



Kvalitetskontroll av auktoriserad revisor som utför lagstadgad revision i företag av allmänt intresse

Revisorsinspektionen skriver av ärendet.

Det åligger Revisorsinspektionen (RI) att minst vart tredje eller vart sjätte år genomföra sådan kvalitetskontroll som avses i artikel 26 Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EU-förordningen).¹

Auktoriserade revisorn Kalle Wrane är vald revisor i ett finansiellt företag och omfattas därmed sedan den 17 juni 2016 av RI:s särskilda kvalitetskontroll. RI har under 2016 genomfört en såväl system- som uppdragsbaserad kvalitetskontroll av det kvalitetskontrollsystem som omfattar honom och ett av honom genomfört revisionsuppdrag avseende en klient vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2015. Kalle Wrane är verksam i revisionsföretaget Revisionsgruppen i Borås AB² (nedan revisionsbyrån). KW är revisionsbyråns enda styrelseledamot. Eftersom revisionsbyrån inte är ett registrerat revisionsföretag har KW, såsom enda företrädare för företaget ansvaret för de åtgärder som vidtas på företagsnivå.

Vid kvalitetskontrollen har RI beaktat att den aktuella revisionsklienten vid tidpunkten för revisionen inte omfattades av de strängare regler som sedan den 17 juni 2016 gäller för företag av allmänt intresse, se bifogad promemoria. Givet detta finner RI att, även om Revisionsgruppen i Borås AB:s riktlinjer och rutiner behöver anpassas till revisioner av företag av allmänt intresse, ärendet kan skrivas av.

¹ Motsvarande krav avseende auktoriserade och godkända revisorer och registrerade revisionsbolag som har ett eller flera revisionsuppdrag i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller på en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) fanns, före den 17 juni 2016, i 27 a § revisorslagen (2001:883).

² Revisionsbyrån är inte registrerat som revisionsbolag.

Kalle Wrane anmodas att senast den 1 september 2017 informera RI om de åtgärder som vidtagits eller planeras med anledning av de rekommendationer och iakttagelser som framgår av myndighetens promemoria.

Detta beslut har fattats av myndighetschefen Per Johansson i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Henrik Jonsson samt chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel som har föredragit ärendet.

Per Johansson

Carin Rytöft Drangel

Bilaga: Promemoria



Kvalitetskontroll av auktoriserad revisor som utför lagstadgad revision i företag av allmänt intresse.

1 Inledning

Det åligger Revisorsinspektionen (RI) att minst vart tredje eller vart sjätte år genomföra sådan kvalitetskontroll som avses i artikel 26 Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EU-förordningen).¹

Auktoriserade revisorn Kalle Wrane (KW) är vald revisor i ett finansiellt företag och omfattas därmed sedan den 17 juni 2016 av RI:s särskilda kvalitetskontroll. RI har under 2016 genomfört en såväl system- som uppdragsbaserad kvalitetskontroll (se nedan) av det kvalitetskontrollsystem som omfattar honom och ett av honom genomfört revisionsuppdrag avseende en klient vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2015. KW är verksam i revisionsföretaget Revisionsgruppen i Borås AB (Revisionsgruppen)² (nedan revisionsbyrån). KW är revisionsbyråns enda styrelseledamot. Eftersom revisionsbyrån inte är ett registrerat revisionsföretag har KW, såsom enda företrädare för företaget ansvaret för de åtgärder som vidtas på företagsnivå.

Vid kvalitetskontrollen har RI beaktat att den aktuella revisionsklienten vid tidpunkten för revisionen inte omfattades av de strängare regler som sedan den 17 juni 2016 gäller för företag av allmänt intresse.

De slutsatser som RI har dragit i samband med den nu genomförda kvalitetskontrollen redovisas i denna promemoria. I promemorian redovisas endast de områden där RI har funnit brister, vilket innebär att sådana områden där RI har funnit att KW i allt väsentligt uppfyller gällande krav inte kommenteras närmare.

¹ Motsvarande krav avseende auktoriserade och godkända revisorer och registrerade revisionsbolag som har ett eller flera revisionsuppdrag i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller på en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) fanns, före den 17 juni 2016, i 27 a § revisorslagen (2001:883).

² Revisionsbyrån är inte registrerat som revisionsbolag.

2 Genomförandet av RI:s kvalitetskontroll

2.1 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar

RI:s periodiskt återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå.

På företagsnivå görs en systembaserad kvalitetskontroll. Kontrollen innebär att RI granskar hur revisionsföretagets system och processer är utformade och fungerar. Syftet är att säkerställa att revisionsuppdrag i företag vars värdepapper är föremål för handel på en reglerad marknad (börsnoterade företag) – och efter den 17 juni 2016 i samtliga företag av allmänt intresse – utförs enligt god revisorssed och god revisionssed.

På uppdragsnivå genomförs RI:s kvalitetskontroll med inriktning på hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. Genom den uppdragsbaserade kontrollen får RI underlag för att bedöma såväl effektiviteten i byråns system för kvalitetssäkring som kvaliteten i den enskilda revisorns arbete.

Den av RI utförda kvalitetskontrollen sker utifrån ett risk- och väsentlighetsperspektiv och görs för att ge RI rimlig grund för sina slutsatser om kvaliteten i utförd revision.

Kvalitetskontrollen innebär inte att RI går igenom en avslutad revision i alla dess delar eller att en fullständig analys görs av alla förhållanden i revisionen. Syftet är inte heller att bedöma om granskad årsredovisning eller annan granskad extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformad.

RI:s kontrollmetod är dels generell, dels anpassad till den metodik som tillämpas inom det specifika revisionsföretaget.

3 Iakttagelser vid RI:s systembaserade kvalitetskontroll

3.1 Inledning

Enligt EU-förordningen, revisorslagen (2001:883), förordning (1995:665) om revisorer, Revisorsinspektionens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet och ISQC 1³ åligger det ledningen för ett revisionsföretag att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som innefattar riktlinjer och rutiner för hantering av vart och ett av följande områden.

- Ledningens ansvar för kvalitet inom revisionsföretaget
- Relevanta yrkesetiska krav
- Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag
- Personal
- Hur uppdrag utförs

³ International Standard on Quality Control (ISQC) 1- Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster.

- Övervakning

Målet ska vara att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger revisionsbyråns ledning rimlig säkerhet att byrån och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och att rapporter som ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

Ett revisionsföretags riktlinjer och processer ska vara sådana att de befrämjar en intern kultur där kvalitet ses som en nödvändighet i uppdragsverksamheten. Av betydelse är att företagets organisation är sådan att tillräckliga gemensamma resurser byggs upp för kvalitetsfrämjande åtgärder.

3.2 Säkerställande av revisionskvalitet

Revisionsgruppen använder ett standardiserat revisionsprogram som inte är utvecklat för att uppfylla de särskilda krav som ställs vid en revision av företag av allmänt intresse. Programmet är primärt utvecklat för att stödja revisorer som arbetar med små och medelstora företag. Revisionsbyrån förlitar sig i stor utsträckning på att det standardiserade revisionsprogrammet tar hand om de krav som finns i ISA.⁴ RI har vid kvalitetskontrollen kunnat konstatera att revisionsprogrammet bl.a. saknar relevanta steg enligt ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå* samt ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* (se nedan).

För att säkerställa revisionskvaliteten behöver en genomgång ske av det standardiserade revisionsprogrammet för att utreda i vilka delar revisionsprogrammet behöver kompletteras för att säkerställa att samtliga granskningsåtgärder kopplade till relevanta ISA samt tillkommande krav när det gäller revision av företag av allmänt intresse blir omhändertagna.

Revisionsbyrån har en revisionsmanual och en kvalitetspolicy som är upprättade i enlighet med FAR:s mallar för mindre revisionsbyråer. Dessa dokument behöver kompletteras då innehållet inte tar hänsyn till de förändringar som har skett sedan den 17 juni 2016 när det gäller de tillkommande uppgifter som gäller vid revision av företag av allmänt intresse. Revisionsbyråns ledning behöver även utnämna en person med ansvar för att inrätta och upprätthålla byråns kvalitetskontrollsystem och som även övervakar att kvalitetskontrollsystemet följs. Eftersom revisionsbyrån inte är ett registrerat revisionsföretag och de auktoriserade och godkända revisorer som är verksamma i byrån är personvalda i de företag som de reviderar, kan byråledningens ansvar för kvaliteten upplevas mindre. ISQC 1 omfattar dock alla företag med yrkesutövande revisorer vilket gör att samtliga krav i denna behöver uppfyllas även för inte registrerade revisionsföretag.

Med anledning av de gjorda iakttagelserna avseende den systembaserade kvalitetskontrollen anmodar RI KW att anpassa sitt kvalitetssystem till revisioner av företag av allmänt intresse. RI har för avsikt att våren 2018 göra en uppföljning av detta.

⁴ International Standards on Auditing (ISA).

4 Iakttagelser vid RI:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll

4.1 Inledning

RI:s uppdragsgenomgång syftar inte enbart till att bedöma om kvaliteten uppfyller gällande krav på god revisorssed och god revisionssed. RI:s kvalitetskontroll syftar även till att bidra till utveckling av revisionskvaliteten i det enskilda uppdraget.

RI presenterar vid genomgångar med ansvarig revisor sina iakttagelser och förslag till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten. Iakttagelser och synpunkter, som avser mer generella frågor, brister eller andra frågor som RI vill lyfta fram, sammanfattas i denna promemoria till KW.

4.2 Dokumentation

Den revision som har varit föremål för RI:s kvalitetskontroll har dokumenterats i en standardprogramvara samt med dokumentation i pappersform.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–4 §§ RNFS 2001:2 om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits.

Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Även ISA 230 *Dokumentation av revisionen* behandlar revisorns dokumentationsskyldighet och kräver att revisorn identifierar riskområden, granskar dessa och drar slutsatser från vad han eller hon har funnit.

De slutsatser som dragits av revisionsbevis som tagits fram ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade. Av ISA 230 p. A 9 framgår följande:

En viktig faktor när det gäller att bestämma formen för innehållet i och omfattningen av revisionsdokumentation av betydelsefulla frågor är omfattningen av den professionella bedömning som har använts när arbetet har utförts och resultaten har utvärderats. Dokumentation av de professionella bedömningarna bidrar, när de är betydelsefulla, till att förklara revisorns slutsatser och underbygga bedömningens kvalitet. Sådana frågor är särskilt intressanta för dem som är ansvariga för att gå igenom revisionsdokumentationen.

RI har vid kvalitetskontrollen funnit brister i dokumentationen för väsentliga granskningsområden och obligatoriska åtgärder i revisionen. Referenser och indexering mellan olika delar i revisionsprocessen är ibland något otydlig. Ställningstaganden och slutsatser baserade på utförda granskningsåtgärder har inte alltid dokumenterats på ett tydligt och överskådligt sätt.

RI har sammantaget kunnat följa vilka granskningar som utförts och vilka slutsatser som dragits först efter kompletterande samtal med KW. RI har efter att ha erhållit denna kompletterande information funnit att de granskningsåtgärder och slutsatser som han har kommit fram till är godtagbara.

ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* behandlar revisorns ansvar för att tillämpa begreppet väsentlighet vid planering och utförande av revision av finansiella rapporter. Revisorn ska dokumentera vilka belopp som har använts och vilka faktorer som har använts då beloppen fastställdes. I det aktuella uppdraget har KW dokumenterat en arbetsväsentlighet som är hög utan motivering av vilka faktorer som har lett till detta belopp. Vid revisionsarbetet har en betydligt lägre arbetsväsentlighet använts. RI anser KW:s dokumentation av valda väsentlighetstal bör förbättras.

Sammanfattningsvis anser RI att KW bör vidta åtgärder för att säkerställa att all revisionsdokumentation är tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt så att det klart framgår hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits.

4.3 Granskning av intern kontroll och processer

När omfattningen och naturen av ett företags kärnprocesser är så stor och så komplex att substansgranskning inte är tillämplig som granskningsmetod måste revisorn använda en processororienterad revisionsstrategi baserad på en bedömning och verifiering av den interna kontrollen.

En processororienterad revision kräver att den röda tråden i revisionen kan följas från planering till utvärdering av de revisionsbevis som inhämtats och att revisorn utför egna granskningsåtgärder – inklusive egen substansgranskning – av tillräcklig omfattning för att reducera den återstående revisionsrisken till en acceptabel nivå.

Revisorn måste i sådana fall identifiera och testa relevanta nyckelkontroller på företagsövergripande nivå, nyckelkontroller i den eller de granskade processerna samt utföra substansgranskning av tillräcklig omfattning. I de fall då revisionsbevis delvis bygger på arbete utfört av företagets egna kontrollfunktioner eller av en servicebyrås revisor ska utvärderingen och bedömningen av dessa ingå i revisorns egen granskning.

När revisorn använder en typ-2 rapport⁵ som revisionsbevis för att servicebyråns kontroller fungerar behöver revisorn enligt ISA 402 p. 17 avgöra om rapporten från servicebyråns revisor ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om kontrollernas effektivitet som stöd för den riskbedömning som användarföretagets revisor gjort genom att utvärdera informationen i rapporten i förhållande till de processer inom användarföretaget som ska granskas. Gjorda ställningstaganden ska dokumenteras.

⁵ Rapport om beskrivningen och utformningen av samt funktionen hos servicebyråns kontroller – en rapport som innehåller följande:

- i. En beskrivning, upprättad av servicebyråns företagsledning, av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller, deras utformning och införande per ett visst datum eller för en viss period och, i vissa fall, deras funktion under en viss period.
- ii. En rapport av servicebyråns revisor avsedd att ge ett bestyrkande med rimlig säkerhet och som innefattar följande:
 - a. Hans eller hennes uppfattning om beskrivningen av servicebyråns system, kontrollmål och tillhörande kontroller, hur lämplig utformningen av kontrollerna är när det gäller att uppnå de angivna kontrollmålen samt kontrollernas funktion.
 - b. En beskrivning av den granskning av kontroller som servicebyråns revisor har utfört och resultaten av denna.

KW är vald till revisor i företag som numera omfattas av definitionen för företag av allmänt intresse. RI har gjort iakttagelser vid den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen som visar att KW:s metodik och systematik inom processororienterad granskning behöver utvecklas för att fullt ut leva upp till krav som gäller för företag som numera omfattas av definitionen för företag av allmänt intresse.

4.4 Använda arbete utfört av internrevisionen

För att revisorn ska kunna använda delar av internrevisionens arbete ska revisorn utvärdera och utföra granskningsåtgärder avseende internrevisionens arbete för att kunna avgöra om det passar hans eller hennes syften. Revisorn ska dessutom, enligt ISA 610, bedöma internrevisionens objektivitet, tekniska kompetens och professionella omsorg. Även om revisorn och internrevisionen, som i det aktuella uppdraget har löpande och nära kontakter under revisionsprocessen måste ovan beskrivna krav uppfyllas och revisorns granskning behöver dokumenteras och leda fram till dokumenterade slutsatser.

RI anser att en systematisk och dokumenterad utvärdering av internrevisionen alltid bör göras då dess arbete planeras bli använt.

4.5 Granskning av generella IT-kontroller

Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företag och dess miljö* p. 18 ska revisorn skaffa sig en förståelse av det informationssystem som är av betydelse för den finansiella rapporteringen. I sådana fall då generella IT-kontroller granskas och bedöms av internrevisionen måste revisorn ta del av internrevisionens arbete och genom väl avvägda egna åtgärder skapa sig revisionsbevis för att av internrevisionens redovisade slutsatser är väl grundade och rimliga. Dessa åtgärder och revisorns slutsatser ska dokumenteras. Detta gäller i synnerhet i företag vars verksamhet är starkt beroende av IT-stöd.

RI anser att ökad uppmärksamhet bör riktas mot att en ändamålsenlig granskning utförs av generella IT-kontroller.

4.6 Granskning av årsredovisningen

I det aktuella uppdraget är företagets årsredovisning upprättad i enlighet med en kvalitetssäkrad IFRS-mall. RI anser att revisorn bör göra en oberoende dokumenterad bedömning av att mallen tillämpats korrekt och att mallen har resulterat i en årsredovisning som fullt ut uppfyller kraven enligt IFRS.

4.7 Manuella bokföringsorder

Granskning av manuella bokföringsorder är enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p.32, ett viktigt och obligatoriskt steg vid bedömning av om företagsledningen har satt sig över kontrollsystemet. Oavsett hur revisorn bedömer riskerna för att företagsledningen ska sätta sig över

kontrollerna ska revisorn välja ut bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts i slutet av rapportperioden samt dokumentera denna granskning. RI anser att KW bör genomföra denna granskning.

4.8 Sammanfattande rekommendationer

RI har ovan redovisat vissa uppdragsspecifika brister där revisionskvaliteten kan förbättras (se avsnitt 4.2 – 4.7).

RI rekommenderar att KW och Revisionsgruppen uppmärksammar dessa frågeställningar samt att dessa även blir föremål för fokusering i den interna kvalitetskontrollen.

5 Avslutning av kvalitetskontrollen

RI har slutfört sin kvalitetskontroll av den auktoriserade revisorn KW och det kvalitetskontrollsystem i Revisionsgruppen som omfattar honom.

RI:s sammanfattande bedömning är att revisionsbyråns riktlinjer behöver anpassas till de utökade krav som under andra halvåret 2016 har tillkommit för revisioner av företag av allmänt intresse. Revisionskvaliteten i det granskade revisionsuppdraget, bedömd utifrån de regler som gällde före den 17 juni 2016, har varit godtagbar.

Vad gäller RI:s iakttagelser i avsnitt 3 och 4 *anmodas* KW att snarast vidta de åtgärder som RI har begärt och att senast den 1 september 2017 till RI ge in en skriftlig redogörelse för vidtagna åtgärder. Som framgår av avsnitt 3 avser RI att återkomma till KW under våren 2018 för att göra en uppföljning av vidtagna åtgärder.

