

# **Den omarbetade ISA 610**

## **- att ta fram en ny standard inom revision**

Kajsa Jennby

Kandidatuppsats i handelsrätt  
Revisorsjuridik  
VT2013

Handledare  
Martin Smiciklas



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan



# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning .....</b>	<b>11</b>
1.1 Ämne   Bakgrund .....	11
1.2 Syfte   Frågeställning .....	12
1.3 Avgränsningar .....	12
1.4 Metod och material .....	13
1.5 Disposition .....	13
<b>2. Att ta fram en standard .....</b>	<b>15</b>
2.1 Regelbaserat och principbaserat regelverk .....	15
2.1.1 Fördelar och nackdelar .....	16
2.1.2 En standards formulering kan påverka användarna .....	18
2.1.3 Redovisnings- och revisionskandaler .....	19
<b>3. Revision .....</b>	<b>21</b>
3.1 Den goda seden .....	21
3.2 ISA 610 – Använda arbete som har utförts av internrevisionen .....	23
3.2.1 ISA 610 före förändringen .....	23
3.2.2 ISA 610 efter förändringen .....	24
<b>4. Relevant praxis .....</b>	<b>27</b>
4.1 Revisorsnämnden .....	27
4.2 Kvalitetskontrollrapporter .....	27
4.3 Disciplinärende .....	28
4.3.1 Dnr 2000-744 .....	28
4.3.2 Dnr 2008-834 .....	29
<b>5. Diskussion och slutsats .....</b>	<b>31</b>
5.1 Diskussion .....	31
5.1.1 Regelbaserad vs Principbaserad standard .....	31

5.1.2	Den omarbetade ISA 610.....	32
5.1.3	Några tankar om eventuella effekter av förändringen .....	34
5.2	Slutsats .....	35
	<b>Källförteckning .....</b>	<b>37</b>
	<b>Bilagor .....</b>	<b>42</b>

# Sammanfattning

ISA 610 är en revisionsstandard som en revisor kan använda sig av för att söka vägledning kring omfattningen av god revisionssed vid användandet av internrevisionens arbete. Standarden ska i år omarbetas och den nya versionen av standarden kommer att träda i kraft i december 2013. Syftet med denna uppsats är att undersöka vad själva förändringen innebär samt hur detta kan tänkas påverka revisionen och dess användare. Jag har en huvudfråga i uppsatsen samt en underfråga som jag vill besvara och dessa är: Innebär förändringen av ISA 610 en större detaljreglering av standarden och kan förändringen tänkas medföra en kvalitetsförändring av revisionen kring internrevisionens arbete? Vilket sätt att formulera en standard kan rekommenderas inom revision?

I Europa och USA har det historiskt sett funnits två dominerande sätt att formulera standarder. Dels det regelbaserade och dels det principbaserade tillvägagångssättet. De olika metoderna har både för- och nackdelar. Bohlin som är av författarna som jag presenterat i uppsatsen, har antytt på att det regelbaserade tillvägagångssättet som använts mer i USA kan vara en anledning till att fler redovisningsskandaler skett just där och inte i övriga världen. Han menar på att användarna av standarden får en tendens att sluta tänka när standarder blir mer detaljerade och regelbaserade, att de endast följer en checklista som ett detaljerat regelverk kan föra med sig. Genom exempel i uppsatsen har jag visat på att det bästa sättet enligt mig att sätta en standard inom revision är en blandning av de båda tillvägagångssätten. Jag menar att regler måste finnas med så att revisorer har riklinjer att gå efter, men ett utrymme för revisorns professionella bedömningar är också viktigt så att standarden kan användas och appliceras på det specifika företaget eller den specifika situationens förutsättningar.

Förändringen av ISA 610 innebär att standarden går mot att bli mer detaljerad, däremot är den långt ifrån helt detaljreglerad. I den omarbetade standarden finns det fortfarande utrymme för revisorns professionella bedömningar och standarden har således hamnat någonstans mellan de båda tillvägagångssätten.

Eftersom revisorsnämnden redan sedan innan rekommenderat revisionsbyråer att ge extra interna riklinjer kring standarden till sina revisorer, tyder det på att ett förtydligande kring standarden var nödvändigt. Jag tror inte att förändringen kommer att påverka revisionskvaliteten kring internrevisionen i Sverige, eftersom de förtydliganden som skett troligtvis redan funnits inom revisionsbyråerna.

Nyckelord: Revisorsjuridik, ISA 610, Regelbaserad, Principbaserad, Internrevision.



# Summary in English

The ISA 610 is an auditing standard, which the auditor can turn to in order to seek guidance on the scope of auditing in case of using the work of the internal audit. The standard is being revised this year and the new version will come into force in December 2013. The aim of this thesis is to investigate what the impact of this revision may mean and how this may affect the auditing and the users of the standard. In my thesis I have one major question and a sub-question that I want to answer, and these are: Does the change in ISA 610 mean that the standard becomes more detailed and in that case could that result in a change of the quality of audit on internal audit? Which way to formulate a standard can be recommended in auditing?

In Europe and the United States, there have historically been two predominant ways to formulate a standard; the rule-based approach and the principles-based approach. The different approaches both have advantages and disadvantages. Bohlin who is one of the writers presented in my thesis, suggested that the rule-based approach, which is used more in the United States may be a key reason why more accounting scandals occurred in that region and not in other parts of the world. Bohlin suggested that users of the standard will have a tendency to stop thinking for themselves, when standards become more detailed and that they only follow a checklist, which the rule-based approach could result in. Through the examples in my paper, I have shown that in my opinion the best way to set a standard within auditing, is a mixture of both approaches. I suggest some rules must be included so the auditor may have some guidance, but a space for the auditor's professional judgment is also important for the standard to be used and applied after the specific company's situation or circumstances.

The change of ISA 610 implies that the standard is moving towards becoming more detailed, but is yet far from fully regulated in detail. In the revised standard, there is still room for the auditor's professional judgment and the revised standard has thus ended up somewhere in between the two ways of legislating.

Since the auditor committee had already before this change recommended that it was necessary for the accounting firms to provide extra internal guidance of this standard to its auditors, it indicates that a clarification of this standard was necessary. Ultimately, I do not believe the revision will affect the overall quality of the auditing of the internal work in Sweden, since the clarifications made are likely to already exist within accounting firms.

Keywords: Accounting Law, ISA 610, Rule-based, Principles-based, Internal Audit.





# Förkortningar

AAA	American Accounting Association
ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
EG	Europeiska Gemenskapen
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standard on Auditing
RN	Revisorsnämnden
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles



# 1. Inledning

---

*I det inledande kapitlet görs en kort introduktion kring ämnet och dess bakgrund. Detta följs av syftet med uppsatsen, den frågeställning som besvaras samt vilka avgränsningar som gjorts i uppsatsen. Det görs en reflektion kring den metod och det material jag använt mig av och avslutningsvis går jag igenom dispositionen av uppsatsen.*

---

## 1.1 Ämne | Bakgrund

Ett publikt aktiebolag är enligt lag skyldigt att anställa minst en revisor enligt 9 kap. 1§ ABL. En revisor ska vid sin granskning av ett företag utföra granskning i den omfattning som god revisionsred kräver. Vid sin granskning kan revisorn i vissa fall använda sig av det arbete som en internrevisionsfunktion har utfört, det vill säga en revisor eller revisionsavdelning som arbetar inom företaget. Hur mycket arbete samt hur revisorn får använda sig av detta arbete har bestämts genom en standard som tagits fram av IAASB. Denna heter ISA 610 med rubriken: *Använda arbete som har utförts av internrevisionen*. Den branschspecifika tidningen Balans har i början av året publicerat en artikel<sup>1</sup> där det presenteras att IAASB beslutat att göra om bland annat ISA 610. Förändringen av ISA 610 ska träda i kraft i december 2013 och den ska medföra ett förtydligande av revisorns ansvar och insats kring det arbete som utförts av internrevisorn som externrevisorn väljer att använda.

Regler och standarder kan vara formulerade på olika sätt och kan antingen vara väldigt detaljerade och så kallat regelbaserade, eller så kan de vara principbaserade med mindre detaljer och ett större utrymme för egna bedömningar och slutsatser.<sup>2</sup> IFRS som börsnoterade bolag inom EU måste följa sedan 2005<sup>3</sup>, har historiskt sett haft ett mer principbaserat regelverk för revisorer där det funnits ett större utrymme för individuella bedömningar. Det amerikanska regelverket, US GAAP, har däremot haft ett mer regelbaserat och detaljerat system.<sup>4</sup> Om förändringen av ISA 610 innebär ett förtydligande skulle detta troligtvis innebära att standarden rör sig emot en detaljreglering istället för en principreglering eftersom standarden då förlängs med mer detaljer kring hur revisorn ska gå till väga. I en annan artikel skriven i Balans av Håkan Bohlin, påpekar han att många redovisningsskandaler har skett i USA, något som han inte anser vara

---

<sup>1</sup> Paula, D. & Tagde, A.

<sup>2</sup> Falkman, P.

<sup>3</sup> IFRS, 2013

<sup>4</sup> Falkman, P.

konstigt då de använder sig av just ett regelbaserat system vilket medför en tendens att endast följa de detaljerade reglerna och inte tänka själv.<sup>5</sup> Kan en formulering av en standard påverka användarna av denna så mycket att det skulle kunna ske redovisningsskandaler endast på grund av hur en viss standard är utformad? Om en revisor endast följer en viss detaljregel rakt av och inte tänker på exempelvis den underliggande principen för regeln, finns det en risk för att denne missar felaktigheter samtidigt som kvaliteten av revisionen kan minska.

ISA 610 är endast en av flera olika standarder som en revisor ska följa och en förändring av denna torde knappats kunna orsaka redovisningsskandaler. Om den nya ISA 610 rör sig mot en regelbaserad detaljreglering är frågan om detta skulle kunna vara ett tecken på att nya standarder formuleras mer efter detaljreglering än principbaserad reglering som det varit historiskt sett för IFRS.

## 1.2 Syfte | Frågeställning

Mot den bakgrund som presenterats ovan väcktes hos mig ett intresse att utreda hur ISA 610 förändras och om förändringen av ISA 610 medför att standarden blir mer detaljreglerad än tidigare. Det väcktes även ett intresse att utreda vilka för- och nackdelar det finns med ett regelbaserat och ett principbaserat regelverk samt vilka konsekvenser en eventuellt större detaljreglering av standarden kunde medföra. Syftet med denna uppsats är således att utreda hur ISA 610 kommer att förändras samt om den förändring som sker av ISA 610 medför en större detaljreglering än tidigare. Vidare ämnar jag att undersöka om förändringen av standarden kommer att förändra revisionen. För att ta reda på detta kommer syftet också vara att kartlägga hur en standard sätts och vilka olika vägar en normgivare kan ta för att formulera en standard samt konsekvenserna för dessa vägar. Detta har lett fram till min frågeställning med en underfråga:

- Innebär förändringen av ISA 610 en större detaljreglering av standarden och kan förändringen tänkas medföra en kvalitetsförändring av revisionen kring internrevisionens arbete?
  - Vilket sätt att formulera en standard kan rekommenderas inom revision?

## 1.3 Avgränsningar

Ämnet som jag valt att skriva om är redan ett begränsat ämne i sig eftersom det handlar om en enskilda standard av alla standarder en revisor bör följa. För att bygga upp min diskussion och slutsats har jag därför valt att presentera hur en standard sätts och där valt att avgränsa till att endast röra standardsättning som har med revision att göra. Jag kommer lägga störst vikt vid att presentera regelbaserad och principbaserad reglering då dessa regelsystem dominerar i USA och Europa och är varandras motsatser. Genom att presentera dessa får läsaren samtidigt en bra bild av hur standarder kan utformas. Vad gäller kopplingen mellan detta material och ISA 610 har jag valt att endast fokusera på förändringen som skett på just ISA 610. Jag presenterar därför endast praxis och doktrin som har någon koppling till denna standard och dess förändring.

---

<sup>5</sup> Bohlin, H.

## 1.4 Metod och material

Den metod jag använt mig av i uppsatsen är den rättsvetenskapliga metoden. Denna sammanfaller delvis med den juridiska metoden samt andra metoder så som komparativ metod. Jag har tagit del av den lag, praxis och doktrin som finns på området. Utifrån detta har jag sedan argumenterat, jämfört och diskuterat kring min frågeställning för att komma fram till min slutsats. Detta tillvägagångssätt överensstämmer med den beskrivning av rättsvetenskaplig metod som Claes Sandgrens gör i sin bok om rättsvetenskap för uppsatsförfattare.<sup>6</sup> Jag har valt att presentera olika uttalanden och åsikter från flera specialister på området för att få en bred och nyanserad diskussion. Vid presentation av dessa är jag dock medveten om att dessa inte har samma tyngd som en lag, utan att allt från denna typ av källa måste ses med viss kritisk syn. När jag sökt efter material till uppsatsen har jag gjort detta med en medvetenhet kring rättshierarkin och de olika typer av källor som finns. Vid utredandet av gällande rätt inom revisorsjuridik får utredaren vända sig till vad den gällande seden säger eftersom man i lag hänvisar till god revisionsred.<sup>7</sup> På grund av detta har jag tagit ett avstamp i den ISA standard jag undersöker då denna ligger till grund för min frågeställning och är den standard som revisorerna ska följa för att följa god revisionsred kring internrevisionen. Både den nuvarande och den omarbetade standarden är en viktig källa i min uppsats då de har hjälpt mig att besvara mina frågeställningar. Jag presenterar även olika artiklar från den etablerade branschtidningen Balans samt etablerade internationella artiklar där principbaserade och regelbaserade standarder behandlas för att kunna utläsa för- och nackdelar och om något tillvägagångssätt skulle vara bättre än det andra för standardsättning inom revision. Det finns en begränsning av antal praxisfall som har en koppling till ISA 610 och mina slutsatser får därför ses med viss försiktighet. Praxis har dock inte så stor betydelse för att besvara mina frågeställningar utan är istället viktiga för att få en förståelse för hur ISA 610 fungerar i praktiken. Uppsatsen speglas även av en explorativ ansats, vilket innebär att jag försöker dra fram konflikter och skapa en uppfattning om möjliga problemställningar kring förändringen av ISA 610 och framtagningen av en ny standard inom revision.<sup>8</sup> Området jag valt att skriva om innehåller delvis en avdelning där det redan finns mycket skrivit, men också ISA 610 och kopplingen till denna som i stort sett är ett obearbetat problemområde.

## 1.5 Disposition

Jag har valt inleda huvuddelen av uppsatsen efter det inledande kapitlet med att presentera litteratur som beskriver och exemplifierar de olika tillvägagångssätten vid utformandet av en standard. Detta görs i kapitel två i uppsatsen och där redogör jag för de för- och nackdelar som finns med tillvägagångssätten, hur en formulering av en standard kan påverka den som ska läsa standarden samt om det skulle finnas någon eventuell koppling mellan ett visst tillvägagångssätt och redovisnings- och revisionskandaler. I mitt tredje kapitel i uppsatsen presenteras revisionsdelen av uppsatsen och hur revisionen hänger ihop med ISA 610. Kapitlet inleds med en fördjupning kring hur man gällande

---

<sup>6</sup> Sandgren, C., s.38-39

<sup>7</sup> 9 kap, 17-18§§, ABL

<sup>8</sup> Lindblom, P-H. & Rylander, S., s.18-19

juridiken går från aktiebolagslagen för att sedan komma fram till ISA 610. Där görs även en presentation av ISA före och efter förändringen. Vidare i det fjärde kapitlet i uppsatsen presenteras en kort beskrivning av Revisorsnämndens roll i revisionen då de är tillsynsmyndighet, följt av den praxis jag funnit kring ämnet. I mitt femte kapitel för jag en diskussion kring det presenterade materialet och min frågeställning vilket mynnar ut i en slutsats som avslutar uppsatsen. Inför varje kapitel har jag valt att göra en kort beskrivning av vad kapitlet kommer att innehålla, detta för att vägleda läsaren igenom uppsatsen.

## 2. Att ta fram en standard

---

*För att få en större förståelse för hur regleringen historiskt sett har varit presenteras inledningsvis två olika tillvägagångssätt vid framtagandet av en standard. Därefter presenteras metodernas för- och nackdelar, olika forskares synpunkter kring tillvägagångssätten och hur formuleringen av en standard kan påverka användarna av denna. För att knyta an till min problemformulering tar jag även upp ett avsnitt kring eventuella kopplingar till redovisningsskandaler så som Enron-skandalen.*

---

### 2.1 Regelbaserat och principbaserat regelverk

Som nämnt i inledningen har USA alltid haft ett mer regelbaserat och detaljerat regelverk medan IFRS, som börsnoterade bolag inom EU ska följa, använt ett mer principbaserat system.<sup>9</sup> För att förstå skillnaderna mellan ett regelbaserat och ett principbaserat regelverk har ett jämförande exempel presenterats i en artikel från den amerikanska tidningen Accounting Horizons. I artikeln används formuleringen *concept-based vs rules-based*, vilket jag har tolkat och översatt till att det är en jämförelse mellan principbaserade och regelbaserade system. Om man enligt ett regelbaserat system skulle göra en lag som handlar om avskrivningar skulle den kunna se ut som följer:

*Avskrivningar ska ske med 10 % av anskaffningskostnaden för tillgången till dess att den är helt avskriven.*

En sådan lag lämnar inget utrymme åt egna bedömningar eller oenighet om hur mycket som ska skrivas av. Regeln ger en garanterad jämförbarhet mellan olika företag genom tiderna, men saknar däremot relevans eftersom den troligtvis inte alls speglar företagets underliggande ekonomi, något som skiljer sig åt mellan olika företag och genom tiderna.<sup>10</sup> Om man enligt ett principbaserat system skulle lagstifta om samma situation hade den istället kunnat se ut som följer:

*Avskrivning ska ske med det belopp som motsvarar hur tillgångens ekonomiska värde har förändrats under perioden.*

En sådan lagstiftning kräver istället professionella bedömningar av både chefer och revisorer. Målet är således att fånga upp ekonomisk avskrivning av tillgången, något som chefen på bolaget troligtvis har mest information kring än någon annan. Författarna anser att det antagligen är många som håller med om att en sådan regel bättre återspeglar den

---

<sup>9</sup> Falkman, P.

<sup>10</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s.74

underliggande ekonomin, men att dessa nog istället hävdar att denna typ av regel är för dyr att genomföra och skulle troligtvis leda till ett resultat som varken är konsekvent eller jämförbart mellan olika företag.<sup>11</sup>

### 2.1.1 Fördelar och nackdelar

American Accounting Association, (AAA), är en organisation som arbetar med att gynna global redovisning både genom utbildning, forskning och praktik. Varje kvartal släpper organisationen också ett nummer av deras tidning, *Accounting Horizons*. Kommittén för AAA, Financial Accounting Standards Committee, fick 2003 i uppgift att kommentera principbaserade regelverk på grund av att FASB höll på med ett projekt att släppa principbaserade regler istället för detaljerade regelbaserade. Uppgiften resulterade i den artikel som hänvisats till i föregående avsnitt. De skriver även att detaljerade standarder inte kan möta den komplexa och föränderliga företagsvärld som finns idag.<sup>12</sup> I en annan artikel publicerad i den branschspecifika tidningen *Balans* 2004, skriver två revisorer däremot att det är just på grund av att företag blir mer och mer komplexa som man har haft svårare att få förståelse för ett system som är principbaserat.<sup>13</sup> Kommittén för AAA menar att det är ogenomförbart om inte omöjligt för något normgivande organ att förutse och ge lösningar på alla möjliga typer av finansiella transaktioner och relationer. Detaljerade standarder riskerar att vara ofullständiga och till och med föråldrade redan när de publiceras. Dessutom ger de en möjlighet åt chefer att manipulera resultatet under sken av att de endast följer reglerna, samtidigt som det blir svårare för revisorerna att hindra manipulativa rapporter eftersom de detaljerade reglerna är chefernas motivering till rapporten.<sup>14</sup> I en annan artikel som också publicerats i *Accounting Horizons*, presenterar Mark W. Nelson som är en professor vid Cornell University, en undersökning som visar på liknande slutsatser som ovan. Revisorerna kommer enligt undersökningen vid detaljbaserade regler få det svårare att kräva sina klienter att ändra en viss rapport som utformats efter exakta standarder eftersom klienten då oftast kan påvisa en överensstämmelse med standarden. Författarna i denna artikel menar också på att exakta standarder kan skapa incitament som chefer använder sig av för att uppnå ett specifikt resultat med rapporteringen.<sup>15</sup>

Kommittén från den första artikeln konstaterar att det handlingsutrymme som medförs vid användandet av principbaserade regelverk har både för- och nackdelar. Dels ger det chefer friheten att välja redovisningsmetoder som speglar just sitt företags ekonomi på bästa sätt, men det ger också chefer möjlighet att välja redovisningsmetoder som precis tvärtom inte speglar företagets ekonomi utan kanske döljer något hos företaget. Därför är det väldigt viktigt att det sker en expertbedömning samtidigt som en strävan efter en opartisk rapportering finns för att på ett korrekt sätt kunna använda sig av principbaserade regler. Kommittén menar även att principbaserade regler har en potential att gynna målet med den finansiella rapporteringen från FASB, något som regelbaserade regler inte kan.

---

<sup>11</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s.74

<sup>12</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s. 75

<sup>13</sup> Danielsson, Å. & Larsson, L-G.

<sup>14</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s. 75

<sup>15</sup> Nelson, M., s.96



Att principbaserade standarder är överensstämmande med FASB:s mål att gynna konvergens av redovisningsstandarder i hela världen, är något som kommittén anser kan leda till en större enighet i standardsättningen mellan FASB och IASB.<sup>16</sup>

Ett exempel som kommittén tar upp som visar när en detaljreglering kan bli problematisk, är gällande en standard som hade tolv villkor för att en transaktion skulle kunna kvalificeras som så kallad poolning som är en typ av sammanslagning. En tidigare chef för SEC har kommenterat standarden och uppskattat att hans personal tillbringat 40 procent av deras tid till att avgöra om specifika transaktionsstrukturer kan kvalificeras som poolning eller inte.<sup>17</sup> Sammanfattningsvis menar kommittén att de är för principbaserade regelverk. Dock har deras undersökning visat att det kommer bli svårt att gå över till denna typ av regelverk på grund av omställningen med mera. Principbaserade regelverk medför den viktiga professionella bedömningen som det inte ges utrymme åt om man skulle fortsätta med regelbaserade regelverk.<sup>18</sup>

I Balans har det skrivits om detaljreglering i ett antal olika artiklar. Pär Falkman som är redovisningsspecialist och ekonomiedoktorand skriver i sin artikel att det både finns för- och nackdelar med en detaljreglering. Fördelen är att alla inblandade parter vet exakt vad som gäller för situationen och hur denna ska upprättas. Nackdelen är dock att det inte lämnar något utrymme för egna bedömningar vid sådana situationer som när reglerna inte täcker en viss situation, något som redan antytts ovan. Falkman skriver även om skillnaderna mellan IFRS och US GAAP, han menar att även om de är olika är det nästintill omöjligt att säga att de skulle baseras på olika redovisningsprinciper. Istället finns det väldigt stora likheter mellan ramverken och vad som utvecklats historiskt sett från dem.<sup>19</sup>

I en artikel i en tidning som publiceras av University of Sydney, Abacus, görs en jämförelse mellan regelbaserade och principbaserade standarder. Författarna menar att skillnaden mellan regelbaserade och principbaserade standarder inte är väl definierad utan att detta är föremål för olika tolkningar. Trots detta finns det en uppfattning att de standarder som kommer från FASB är regelbaserade och de standarder som kommer från IASB är principbaserade.<sup>20</sup> Kathrine Schipper som är forskare och utbildare i amerikansk redovisning har publicerat en artikel i American Horizons. I denna menar hon att det amerikanska regelverket precis som IFRS är baserade på principer men att de också innehåller inslag som gör att de kan framstå som detaljreglerade. Hennes förslag till varför man tolkar och beskriver US GAAP som regelbaserade är att det enda sättet att tillåta avvikelser från en viss princip är att man lägger till regler som föreskriver en kombination av undantagen. Dessa regler förlänger standarden och gör den mer komplex och till följd av detta, menar Schipper ser man på USA:s regelsystem som mer

---

<sup>16</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s.76

<sup>17</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s. 75

<sup>18</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s.81

<sup>19</sup> Falkman, P.

<sup>20</sup> Bennett, B.,Bradbury, M. & Prangnell, H., s. 190

regelbaserat än principbaserat. Detta antyder på att skillnaden mellan US GAAP och IFRS skulle vara mer teoretisk än praktisk.<sup>21</sup>

### 2.1.2 En standards formulering kan påverka användarna

En av artiklarna från Accounting Horizons skriven av Nelson, som nämnts kort ovan, handlar om hur en standard kan kommuniceras till berörda parter och hur olika parter kan reagera beroende på hur denna standard formuleras. Enligt artikeln finns det två vägar att gå för att öka tydligheten i det en standard vill förmedla. Antingen kan en väg väljas som innebär att standarden innehåller precisa uttryck, exempelvis istället för att skriva att: *största delen av den beräknade ekonomiska livslängden*, kan det skrivas: *75 % av den beräknade ekonomiska livslängden*. Detta innebär att en eventuell oklarhet tas bort från standarden. Uttrycket *75 %* kan aldrig ifrågasättas eller tolkas på olika sätt, däremot kan uttrycket *största delen av* tolkas på olika sätt och skapar således dels större utrymme för egna bedömningar men också ett utrymme för oklarheter kring vad standarden menar.<sup>22</sup> Den andra vägen att gå enligt artikeln är att standarden tar in ett större antal regler i formuleringen. Standarden kan exempelvis uttryckligen tillåta eller förbjuda en enskild behandling av en transaktion, eller till exempel ge en detaljerad vägledning för genomförandet. Problemet med denna typ av formulering är att standarden kan bli väldigt komplicerad vilket i sig skapar ett kommunikationsproblem.<sup>23</sup>

Artikeln tar upp att direkt kommunikation kan användas vid vissa tillfällen för att förmedla standarden korrekt. Enligt författarna är dock det mer generella sättet att öka en precision av en standard att specificera beslutsprocessen och genomförandet, att ge exempel med mera. Även om de ökar precisionen ökas dock även komplexiteten som nämnts ovan. Författarna menar att normgivare står inför en avvägning mellan de två tillvägagångssätten, antingen att ha för få regler som gör att standarden kommuniceras för vagt och tolkas inkonsekvent, eller att använda för mycket regler som skapar en komplex standard som tillämpas på fel sätt eller som missförstås helt och hållet.<sup>24</sup> Avslutningsvis i artikeln anser författaren att oberoende av hur precis standarden är, kommer användare medvetet eller omedvetet ändå att formulera sina rapporter utifrån deras incitament.<sup>25</sup>

I en Balansartikel skriven av Inge Wennberg 2002 intervjuas dåvarande chef för finansinspektionen, Claes Norgren. Ett av Norgrens uttalanden efter Enron-skandalen som inträffade hösten 2001 var:

*”De amerikanska reglerna är detalj-reglerade. Det är det på ett sådant sätt att man tydligt både kunde leva upp till regelverket och samtidigt skapa en missvisande bild.”*<sup>26</sup>

---

<sup>21</sup> Schipper, K., s. 67

<sup>22</sup> Nelson, M., s.93

<sup>23</sup> Nelson, M., s.94

<sup>24</sup> Nelson, M., s.96

<sup>25</sup> Nelson, M., s.100

<sup>26</sup> Wennberg, I., s.1

Uttalandet speglar dels den komplexitet som en detaljreglering medför men också de risker för utnyttjande som blir aktuella i samband med en detaljreglering. Norgren drar också slutsatsen att det är viktigt att använda ett principbaserat regelsystem som innehåller en föreställning om att det är en transaktions verkliga innebörd som räknas, inte dess beteckning, något som IAS är uppbyggt med.<sup>27</sup>

I artikeln som presenterades i det föregående kapitlet tar kommittén även upp en studie gjord av Hronsky och Houghton. I studien testades en förändring i formuleringen av en standard och om detta resulterade i en olik redovisningsbehandling. Resultatet visade på vikten av hur en standard definieras. En ny formulering tenderar att tolkas på olika sätt och således appliceras på olika sätt. Det var stora skillnader i studien kring klassificeringen av föremål enligt de nya reglerna vilket visar på vikten av tolkningar och definitioner i beslutsfattandet av en ny standard. Författarna i studien drar slutsatsen att en viktig del i den finansiella rapporteringsprocessen, nämligen revisorerna, uppfattade ändringen och den nya definitionen som att den skulle ha en annan innebörd än den gamla definitionen. I artikeln menar författarna också att resultaten i studien tyder på att det skulle finnas ett systematiskt samband mellan den uppfattade betydelse och utfallet från det efterföljande klassificeringsbeslutet. Detta i en riktning som skulle vara avsett från tillsynsmyndigheterna.<sup>28</sup>

### 2.1.3 Redovisnings- och revisionsskandaler

Det har genom tiderna skett olika redovisningsskandaler i världen varav den som troligtvis flest känner igen är den så kallade Enron-skandalen som skedde i USA. Bohlin antyder i sin artikel i Balans som nämnts i inledningen till uppsatsen att redovisningsskandalerna skett i USA och inte i övriga världen, eftersom deras regler är mer detaljreglerade och regelbaserade. Att reglerna är detaljerade har medfört att många endast följt reglerna utan att tänka, alternativt att man istället funderat på hur man kan ändra en transaktions beskrivning för att kunna redovisa den på önskvärt sätt.<sup>29</sup> Att detaljerade regelbaserade system medför en risk för att revisorer slutar tänka är någonting som andra även instämmer i. Lars-Gunnar Larsson som var dåvarande teknisk sekreterare på FAR SRS skrev i Balans 2007 att bland annat revisionsstandarder som är allt för reglerande kan riskera att reducera revisionen till något som ses som ett förfarande fritt från svåra bedömningar.<sup>30</sup> På grund av att USA inte haft en principbaserat regelverk där principen att verklig innebörd går före eventuell beteckning av en transaktion använts, har det räckt med en förändring av beskrivningen av transaktionen och inte dess ekonomiska innebörd för att uppnå visst resultat. Bohlin skriver att principen riskerar att försvinna över tiden om utvecklingen fortsätter mot ett mer detaljerat regelbaserat system.<sup>31</sup> Sir David Tweedie, dåvarande ordförande för IASB, skrev i sitt Stockholmsanförande att det inte var konstigt att skandaler som Enron kunde inträffa eftersom redovisningsstandarderna möjliggjorde att företag kunde skriva om och dölja vilket

---

<sup>27</sup> Wennberg, I., s.1

<sup>28</sup> Maines, L., Bartov, E., et al., s.78

<sup>29</sup> Bohlin, H.,

<sup>30</sup> Larsson, L-G., s. 3

<sup>31</sup> Bohlin, H.

resulterade i att externa intressenter fick svårt att få en rättvisande bild av företaget.<sup>32</sup> Bohlin menar att den utveckling som skett enligt honom är väldigt tveksam och att risken för en så kallad kreativ redovisning ökar. Enligt honom motverkas redovisningens viktigaste syfte, att användas som beslutsunderlag vid analyser av ett företag, genom utvecklingen mot detaljreglering och teoretisk korrekthet.<sup>33</sup>

Bohlin menar att redovisningen mer och mer börjar likna naturvetenskapen, att det ska vara teoretiskt korrekt och att man försöker få in användandet av ett enda korrekt värde i redovisningen. Det finns enligt honom inget enda korrekt värde eftersom det är omöjligt att förutspå framtiden. Detta något som dock ändå försöks göras vid värdering av ett företag. Han skulle istället gärna se att det redovisas mer information, flera olika scenarier och analyser än ett exakt värde. Bohlin menar också att det var ett redovisningssystem som det vi går emot som orsakade skandaler som Enron, att det skapar utrymme för oseriösa ledningar som redovisar för höga vinster. När Enron marknadsvärderade sina leverantörsavtal använde de enligt honom orealistiska antaganden.<sup>34</sup> Norgren vars uttalande jag citerat tidigare, menar att redovisningsreglerna i Europa är bättre än de som används i USA, men han påpekar också att de händelser som skett i samband med Enron i USA var mer eller mindre kriminella handlingar. Eftersom det ligger i den kriminellas natur att gå emot reglerna, blir det svårare med hänsyn till kriminaliteten att behandla redovisningsregler.<sup>35</sup>

De drivkrafter som funnits för att vi gått mot ett mer detaljreglerat system tycks vara globaliseringen, ökandet av ett bolags internationella finansiering samt de krav som stora pensionskapitalplaceringar ställer. Dessutom har självklart Enron-skandalen påverkat redovisningsreglerna i viss riktning.<sup>36</sup> I en artikel i *Accounting Horizons* från 2002 skriven av James A. Largay II, tas de lärdomar som kan dras från Enron-skandalen upp. En av de lärdomar som tas upp i artikeln är att i US GAAP fanns det kryphål och flexibilitet som gjorde det möjligt att få fram en mängd olika finansiella resultat. Revisorerna verkade drivas av en lust att bocka av den checklista som kan uppstå vid detaljreglering och verkade ha glömt målen med rättvisa, noggrannhet och öppenhet. Författaren tvivlar på att det finns normgivare som kan sätta regler som räcker för att hindra dem som är inställda på att kringgå reglerna. Det enda svaret enligt honom är att återinföra professionella bedömningar.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Precht, E.

<sup>33</sup> Bohlin, H.

<sup>34</sup> Bohlin, H.

<sup>35</sup> Wennberg, I., s. 1

<sup>36</sup> Danielsson, Å. & Larsson, L-G, s.2

<sup>37</sup> Largay III, J., s. 154

## 3. Revision

---

*I kommande avsnitt presenteras först en introduktion till hur en revision ska utföras, var det regleras och vart en revisor kan vända sig för att få vägledning kring sitt arbete. Därefter presenteras hur ISA 610 är idag och hur den nya omarbetade ISA 610 kommer att vara.*

---

### 3.1 Den goda seden

Revision kan beskrivas på flera olika sätt och det är säkert många som får olika tankar när man hör ordet revision. En beskrivning av revision som är hämtad från FAR, som är en branschorganisation för revisorer, rådgivare och redovisningskonsulter, är:

*”Revision är att med en professionell skeptiskt inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning”<sup>38</sup>*

I revisorslagen beskrivs begreppet revisionsverksamhet i 2 § som granskning av ekonomisk information eller förvaltning som resulterar i en rapport som är avsedd att vara bedömningsunderlag för annan än den som utgivit uppdraget om revision. Revisionens syfte är att den ekonomiska information ett företag lämnar ska kunna få en trovärdighet, detta genom att den granskas av en helt oberoende person.<sup>39</sup>

Enligt EG:s fjärde bolagsdirektiv ska ett bolags årsbokslut granskas av minst en person som är behörig enligt nationell lag att utföra revision.<sup>40</sup> Direktivet är inte bindande för enskilda personer utan verkar som en anvisning för medlemsländerna. Direktivet anger vilka resultat som ska uppnås, därefter är det upp till varje medlemsland hur de uppnår dessa.<sup>41</sup> Vad som krävs för att vara behörig revisor i Sverige regleras i 4-7 §§, Revisorslagen, där det står vad man behöver göra för att antingen bli en godkänd revisor eller en auktoriserad revisor. Regler kring revisorns skyldigheter, uppgifter och dennes granskning regleras genom olika lagar. Revisorns skyldigheter i samband med en granskning av ett företag och dess ekonomiska information regleras i revisorslagen 19-27 §§. I 19 § stadgas att en revisor ska iaktta god revisorssed. Däremot görs ingen vidare förklaring om vad god revisorssed innebär. Revisorns uppgifter vid en granskning

---

<sup>38</sup> FAR., s.19.

<sup>39</sup> Moberg, K., s. 34

<sup>40</sup> 78/660/EEG, artikel 51

<sup>41</sup> Regeringen, 2013

regleras ytterligare i revisionslagen 5-7 §§. Hur omfattande granskningen ska vara regleras i aktiebolagslagen 9 kap. 3 § och revisionslagen 5 § där det står att granskningen som en revisor gör ska vara så omfattande som god revisionsred säger. Inte heller i dessa stadgar finns någon mer information om exakt vad god revisionsred innebär. Vad gäller internrevisionen står det reglerat i ABL 9 kap. 17-18 §§, att om bolaget som revisorn granskar har anställda som enbart arbetar med den interna revisionen får revisorn anställa sådan personal i samband med revisionen i den omfattning som är överensstämmande med god revisionsred. Begreppet god revisionsred nämns på olika ställen i lagstiftningen men vidare information kring vad detta innebär finns inte.

I SOU 1971:15, förslag till aktiebolagslag m.m., ges en förklaring till varför god revisionsred inte beskrivs i lagtext. En uppräknig av de plikter som revisorn har anses ha negativa effekter då en sådan uppräknig inte skulle kunna göras fullständigt. För att en granskning ska vara enligt god revisionsred innebär det att omfattningen och innebörden av granskningen förändras i takt med att ett bolags förhållande ändras. God revisionsred anpassas ständigt efter den teori och praxis som utvecklas gällande revisionsuppdragets omfattning och innebörd.<sup>42</sup> Vidare i proposition 1997/98:99 skriver regeringen att man skulle kunna överväga att lagstifta om vissa grundläggande regler kring god revisionsred, dock skulle sådana regler alltid behöva utökas med den gällande tolkningen av god revisionsred vilket talar mot en lagstiftning av seden. Regeringen menade också i sin proposition från 1997 att om man skulle lagstifta om några delar av god revisionsred skulle revisorns granskning riskera att bli begränsad. Regeringen behåller, på grund av ovanstående, systemet med att använda en ramlagstiftning genom att revisorn vid granskningen ska iaktta god revisionsred. De överlämnar därefter ansvaret till revisionsorganisationer och Revisorsnämnden att lämna yttranden och rekommendationer inom denna ramlagstiftning. Det är således i dessa yttranden och rekommendationer som revisorn kan hitta vidare vägledning kring granskningens omfattning och vad god revisionsred innebär. Regeringen avslutar med att tydliggöra att det inte innebär att den slutgiltiga tolkningen av god revisionsred lämnas till revisionsorganisationerna, utan att den slutliga tolkningen i enskilda fall alltid lämnas att avgöras av domstol.<sup>43</sup>

I propositionen inför den idag gällande aktiebolagslagen (2005:551) har regeringen hänvisat till propositionen från 1997 och därefter kortfattat beskrivit att revisorn ska granska i den omfattning som god revisionsred kräver.<sup>44</sup> Revisorn får således vända sig till teori och praxis samt uttalanden och standarder från olika organisationer som arbetar med att utveckla god revisionsred för att få vidare information kring vad seden innebär. Den myndighet som ska se över god revisorsred och god revisionsred och som har som ansvar att denna utvecklas i Sverige är Revisorsnämnden. RN:s uppgifter regleras i 3 § revisorslagen och mer information kring vad de utöver detta ska göra presenteras i nästa kapitel.

En del av det som god revisionsred innebär är således att följa de standarder och rekommendationer som ges ut på området. En av dessa är ISA 610 som är en

---

<sup>42</sup> SOU 1971:15, s.266

<sup>43</sup> Prop. 1997/98:99, s.147f.

<sup>44</sup> Prop. 2004/05:85, s.318f.

revisionsstandard som IAASB har släppt och som sedan blivit översatt av FAR. Standarden handlar om i vilken utsträckning en extern revisor får använda sig av det arbete som en internrevisionsfunktion har utfört.<sup>45</sup> Anledningen till att IAASB ville förändra den nuvarande ISA 610 var för att kunna återspegla den utveckling och de förändringar som skett kring interaktionen mellan den externa och den interna revisionen. Dessutom fanns det ett behov av att förtydliga ISA 610 om huruvida den externa revisorn får använda den interna revisorns hjälp med den externa revisionen.<sup>46</sup> I en Balansartikel<sup>47</sup> som jag presenterade i inledningen till denna uppsats klarlägger Anders Tagde och Daniel de Paula, båda auktoriserade revisorer och medlemmar i FAR:s policygrupp, förändringen av ISA 610 och de skärpta kraven för revisorn. De skriver att det viktigaste syftet med förändringen var att tydliggöra externrevisorns insats och ansvar då denne planerar att använda internrevisionens arbete i sin revision. De skriver även att omarbetningen medför högre krav på revisorerna.

## **3.2 ISA 610 – Använda arbete som har utförts av internrevisionen**

### **3.2.1 ISA 610 före förändringen**

Nuvarande ISA 610 började gälla den 15 december 2009 och består av 13 punkter. Standarden behandlar det ansvar en revisor har när denne bedömt att internrevisionens arbete är relevant för den revision som externrevisorn gör enligt punkt ett. Vidare i punkt tre kan det utläsas om internrevisionens och extern revisorns mål och att även om dessa är olika kan de ibland uppnå sina olika mål på samma tillvägagångssätt. Internrevisionen är inte oberoende i samma utsträckning som den externa revisorn måste vara, ansvaret för de uttalanden som externrevisorn gör är helt dennes eget och detta ansvar minskar inte om revisorn använder sig av internrevisionens arbete vilket framgår av punkt fyra i ISA 610.

Om den externa revisorn anser att internrevisionen sannolikt är relevant för revisionen är det dennes mål att i enlighet med punkt sex i standarden avgöra hur mycket av internrevisionens arbete som kan användas samt om det arbete som används är i linje med revisionens syften. Revisorn ska vidare bedöma om internrevisionsfunktionens arbete är lämpligt för revisionens syfte och då uppskatta dess objektivitet, tekniska kompetens, om internrevisionens arbete troligen kommer utföras med lämplig professionell omsorg samt i vilken utsträckning internrevisionen och den externa revisorns kommunikation kommer att fungera.<sup>48</sup> När revisorn bedömt detta och kommit fram till att det är lämpligt för revisionens syfte, ska denne reflektera över i vilken utsträckning arbetet utfört av internrevisionen ska påverka den tidpunkt, omfattning och karaktär av de granskningsåtgärder som externrevisorn ska genomföra. Revisorn ska då även beakta den karaktär och omfattning på internrevisionen, de undersökta riskerna för grundläggande

---

<sup>45</sup> Paula, D. & Tagde, A.

<sup>46</sup> IAASB, s.3

<sup>47</sup> Paula, D. & Tagde, A.

<sup>48</sup> ISA 610 p.8-9, Bilaga 1

felaktigheter samt nivån av subjektivitet vid granskning av de revisionsbevis som internrevisionen tagit fram.<sup>49</sup>

Efter att revisorn gjort alla olika bedömningar ovan måste denne även utföra granskningsåtgärder kring internrevisionens arbete för att återigen avgöra om det passar dennes syften och för att kunna använda delar av detta arbete.<sup>50</sup> Vid denna bedömning bör den externa revisorn granska om den internrevisor som utfört arbetet har en lämplig utbildning och kompetens, att arbetet letts, dokumenterat och följts upp på ett korrekt sätt, att tillräckliga revisionsbevis hämtats in, att slutsatserna är rimliga samt om avvikelser som uppstått har lösts riktigt.<sup>51</sup> Slutligen avslutas standarden i punkt 13 med information kring att om revisorn använder sig av internrevisionens arbete, ska denne i sin revisionsdokumentation klargöra för de slutsatser som dragits kring internrevisionens arbete och även lämna information kring de granskningsåtgärder som utförts runt internrevisionens arbete. Utöver detta finns det en del punkter för tillämpning och andra förtydliganden vilket jag valt att inte presentera vidare i uppsatsen.

### 3.2.2 ISA 610 efter förändringen

Den nya ISA 610 ska som nämnt ovan träda i kraft den 15 december 2013 och innehåller 24 punkter. De två första punkterna i den omarbetade ISA 610 är annorlunda formulerade men innehåller i stort sätt samma information som i den nuvarande. Utöver detta har det lagts till en tredje punkt som tydliggör att denna standard inte ska användas om internrevisionens arbete inte är relevant för revisionen eller om revisorn utifrån ISA 315 kommit fram till att denne inte väntas använda arbetet. ISA 315 är en standard som beskriver revisorns ansvar att förstå företaget och dess miljö och därigenom identifiera väsentliga felaktigheter och risker i bolaget. Nästkommande punkt i den omarbetade ISA 610 beskriver att revisorn i vissa fall kan vara hindrad på grund av andra lagar att använda internrevisionens arbete. ISA åsidosätter dock inte andra lagar och därför hindrar andra lagar inte revisorn att följa ISA.<sup>52</sup>

I den gamla ISA 610 fanns som beskrivit ovan två punkter angående relationen mellan internrevisionen och den externa revisorn, i den omarbetade finns dessa punkter inte med utan istället har man valt att beskriva förhållandet mellan de båda omarbetade ISA 315 och ISA 610. Punkt fem i den nya omarbetade ISA 610 beskriver hur en internrevisionsfunktion kan fungera samt dess mål och omfattning. I punkt sex görs en kort beskrivning av vad ISA 315 behandlar och vidare i punkt sju görs ett förtydligande för hur internrevisionen kan komplettera externrevisorns arbete. Dessutom tydliggörs skillnaden mellan ISA 315 och ISA 610. Revisorn kan med hjälp av ISA 315 bedöma och få en förståelse om arbetet kan användas, medan ISA 610 endast behandlar det ansvar som revisorn får när denne väl valt att använda internrevisionens arbete som en del av revisionsbevisen. Används arbetet ändras karaktären, tidpunkten eller minskas omfattningen av de granskningsåtgärder som externrevisor själv måste genomföra.

---

<sup>49</sup> ISA 610 p.10, Bilaga 1

<sup>50</sup> ISA 610 p.11, Bilaga 1

<sup>51</sup> ISA 610 p.12, Bilaga 1

<sup>52</sup> ISA 610 (omarbetad) p. 4, Bilaga 2



Punkt åtta i standarden klargör för skillnaden mellan en internrevisionsfunktion och medarbetare som utför arbete som liknar dem en internrevisionsfunktion genomför. Är det inte en opartisk och kvalificerad internrevisionsfunktion som arbetar systematiskt med exempelvis kvalitetskontroller, ska detta arbete ses som interna kontroller. Inhämningen av revisionsbevis angående användbarheten av dessa kontroller ska då istället vara en del av den hantering av bedömda risker som revisorn ska göra enligt ISA 330.<sup>53</sup>

Externrevisorns ansvar för revisionen beskrivs vidare i punkt 9. Precis som i den gamla ISA 610 beskrivs att det är revisorns ensamma ansvar för de uttalanden som denne gör och detta ansvar minskar som sagt inte på grund av att denne använder internrevisionens arbete. I den omarbetade ISA 610 har man gjort en tydliggörande förklaring till att även om internrevisionens arbete är likartat med det som den externa revisorn gör, är internrevisionen inte oberoende något som externrevisorn måste vara. I en senare punkt<sup>54</sup> har ett förtydligande gjorts genom att revisorn även ska göra en bedömning om den mängd av internrevisionens arbete som denne planerat använda skulle resultera i att den externa revisorn är tillräckligt engagerad i revisionen eller inte. Detta just eftersom revisorn ensam är ansvarig för de uttalanden som denne gör. Målen för den externa revisorn är likartade i den omarbetade standarden som i den nuvarande, dock har man lagt till i den omarbetade att revisorn även ska bedöma inom vilka områden arbetet kan användas.

För att fastställa i vilken omfattning och inom vilka områden internrevisionsfunktionens arbete kan användas, ska revisorns som tidigare kontrollera kompetensnivån samt att arbetssättet är systematiskt och disciplinerat. I den omarbetade standarden ska revisorn nu också utvärdera i vilken utsträckning internrevisionsfunktionens ställning i företaget och väsentliga riktlinjer ger stöd åt internrevisorernas objektivitet.<sup>55</sup> Brister något av detta ska den externa revisorn inte använda sig av internrevisionsfunktionens arbete.<sup>56</sup> För att fastställa karaktären på och omfattningen av arbetet från internrevisionsfunktionen som kan användas ska den externa revisorn enligt punkt 15 i den omarbetade standarden även beakta arbetets relevans för den övergripande strategin inom revisionen samt den granskningsplan som revisorn har.

Fram till och med punkt 15 har standarderna varit lika, förutom lite mer text och förtydliganden i den omarbetade standarden. Punkt 16 däremot är helt ny, där det inte finns något liknande i nuvarande ISA 610. Den handlar om att det måste vara den externa revisorn som gör alla bedömningar av betydelse i revisionsuppdraget. Dessutom ska revisorn planera att använda mindre av internrevisionens arbete och utföra mer arbete själv i syfte att minska risken för en felaktig användning av arbetet utfört av internrevisionen. Detta speciellt när revisorn exempelvis bedömer att kompetensnivån hos internrevisionsfunktionen är låg eller när denne bedömer risken för felaktigheter som hög.<sup>57</sup> Om revisorn planerar att använda något av internrevisionsfunktionens arbete ska

---

<sup>53</sup> ISA 610 (omarbetad) p.8, Bilaga 2

<sup>54</sup> ISA 610 (omarbetad) p.17, Bilaga 2

<sup>55</sup> ISA 610 (omarbetad) p.13, Bilaga 2

<sup>56</sup> ISA 610 (omarbetad) p.14, Bilaga 2

<sup>57</sup> ISA 610 (omarbetad) p.16, Bilaga 2

denne diskutera detta med internrevisionen, med syfte att samordna aktiviteterna från dem båda.<sup>58</sup> De rapporter som utförts av internrevisionsfunktionen på det arbete som revisorn planerar att använda ska denne läsa igenom för att få en förståelse för granskningsarbetet och dess utfall.<sup>59</sup> Punkt 21 och 22 i den omarbetade standarden liknar punkt 10 och 12 i den nuvarande. Däremot står det ett förtydligande i den omarbetade ISA 610, då man där skriver att delar av arbetet ska upprepas i punkt 22.

Efter revisorn kommit fram till sina slutsatser ska den externa revisorn bedöma om slutsatserna fortfarande är tillämpliga med hänsyn till punkt 13, 16 och 17 i den omarbetade ISA 610.<sup>60</sup> Den omarbetade standarden avslutas i punkt 24 med att beskriva att revisorn måste ta med information kring karaktären och omfattningen av arbetet, de granskningsåtgärder som revisorn gjort av arbetet samt funktionens arbetsätt i sin dokumentation om denne tänker använda funktionens arbete. Även i den omarbetade standarden finns förtydliganden men även här har jag valt att inte beskriva dessa ytterligare.

---

<sup>58</sup> ISA 610 (omarbetad) p.19, Bilaga 2

<sup>59</sup> ISA 610 (omarbetad) p.20, Bilaga 2

<sup>60</sup> ISA 610 (omarbetad) p.23, Bilaga 2

## 4. Relevant praxis

---

*I nedanstående kapitel inleder jag med en kort beskrivning kring Revisorsnämndens roll då de är tillsynsmyndighet för revisorerna och den goda seden. Därefter presenteras den praxis jag funnit som har en koppling till ISA 610 och hur RN bedömt de olika fallen.*

---

### 4.1 Revisorsnämnden

Revisorsnämnden (RN) har två huvudsakliga uppgifter, nämligen att se till att det finns kvalificerade revisorer för det behov som näringslivet har samt att ha en tillsyn över revisorerna. För att fullgöra sin uppgift angående tillsynen tar RN emot anmälningar mot kvalificerade revisorer samt prövar dessa. Anmälningarna kan komma från konkursförvaltare, myndigheter eller klienter. Utöver att pröva de anmälningar som kommer in till RN har de även kontroller av den revision som utförs och att denna har en hög kvalitet genom en uppsökande verksamhet.<sup>61</sup> Tillsynsverksamheten inkluderar bland annat löpande kvalitetskontroll och systematisk och uppsökande tillsyn (SUT). RN granskar då både större revisionsbyråer men också enskilda revisorers arbete.<sup>62</sup> Skulle det i ett SUT-ärende framkomma allvarliga brister i en revisors arbete, förflyttas SUT-ärendet till ett disciplinärende.<sup>63</sup> Om RN kommer fram till att en kvalificerad revisor inte skulle ha fullföljt sina skyldigheter kan de meddela en disciplinär åtgärd. Detta kan ske genom en erinran, en varning eller genom att upphäva den titel som revisorn har, antingen godkännande eller auktorisation.<sup>64</sup>

### 4.2 Kvalitetskontrollrapporter

På revisorsnämndens hemsida finns det publicerat de kvalitetskontrollrapporter som RN beslutat om mellan 2010 och 2012 avseende revisionsbyråer. I tre av dessa rapporter har RN uttalat sig specifikt om företagets hantering av RS 610/ISA 610 och internrevision. RS 610 är de gamla standarderna innan en övergång till ISA skedde, de båda ska dock ha liknande innehåll.<sup>65</sup> I kvalitetskontrollrapporterna inleder RN stycket om internrevision med att beskriva att en externrevisors samarbete med internrevisionen i vissa slag av verksamheter regleras i lag men utöver detta via god revisionssed. De fortsätter därefter

---

<sup>61</sup> Revisorsnämnden, 2013

<sup>62</sup> Revisorsnämnden, (Tillsyn) 2013

<sup>63</sup> Revisorsnämnden, (SUT) 2013

<sup>64</sup> Revisorsnämnden, 2013

<sup>65</sup> Dnr 2010-596, s.9

med att beskriva att god revisionsred i samband med internrevision kommer till uttryck i RS 610/ISA 610 men eftersom denna standard är förhållandevis allmänt utarbetad anser RN att revisionsbyråerna bör utforma riktlinjer till sina medarbetare kring vad god revisionsred innebär i samband med internrevision. I två av rapporterna där RN nämnt internrevisionen, Dnr 2011-506 och Dnr 2010-598, beskriver de efter denna klargörelse att de anser att byråerna har dessa riktlinjer för sina medarbetare och att de överensstämmer med de krav som finns på revisorn. I den tredje kvalitetskontrollrapporten, Dnr 2010-596, skriver RN däremot att byrån i rapporten inte har dessa riktlinjer utan att man endast hänvisat sina medarbetare till standarden. RN rekommenderar att byrån bör utarbeta dessa riktlinjer kring internrevisionen trots att det inte finns något krav på detta i standarden. Det som RN minst anser ska vara med i dessa riktlinjer är vilka krav externrevisorn har på sig när denne förlitar sig på internrevisionens arbete, hur detta arbete bör utvärderas och kommuniceras med styrelse och företagsledning. Eftersom denna byrå redan haft samma iakttagelse 2008, från ett disciplinärende som beskrivs nedan, har RN skrivit att byrån senast augusti 2011 ska insända de framtagna riktlinjerna till RN.<sup>66</sup>

### **4.3 Disciplinärende**

Nedan presenteras de disciplinärenden jag hittat som har någon koppling till ISA 610. Jag har inte hittat några rättsfall då frågan vanligtvis inte kommer upp i någon domstol. Däremot har jag hittat ett begränsat antal disciplinärenden från revisorsnämndens hemsida. På grund av den begränsade mängd disciplinärenden får slutsatserna som kan dras utifrån detta ses med viss kritik.

#### **4.3.1 Dnr 2000-744**

I disciplinärendet har A-son blivit granskad av RN, ärendet var från början ett SUT-ärende men efter vad som framkommit där förflyttades det till att bli ett disciplinärende. Han hade vid tidpunkten 16 aktiva revisionsuppdrag, och för att kunna bedöma hans arbete har RN tagit del av A-sons revisionsdokumentation för 3 av de bolag som han hade uppdrag för och A-son har även fått besvara en del frågor. I två av dessa bolag har A-son förlitat sig på arbete som är gjort av anställd på annan revisionsbyrå och som samtidigt varit ansvariga för bokslut, RN har kommit fram till att A-son på grund av detta brutit mot jävsbestämmelsen i aktiebolagslagen.

I det tredje bolaget som RN granskat, som i ärendet kallas Entreprenadföreningen, fanns det dels A-son som externrevisor men också två lekmannarevisorer i bolaget. Lekmannarevisorerna var medlemmar i föreningen men arbetade för föreningen via egna bolag. Det som är relevant från fallet för ISA 610 är A-son använt sig av lekmannarevisorernas arbete genom att han har noterat att de har granskat att bland annat prissättningen på maskintjänsterna var korrekt. Däremot har A-son inte genomfört några egna kontroller av deras arbete. A-son har yttrat att lekmannarevisorerna utför kontinuerliga stickprov av faktureringsrutinen. Han har även berättat att revisorerna följer upp kundfordringar kontinuerligt, något som styrelsen också har som uppgift. A-son har

---

<sup>66</sup> Dnr 2010-596, s.9

löpande fått information från lekmannarevisorerna, men utförde inga kontroller själv av deras arbete. Den arbetsfördelning som finns bygger på den specialkompetens som lekmannarevisorerna har kring föreningens prissättning. RN bedömer att utifrån A-sons dokumentation och det han anfört, måste hans insatser i revisionen varit väldigt begränsade. Av det som framkommit har han inte heller varken granskat den viktiga faktureringsfunktionen eller kontrollerat lekmannarevisorns granskning av den. På grund av att företaget är en ekonomisk förening som är verksam med tjänsteförmedling är detta anmärkningsvärt. A-son har inte heller kunnat visa vilka enskilda kontroller som skulle ha gjorts på kundfordringarna, och vad som gjorde att han bedömde dem som säkra. Med tanke på att kundfordringarna uppgick till 78 % av balansomslutningen är även detta anmärkningsvärt. Eftersom lekmannarevisorerna var medlemmar i föreningen gjorde detta att deras insatser tillsammans med styrelsen endast var en del av den interna kontrollen, något som inte gör att A-son skulle befrias från att kontrollera denna. A-son borde således ha gjort egna kontroller av deras arbete för att kontrollera deras slutsatser. RN meddelade A-son en varning för bristen i de tre granskade bolagen.

#### **4.3.2 Dnr 2008-834**

Som nämnt i ett tidigare avsnitt har RN i detta disciplinärende undersökt större revisionsföretag på en del olika punkter såsom internrevisionen och ISA 610. Det granskade bolaget använder sig av en metodik som är direkt utformad från ISA 610 kring internrevisionsfunktionen. När bolaget anlidade en internrevision förlitade de sig i hög grad på internrevisionens arbete, beroende på dess kompetens, hur internrevisionen planerat arbetet samt vad som är avtalat med dem. Enligt RN borde bolaget ha utfört ett större eget granskningsarbete för att säkra kvaliteten på det arbete man använder från internrevisionen. I två liknande fall där bolaget använt internrevisionens arbete har revisorn bedömt oberoendesituationen olika trots de liknande förutsättningarna. RN bedömer att revisionsbolaget har bra metoder och kompetens angående användning av internrevisionens arbete som är förenligt med god revisions sed när man planerar och utför revisionerna. Dock har RN funnit fall där bolaget i för stor omfattning förlitat sig på internrevisionens arbete. På grund av detta anser RN att bolaget bör utforma interna riktlinjer för sina revisorer.<sup>67</sup> Bolaget utformade aldrig några riktlinjer och på grund av detta kom RN med sin begäran 2010 som beskrivits ovan.

---

<sup>67</sup> Dnr 2008-834, s.7



## 5. Diskussion och slutsats

---

*I det avslutande kapitlet av uppsatsen görs en genomgång av det som hittills presenterats i uppsatsen samt en sammankoppling till den förändring som gjorts av ISA 610. Jag drar även en parallell till min problemformulering och syftet som presenterades i det första kapitlet.*

---

### 5.1 Diskussion

#### 5.1.1 Regelbaserad vs Principbaserad standard

Som presenterats i uppsatsen finns det olika vägar att gå vid en förändring av en standard. De olika tillvägagångssätten har som nämnts både för- och nackdelar och hur standarden utformas och framställs har också betydelse för användarna. Historiskt sett har USA haft ett mer detaljerat regelsystem, medan IFRS har haft ett mer principbaserat regelsystem. I artikeln skriven av Bohlin antyder han på att de redovisningsskandaler som skett, har skett i USA just för att de haft detaljerade regler. Han menar som nämnts ovan att revisorerna på grund av den höga detaljering har slutat tänka och endast bockar av den checklista som en detaljerad standard kan medföra. Revisorn glömmar på så vis den princip som ska ligga till grund för den standarden åsytar. De exempel som presenterats ovan i artikeln från Accounting Horizons får även här ligga till grund för att visa vilka för- och nackdelar det finns med de olika metoderna att sätta en standard. Anges att avskrivningar ska ske med 10 % speglar detta en regelbaserad och detaljerad standard, medan en principbaserad standard kan uttrycka samma situation som att avskrivningar ska ske med *det belopp som* motsvarar hur tillgångens ekonomiska värde har förändrats under perioden. Den första formuleringen har sina fördelar då det är ett väldigt precist uttryck och i princip kan det inte ske några missförstånd angående hur stor avskrivning som ska ske. Uttrycket 10 % är alltid 10 % något som alla förstår på alla olika språk. Nackdelen med detta sätt att uttrycka en standard är att det kanske inte alltid speglar den värdetförändring som skett på det som ska skrivas av samtidigt som det blir svårt att anpassa till olika företag och olika tillgångar som kanske ska hanteras på olika sätt. En annan nackdel med allt för detaljerade regler anser Bohlin vara att de tenderar att bli väldigt komplexa och svåra att förstå.<sup>68</sup> Skulle standarden bli allt för komplicerad skulle de som använder sig av standarden kunna hamna i en situation där det måste läggas onödigt mycket tid åt att klassificera enligt standarden eller tolka enligt standarden. Ovan nämnda uttalande från en före detta chef hos SEC som uppskattat att sin personal lade ner

---

<sup>68</sup> Bohlin, H.

40 % av tiden på att bedöma om transaktionen kunde klassificeras som poolning eller inte visar på den problematiken. Risken vid detaljerade regelverk är också att det finns möjlighet att både följa vad standarden säger att revisorn ska göra men samtidigt förmedla en felaktig bild av situationen så som Nordgrens uttalande visar på var det som hände i Enron-skandalen. Detta ger en viss antydning på att en allt för reglerad standard kan medföra sådana skandaler.

Den andra formuleringen och exemplet av en principbaserad standard har fördelen att det finns utrymme för en professionell bedömning om till exempel vilken princip som ska användas och vilken som passar bäst för just den situation som ska återspeglas. Då är det en större chans att avskrivningen återspeglar den värdförändring som faktiskt har skett. Nackdelen med detta sätt att formulera en standard är att det finns en risk för missförstånd och tillgångar som i själva verket har gått igenom samma förändring kanske hanteras på helt olika sätt. Från presenterade artiklar i American Horizons har det även framgått att det finns en annan risk med principbaserade regelverk och det handlingsutrymme som det medför. Nämligen att företagsledningen väljer en metod som inte alls speglar företagets situation utan istället döljer något hos företaget.

Med tanke på ovanstående anser jag att det bästa sättet att formulera en standard skulle vara en blandning av de båda metoderna då båda rena metoderna medför nackdelar. Standarden tycker jag ska innehålla klara riktlinjer kring hur en revisor ska agera, men samtidigt ge utrymme åt en flexibilitet då alla olika bolag hanteras på olika sätt. En regel som endast lämnar utrymme åt ett utfall skulle inte kunna återspegla alla olika företag och situationer precis som Falkman skriver. Att han även skriver att de är baserade på samma redovisningsprinciper visar på att det i grund och botten är samma saker som förmedlas men att det endast är olika sätt att förmedla dem på. Även andra synvinklar som jag presenterat i uppsatsen menar att det egentligen inte är någon skillnad mellan de olika regelverken. Detta skulle innebära att den stora frågan är hur en standard ska presenteras, inte dess innehåll eftersom de olika regelverken ändå innehåller detsamma.

Jag tror dock ändå att om en standard presenteras på ett allt för detaljerat sätt hade detta hämmat dess utveckling och anpassning på samma sätt som anledningen till varför god revisionssed inte finns lagstadgad. Något som är intressant är vad som presenterades i avsnitt 2.1.1 i uppsatsen, att författarna i en artikel från American Horizons menar på att detaljerade standarder har svårt att möta en komplex och växlande företagsvärld, medan författarna från en artikel i Balans menar att det är just på grund av företagsvärlden blir mer och mer komplex som man har haft en svår förståelse för standarder som är principbaserade. Detta tycker jag visar att det bästa sättet att formulera en standard är just en blandning av de båda, blir standarden för detaljerad kan den inte anpassas åt olika företag och växlande omständigheter. Blir den däremot helt baserad på principer utan några riktlinjer finns det en risk för att standarden blir oklar och inte tas allvar eller appliceras på ett korrekt sätt.

### **5.1.2 Den omarbetade ISA 610**

De konkreta förändringar som sker i den nya omarbetade ISA 610 är mestadels att det blivit mer text kring standarden. I några fall finner jag att innehållet är det samma som



den tidigare standarden, men att det är beskrivit mer i detalj och således i flera ord. Där är dock en del nyheter i den omarbetade ISA 610 som jag menar på inte fanns i den gamla ISA 610. Det första är att de tar upp ett nytt begrepp, *internrevisionsfunktion*. Som presenterats i uppsatsen kan nya begrepp tolkas och användas på olika sätt av användarna som läser standarden, vilket kan medföra nackdelar.

Det andra nya som inte funnits enligt min mening i den gamla ISA 610 är punkt nummer 16, där det beskrivs att revisorn ska försöka att använda en mindre del av internrevisionsfunktionens arbete och planera att göra mer arbete själv i syfte att förhindra att det blir en felaktig användning av arbete utfört av annan. Syftet med att lägga till detta är troligtvis att få revisorn att använda mindre av internrevisionens arbete och faktiskt göra mer arbete själv, och på så sätt att få en förbättrad kvalitet på revisionen. Enligt mig finns det dock en risk att revisorn kanske anser att det blir dubbelarbete, eller att denne får ännu en uppgift att göra och att det på grund av detta blir slarvigt gjort. I det fallet skulle revisionen istället få en sämre kvalitet. Denna förändring från föregående ISA 610 är dock ett exempel på att standarden blivit mer konkret kring vad revisorn ska göra, det vill säga mer detaljerat än tidigare. Jag tycker också att det är bra att revisorn ska planera att göra mer arbete själv eftersom revisorn då inte förlitar sig på någon annans arbete utan gör sina uttalanden utifrån det arbete revisorn själv gjort.

Den tredje nya delen som inte fanns tidigare är att man tar upp och beskriver förhållandet mellan ISA 610 och ISA 315. ISA 315 handlar om att identifiera väsentliga felaktigheter och risker genom en förståelse av företaget och miljön i bolaget. Jag tror att anledningen till att detta presenteras i ISA 610 är för att förtydliga vikten av att de båda standarderna hör ihop. För att kunna utnyttja internrevisionens arbete på ett bra sätt är det viktigt att ha en förståelse för företaget, då det är lättare att identifiera riskerna och bedöma internrevisionens arbete när denna förståelse finns. På så sätt hör standarderna ihop och för att följa den ena bör även den andra följas.

En fjärde förändring i den omarbetade ISA är att det uttryckligen skrivs att revisorns granskningsåtgärder *ska innefatta upprepningar av delar av arbetet*. Detta är ingenting som nämns i den gamla utan där är det snarare formulerat som att revisorn ska *utföra granskningsåtgärder avseende arbetet*. Jag kan tycka att det i den senare formuleringen kan anses vara underförstått att revisorn ska utföra kontroller och upprepningar för att se om internrevisionens arbete faktiskt är korrekt och om revisorn genom upprepningen kommer fram till samma slutsatser som internrevisionsfunktionen. Däremot står det inte uttryckligen och då kan det också missförstås och vissa kan göra tolkningar och bedömer möjligtvis den gamla utformningen som att det inte är nödvändigt att göra någon upprepning av deras arbete. I den omarbetade står det uttryckligen och lämnar då inget utrymme för missförstånd, manipulation eller egna bedömningar avseende om revisorn behöver upprepa internrevisionens arbete. Detta är ännu ett exempel på att standarden blivit mer detaljreglerad då det står exakt vad revisorn förväntas att göra. Däremot är det fortfarande inte formulerat renodlat som en detaljreglering, då formuleringen innehåller *delar av arbetet*. Här ges revisorn möjligheten att själv bedöma vilka delar av arbetet som ska upprepas samt hur stor del av arbetet som bör upprepas.

### 5.1.3 Några tankar om eventuella effekter av förändringen

I ursprungsartikeln som jag presenterat tidigare i uppsatsen beskrevs den nya omarbetade ISA 610 som mer detaljerad och att det skulle bli hårdare krav på revisorerna. Den nya innehåller mer text och har delvis gått mot en större detaljering. Jag tror däremot inte det blir hårdare krav för revisorerna eftersom RN genom sina kvalitetsrapporter redan sedan tidigare haft krav på revisionsbyråerna att ha extra interna riktlinjer till sina revisorer utöver det som står i ISA 610. På grund av detta tror jag snarare att förändringen i ISA 610 gör att dessa riktlinjer kanske inte behövs i lika stor utsträckning som tidigare, utan istället kanske det räcker för revisorerna och revisionsbyråerna att beakta ISA 610. Det som RN ville att riktlinjerna skulle innehålla var vilka krav som ställdes på revisorn när denna förlitar sig på arbete från internrevisionen, men också hur detta arbete skulle utvärderas och kommuniceras. Dessa punkter förtydligas delvis i den omarbetade ISA 610, men interna riktlinjer tror jag kan vara en bra grund att ha kvar för att göra ett förtydligande till sina revisorer. Har man sedan tidigare inte haft RN:s krav att ha riktlinjer inom byrån, blir det självklart mer att hålla reda på och fler punkter att följa för revisorn.

Sammantaget tycker jag att den omarbetade ISA 610 blev mer detaljerad och revisorn får genom standarden fler detaljer och punkter att planera, bedöma och kontrollera vad gäller internrevisionens arbete. Bohlin påpekade att vid en detaljreglering och när revisorn får mycket att göra finns det en risk att det endast blir som en checklista som prickas av och att denne inte tänker så mycket på underliggande principer. Det finns möjligen en risk för att revisorn slutar tänka just inom detta område i revisionen eftersom just denna standard blivit mer detaljerad. Det som talar mot detta är dock att standarden trots de ökade detaljerna fortfarande har utrymme för revisorns egna professionella bedömningar. Den omarbetade ISA 610 är långt ifrån rent regelbaserad och detaljreglerad. Både i den nuvarande och den omarbetade ISA 610 används uttryck som *tillräckliga revisionsbevis*, *lämpligt sätt* och *rimliga slutsatser*, som alla ger ett utrymme för egna bedömningar och vad revisorn anser att uttrycket står för. Med sådana uttryck finns både för och nackdelar, fördelen är att det ger revisorn möjligheten att använda sina professionella bedömningar, däremot finns det en risk för missförstånd och att man applicerar uttrycken på fel sätt för att tillåta ett visst resultat.

Att RN i sina kvalitetsrapporter själv angett att byråerna bör utforma egna riktlinjer kring internrevision ger tecken på att det i den nuvarande ISA 610 kanske finns för lite information kring hur revisorn ska agera och att det faktiskt behövs en förändring och ett förtydligande av standarden. Det är intressant att några forskare pekar på att standardsättningen inte bör röra sig mot en mer detaljreglering, medan RN gått ut till byråerna och rådgivit dem att ge större riktlinjer åt sina revisorer. Forskarna talar troligtvis för hela lagstiftningen, medan denna ensamma standard möjligen inte är tillräckligt reglerad och på grund av det behöver innehålla mer detaljer.

I disciplinärendet<sup>69</sup> jag presenterade i föregående kapitel hade revisorn inte genomfört några egna kontroller av det använda arbetet som internrevisionen utfört. Skulle den

---

<sup>69</sup> Dnr 2000-744

nuvarande ISA 610 varit gällande när disciplinärendet utspelade sig hade det stått att revisorn ska *utföra granskningsåtgärder kring arbetet som utförs*. I ärendet verkade revisorn tycka att en bra kommunikation med internrevisionen och en förståelse för deras arbete samt att få dokumentation av vad de gjort skulle räcka som granskningsåtgärder. Om detta räcker eller ej kan inte avgöras enbart genom att läsa vad som står i den nuvarande ISA 610. Redan då uttryckte RN dock att detta inte räcker eftersom revisorn fick en varning för att han inte gjort tillräckliga granskningsåtgärder. I den nya omarbetade ISA 610 står det däremot att den externa revisorns granskning *ska innefatta upprepning av vissa delar av arbetet*. I detta fall finns det inte mycket att missförstå, revisorn ska under alla omständigheter upprepa delar av arbetet om denne väljer att använda sig av det. Däremot finns det fortfarande utrymme för egna bedömningar för revisorn eftersom det står *vissa delar av arbetet*. Revisorn får således själv bedöma hur mycket arbete och vilka delar av arbetet som denne ska upprepa för att det ska vara i enlighet med god revisionssed. På denna punkt tycker jag definitivt standarden blivit bättre då det numera inte råder något tvivel om att revisorn ska upprepa delar av arbetet för att få använda det. Att revisorn i det andra disciplinärendet<sup>70</sup> bedömt oberoendesituationen olika för två liknande situationer kan också tyda på att den dåvarande ISA 610 behövde förtydligas och det är troligtvis också därför RN begärt interna riktlinjer hos byråerna. En förändring eller ett förtydligande av den nuvarande ISA 610 verkar således vara befogat.

## 5.2 Slutsats

Som presenterats i uppsatsen finns det huvudsakligen två olika metoder att använda vid formulering av en standard. Det är svårt att dra en slutsats då både den regelbaserade och den principbaserade har sina för och nackdelar. Däremot ser jag ingen fördel att standarderna skulle bli allt för detaljerade då det som ovan sagt både skulle hämma dess utveckling och minska utrymmet för professionella bedömningar och anpassningar till ett visst företags situation som ibland kan behövas. De olika teorier och synsätt jag presenterat i uppsatsen kring om det ska vara regelbaserade system eller principbaserade system pekar enligt min mening på att det bästa att använda skulle vara en blandning av de båda. Båda tillvägagångssätten att formulera en standard medför nackdelar om de skulle vara helt rena och på grund av detta tror jag att den ultimata standarden hamnar någonstans mellan de två metoderna.

Den nya omarbetade ISA 610 tycker jag verkar vara just mellan de två metoderna då den innehåller dels detaljerade instruktioner men också lämnar utrymme för revisorns egna professionella bedömningar. Jag tycker förändringen är bra eftersom det tvingar revisorn att kontrollera arbetet som andra gjort och att revisorn inte kan ta deras arbete rakt av. Dock ser jag ingen tendens att det skulle varit många revisorer som gjort detta tidigare eftersom jag inte hittat några rättsfall eller disciplinärenden om detta. Eftersom det i den omarbetade ISA 610 är mer detaljer kring hur revisorns bedömningar ska gå till blir det som nämnt ovan mer kontroller kring internrevisionsfunktionens arbete. Detta medför möjligen en risk att eftersom detaljerna ökar, att revisorn endast bockar av listan kring de detaljer som ska göras enligt ISA 610 och inte tänker utöver det som Bohlin sa i sin

---

<sup>70</sup> Dnr 2008-834

artikel. Bohlin pratade dock om en detaljreglering överlag, min uppsats och den möjliga risken för att revisorn skulle sluta tänka handlar endast om denna enstaka standard.

Exemplet som jag presenterat från den amerikanska tidningen, Accounting Horizons visar tydligt att regelsystemen kräver en blandning av de båda tillvägagångssätten som finns. Ett renodlat regelbaserat system är inte optimalt på grund av att det inte alls ger utrymme för några egna bedömningar, medan ett renodlat principbaserat system har sina nackdelar på grund av att det då kan tolkas helt olika och samma regel kan ge väldigt många olika utfall. En blandning verkar således vara det bästa. Förändringen i ISA 610 är inte renodlad på något sätt utan det är fortfarande en blandning av de båda tillvägagångssätten. Att det går mer åt det detaljerade hållet kan det finnas åsikter om både negativa och positiva, däremot får tiden avvisa om det försämrar eller förbättrar revisionskvaliteten.

I en jämförelse mellan den nuvarande ISA 610 och den kommande omarbetade ISA 610, har den omarbetade blivit mer detaljerad och innehåller mer text och instruktioner. Med det sagt verkar det dock som detta var något nödvändigt då RN sedan tidigare redan gett råd åt de stora revisionsbyråerna att ha extra interna riktlinjer till sina revisorer kring ISA 610. Detta tyder på att den inte varit tillräckligt informativ för revisorn att förstå vad god revisionssed är på området. Eftersom RN sedan tidigare redan haft krav på att revisionsbyråerna skulle ha extra riktlinjer utöver den dåvarande ISA 610 tror jag inte att det kommer bli ett högre krav på de revisorer som haft dessa riktlinjer. På grund av detta tror jag inte revisionskvaliteten kommer att förändras. Med tanke på RN:s tidigare rekommendation tror jag inte heller att förändringen av ISA 610 tyder på en utveckling mot nya detaljerade standarder. Jag tror snarare att ISA 610 var i behov av ett förtydligande, något som inte har med den generella utvecklingen av andra ISA standarder att göra.

# Källförteckning

## Offentligt tryck

### EU

78/660/EEG Rådets fjärde direktiv

### Förarbeten

SOU 1971:15 Förslag till aktiebolagslag m.m.

Prop. 1997/98:99 Aktiebolagets organisation

Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag

## Litteratur

Bennett, B.,Bradbury, M. & Prangnell, H., Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards, 2006, Abacus, Vol. 42, No. 2. Hämtad från:  
<http://ehis.ebscohost.com.ludwig.lub.lu.se/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=8425994b-ea37-4341-be70-2ddec1de2139%40sessionmgr10&vid=4&hid=3>  
den 13 maj 2013

Bohlin, H., Debatt: Blanda inte ihop redovisning och naturvetenskap, 2009, Balans nr 10. Hämtad från:  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN000065BD> den 25 mars 2013

Danielsson, Å. & Larsson, L-G., RS utmanar revisorns beteende, 2004, Balans nr 11. Hämtad från:  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN00006BF4> den 10 april 2013

- Falkman, P., Inblick: Risk att IFRS blir mer detaljstyrt, 2010, Balans nr 10.  
Hämtad från:  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN000037D3> den 11 april 2013
- FAR., Revision – en praktisk beskrivning, 2006, FAR Förlag.
- Largay III, J., Lessons from Enron, 2002, Accounting Horizons Vol. 16 No.2.  
Hämtad från:  
<http://ehis.ebscohost.com.ludwig.lub.lu.se/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=a6889d26-586e-4820-a8fc-3d07d8e589b2%40sessionmgr110&vid=4&hid=101> den 11 april 2013
- Larsson, L-G., Revision: Revisionskvalitet - Vad driver och vad hotar?, 2007, Balans nr 5. Hämtad från:  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN00006774> den 15 april 2013
- Lindblom, P-H. & Rylander, S., Att skriva uppsats, råd och anvisningar för uppsats- och PM-arbeten med rättslig inriktning, 1990, fjärde upplagan, Iustus Förlag AB
- Maines, L., Bartov, E., et al., Evaluating Concepts-Based vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting, 2003, Accounting Horizons Vol. 17 No. 1.  
Hämtad från:  
<http://ehis.ebscohost.com.ludwig.lub.lu.se/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=a6889d26-586e-4820-a8fc-3d07d8e589b2%40sessionmgr110&vid=4&hid=101> den 23 maj 2013
- Moberg, K., Bolagsrevisorn, 2006, tredje upplagan, Norstedts Juridik AB
- Nelson, M., Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards, 2003, Accounting Horizons Vol.17 no.1. Hämtad från:  
<http://ehis.ebscohost.com.ludwig.lub.lu.se/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=a6889d26-586e-4820-a8fc-3d07d8e589b2%40sessionmgr110&vid=4&hid=101> den 23 maj 2013

Paula, D. & Tagde, A., Fördjupning: Högre krav på revisorn med nya ISA 610, 2013, Balans nr 2. Hämtad från:  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN00009BAC> den 25 mars 2013

Precht, E., Ny global redovisningsstandard, både ett problem och en lösning, 2004, Balans nr 11. Hämtat från:  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN00006BF2> den 25 mars 2013

Sandgren, C., Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, 2007, Norstedts Juridik AB

Schipper, K., Principles-Based Accounting Standards, 2003, Accounting Horizons Vol 17 No.1. Hämtad från:  
<http://ehis.ebscohost.com.ludwig.lub.lu.se/eds/pdfviewer/pdfviewer?sid=a6889d26-586e-4820-a8fc-3d07d8e589b2%40sessionmgr110&vid=4&hid=101> den 23 maj 2013

Wennberg, I., Hur ska förtroendet återställas efter redovisningsskandalerna?, 2002, Balans nr 11. Hämtat från:  
<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN00006C22> den 17 april 2013

## **Praxis**

### **Disciplinärende**

Dnr 2000-744, Hämtat från:  
[http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/praxisdokument/juli2000\\_juni2001/2000\\_744.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/praxisdokument/juli2000_juni2001/2000_744.pdf) den 15 maj, 2013

Dnr 2008-834, Hämtat från:  
[http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden\\_skrivelser\\_m\\_m/2008\\_834.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden_skrivelser_m_m/2008_834.pdf) den 21 maj, 2013

Dnr 2010-596, Hämtat från:

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden\\_skrivelser\\_m\\_m/kvalitetsrapporter/2010\\_596.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden_skrivelser_m_m/kvalitetsrapporter/2010_596.pdf) den 23 april, 2013

Dnr 2010-598, Hämtat från

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden\\_skrivelser\\_m\\_m/kvalitetsrapporter/2010\\_598.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden_skrivelser_m_m/kvalitetsrapporter/2010_598.pdf) den 23 april, 2013

Dnr 2011-506, Hämtat från:

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden\\_skrivelser\\_m\\_m/kvalitetsrapporter/2011\\_506.pdf](http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden_skrivelser_m_m/kvalitetsrapporter/2011_506.pdf) den 23 april, 2013

## Övriga

IAASB, International Standard on Auditing, ISA 610/Revised 2013, Using the Work of Internal Auditors, March 2013, hämtad från

[http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis-for-Conclusions-ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis-for-Conclusions-ISA-610-(Revised-2013).pdf) den 8 april, 2013

## Internet

IFRS, The move towards global standards Hämtat från:

<http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/use-around-the-world.aspx>  
den 27 maj 2013

Regeringen, Fördrag, förordningar, direktiv och beslut, Hämtat från

<http://www.regeringen.se/sb/d/2475/a/15458> den 27 maj 2013

Revisorsnämnden, 2013, Hämtad från:

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/om\\_rn\\_4706.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/om_rn_4706.html) den 9 maj 2013

Revisorsnämnden, (Tillsyn) 2013, Hämtad från:

<http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/kvalitetsgranskning.html> den 9 maj 2013



Revisorsnämnden, (SUT) 2013, Hämtad från:

[http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/las\\_mer\\_om\\_systematisk\\_och\\_upsokande\\_tillsyn\\_och\\_kvalitetskontroll.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/tillsyn/las_mer_om_systematisk_och_upsokande_tillsyn_och_kvalitetskontroll.html) den 9 maj 2013

# Bilagor

<b>1. ISA 610 .....</b>	<b>43</b>
<b>2. Den omarbetade ISA 610.....</b>	<b>47</b>

## ISA 610 Använda arbete som har utförts av internrevisionen

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare)

International Standard on Auditing (ISA) 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

### Inledning

#### *Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar den externa revisorns ansvar avseende internrevisionens arbete när den externa revisorn, enligt ISA 315 [1], har bedömt att internrevisionens arbete sannolikt är relevant för revisionen. (Se punkterna A 1–A 2.)
2. Denna ISA behandlar inte de fall där enskilda internrevisorer direkt bistår den externa revisorn vid utförandet av granskningsåtgärder.

#### *Förhållandet mellan internrevisionen och den externa revisorn*

3. Internrevisionens mål avgörs av företagsledningen och, i tillämpliga fall, av dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen). Även om internrevisionens och den externa revisorns mål skiljer sig från varandra, kan i vissa fall internrevisionen och den externa revisorn uppnå sina respektive mål på likartade sätt. (Se punkt A 3.)
4. Oavsett hur självständig och objektiv internrevisionen är, så är den inte oberoende av företaget på samma sätt som krävs av den externa revisorn när han eller hon uttalar sig om de finansiella rapporterna. Den externa revisorn har ensam ansvaret för de uttalanden som görs, och detta ansvar blir inte mindre om han eller hon använder sig av internrevisionens arbete.

#### *Ikraftträdande*

5. Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som börjar den 15 december 2009 eller senare.

### Mål

6. Om företaget har en internrevision och den externa revisorn har bedömt att den sannolikt är relevant för revisionen är den externa revisorns mål att
  - avgöra huruvida, och i vilken utsträckning, arbete utfört av internrevisionen kan användas, och
  - om arbete utfört av internrevisionen används, fastställa om arbetet tillgodoser revisionens syften.

### Definitioner

7. I ISA har nedanstående termer följande betydelser:

- *Internrevision* – en utvärderande verksamhet som har inrättats eller tillhandahålls som en servicefunktion inom företaget. I dess uppgifter ingår bland annat att granska, utvärdera och övervaka att den interna kontrollen är ändamålsenlig och effektiv.
- *Internrevisorer* – de personer som utför internrevisionens arbete. Internrevisorer kan arbeta på en internrevisionsavdelning eller motsvarande funktion.

### Krav

#### *Avgöra om och i vilken utsträckning internrevisionens arbete ska användas*

8. Den externa revisorn ska avgöra
  - om det är sannolikt att internrevisionens arbete är lämpligt för revisionens syften, och
  - i så fall hur internrevisionens arbete ska påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den externa revisorns granskningsåtgärder.
9. När den externa revisorn avgör om det är sannolikt att internrevisionens arbete är lämpligt för revisionens syften ska han eller hon bedöma
  1. internrevisionens objektivitet,

2. internrevisionens tekniska kompetens,
  3. om det är sannolikt att internrevisionens arbete kommer att utföras med vederbörlig professionell omsorg, och
  4. om det är sannolikt att kommunikationen mellan internrevisionen och den externa revisorn kommer att fungera. (Se punkt A 4.)
- 10.** När den externa revisorn avgör hur internrevisionens arbete ska påverka karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den externa revisorns granskningsåtgärder, ska han eller hon beakta
1. karaktären på och omfattningen av det arbete som har utförts eller som ska utföras av internrevisionen,
  2. de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån för särskilda transaktionslag, konton och upplysningar, och
  3. graden av subjektivitet vid bedömningen av de revisionsbevis som internrevisionen har inhämtat som stöd för de relevanta påståendena. (Se punkt A 5.)

### **Använda delar av det arbete som har utförts av internrevisionen**

**11.** För att den externa revisorn ska kunna använda delar av internrevisionens arbete, ska den externa revisorn utvärdera och utföra granskningsåtgärder avseende detta arbete för att avgöra om det passar för hans eller hennes syften. (Se punkt A 6.)

**12.** För att avgöra om det arbete som internrevisionen har utfört passar för den externa revisorns syften ska han eller hon bedöma huruvida

1. arbetet har utförts av internrevisorer med lämplig utbildning och kompetens,
2. arbetet har letts, följts upp och dokumenterats på ett riktigt sätt,
3. tillräckliga revisionsbevis har inhämtats för att internrevisionen ska kunna dra rimliga slutsatser,
4. de slutsatser som har dragits är rimliga med hänsyn till omständigheterna och alla rapporter som har upprättats av internrevisionen stämmer överens med resultatet av det arbete som har utförts, och
5. alla avvikelser eller ovanliga förhållanden som har uppdagats av internrevisionen har lösts på ett riktigt sätt.

### **Dokumentation**

**13.** När den externa revisorn använder arbete som har utförts av internrevisionen ska han eller hon i revisionsdokumentationen innefatta dragna slutsatser avseende utvärderingen av huruvida internrevisionens arbete är tillräckligt, och de granskningsåtgärder som den externa revisorn har utfört avseende det arbetet, enligt punkt 11. [2]

### **Tillämpning och andra förtydliganden**

#### ***Denna standards tillämpningsområde*** (se punkt 1)

**A 1.** Enligt vad som beskrivs i ISA 315 [3] är det sannolikt att företagets internrevision är relevant för revisionen om karaktären på internrevisionens ansvar och aktiviteter har koppling till företagets finansiella rapportering och revisorn räknar med att använda internrevisionens arbete för att ändra karaktären på eller tidpunkten för, eller minska omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras.

**A 2.** När den externa revisorn utför granskningsåtgärder enligt denna ISA kan han eller hon komma att omvärdera sin bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Detta kan följaktligen påverka den externa revisorns beslut angående internrevisionens relevans för revisionen. Den externa revisorn kan också besluta att inte använda internrevisionens arbete så att det påverkar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den externa revisorns granskningsåtgärder. I sådana fall behöver inte den externa revisorn vidare tillämpa denna ISA.

#### ***Internrevisionens mål*** (se punkt 3)

**A 3.** Internrevisionens mål varierar kraftigt och beror på företagets storlek och struktur samt behoven hos företagsledning och, i tillämpliga fall, styrelse. I internrevisionens aktiviteter kan en eller flera av följande aktiviteter ingå:

1. **Övervakning av intern kontroll.** Internrevisionen kan ges särskilt ansvar för att gå igenom kontroller, övervaka hur de fungerar och lämna förslag på förbättringar av dem.
2. **Granskning av ekonomisk och operativ information.** Internrevisionen kan få i uppdrag att gå igenom metoder för hur ekonomisk och operativ information identifieras, mäts, klassificeras och rapporteras samt särskilt utreda enskilda poster inklusive detaljtester av transaktioner, saldov och rutiner.
3. **Genomgång av den löpande verksamheten.** Internrevisionen kan få i uppdrag att gå igenom den löpande verksamhetens ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet innefattande även annat än företagets ekonomiska aktiviteter.

4. **Genomgång av att lagar och andra författningar följs.** Internrevisionen kan få i uppdrag att gå igenom att lagar och andra författningar och andra externa krav följs samt att företagsledningens riktlinjer, direktiv och andra interna krav följs.
5. **Riskhantering.** Internrevisionen kan hjälpa organisationen att identifiera och bedöma betydande riskexponering och bidra till att förbättra riskhantering och kontrollsystem.
6. **Bolagsstyrningen.** Internrevisionen kan bedöma hur bolagsstyrningen uppfyller etiska och värderelaterade mål, mål för resultatstyrning och skyldigheter, kommunikation av risk- och kontrollinformation till lämpliga delar av organisationen samt att kommunikationen mellan styrelse, externa och interna revisorer samt företagsledning fungerar.

### **Avgöra om och i vilken utsträckning internrevisionens arbete ska användas**

Huruvida det är sannolikt att internrevisionens arbete är lämpligt för revisionens syften (se punkt 9)

**A 4.** Exempel på faktorer som kan inverka på den externa revisorns beslut om huruvida det är sannolikt att internrevisionens arbete är lämpligt för revisionens syften:

#### **Objektivitet**

1. Internrevisionens ställning inom företaget och den inverkan denna ställning har på internrevisionens förmåga att vara objektiv.
2. Huruvida internrevisionen rapporterar till styrelsen eller annan lämplig befattningshavare och huruvida internrevisionen har direkt kontakt med styrelsen.
3. Huruvida internrevisionen har motstridiga ansvarsområden.
4. Huruvida styrelsen har tillsyn över anställningsfrågor som rör internrevisionen.
5. Huruvida företagsledningen eller styrelsen har lagt inskränkningar eller restriktioner på internrevisionen.
6. Huruvida, och i vilken utsträckning, företagsledningen följer internrevisionens rekommendationer och hur detta visar sig.

#### **Teknisk kompetens**

6. Huruvida internrevisorerna är medlemmar i relevanta yrkesorganisationer.
7. Huruvida internrevisorerna har lämplig yrkesutbildning och kompetens för uppdraget som internrevisorer.
8. Huruvida det finns fastställda principer för anställning och utbildning av personal inom internrevisionen.

#### **Vederbörlig professionell omsorg**

Huruvida internrevisionens aktiviteter planeras, leds, går igenom och dokumenteras på lämpligt sätt.

Huruvida det finns revisionshandböcker eller andra liknande dokument, arbetsprogram och dokumentation avseende intern revision och huruvida dessa är lämpliga.

#### **Kommunikation**

Kommunikationen mellan den externa revisorn och internrevisionen kan fungera bäst om internrevisionen kan kommunicera öppet med de externa revisorerna, och

- möten hålls med lämpliga tidsintervaller under perioden,
- den externa revisorn blir underrättad om och har tillgång till relevanta rapporter från internrevisionen samt får information om alla betydelsefulla frågor som kommer till internrevisionens kännedom och som kan påverka den externa revisorns arbete, och
- den externa revisorn informerar internrevisionen om alla betydelsefulla frågor som kan påverka internrevisionen.

**Hur internrevisionens arbete påverkar karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av den externa revisorns åtgärder (se punkt 10)**

**A 5.** I de fall där internrevisionens arbete ska vägas in när den externa revisorn bestämmer karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av sina åtgärder, kan det vara praktiskt att tillsammans med internrevisionen i förväg komma överens om följande:

1. Tidpunkten för arbetet.
2. Vad revisionen ska täcka.
3. Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, i tillämpliga fall, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) och arbetsväsentlighet.
4. Föreslagna metoder för stickprov.
5. Dokumentation av det utförda arbetet.
6. Rutiner för genomgång och rapportering.

**Använda delar av det arbete som har utförts av internrevisionen (se punkt 11)**

**A 6.** Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som utförs på delar av internrevisionens arbete beror på den externa revisorns bedömning av risken för väsentliga felaktigheter, bedömningen av internrevisionen och bedömningen av delar av internrevisionens arbete. Sådana granskningsåtgärder kan vara

- a. granskning av poster som internrevisionen redan har granskat,
- b. granskning av andra liknande poster, och
- c. observation av åtgärder som internrevisionen utför.

[1] ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö*, punkt 23.

[2] ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkterna 8–11 samt punkt A 6.

[3] ISA 315, punkt A 101.

<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=TN00009C6D>

## ISA 610 Använda arbete som har utförts av internrevisionen (omarbetad)

(Gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2013 eller senare)

International Standard on Auditing (ISA) 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* (omarbetad), ska läsas tillsammans med ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

### Inledning

#### *Denna standards tillämpningsområde*

1. Denna internationella revisionsstandard (ISA) behandlar den externa revisorns ansvar om han eller hon använder internrevisionsfunktionens arbete vid inhämtande av revisionsbevis.
2. Denna ISA gäller inte om företaget inte har någon internrevisionsfunktion. (Se punkt A 2.)
3. Om företaget har en internrevisionsfunktion gäller inte kraven i denna ISA om:
  - a. funktionens ansvar och aktiviteter inte är relevanta för revisionen, eller
  - b. utifrån revisorns preliminära förståelse av funktionen, till följd av utförda åtgärder enligt ISA 315 (omarbetad), [1] den externa revisorn inte väntar sig att använda funktionens arbete vid inhämtande av revisionsbevis.

Inget i denna ISA kräver att den externa revisorn ska använda internrevisionsfunktionens arbete för att ändra karaktären på eller tidpunkten för, eller minska omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras direkt av revisorn; det är ett beslut som ska fattas av revisorn när den övergripande revisionsstrategin upprättas.

4. I vissa jurisdiktioner kan den externa revisorn av lagar eller andra författningar vara förhindrad, eller förhindrad i viss mån, från att använda arbete som internrevisionsfunktionens har utfört. ISA åsidosätter inte lagar eller andra författningar som styr en revision av finansiella rapporter. [2] Sådana förbud eller inskränkningar förhindrar därför inte den externa revisorn från att följa ISA.

#### *Förhållandet mellan ISA 315 (omarbetad) och ISA 610 (omarbetad)*

5. Många företag inrättar en internrevisionsfunktion som del av strukturerna för intern kontroll och styrning. Internrevisionsfunktionens mål och omfattning, karaktären på dess ansvar och dess ställning inom organisationen, däribland funktionens befogenheter och redovisningsskyldighet, varierar kraftigt och beror på företagets storlek och struktur samt behoven hos företagsledningen och, i tillämpliga fall, dem som har ansvar för företagets styrning (styrelsen).
6. ISA 315 (omarbetad) behandlar hur kunskapen och erfarenheten hos internrevisionsfunktionen kan bidra till den externa revisorns förståelse av företaget och dess miljö samt identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter. ISA 315 (omarbetad) [3] förklarar också hur en effektiv kommunikation mellan interna och externa revisorer skapar en miljö där revisorn kan hållas informerad om betydelsefulla förhållanden som kan påverka hans eller hennes arbete.
7. Beroende på om internrevisionsfunktionens ställning i organisationen samt relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisionens objektivitet, internrevisionsfunktionens kompetensnivå och om funktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt har också den externa revisorn möjlighet att använda internrevisionsfunktionens arbete på ett konstruktivt och kompletterande sätt.

Denna ISA behandlar den externa revisorns ansvar när, utifrån revisorns preliminära förståelse av internrevisionsfunktionen, till följd av utförda åtgärder enligt ISA 315 (omarbetad), han eller hon räknar med att använda internrevisionsfunktionens arbete som del av de inhämtade revisionsbevisen. [4] En sådan användning av arbetet ändrar karaktären på eller tidpunkten för, eller minskar omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras direkt av den externa revisorn.

**8.** Det kan finnas medarbetare på ett företag som utför åtgärder som liknar dem som utförs av en internrevisionsfunktion. Men såvida dessa åtgärder inte utförs av en objektiv och kompetent internrevisionsfunktion som använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt, vilket innefattar kvalitetskontroll, ska dessa åtgärder betraktas som interna kontroller, och inhämtande av bevis avseende ändamålsenligheten i dessa kontroller ska vara en del av revisorns hantering av bedömda risker enligt ISA 330. [5]

### ***Den externa revisorns ansvar för revisionen***

**9.** Den externa revisorn har ensam ansvaret för de uttalanden som görs, och detta ansvar minskar inte om han eller hon använder sig av internrevisionsfunktionens arbete i uppdraget. Även om internrevisionsfunktionen kan utföra granskningsåtgärder som liknar dem som utförs av den externa revisorn är vare sig internrevisionsfunktionen eller internrevisorerna oberoende av företaget vilket enligt ISA 200 [6] krävs av den externa revisorn vid en revision av finansiella rapporter.

Denna ISA definierar därför de villkor som måste uppfyllas för att den externa revisorn ska kunna använda arbete som har utförts av internrevisionen. Den definierar också den arbetsinsats som krävs för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om att internrevisionsfunktionens arbete är lämpligt för revisionens syften. Kraven är avsedda att bilda ett ramverk för den externa revisorns bedömningar i fråga om användningen av internrevisionsfunktionens arbete, för att förhindra en överanvändning eller felaktig användning av detta arbete.

### ***Ikraftträdande***

**10.** Denna standard gäller vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2013 eller senare.

### **Mål**

**11.** Den externa revisorns mål, i det fall företaget har en internrevisionsfunktion och den externa revisorn räknar med att använda internrevisionsfunktionens arbete för att ändra karaktären på eller tidpunkten för, eller minska omfattningen av, de granskningsåtgärder som ska utföras av revisorn, är:

- a) Att fastställa om det arbete som internrevisionsfunktionen har utfört kan användas och i så fall inom vilka områden och i vilken omfattning,

och när detta har fastställts

- b) om internrevisionsfunktionens arbete används, fastställa om det arbetet tillgodoser revisionens syften.

### **Definition**

**12.** I ISA har nedanstående term följande betydelse:

***Internrevisionsfunktion*** – En funktion i ett företag, som utför bestyrkande- och konsultverksamhet i syfte att utvärdera och förbättra ändamålsenligheten i ett företags processer för bolagsstyrning, riskhantering och intern kontroll. (Se punkterna A 1–A 4.)

### **Krav**

#### ***Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas***

#### **Utvärdera internrevisionsfunktionen**

**13.** Den externa revisorn ska fastställa om internrevisionsfunktionens arbete kan användas för revisionens syften genom att utvärdera följande:

- a. I vilken omfattning internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet. (Se punkterna A 5–A 9.)
- b. Internrevisionsfunktionens kompetensnivå. (Se punkterna A 5–A 9.)
- c. Om internrevisionsfunktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt, vilket innefattar intern kontroll. (Se punkterna A 10–A 11.)

**14.** Den externa revisorn ska inte använda internrevisionsfunktionens arbete om den externa revisorn fastställer att:

- a. funktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner inte i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet,
- b. funktionen saknar tillräcklig kompetens, eller
- c. funktionen inte använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt, vilket innefattar kvalitetskontroll. (Se punkterna A 12–A 14.)

#### ***Fastställa karaktären på och omfattningen av det av internrevisionsfunktionens arbete som kan användas***

**15.** Som grund för fastställande av de områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas ska den externa revisorn beakta karaktären på och omfattningen av det arbete som har utförts, eller är planerat att utföras, av internrevisionsfunktionen och arbetets



relevans för den externa revisorns övergripande revisionsstrategi och granskningsplan. (Se punkterna A 15–A 17.)

**16.** Den externa revisorn ska göra alla betydelsefulla bedömningar i revisionsuppdraget och ska, i syfte att förhindra felaktig användning av internrevisionsfunktionens arbete, planera att använda mindre av funktionens arbete och utföra mer av arbetet direkt: (Se punkterna A 15–A 17.)

- a. ju mer bedömning som krävs vid
  - i. planering och utförande av relevanta granskningsåtgärder, och
  - ii. utvärdering av de inhämtade bevisen, (se punkterna A 18–A 19)
- b. ju högre den bedömda risken är för väsentliga felaktigheter på påståendenivån, med särskilt beaktande av de risker som har identifierats som betydande, (se punkterna A 20–A 22)
- c. ju mindre internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisionens objektivitet, och
- d. ju lägre kompetensnivån är hos internrevisionsfunktionen.

**17.** Den externa revisorn ska också utvärdera om, sammantaget, användningen av internrevisionsfunktionens arbete i den utsträckning som har planerats skulle leda till att den externa revisorn ändå är tillräckligt engagerad i revisionen, givet att revisorn är ensam ansvarig för de uttalanden som görs. (Se punkterna A 15–A 22.)

**18.** Den externa revisorn ska, när han eller hon informerar styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning samt tidpunkt enligt ISA 260 [7], informera om hur han eller hon har planerat att använda internrevisionsfunktionens arbete. (Se punkt A 23.)

### **Använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen**

**19.** Om den externa revisorn planerar att använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen ska han eller hon diskutera den planerade användningen av arbetet med funktionen som grund för en samordning av deras respektive aktiviteter. (Se punkterna A 24–A 26.)

**20.** Den externa revisorn ska läsa de rapporter från internrevisionsfunktionen som avser det av funktionens arbete som revisorn planerar att använda, för att skaffa sig en förståelse av karaktären på och omfattningen av granskningsåtgärder den har utfört och de iakttagelser som blev följden.

**21.** Den externa revisorn ska utföra tillräckliga granskningsåtgärder på internrevisionsfunktionens utförda arbete som revisorn planerar att använda för att kunna fastställa dess lämplighet för revisionens syften, vilket innefattar att utvärdera om

- a. funktionens arbete har planerats, utförts, letts, gåtts igenom och dokumenterats på lämpligt sätt,
- b. tillräckliga revisionsbevis har inhämtats för att funktionen ska kunna dra rimliga slutsatser, och
- c. de slutsatser som har dragits är rimliga med hänsyn till omständigheterna och att rapporterna som har upprättats av funktionen stämmer överens med resultatet av det arbete som har utförts. (Se punkterna A 27–A 30.)

**22.** Karaktären på och omfattningen av den externa revisorns granskningsåtgärder ska svara mot den externa revisorns utvärdering av

- a. hur mycket bedömning som krävs,
- b. den bedömda risken för väsentliga felaktigheter,
- c. i vilken omfattning internrevisionsfunktionens status i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet,
- d. funktionens kompetensnivå, [8] (se punkterna A 27–A 29) och ska innefatta upprepning av delar av arbetet. (Se punkt A 30.)

**23.** Den externa revisorn ska också utvärdera huruvida revisorns slutsatser är fortsatt tillämpliga med avseende på internrevisionsfunktionen i punkt 13 i denna ISA och fastställandet av karaktären på och omfattningen av användningen av funktionens arbete för revisionens syften i punkterna 16–17 i denna ISA.

### **Dokumentation**

**24.** Om den externa revisorn använder internrevisionsfunktionens arbete ska han eller hon i revisionsdokumentationen ta med

- a. utvärderingen av
  - i. om funktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet,
  - ii. funktionens kompetensnivå, och
  - iii. huruvida funktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt, vilket innefattar kvalitetskontroll,
- b. karaktären på och omfattningen av det arbete som används och en grund för beslutet, och
- c. de granskningsåtgärder som har utförts av den externa revisorn i syfte att utvärdera tillräckligheten i det arbete som används.

## Tillämpning och andra förtydliganden

*Definition av internrevisionsfunktionen* (se punkterna 2, 12)

**A 1.** Målen samt omfattningen och inriktningen hos internrevisionsfunktioner innefattar normalt bestyrkande- och konsultaktiviteter avsedda att utvärdera och förbättra ändamålsenligheten i ett företags processer för bolagsstyrning, riskhantering och intern kontroll, som t.ex. följande:

### *Aktiviteter som avser bolagsstyrning*

- Internrevisionsfunktionen kan bedöma hur bolagsstyrningen uppfyller etiska och värderelaterade mål, mål för resultatstyrning och skyldigheter, kommunikation av risk- och kontrollinformation till lämpliga delar av organisationen samt att kommunikationen mellan styrelse, externa och interna revisorer samt företagsledning fungerar.

### *Aktiviteter som avser riskhantering*

- Internrevisionsfunktionen kan hjälpa företaget genom att identifiera och bedöma betydande riskexponering och bidra till att förbättra riskhantering och intern kontroll (inklusive ändamålsenligheten i processen för finansiell rapportering).
- Internrevisionsfunktionen kan utföra åtgärder för att hjälpa företaget att upptäcka oegentligheter.

### *Aktiviteter som avser intern kontroll*

- Utvärdering av intern kontroll. Internrevisionsfunktionen kan ges särskilt ansvar för att gå igenom kontroller, utvärdera hur de fungerar och lämna förslag på förbättringar. När internrevisionsfunktionen gör detta ger den säkerhet om kontrollen. Exempel: Internrevisionsfunktionen kan planera och utföra granskningar eller andra åtgärder för att ge företagsledningen och styrelsen säkerhet om den interna kontrollens utformning, införande och funktion, vilket innefattar kontroller som är relevanta för revisionen.
- Granskning av ekonomisk och operativ information. Internrevisionsfunktionen kan få i uppdrag att gå igenom metoder för hur ekonomisk och operativ information identifieras, redovisas, mäts, klassificeras och rapporteras samt att särskilt utreda enskilda poster inklusive detaljtester av transaktioner, saldon och rutiner.
- Genomgång av den löpande verksamheten. Internrevisionsfunktionen kan få i uppdrag att gå igenom den löpande verksamhetens ekonomi, effektivitet och ändamålsenlighet innefattande även annat än företagets ekonomiska aktiviteter.
- Genomgång av att lagar och andra författningar följs. Internrevisionsfunktionen kan få i uppdrag att gå igenom att lagar och andra författningar och andra externa krav följs samt att företagsledningens riktlinjer, direktiv och andra interna krav följs.

**A 2.** Aktiviteter som liknar dem som utförs av en internrevisionsfunktion kan utföras av funktioner med andra benämningar i ett företag. En del eller alla av de aktiviteter som en internrevisionsfunktion utför kan också läggas ut på en extern tjänsteleverantör. Vare sig benämning eller funktion, och inte heller om den utförs av företaget eller en extern tjänsteleverantör, bestämmer ensam om den externa revisorn kan använda funktionens arbete eller inte. I stället är det aktiviteternas karaktär; i vilken omfattning internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet; kompetens; och ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt hos funktionen, som är relevant.

Hänvisningar i denna ISA till internrevisionsfunktionens arbete innefattar relevanta aktiviteter som utförs av andra funktioner eller externa leverantörer som har de här egenskaperna.

**A 3.** Normalt skulle dessutom objektiviteten vara hotad hos de på företaget med operativa och ledningsmässiga plikter och ansvar utanför internrevisionsfunktionen, vilket utesluter att de kan behandlas som del av en internrevisionsfunktion för denna ISAs syfte, även om de kan utföra kontrollåtgärder som kan granskas enligt ISA 330. [9] Av det skälet ska inte övervakningskontroller som utförs av en ägare-företagsledare betraktas som att de motsvarar en internrevisionsfunktion.

**A 4.** Även om målen för ett företags internrevisionsfunktion och för den externa revisorn kan skilja sig åt, kan funktionen utföra granskningsåtgärder som liknar dem som den externa revisorn utför vid en revision av finansiella rapporter. Om så är fallet kan den externa revisorn använda funktionen för revisionens syften på ett eller flera av följande sätt:

- Inhämta information som är relevant för den externa revisorns bedömningar av riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på fel eller oegentligheter. I detta avseende kräver ISA 315 (omarbetad) [10] att den externa revisorn ska skaffa sig en förståelse av karaktären på internrevisionsfunktionens ansvar, dess ställning i organisationen och de aktiviteter som har utförts eller ska utföras, och ställa frågor till lämpliga medarbetare inom internrevisionsfunktionen (om företaget har en sådan funktion).
- Såvida det inte är förbjudet, eller begränsas i någon mån, av lag eller annan författning, kan den externa revisorn efter lämplig utvärdering besluta att använda internrevisionsfunktionens arbete under perioden för att delvis ersätta revisionsbevis som ska inhämtas direkt av den externa revisorn. [4]

## ***Fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning internrevisionsfunktionens arbete kan användas***

### **Utvärdera internrevisionsfunktionen**

#### ***Objektivitet och kompetens (se punkt 13 a–b)***

**A 5.** Den externa revisorn använder sitt professionella omdöme när han eller hon fastställer om internrevisionsfunktionens arbete kan användas för revisionens syften samt karaktären på och omfattningen av det arbete som kan användas beroende på omständigheterna.

**A 6.** Den omfattning i vilken internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet och funktionens kompetensnivå är särskilt viktig vid fastställande av om funktionens arbete ska användas och, om så är fallet, karaktären på och omfattningen av användningen av funktionens arbete som är lämpligt utifrån omständigheterna.

**A 7.** Objektivitet avser förmågan att utföra dessa uppgifter utan förutfattade meningar, intressekonflikt eller otillbörligt inflytande från andra att åsidosätta professionella bedömningar. Nedan följer några faktorer som kan påverka den externa revisorns utvärdering:

- Huruvida internrevisionsfunktionens ställning i organisationen, inklusive funktionens befogenhet och ansvar, ger stöd åt funktionens förmåga att inte ha förutfattade meningar eller intressekonflikter eller att inte påverkas otillbörligt att åsidosätta professionella bedömningar. T.ex. om internrevisionsfunktionen rapporterar till styrelsen eller annan lämplig befattningshavare eller i de fall funktionen rapporterar till företagsledningen, om den har direkt kontakt med styrelsen.
- Huruvida internrevisionsfunktionen inte har några motstridiga ansvarsområden, t.ex. plikter eller ansvar som avser ledning eller operativ verksamhet som ligger utanför området för internrevision.
- Huruvida styrelsen har tillsyn över anställningsfrågor som rör internrevisionsfunktionen, t.ex. att bestämma lämpliga riktlinjer för ersättning.
- Huruvida företagsledningen eller styrelsen har lagt inskränkningar eller restriktioner på internrevisionsfunktionen, t.ex. vad gäller att informera den externa revisorn om sina iakttagelser.
- Huruvida internrevisorerna är medlemmar i relevanta yrkesorganisationer och att deras medlemskap förpliktigar dem att följa relevanta standarder för yrkesutövningen avseende objektivitet, eller om deras interna riktlinjer uppnår samma mål.

**A 8.** Kompetens hos internrevisionsfunktionen avser inhämtande och upprätthållande av kunskap och färdigheter hos funktionen som helhet på den nivå som krävs för att tilldelade uppgifter ska kunna utföras med omsorg och enligt tillämpliga standarder för yrkesutövningen. Nedan följer några faktorer som kan påverka den externa revisorns bedömning:

- Huruvida internrevisionsfunktionen har tillräckliga och lämpliga resurser i förhållande till företagets storlek och verksamhetens karaktär.
- Huruvida det finns fastställda principer för anställning, utbildning och fördelning av internrevisorer på internrevisionsuppdrag.
- Huruvida internrevisorerna har lämplig yrkesutbildning och kompetens inom revision. Relevanta kriterier som kan beaktas av den externa revisorn när han eller hon gör bedömningen kan t.ex. innefatta om internrevisorerna har relevant examen och erfarenhet.
- Huruvida internrevisorerna har den nödvändiga kunskapen om företagets finansiella rapportering och det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering och huruvida internrevisionsfunktionen har de nödvändiga kunskaperna (t.ex. branschspecifik kunskap) för att utföra arbete som avser företagets finansiella rapporter.
- Huruvida internrevisorerna är medlemmar i relevanta yrkesorgan som förpliktigar dem att följa relevanta standarder för yrkesutövningen, däribland krav på löpande yrkesutveckling.

**A 9.** Objektivitet och kompetens kan betraktas som en sammanhängande helhet. Ju mer internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet och ju högre funktionens kompetensnivå är, desto mer troligt är det att den externa revisorn kan använda funktionens arbete samt göra det inom fler områden. Men en ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner som ger ett starkt stöd för internrevisorernas objektivitet kan inte uppväga brist på tillräcklig kompetens hos internrevisionsfunktionen. På motsvarande sätt kan inte en hög kompetensnivå hos internrevisionsfunktionen uppväga en ställning i organisationen och riktlinjer och rutiner som inte i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet.

#### ***Användning av ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt (se punkt 13 c)***

**A 10.** Användning av ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt vid planering, utförande, tillsyn, genomgång och dokumentation av aktiviteterna skiljer internrevisionsfunktionens aktiviteter från andra övervakningskontroller som kan utföras på företaget.

**A 11.** Nedan följer några faktorer som kan påverka den externa revisorns fastställande av om huruvida internrevisionsfunktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt:

- Förekomsten och användningen av samt tillräckligheten i dokumenterade rutiner eller vägledning för internrevision, som täcker områden som riskbedömning, arbetsprogram, dokumentation och rapportering, vars karaktär och omfattning stämmer överens med ett företags storlek och omständigheter.
- Huruvida internrevisionsfunktionen har lämpliga riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll, t.ex. motsvarande riktlinjerna och rutinerna i ISQC 1 [11] som kan tillämpas på en internrevision (t.ex. de som avser ledarskap, personalfrågor och uppdragets utförande) eller kvalitetskontrollkrav i standarder som har fastställts av relevanta yrkesorgan för internrevisorer. Sådana organ kan också införa andra lämpliga krav, t.ex. att utföra återkommande externa kvalitetsbedömningar.

**Omständigheter när arbete som internrevisionsfunktionen har utfört inte kan användas** (se punkt 14)

**A 12.** Den externa revisorns utvärdering av huruvida internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet, internrevisionsfunktionens kompetensnivå och huruvida den använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt kan tyda på att riskerna för kvaliteten på funktionens arbete är för betydande och att det därför inte är lämpligt att använda någon del av funktionens arbete som revisionsbevis.

**A 13.** Det är viktigt att beakta faktorerna i punkterna A 7, A 8 och A 11 i denna ISA både enskilt och tillsammans eftersom en enskild faktor ofta inte räcker för att dra slutsatsen att internrevisionsfunktionens arbete inte kan användas för revisionens syften. T.ex. är internrevisionsfunktionens ställning i organisationen särskilt viktig vid utvärdering av hot mot internrevisorernas objektivitet. Om internrevisionsfunktionen rapporterar till företagsledningen ska detta betraktas som ett betydande hot mot funktionens objektivitet såvida inte andra faktorer, t.ex. de som beskrivs i punkt A 7 i denna ISA, tillsammans ger tillräckliga motåtgärder för att minska hotet till en godtagbar nivå.

**A 14.** Dessutom anges i IFACs etiska kod [12] att ett självgranskningshot uppstår när den externa revisorn accepterar ett uppdrag att tillhandahålla internrevisionstjänster till en revisionskund och resultaten av dessa tjänster används vid utförandet av revisionen. Det beror på att uppdragsteamet kan komma att använda resultaten av internrevisionstjänsten utan att korrekt utvärdera dessa resultat eller utan att utöva samma nivå av professionellt skeptisk inställning som skulle utövas när internrevisionsarbetet utförs av personer som inte arbetar på revisionsföretaget. IFACs etiska kod [13] diskuterar de förbud som gäller i vissa situationer och de hot och motåtgärder som kan användas för att minska hoten till en godtagbar nivå i andra situationer.

**Fastställa karaktären på och omfattningen av det av internrevisionsfunktionens arbete som kan användas**

**Faktorer som påverkar fastställandet av karaktären på och omfattningen av det av internrevisionsfunktionens arbete som kan användas** (se punkterna 15–17)

**A 15.** När den externa revisorn har fastställt att internrevisionsfunktionens arbete kan användas för revisionens syften, gäller ett första beaktande huruvida planerad karaktär och omfattning av det arbete som internrevisionsfunktionen har utfört, eller planerar att utföra, är relevant för den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen som den externa revisorn har upprättat enligt ISA 300 [14].

**A 16.** Nedan följer exempel på internrevisionsfunktionens arbete som kan användas av den externa revisorn:

- Granskning av kontrollers funktion.
- Substansgranskning innefattande begränsat inslag av bedömning.
- Observation av lagerinventeringar.
- Spårning av transaktioner genom det informationssystem som är relevant för den finansiella rapporteringen.
- Granskning av att tillämpliga krav i lagar och andra författningar har följts.
- Under vissa omständigheter revisioner eller granskningar av finansiell information för dotterföretag som inte är betydande enheter i koncernen (där det inte strider mot kraven i ISA 600). [15]

**A 17.** Den externa revisorns fastställande av den planerade karaktären på och omfattningen av användningen av internrevisionsfunktionens arbete påverkas av revisorns utvärdering av i vilken omfattning internrevisionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet och internrevisionsfunktionens kompetensnivå enligt punkt 16 i denna ISA. Dessutom ska revisorn överväga hur mycket bedömning som krävs vid planering, utförande och utvärdering av sådant arbete och den bedömda risken för väsentliga felaktigheter på påståendenivån vid sitt fastställande. Det finns även

omständigheter där den externa revisorn inte kan använda internrevisionsfunktionens arbete för revisionens syfte enligt beskrivning i punkt 14 i denna ISA.

### ***Bedömningar vid planering och utförande av granskningsåtgärder och utvärdering av resultat*** (se punkt 16 a)

**A 18.** Ju mer bedömningar som krävs vid planering och utförande av granskningsåtgärder och utvärdering av revisionsbevis, desto fler åtgärder kommer den externa revisorn att behöva utföra direkt enligt punkt 16 i denna ISA, eftersom användningen av internrevisionsfunktionens arbete inte kommer att ge den externa revisorn tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

**A 19.** Eftersom den externa revisorn ensam har ansvaret för det uttalande som görs behöver han eller hon göra de betydelsefulla bedömningarna i revisionsuppdraget enligt punkt 16. Betydelsefulla bedömningar innefattar följande:

- Bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter.
- Utvärdera tillräckligheten i utförda granskningar.
- Utvärdera om företagsledningens tillämpning av antagandet om fortsatt drift är korrekt.
- Utvärdera betydelsefulla uppskattningar i redovisningen.
- Utvärdera tillräckligheten i upplysningarna i de finansiella rapporterna och andra förhållanden som påverkar revisors rapport.

### ***Bedömd risk för väsentliga felaktigheter*** (se punkt 16 b)

**A 20.** Ju högre en bedömd risk för väsentliga felaktigheter är på påståendenivån för ett visst konto, ett visst transaktionsslag eller en viss upplysning desto mer bedömning krävs normalt vid planering och utförande av granskningsåtgärder och utvärdering av resultatet av dem. I de fallen behöver den externa revisorn utföra fler åtgärder direkt enligt punkt 16 i denna ISA och därmed använda mindre av internrevisionsfunktionens arbete när han eller hon inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Dessutom, vilket förklaras i ISA 200, [16] gäller att ju högre de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter är, desto mer övertygande måste de bevis som krävs av den externa revisorn vara och därför måste den externa revisorn utföra mer arbete direkt.

**A 21.** Enligt förklaring i ISA 315 (omarbetad) [17] kräver betydande risker särskilda överväganden och därför begränsas den externa revisorns möjlighet att använda internrevisionsfunktionens arbete vad gäller betydande risker till åtgärder som innefattar begränsat inslag av bedömning. Dessutom, i de fall där risken för väsentliga felaktigheter inte är låg, minskar användning av internrevisionsfunktionens arbete sannolikt inte revisionsrisken till en godtagbart låg nivå eller eliminerar den externa revisorns behov av att utföra vissa granskningar direkt.

**A 22.** När den externa revisorn utför granskningsåtgärder enligt denna ISA kan han eller hon komma att omvärdera sin bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Följden är att detta kan påverka den externa revisorns fastställande av om han eller hon ska använda internrevisionsfunktionens arbete och om ytterligare tillämpning av denna ISA krävs.

### ***Kommunikation med styrelsen*** (se punkt 18)

**A 23.** Enligt ISA 260 [18] måste den externa revisorn informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade inriktning och omfattning samt tidpunkt. Den planerade användningen av internrevisionsfunktionens arbete är en viktig del av den externa revisorns övergripande revisionsstrategi och är därför relevant för styrelsen för dess förståelse av den föreslagna ansatsen för revisionen.

### ***Använda arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen***

#### ***Diskussion och samordning med internrevisionsfunktionen*** (se punkt 19)

**A 24.** Vid diskussion om den planerade användningen av internrevisionsfunktionens arbete kan det vara användbart att ta upp följande punkter som grund för samordning av de respektive aktiviteterna:

- Tidpunkten för arbetet.
- Det utförda arbetets karaktär.
- Vad revisionen ska täcka.
- Väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet (och, i tillämpliga fall, väsentlighetsnivå eller väsentlighetsnivåer för särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar) och arbetsväsentlighet.
- Föreslagna metoder för stickprov och urvalsstorlek.
- Dokumentation av det utförda arbetet.
- Rutiner för genomgång och rapportering.

**A 25.** Samordning mellan den externa revisorn och internrevisionsfunktionen är ändamålsenlig när t.ex.:

- Diskussioner äger rum med lämpliga tidsintervall under perioden.
- Den externa revisorn informerar internrevisionsfunktionen om betydelsefulla frågor som kan påverka internrevisionsfunktionen.

- Den externa revisorn blir underrättad om och har tillgång till relevanta rapporter från internrevisionsfunktionen samt får information om alla betydelsefulla frågor som kommer till funktionens kännedom och som kan påverka den externa revisorns arbete, så att revisorn kan överväga effekterna av sådana frågor för revisionsuppdraget.

**A 26.** ISA 200 [19] diskuterar vikten av att revisorn planerar och utför revisionen med en professionellt skeptisk inställning, vilket innefattar att vara uppmärksam på information som ifrågasätter dokumentets tillförlitlighet och svar på frågor som ska användas som revisionsbevis. Därför kan kommunikation med internrevisionsfunktionen under hela uppdraget ge internrevisorer möjlighet att uppmärksamma den externa revisorn på frågor som kan påverka hans eller hennes arbete. [20] Den externa revisorn kan då ta hänsyn till den informationen i sin identifiering och bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Dessutom, om den informationen tyder på en ökad risk för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna eller rör eventuella faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter beaktar revisorn detta i sin identifiering av risken för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter enligt ISA 240. [21]

*Rutiner för att fastställa tillräckligheten i arbete som har utförts av internrevisionsfunktionen* (se punkterna 21–22)

**A 27.** Den externa revisorns granskningsåtgärder med avseende på internrevisionsfunktionens utförda arbete som revisorn planerar att använda, utgör en grund för utvärdering av den övergripande kvaliteten i funktionens arbete och hur objektivt det har utförts.

**A 28.** De åtgärder som den externa revisorn kan utföra för att utvärdera kvaliteten på det utförda arbetet och de slutsatser som internrevisionsfunktionen har dragit, utöver upprepning av aktiviteter enligt punkt 22, innefattar följande:

- Ställa frågor till lämpliga medarbetare på internrevisionsfunktionen.
- Observera åtgärder som utförs av internrevisionsfunktionen.
- Gå igenom internrevisionsfunktionens arbetsprogram och arbetspapper.

**A 29.** Ju mer bedömning som krävs, ju högre den bedömda risken för väsentliga felaktigheter är, ju mindre internrevisionsfunktionens ställning i organisationen och relevanta riktlinjer och rutiner ger stöd åt internrevisorernas objektivitet och ju lägre internrevisionsfunktionens kompetensnivå är, desto fler granskningsåtgärder behöver utföras av den externa revisorn på funktionens utförda arbete som stöd för beslutet att använda funktionens arbete vid inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på vilka revisionsuttalandet grundas.

*Upprepning av aktiviteter* (se punkt 22)

**A 30.** I denna ISA innefattar upprepning av aktiviteter den externa revisorns oberoende utförande av åtgärder för att bekräfta internrevisionsfunktionens slutsatser. Detta mål kan uppnås genom att undersöka poster som redan har undersökts av internrevisionsfunktionen, eller i de fall det inte är möjligt att göra detta, kan samma mål även uppnås genom att undersöka tillräckligt många andra liknande poster som inte faktiskt har undersökts av internrevisionsfunktionen. Upprepning av aktiviteter ger mer övertygande bevis avseende tillräckligheten i internrevisionsfunktionens arbete jämfört med andra åtgärder som den externa revisorn kan utföra enligt punkt A 28. Även om det inte är nödvändigt för den externa revisorn att upprepa aktiviteter inom varje del av internrevisionsfunktionens arbete som används, kan viss upprepning av aktiviteter krävas på internrevisionsfunktionens utförda arbete som den externa revisorn planerar att använda enligt punkt 22. Den externa revisorn kommer sannolikt att inrikta sig på upprepning av aktiviteter inom de områden där mer bedömning användes av internrevisionsfunktionen vid planering, utförande och utvärdering av resultaten av granskningsåtgärderna och inom områden med högre risk för väsentliga felaktigheter.

## **Bilaga Följdändringar i andra ISA**

Nedan följer följdändringar i andra ISA till följd av ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* (omarbetad). Ändringarna träder i kraft vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsperioder som slutar den 15 december 2013 eller senare. Fotnotsnumren i dessa ändringar stämmer inte överens med de standarder där ändringarna ska föras in, och hänvisning bör göras till dessa standarder.

[Ändringarna har arbetats in i respektive ISA; red.anm.]

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

**A 72.** I vissa fall är en ISA (och därmed alla krav i den) inte relevant med hänsyn till omständigheterna. Om ett företag t.ex. inte har någon internrevisionsfunktion, är ingen del av ISA 610 (omarbetad) [22] relevant.

**ISA 230 Dokumentation av revisionen**

**A 19.** Dokumentationskravet gäller endast sådana krav som är relevanta med hänsyn till omständigheterna. Endast i följande fall är ett krav inte relevant: [23]

- a. Hela ISAn saknar relevans (om t.ex. ett företag inte har en internrevisionsfunktion är ingen del av ISA 610 (omarbetad) [22] relevant).
- b. Kravet är villkorat och villkoret inte är uppfyllt (t.ex. kravet att modifiera revisorns uttalande om det inte går att få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och detta inte är fallet).

### ***ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter***

**19.** Om företaget har en internrevisionsfunktion ska revisorn ställa frågor till lämpliga personer för att fastställa om de har kännedom om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar företaget samt inhämta deras åsikter om risken för oegentligheter. (Se punkt A 18.)

**Frågor till internrevisionsfunktionen** (se punkt 19)

**A 18.** ISA 315 (omarbetad) och ISA 610 (omarbetad) fastställer krav för och ger vägledning om revisioner av företag med en internrevisionsfunktion. [25] För att uppfylla kraven i dessa ISA när det gäller oegentligheter kan revisorn fråga om särskilda internrevisionsaktiviteter, t.ex.:

- Vilka eventuella åtgärder som internrevisionsfunktionen har utfört under året för att upptäcka oegentligheter.
- Om företagsledningen har reagerat tillfredsställande på eventuella iakttagelser till följd av de åtgärderna.

**Bilaga 1 Exempel på riskfaktorer i samband med oegentligheter** (se punkt A 25)

[...]

Delar av den interna kontrollen har brister på grund av följande:

- Otillräcklig övervakning av kontroller, däribland automatiserade kontroller och kontroller över delårsrapportering (om extern rapportering krävs).
- Hög omsättning på eller att icke passande redovisnings-, IT- eller internrevisionspersonal anställs.

[...]

### ***ISA 260 Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning***

**A 14.** Andra planeringsfrågor som det kan vara lämpligt att diskutera med styrelsen innefattar

- när företaget har en internrevisionsfunktion, i vilken omfattning den externa revisorn och internrevisorerna bäst kan samarbeta på ett konstruktivt och ömsesidigt kompletterande sätt, vilket innefattar eventuell planerad användning av internrevisionsfunktionens arbete, [26]

[...]

**A 33.** Innan frågor tas upp med styrelsen kan revisorn diskutera dem med företagsledningen, såvida detta inte är otillbörligt. Det kan t.ex. vara olämpligt att diskutera frågor som rör företagsledningens kompetens eller hederlighet med företagsledningen. Utöver att ta hänsyn till företagsledningens verkställande ansvar kan dessa inledande diskussioner förtydliga fakta och problemområden samt ge företagsledningen möjlighet att tillhandahålla mer information och förtydliganden. På motsvarande sätt kan revisorn, när företaget har en internrevisionsfunktion, diskutera frågor med lämpliga personer inom funktionen innan de tas upp med styrelsen.

**A 43.** Enligt vad som anges i punkt 4 är effektiv tvåvägskommunikation ett stöd för både revisorn och styrelsen. Dessutom identifieras i ISA 315 (omarbetad) styrelsens medverkan, däribland styrelsens samverkan med internrevisionsfunktionen, om sådan finns, och externa revisorer, som en del av företagets kontrollmiljö. [27] Otillräcklig tvåvägskommunikation kan tyda på en otillfredsställande kontrollmiljö och påverka revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter. Det finns också en risk för att revisorn inte har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bilda sig en uppfattning om de finansiella rapporterna.

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

**A 24.** Om revisorn under föregående räkenskapsperiod med företagsledningen har tagit upp brister i den interna kontrollen utöver betydande brister, och företagsledningen har valt att inte åtgärda dem av kostnadsskäl eller andra orsaker, behöver inte revisorn upprepa kommunikationen under innevarande period. Revisorn behöver heller inte upprepa information om sådana brister om andra parter tidigare har tagit upp dem med företagsledningen, t.ex. internrevisionsfunktionen eller tillsynsmyndigheter. Det kan dock vara lämpligt att revisorn tar upp dessa andra brister på nytt om det har skett förändringar i företagsledningen eller om revisorn har fått kännedom om ny information som ändrar revisorns och företagsledningens tidigare förståelse av dessa brister. [...]

### ***ISA 300 Planering av revision av finansiella rapporter***

**Bilaga Faktorer att beakta när den övergripande revisionsstrategin upprättas** (se punkterna 7–8 samt A 8–A 11)

### *Uppdragets egenskaper*

[...]

- Behovet av en lagstadgad revision av fristående finansiella rapporter utöver en revision för koncernredovisningen.
- Om företaget har en internrevisionsfunktion, och om så är fallet, inom vilka områden och i vilken omfattning funktionens arbete kan användas för revisionens syften.

[...]

### *ISA 402 Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå*

#### Informationskällor (se punkt 4)

**A 1.** Information om karaktären på de tjänster som en servicebyrå levererar kan finnas att tillgå i många olika källor, t.ex.

- användarhandböcker,
- systemöversikter,
- tekniska handböcker,
- kontraktet eller servicenivåavtalet mellan användarföretaget och servicebyrån,
- rapporter från servicebyråer, internrevisionsfunktionen eller tillsynsmyndigheter om servicebyråns kontroller,
- rapporter från servicebyråns revisor, däribland revisors brev till företagsledningen, om sådana finns att tillgå.

### *ISA 500 Revisionsbevis*

**A 51.** I vissa fall kan revisorn avse att använda information som framställs av företaget för andra syften. Exempel: Revisorn kan ha för avsikt att använda företagets prestationsmått för analytisk granskning eller att använda den information företaget har tagit fram för övervakningsaktiviteter, t.ex. rapporter från internrevisionsfunktionen. I sådana fall påverkas ändamålsenligheten hos de revisionsbevis som har inhämtats av om informationen är tillräckligt exakt eller utförlig för revisorns syften. Exempel: Prestationsmått som används av företagsledningen är kanske inte tillräckligt exakta för att man ska kunna upptäcka väsentliga felaktigheter.

#### Oförenlighet i eller tvivel om tillförlitligheten i revisionsbevis (se punkt 11)

**A 57.** Att inhämta revisionsbevis från olika källor eller av andra slag kan visa att ett enskilt revisionsbevis inte är tillförlitligt, t.ex. när revisionsbevis som har inhämtats från en källa är oförenliga med dem som har inhämtats från en annan. Detta kan vara fallet t.ex. när svar på förfrågningar till företagsledning, internrevisorer och andra är oförenliga eller när svar på förfrågningar till styrelsen i avsikt att styrka svaren på förfrågningar till företagsledningen är oförenliga med företagsledningens svar. I ISA230 finns särskilda krav på dokumentation om revisorn har identifierat information som är oförenlig med revisorns slutgiltiga slutsats avseende ett betydelsefullt förhållande. [28]

### *ISA 550 Närståendeförhållanden*

#### Företagets kontroller över närståenderelationer och närståendetransaktioner (se punkt 14)

**A 15.** Det finns andra i företaget som sannolikt kan anses ha kunskap om företagets närståenderelationer och närståendetransaktioner samt om företagets kontroller över sådana relationer och transaktioner. Dessa är bland annat, såvida de inte ingår i företagsledningen,

- styrelsen,
- anställda som har möjlighet att initiera, bearbeta eller registrera transaktioner som är både betydande och ligger utanför företagets normala affärsverksamhet, och de som utövar övervakning eller kontroll över dessa anställda,
- internrevisionsfunktionen,
- internjurister, och
- etikansvarig eller motsvarande person.

**A 17.** För att uppfylla kravet i ISA 315 (omarbetad) att skaffa sig en förståelse av kontrollmiljön, [29] kan revisorn överväga de egenskaper hos kontrollmiljön som är avsedda att motverka riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner, t.ex.

- interna etiska regler, ändamålsenligt kommunicerade till företagets personal och vidmakthållna, som styr de omständigheter under vilka företaget kan ingå särskilda typer av närståendetransaktioner,

[...]

- regelbundna genomgångar av internrevisionsfunktionen, där så är tillämpligt.

[...]

#### Dokumentation eller handlingar som revisorn kan inspektera (se punkt 15)



**A 22.** Under revisionen kan revisorn inspektera dokumentation eller handlingar som kan ge information om närstående relationer och närståendetransaktioner, t.ex.

- bekräftelser från externa parter som revisorn har inhämtat (utöver bankbekräftelser och bekräftelser från juridiska rådgivare),

[...]

- rapporter från internrevisionsfunktionen, och

[...]

### **ISA 600 Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)**

**Oegentligheter** (se punkt 17)

**A 27.** Revisorn måste identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna som beror på oegentligheter samt utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna. [30] Information som används för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen som beror på oegentligheter kan innefatta:

[...]

- de svar som koncernstyrelse, koncernledning, lämpliga personer inom internrevisionsfunktionen (och om så bedöms lämpligt, enhetsledningen, enhetens revisorer och andra) ger på koncernrevisionsteamets förfrågan om de har kunskap om faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter som påverkar en enhet eller koncernen.

**A 51.** Koncernrevisionsteamets beslut avseende hur många enheter som ska väljas ut enligt punkt 29, vilka enheter som ska väljas ut och vilken typ av granskning som ska utföras av de enskilda enheternas finansiella information kan påverkas av t.ex.

[...]

- om internrevisionsfunktionen har granskat en enhet och granskningens eventuella konsekvenser för koncernrevisionen,

[...]

### **Bilaga 2 Exempel på frågor som koncernrevisionsteamet ska skaffa sig en förståelse av** (se punkt A 23)

Exemplen nedan omfattar många olika frågor. Alla dessa omständigheter och händelser är dock inte relevanta för varje revisionsuppdrag och förteckningen över exempel är inte nödvändigtvis uttömmande.

#### **Koncerngemensamma kontroller**

**1.** Koncerngemensamma kontroller kan bestå av en kombination av följande:

[...]

- Övervakning av kontroller, däribland internrevisionsfunktionens aktiviteter och självutvärderingsprogram.

[...]

**2.** Internrevisionsfunktionen kan betraktas som en del av koncerngemensamma kontroller, t.ex. om funktionen är centraliserad. ISA 610 (omarbetad) [31] behandlar koncernrevisionsteamets utvärdering av om internrevisionsfunktionens ställning i organisationen samt relevanta riktlinjer och rutiner i tillräcklig utsträckning ger stöd åt internrevisorernas objektivitet, internrevisionsfunktionens kompetensnivå och om funktionen använder ett systematiskt och disciplinerat arbetssätt i de fall där koncernrevisionsteamet räknar med använda funktionens arbete.

#### **Bilaga 5 Obligatoriska och ytterligare frågor som ingår i instruktionsbrevet till koncernrevisionsteamet**

Frågor som är relevanta för utförandet av det arbete som revisorn för enheten ska utföra:

[...]

- lakttagelserna från internrevisionsfunktionen, med grund i den granskning som har gjorts av kontroller i eller som är av betydelse för enheterna.

[...]

[1] ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* (omarbetad).

[2] ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt A 55.

[3] ISA 315 (omarbetad), punkt A 116.

[4] Se punkterna 13–23.

[5] ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker*.

[6] ISA 200, punkt 14.

[7] ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*, punkt 15.

- [8] Se punkt 16.
- [9] Se punkt 8.
- [10] ISA 315 (omarbetad), punkt 6 a.
- [11] International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.*
- [12] International Ethics Standards Board for Accountants' (IESBA) *Code of Ethics for Professional Accountants*(IFACs etiska kod), avsnitt 290.199.
- [13] IFACs etiska kod, avsnitt 290.195–290.200.
- [14] ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter.*
- [15] ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen).*
- [16] Se ISA 200, punkt A 29.
- [17] Se ISA 315 (omarbetad), punkt 4 e.
- [18] Se ISA 260, punkt 15.
- [19] Se ISA 200, punkterna 15 och A 18.
- [20] Se ISA 315 (omarbetad), punkt A 116.
- [21] Se ISA 315 (omarbetad), punkt A 11 i förhållande till ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.*
- [22] Se ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* (omarbetad), punkt 2.
- [23] Se ISA 200, punkt 22.
- [25] Se ISA 315 (omarbetad), punkterna 6 a och 23, och ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* (omarbetad).
- [26] Se ISA 610 (omarbetad), punkt 18.
- [27] Se ISA 315 (omarbetad), punkt A 77.
- [28] Se ISA 230 *Dokumentation av revisionen*, punkt 11.
- [29] Se ISA 315 (omarbetad), punkt 14.
- [30] Se ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter.*
- [31] Se ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* (omarbetad), punkterna 16–17.
- <http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/?docId=RTN00009C6E>