur omfattande en yrkesrevisors granskning av den interna kontrollen måste vara för att hon eller han ska erhålla tillräcklig förståelse enligt ISA.

⁵ Se kommentaren till ISA 320 i Skyrevs utkast till *Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting*.

⁶ Se kommentaren till ISA 320 i Skyrevs utkast till *Vägledning för redovisningsrevision i kommuner och landsting*.

Drift- och investeringsredovisning

Enligt lagen om kommunal bokföring och redovisning ska årsredovisningen innehålla en driftredovisning som redovisar hur utfallet förhåller sig till den budget som fastställts för den löpande verksamheten samt en investeringsredovisning som innehåller en samlad redovisning av kommunens eller regionens investeringsverksamhet. RKR har utarbetat rekommendationen R14 *Drift- och investeringsredovisning*.

Varken lagtexten eller R14 ger yrkesrevisorn en tydlig ledning i vilken granskning som är tillräcklig för att bedöma om drift- och investeringsredovisningarna är upprättade i enlighet med det finansiella ramverket.

Det kan därför övervägas om det bör tas fram en vägledning för hur yrkesrevisorer ska granska drift- och investeringsredovisning.

Verksamhetsrevision

De förtroendevalda revisorerna ska pröva om verksamheten sköts på ett ändamålsenligt och från ekonomisk synpunkt tillfredsställande sätt samt bedöma huruvida målen är förenliga med vad fullmäktige fastställt. Denna prövning omfattas inte av den föreslagna standarden.

I förarbetena till aktiebolagslagen har det framhållits att förvaltningsrevisionen många gånger kan vara mer betydelsefull än räkenskapsrevisionen.⁷ Detta är särskilt viktigt i kommuner och regioner där verksamheten är målet och pengar är medlet. Vidare har verksamhetsrevisionen ett demokratiskt värde.

Inom verksamhetsrevision (effektivitetsrevision) finns t.ex. den internationella standarden ISSAI (The International Standards of Supreme Audit Institutions) som används av Europeiska revisionsrätten i deras effektivitetsrevision, även Riksrevisionens effektivitetsrevision följer, i tillämpliga delar, ISSAI.

Skyrev har gett ut en vägledning för verksamhetsrevision som har likheter med de internationella standarderna. Det kan dock övervägas om en standard för verksamhetsrevisionen bör tas fram av SKR, Skyrev och FAR.

⁷ Prop. 2013/14:86 *Förenklningar i aktiebolagslagen*, s. 80.

Vidare kan verksamhetsrevisionen och räkenskapsrevisionen utföras av skilda yrkesrevisorer. De iakttagelser som en yrkesrevisor gör inom ramen för sin verksamhetsrevision kan ha betydelse för räkenskapsrevisionen och vice versa. Det kan därför övervägas om det bör tas fram vägledning om och i så fall hur yrkesrevisorernas kommunikation bör utformas.

Beslut om detta yttrande har fattats av myndighetschefen Per Johansson i närvaro av chefsjuristen Anders Ahlgren, chefsrevisorn Anna-Karin Brusik Rönqvist, revisorsdirektören Elizabeth Løchting samt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson som har föredragit ärendet.

Per Johansson

Tobias Fredriksson