

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

### 1 Sammanfattande bedömning

Revisorsinspektionen (RI) har slutfört sin uppföljning av en kvalitetskontroll av den personvalda auktoriserade revisorn Kalle Wrane (KW) och det kvalitetskontrollsystem som omfattar honom.

#### 1.1 Systembaserad kvalitetskontroll

De ledningsfunktioner, system, riktlinjer och policyer som har byggts upp inom det inte registrerade revisionsföretag där den auktoriserade revisorn Kalle Wrane (KW) är verksam och som han är företrädare för möter generellt kraven för att uppfylla gällande kvalitetsnormer. RI har dock konstaterat att åtgärder alltjämt behöver vidtas för att förbättra systemet för dokumentation av revisionsuppdrag generellt. RI anmodar åter KW att vidta relevanta åtgärder för att så sker.

Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner är i allt väsentligt av god kvalitet. RI har dock konstaterat att vissa policyer och manualer alltjämt behöver anpassas till kraven avseende revisioner av företag av allmänt intresse och anmodar åter KW att vidta relevanta åtgärder för att så sker.

#### 1.2 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

RI:s sammanfattande bedömning att revisionskvaliteten i de utförda revisionsuppdragen överlag har varit tillfredsställande. RI har dock identifierat vissa uppdragsspecifika granskningsbrister där revisionskvaliteten kan förbättras. RI anmodar KW att vidta relevanta åtgärder för att framgent reducera risken för sådana granskningsbrister.

RI redovisar även vissa iakttagelser rörande områden där dokumentationen i delar har bedömts vara otillräcklig.

## 2 Inledning

KW är vald revisor i flera sparbanker och omfattas därmed sedan den 17 juni 2016 av RI:s särskilda kvalitetskontroll av revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse. RI genomförde under år 2016 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 (dnr 2016-1298). Vid denna kontroll konstaterade RI att det fanns vissa brister i kvalitetskontrollsystemet och vid utförandet av revisionsuppdrag. RI meddelade i samband med avslutandet av kvalitetskontrollen att inspektionen hade för avsikt att under våren 2018 göra en uppföljning av vidtagna åtgärder avseende dessa brister. Denna rapport är ett resultat av den uppföljningen.

KW är verksam i revisionsföretaget Revisionsgruppen i Borås AB (nedan revisionsbyrån). KW är revisionsbyråns enda styrelseledamot. Eftersom revisionsbyrån inte är ett registrerat revisionsbolag har KW, såsom enda företrädare för företaget, ansvaret för de åtgärder som vidtas på företagsnivå.

Denna uppföljning som inspektionen nu har genomfört har varit såväl system- som uppdragsbaserad och har varit inriktad på de brister som inspektionen konstaterade vid den kvalitetskontroll som genomfördes under år 2016. Den uppdragsbaserade kontrollen har omfattat två revisionsuppdrag där respektive räkenskapsår avslutades den 31 december 2017.

Vid kvalitetskontrollen har RI beaktat de strängare regler som sedan den 17 juni 2016 gäller för revisorer som utför lagstadgad revision i företag av allmänt intresse.

Mer information om rättslig ram samt utgångspunkter för kvalitetskontrollen finns i bilaga 1.

## 3 Systembaserad kvalitetskontroll

### 3.1 Säkerställande av revisionskvalitet

RI bedömde vid den föregående kvalitetskontrollen att en genomgång av det standardiserade revisionsverktyget behövde ske för att utreda i vilka delar verktyget behövde kompletteras för att säkerställa att samtliga granskningsåtgärder kopplade till relevanta

International Standards on Auditing (ISA) samt tillkommande krav när det gäller revision av företag av allmänt intresse blir omhändertagna. RI kan konstatera att flera checklistor och andra dokument har tagits fram för att möta kraven och att dessa används på ett ändamålsenligt sätt vid genomförandet av revisionsuppdrag. Checklistorna och dokumenten bör dock integreras i revisionsverktyget så att dokumentationen blir mer överskådlig och för att säkerställa att alla relevanta granskningsåtgärder utförs.

RI har även tagit del av revisionsbyråns kvalitetspolicy och revisionsmanual, vilka har uppdaterats sedan den föregående kvalitetskontrollen. RI kan konstatera att dessa dokument alltjämt i vissa delar behöver kompletteras med de krav och med de tillkommande uppgifter som gäller vid revision av företag av allmänt intresse.

### 3.2 System för dokumentation

RI fann vid den föregående kvalitetskontrollen brister i dokumentationen av väsentliga granskningsområden och obligatoriska åtgärder i revisionen. Referenser och indexering mellan olika delar i revisionsprocessen var ibland något otydlig. Ställningstaganden och slutsatser baserade på utförda granskningsåtgärder hade inte alltid dokumenterats på ett tydligt och överskådligt sätt. RI kan efter denna uppföljande kontroll konstatera att dessa brister kvarstår. Det som kan benämnas ”den röda tråden” i granskningen, där man ska kunna följa planering, riskbedömning, genomförande, gjorda iakttagelser och slutsatser, är inte alltid tydlig i dokumentationen.

Med anledning av detta anser RI alltjämt 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. I avsnitt 4.2 behandlas några specifika områden där RI sammantaget har kunnat följa vilka granskningar som utförts och vilka slutsatser som har dragits först efter att ha tagit del av kompletterande information från KW.

## 4 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

### 4.1 Granskningsbrister

#### 4.1.1 Granskning av generella IT-kontroller

KW har i sin granskning av generella IT-kontroller förlitat sig på en typ 2-rapport enligt International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402 *Bestyrkanderapporter om kontroller på en servicebyrå* som har utfärdats av en annan revisionsbyrå. Rapporten innehåller en detaljerad redogörelse över resultatet av utförda kontrolltester avseende både generella IT-kontroller och applikationskontroller. KW har tagit del av rapporten samt följt upp att revisionsklienten har åtgärdat de brister som har rapporterats. Den rapport som KW har förlitat sig på i ett av de kontrollerade uppdragen är från ett räkenskapsår tidigare än det räkenskapsår som har granskats. Vid tidpunkten för hans granskning av aktuellt räkenskapsår hade inte motsvarande rapport utfärdats ännu. RI anser att KW borde ha säkerställt dels att några väsentliga förändringar i klientens kontroller inte hade skett, dels att det under den pågående granskning som utfördes av den andra revisionsbyrån inte hade iakttagits några väsentliga brister i kontrollerna.

#### 4.1.2 Granskning av 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 bedömningen 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. KW har i ett av de kontrollerade uppdragen valt ut för granskning fyra manuella bokföringsordrar upprättade i samband med bokslutsdagen. Utifrån en uppgift från KW om ett uppskattat totalt antal manuella bokföringsordrar i huvudboken samt uppgift om vilka möjligheter ledningen har att själva lägga in manuella bokföringsordrar i bokföringen bedömer RI att denna granskning inte är tillräcklig för att möta kraven i ISA 240. Ett urval bör baseras på hela populationen av bokföringsordrar under året för att täcka in transaktioner under hela räkenskapsåret.

### 4.1.3 Granskning av årsredovisningen

Vid den föregående kvalitetskontrollen noterade RI att årsredovisningen i det kontrollerade uppdraget var upprättad i enlighet med en kvalitetssäkrad mall för rapportering enligt International Financial Reporting Standards (IFRS). RI ansåg att KW borde göra en oberoende dokumenterad bedömning av att mallen hade tillämpats korrekt och att mallen hade resulterat i en årsredovisning som fullt ut uppfyllde kraven enligt IFRS. Vid den nu utförda uppföljningen har RI konstaterat att någon sådan åtgärd inte heller har vidtagits vid efterkommande revisioner och att synpunkten att en sådan bedömning bör göras därmed alltjämt kvarstår.

## 4.2 Dokumentationsbrister

Det som nedan anges som dokumentationsbrister avser sådana fall där KW har förmått göra den påstådda åtgärden sannolik, men där RI vill peka på att dokumentationen i vissa delar varit otillräcklig.

- I samband med den uppdragsanknutna kontrollen i ett av de av RI kontrollerade uppdragen har den särskilde kvalitetskontrollanten dokumenterat vissa synpunkter på dokumentationen av granskningen och på omfattningen och inriktningen av vissa delar av granskningen. Av dokumentationen framgår inte att diskussioner har hållits mellan KW och den särskilde kvalitetskontrollanten för att lösa de synpunkter som den senare hade haft. Av dokumentationen kan heller inte utläsas innehållet i dessa diskussioner eller att den särskilde kvalitetskontrollanten för KW sedermera bekräftade att denne var klar med sin granskning senast samma dag som KW avgav sin revisionsberättelse.
- RI har först efter att ha haft kompletterande samtal med KW kunnat konstatera att han på ett godtagbart sätt har valt, motiverat och tillämpat arbetsväsentlighet, väsentlighet avseende klassificeringsfel samt gränsen för obetydliga fel i båda de kontrollerade uppdragen. RI anser att dessa områden framöver bör dokumenteras tydligare.
- RI har först efter att ha haft kompletterande samtal med KW kunnat konstatera att riskbedömningen och ställningstaganden vad gäller risk för oegentligheter är

godtagbar i båda de kontrollerade uppdragen. RI anser dock att riskbedömningen och ställningstagandena framöver bör dokumenteras tydligare.

Kvalitetskontrollen avslutades vid slutmöte med KW den 31 maj 2018.

## Bilaga 1 Rättslig ram och utgångspunkter för kvalitetskontrollen.

RI har i uppdrag 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).

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

På företagsnivå görs en systembaserad kvalitetskontroll av revisionsföretaget. Kontrollen innebär att RI granskar hur revisionsföretagets system och processer är utformade och fungerar. Syftet är att säkerställa att revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse utförs enligt god revisorssed och god revisionsed.

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 revisionsföretagets system för kvalitets-säkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

### Systembaserad kvalitetskontroll

Det åligger ledningen för ett revisionsföretag att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som innefattar riktlinjer och rutiner för hantering av vart och ett av följande områden.<sup>1</sup>

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

---

<sup>1</sup> EU-förordningen, revisorslagen (2001:883), förordning (1995:665) om revisorer, Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet och ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1 – Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster).

Målet ska vara att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger revisionsföretagets ledning rimlig säkerhet att företaget 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 företagens organisation är sådan att tillräckliga gemensamma resurser byggs upp för kvalitetsfrämjande åtgärder.

### Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollen görs utifrån ett risk- och väsentlighetsperspektiv och 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, de av revisorerna, granskade årsredovisningarna eller annan extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformade.

RI:s uppdragsgenomgångar har inte enbart som syfte att bedöma om revisionsföretaget och de vid detta verksamma revisorerna uppfyller gällande krav på god revisorssed och god revisionssed. RI:s kvalitetskontroll ska även bidra till en utveckling av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen.

### Granskningsbrister

Vid bestämmandet av vilka granskningsbrister som inkluderas i rapporten tas hänsyn till den identifierade bristens väsentlighet i relation till god revisionssed, både när gäller det individuella uppdraget som inspekterats och de specifika fokusområden som varit aktuella under vår inspektion. Om identifierade brister av liknande slag har noterats i fler än ett inspekterat uppdrag vägs också detta in.

Om granskningsbrister uppmärksammas vid kvalitetskontroll av revisionsföretag samt personvalda revisorer förelägger RI revisionsföretaget att lämna ett skriftligt svar på vilka åtgärder som har eller kommer att vidtas för att komma till rätta med bristerna.



Om granskningsbrister uppmärksammas vid kvalitetskontroll av enbart personvald auktoriserad revisor följs dessa regelmässigt upp under kommande inspektion hos revisionsföretaget.

## Dokumentationsbrister

En auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standards on Auditing (ISA) 230 Dokumentation av revisionen. 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.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. Revisorn måste då kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft en sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RI bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår att göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RI från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

Dokumentationsbrist som i rapporten inte redovisas som granskningsbrist behöver inte kommenteras i särskild ordning av revisionsföretaget.

## Uppföljning

När revisionsföretaget föreläggs att yttra sig över rapporterade brister ska detta svar inkludera detaljerad information om vilka åtgärder som vidtagits eller planeras. Vidare

ska svaret innehålla en analys av grundorsaker till identifierade brister, en s.k. root-cause analysis. Detta innebär att revisionsföretaget ska utvärdera om bristerna har sin grund i systembrister som kräver omedelbara rättelseåtgärder, svårigheter att tillämpa relevant normgivning eller beror på andra faktorer som kan knytas till det individuella uppdraget eller den ansvarige revisorn. RI följer upp att vidtagna eller planerade åtgärder är tillfredställande under kommande inspektion hos revisionsföretaget.