



Kvalitetskontroll av auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i företag av allmänt intresse

1 Sammanfattande bedömning

Revisorsinspektionen har slutfört sin kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Mazars SET Revisionsbyrå AB (Mazars) och auktoriserade revisorer anställda där.

1.1 Systembaserad kvalitetskontroll

Revisorsinspektionen har identifierat vissa brister i de ledningsfunktioner, system, rutiner, riktlinjer och policyer som har byggts upp inom Mazars. Åtgärder behöver vidtas för att kraven enligt gällande kvalitetsnormer ska uppfyllas, se avsnitt 3. Revisorsinspektionen anmodar därför Mazars att vidta relevanta åtgärder för att stärka sitt kvalitetskontrollsystem i dessa delar.

Revisorsinspektionen har som en del av kvalitetskontrollen följt upp de iakttagelser som gjordes i samband med den förra systembaserade kvalitetskontrollen av Mazars (dnr 2015-372) och uppföljningen av denna kontroll (dnr 2017-64). Revisorsinspektionen kan konstatera att revisionsföretaget har vidtagit relevanta åtgärder i de delar som omfattades av inspektionens tidigare iakttagelser.

1.2 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

Revisorsinspektionen har identifierat vissa uppdragsspecifika granskningsbrister där revisionskvaliteten kan förbättras, se avsnitt 4.1. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att vidta relevanta åtgärder för att framgent reducera risken för att sådana brister uppstår. Revisorsinspektionen redovisar även iakttagelser rörande områden där dokumentationen i delar har bedömts vara otillräcklig, se avsnitt 4.2.

2 Inledning

Revisorsinspektionen har under år 2019 kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsbolaget Mazars. Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad. Den har omfattat ett urval av fem revisorer och fyra av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades under år 2018. I två av uppdragen är det registrerade revisionsbolaget valt som revisor och de utvalda revisorerna är utsedda till huvudansvariga revisorer och i ett av uppdragen är revisorn personvald. I det fjärde uppdraget är en av revisorerna personvald samtidigt som även det registrerade revisionsbolaget är valt som revisor med en utsedd huvudansvarig revisor. I det efterföljande används genomgående begreppet ansvarig revisor. De slutsatser som Revisorsinspektionen har dragit i samband med de genomförda kvalitetskontrollerna redovisas i denna rapport och omfattar områden där Revisorsinspektionen har funnit granskningsbrister i den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen. Dessutom informerar Revisorsinspektionen om konstaterade dokumentationsbrister.

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

3 Systembaserad kvalitetskontroll

3.1 Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag

3.1.1 Riskbedömning och kundkännedomåtgärder enligt penningtvättslagen

Lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) syftar till att förhindra att finansiell verksamhet och annan näringsverksamhet utnyttjas för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Lagen är tillämplig på de verksamhetsutövare som listats i 1 kap. 2 §. I denna bestämmelse, p. 17, listas verksamhet som auktoriserad eller godkänd revisor eller registrerat revisionsbolag. Enligt 2 kap. 1 § penningtvättslagen ska en verksamhetsutövare göra en bedömning av hur de produkter och tjänster som tillhandahålls i verksamheten kan utnyttjas för penningtvätt och finansiering av terrorism (allmän riskbedömning). Utöver vilka tjänster och produkter som tillhandahålls ska särskilt beaktas vilka kunder och distributionskanaler som finns samt vilka geografiska riskfaktorer som föreligger. Av 2 kap. 2 § penningtvättslagen framgår att omfattningen ska bedömas med hänsyn till verksamhetens storlek och art. Vidare ska verksamhetsutövaren i enlighet med 2 kap. 3 § penningtvättslagen bedöma den risk för penningtvätt och finansiering av terrorism som kan förknippas med kundrelationen (kundens riskprofil). Kundens riskprofil ska bestämmas med utgångspunkt i den allmänna riskbedömningen och verksamhetsutövarens kännedom om kunden. Åtgärder för kontroll av kundkännedomen ska enligt 3 kap. 14 § penningtvättslagen sedan utföras i den omfattning som behövs med hänsyn till kundens riskprofil och övriga omständigheter.

Penningtvättslagen trädde i kraft den 1 augusti 2017.

Mazars har först i oktober 2019 fastställt en allmän riskbedömning. Detta innebär bl.a. att Revisorsinspektionen i dagsläget inte kan se vad denna har gett för effekt i de enskilda revisionsuppdragen. I det revisionsverktyg som Mazars använder i dagsläget finns en checklista för revisorns prövning i enlighet med penningtvättslagen i det enskilda revisionsuppdraget. Denna checklista har dock ingen koppling till den nyligen framtagna allmänna riskbedömningen. Det är därmed oklart om revisorerna kommer att kunna fånga upp de olika riskfaktorer som har identifierats på central nivå inom Mazars. Revisorsinspektionen har vid kvalitetskontrollen fått en presentation av ett förslag till en ny checklista i vilken det finns en sådan koppling. Checklistan har vid tidpunkten för

kontrollen inte godkänts av risk managementfunktionen. En genomgång av det nya revisionsverktyg som Mazars håller på att implementera visar att det i dagsläget inte heller där finns något steg som fångar upp kopplingen mellan Mazars allmänna riskbedömning och de bedömningar av revisionsklienterna i uppdragen som ska göras och vilken effekt det i sin tur får på kundkännedomsåtgärderna. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att se till att det finns en koppling mellan den allmänna riskbedömningen och den riskbedömning som varje revisor ska göra inom ramen för respektive revisionsuppdrag och att detta implementeras i det nya revisionsverktyget.

3.1.2 Kontroll över affärsrelationer

Mazars har en förteckning över vilka revisionsklienter som man samtidigt också har någon form av affärsrelation med. Det finns dock ingen förteckning över Mazars samtliga affärsrelationer som kan användas för kontroll av huruvida en potentiell revisionsklient också är en affärspartner. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att ta fram och löpande underhålla en förteckning över samtliga affärsrelationer, att använda för identifiering och bedömning av eventuella oberoendehot vid antagande av nya revisionsuppdrag för det fall en affärspartner kan komma att bli revisionsklient till Mazars.

3.2 Relevanta yrkesetiska krav

3.2.1 Årlig oberoendebekräftelse - innehåll och hantering

Mazars hämtar in en årlig oberoendebekräftelse från samtliga anställda där olika typer av bekräftelser görs som är relevanta för att Mazars i sin verksamhet ska vara oberoende i förhållande till sina revisionsklienter. En genomgång av lämnade svar i oberoendebekräftelserna görs av risk managementfunktionen. En del s.k. avvikande svar visar att en del anställda inte verkar förstå varför vissa bekräftelser ska göras. Revisorsinspektionen anmodar därför Mazars att vidta åtgärder för att informera samtliga anställda om syftet med oberoendebekräftelsen och vikten av att Mazars upprätthåller sitt oberoende i förhållande till sina revisionsklienter.

I oberoendebekräftelsen ska varje revisor ange om han eller hon har andra styrelseuppdrag än i Mazars och s.k. ägarbolag till Mazars samt om de äger andelar i andra bolag. När det gäller ägarandelar så framgår inte av bekräftelsen vilka bolag som avses.

Revisorsinspektionen anmodar Mazars att i blanketten för oberoendebekräftelsen lämna ytterligare information till de anställda om vilken typ av bolag som avses vad gäller ägarandelar.

Det har framkommit vid Revisorsinspektionens genomgång av de svar som har erhållits i de senast lämnade oberoendebekräftelserna att några personer har både styrelseengagemang och andelsinnehav i bolag som bedriver annan verksamhet än revisionsverksamhet. Enligt 25 § revisorslagen (2001:883) får en revisor inte utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har naturligt samband därmed, om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, eller utövande på annat sätt är oförenligt med den ställning som följer av behörigheten att utföra lagstadgad revision. Av Mazars riktlinjer framgår inte om de anställda har en skyldighet att hämta in någon form av godkännande innan de åtar sig ett styrelseengagemang eller anskaffar andelar i bolag som inte bedriver revisionsverksamhet eller verksamhet som har naturligt samband därmed. Det framgår inte heller om det finns något krav på att ansöka hos Revisorsinspektionen om förhandsbesked om det råder tveksamhet när det gäller engagemangets förenlighet med 25 § revisorslagen. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att ta fram riktlinjer för hur denna typ av engagemang ska hanteras för att säkerställa att ingen revisor som är verksam vid Mazars utövar en verksamhet som står i strid med 25 § revisorslagen. Revisorsinspektionen har med anledning av iakttagelser när det gäller en av revisorerna i den uppdragsbaserade kontrollen inlett en utredning av den revisorns utövande av verksamhet som inte är revisionsverksamhet.

Enligt de senast inhämtade oberoendebekräftelserna är det endast ett fåtal personer inom Mazars som har deklarerat att de har styrelseengagemang eller ägande i andra bolag. Vid en genomgång av dessa personers engagemang och ägande har det framkommit att det i något fall via dotterföretag har utövats annan verksamhet än den som har angetts i oberoendebekräftelsen, eftersom man i bekräftelsen endast har angett verksamheten som har bedrivits i moderbolaget. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att gå djupare i sin utredning av de anställdas eventuella styrelseengagemang och ägande i andra uppdrag för att få en helhetsbild av vilken verksamhet som bedrivs i bolagen.

3.2.2 Övervakning av finansiella innehav

I den årliga oberoendebekräftelsen intygar samtliga anställda att de har tagit del av den lista över ”restricted clients” som finns på Mazars globala intranät och kontrollerat att de inte har några finansiella innehav i några sådana bolag, dvs. sådana bolag vars finansiella instrument som det inte är tillåtet att inneha på grund av att det skulle innebära ett oberoendehot för Mazars, och i vissa fall skulle kunna innebära en jävssituation.

Bekräftelsen lämnas endast en gång per år och det finns inga riktlinjer eller rutiner som ställer krav på att personalen löpande rapporterar förändringar i finansiella innehav. Det finns heller ingen övervakande funktion i syfte att kontrollera att lämnade uppgifter är riktiga och fullständiga. Revisorsinspektionen anmodar därför Mazars att utveckla en övervakande kontroll, bl.a. genom krav på att finansiella innehav och förändringar i dessa innehav löpande ska rapporteras av en definierad krets av anställda samt att stickprovskontroller görs med viss regelbundenhet.

3.2.3 Övervakning av rotationskrav

I artikel 17 i Europaparlamentets och rådets förordning 537/2014/EU Särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse (EU:s revisorsförordning) finns bestämmelser om ett revisionsuppdrags varaktighet. I artikeln finns bl.a. bestämmelser om krav på revisorsrotation, både när det gäller en revisor eller ett revisionsföretags möjlighet att inneha ett uppdrag, men också krav på rotation av s.k. nyckelrevisorer inom ett revisionsteam. I artikeln anges också när en revisor eller ett revisionsföretag åter kan utföra revision i det granskade företaget efter det att man har roterat ut från revisionsuppdraget. Det är viktigt att ha kontroll över dels när revisionsföretaget och dess revisorer måste rotera enligt artikelns bestämmelser, dels när revisionsföretaget och dess revisorer åter kan delta i revisionen av det granskade företaget. En övervakande funktion att rotationsbestämmelserna i EU:s revisorsförordning följs har införts strax före kvalitetskontrollens genomförande hos Mazars. Denna funktion innefattar dock inte någon kartläggning över när revisionsföretaget och dess revisorer åter kan delta i revisionen. Revisorsinspektionen anmodar därför Mazars att komplettera den nyss införda funktionen med detta. Revisorsinspektionen har med anledning av iakttagelser när det gäller en av revisorerna i den uppdragsbaserade kontrollen inlett en utredning om huruvida rotation har skett i enlighet med EU:s revisorsförordning.

3.2.4 Interna rutiner för rapportering av överträdelser

Enligt 26 a § revisorslagen ska ett registrerat revisionsbolag ha ändamålsenliga rutiner för att hantera anställdas rapportering av misstänkta överträdelser av de bestämmelser som gäller för bolagets verksamhet. I Mazars riktlinjer finns beskrivet vem man ska kontakta för det fall en anställd har något att rapportera i detta avseende. Det saknas dock dokumenterade riktlinjer för hur de rapporterade iakttagelserna ska hanteras. På Mazars externa webbplats har det tidigare funnits en s.k. visseblåsarfunktion där bl.a. kunder, men även anställda, har kunnat rapportera överträdelser av nyss nämnda slag. Information som har rapporterats genom den funktionen har hamnat hos Mazars International och det har varit oklart för Mazars i Sverige hur hanteringen har skett där. Enligt uppgift har det också varit osäkert i vilken mån de anställda har känt till denna funktion. Mazars har nu möjliggjort att man via det intranät som de anställda har tillgång till anonymt kan rapportera den typ av företeelser som anges i 26 a § revisorslagen. Mazars har också med Mazars International sett till att man får tillgång till den information som har rapporterats. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att dels komplettera sina riktlinjer när det gäller rapportering av överträdelser med en beskrivning hur rapporterade händelser ska hanteras, dels lägga tillräckliga resurser på att informera samtliga anställda om den funktion för anonym rapportering av överträdelser som nu finns på intranätet.

3.3 Personal

3.3.1 Planering och övervakning av utbildnings- och fortbildningskrav

Revisorsinspektionen har vid genomgång av den interna kvalitetskontroll som utförs periodiskt av samtliga auktoriserade och godkända revisorer på Mazars kunnat konstatera att det i några fall framkommit att kontrollerad revisor inte har bedömts ha tillräckligt med fortbildningstimmar. Risk managementfunktionen på Mazars har också upptäckt att en revisor inte har haft den utbildning som har krävts för att arbeta med en viss typ av uppdrag. Revisorsinspektionen anser att det är för sent att upptäcka brister i utbildning och fortbildning i samband med periodiska kvalitetskontroller och årliga bekräftelser och bedömer att Mazars i nuläget inte har fullt tillfredsställande överblick över utbildningsläget hos de anställda, vilket också innefattar kontrollen över hur enskilda revisorer upp-

fyller de krav på yrkesmässig fortbildning som gäller för revisorerna. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att förstärka rutinerna vad gäller den centrala planeringen och övervakningen av de anställdas utbildning och fortbildning så att man säkerställer dels att kravet på yrkesmässig fortbildning följs, dels att utbildning sker på ett sådant sätt att de interna reglerna om uppdragsbemanning kan följas, framför allt i uppdrag med särskild risk.

3.4 Hur uppdrag utförs

3.4.1 Dokumentationssystem och metodik

Vid Revisorsinspektionens uppdragsbaserade granskning har inspektionen noterat att revisorerna har använt olika sätt att dokumentera sina revisioner. Några har använt Mazars standardiserade revisionsverktyg fullt ut, någon har delvis använt det och någon har dokumenterat sin granskning utan användning av något revisionsverktyg. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att se till att dokumentation sker på ett enhetligt sätt och i enlighet med revisorslagen, Revisorsinspektionens föreskrifter RIFS 2018:2 *Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet* (verksamhetsföreskrifterna), International Standards on Auditing (ISA) samt Mazars revisionsmetodik.

Mazars använder som ovan nämnt ett standardiserat revisionsverktyg med vissa anpassningar och kompletteringar. Detta verktyg är inte utvecklat för att uppfylla de särskilda krav som ställs på revision av företag av allmänt intresse eller på koncernrevisioner utan är utvecklat för att stödja revisorer som arbetar med små och medelstora företag. Verkttyget har heller inte någon fullt utvecklad funktion för att säkerställa kontroll av att revisionsdokumentationen färdigställs i enlighet med god revisionsred. Genom medlemskapet i Mazars International har Mazars tillgång till en nätverksgemensam revisionsmetodik som kommer att stödjas av ett datoriserat revisions- och dokumentationsverktyg som håller på att implementeras. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att lägga erforderliga resurser på att implementera detta verktyg och att säkerställa att detta verktyg bl.a. är anpassat för revisioner av företag av allmänt intresse.

3.4.2 Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

I artikel 8 i EU:s revisorsförordning finns bestämmelser om att en kvalitetskontroll av revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse ska utföras innan revisionsberättelsen enligt artikel 10 samma förordning eller den kompletterande rapporten till revisionsutskottet enligt artikel 11 utfärdas för att bedöma om den lagstadgade revisorn eller nyckelrevisorn på ett rimligt sätt har kommit fram till de utlåtanden och slutsatser som anges i utkastet till sådana rapporter. Krav på utförande och dokumentation av sådana uppdragsanknutna kvalitetskontroller finns även i International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster* och ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*.

Inom Mazars finns en checklista där den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen ska dokumenteras av den som är utsedd att utföra kontrollen. På checklistan bekräftar kontrollanten genom att kryssa i rutor att han eller hon har utfört de åtgärder som krävs i kontrollen. Det finns inget ytterligare krav på dokumentation hos Mazars i detta avseende än att checklistan fylls i. Revisorsinspektionen anser att det för att kunna bedöma om kontrollen varit tillräcklig krävs en mer utförlig dokumentation av vilket arbete som kontrollanten har utfört, vid vilken tidpunkt som arbetet har utförts (exempelvis i samband med riskbedömning och planering), vilka överväganden som har gjorts och vilka eventuella diskussioner som har förts. Checklistan behandlar överhuvudtaget inte den kompletterande rapporten till revisionsutskottet enligt artikel 11 i EU:s revisorsförordning och kravet på att kvalitetskontrollen ska utföras även innan en sådan rapport avlämnas. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att utveckla metodstödet för den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen, bl.a. genom att se till att det finns ett ändamålsenligt sätt att dokumentera kontrollen och för att säkerställa att samtliga krav för kontrollen uppfylls.

3.4.3 Övervakning av uppdragsanknuten kvalitetskontroll

Som framgår av avsnitt 3.4.2 finns det krav på uppdragsanknuten kvalitetskontroll av revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse i EU:s revisorsförordning. Enligt ISQC 1 p. 35 b) kan ett revisionsföretag också bestämma andra kriterier som gör att en uppdragsanknuten kvalitetskontroll även ska utföras på andra revisionsuppdrag. Revisionsföretaget

ska enligt ISQC 1 p. 36 fastställa riktlinjer och rutiner som anger karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av en sådan kvalitetskontroll. Vidare ska revisionsföretaget enligt ISQC 1 p. 48 inrätta en övervakningsprocess avsedd att ge det rimlig säkerhet att de riktlinjer och rutiner som rör företagets kvalitetskontrollsystem är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. Ett första steg i att övervaka att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen utförs i tillräcklig omfattning i revisionsuppdragen kan vara att övervaka hur mycket tid som läggs ned på dessa kontroller. En sammanställning av nedlagd tid per kontroll som Revisorsinspektionen har tagit del av visar att det i vissa fall har lagts ned så lite tid på kontrollen i revisionsuppdragen att fråga kan väckas om en tillräcklig kontroll verkligen har utförts i det enskilda fallet. Inspektionen anmodar därför Mazars att med sammanställningen som utgångspunkt följa upp om det i uppdrag där få timmar har lagts ned på den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen har utförts en tillräcklig kontroll. Revisorsinspektionen anmodar även Mazars att löpande följa upp nedlagd tid på den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen i syfte att övervaka att sådana kontroller har varit tillräckliga.

3.4.4 Konsultationer

Enligt Mazars revisionsmanual finns i utförandet av revisionsuppdrag ett krav på att konsultationer ska genomföras, exempelvis vid svåra frågeställningar och meningsskiljaktigheter i revisionsteamet. Det finns också ett krav på att alla konsultationer ska dokumenteras. Dokumentationen av dessa konsultationer finns dock inte samlade på ett och samma ställe och ingen uppföljning av genomförda konsultationer görs. Det finns därför ingen möjlighet att exempelvis följa upp om det har förekommit några meningsskiljaktigheter mellan en påskrivande revisor och en person som har haft uppdrag att utföra uppdragsanknutna kvalitetskontroller. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att samla dokumentation över gjorda konsultationer i revisionsuppdragen hos exempelvis risk managementfunktionen så att gjorda konsultationer kan följas upp vid behov. Det samma gäller konsultationer som gjorts hos Mazars "helpdesk" avseende formulering av modifieringar, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelser.

3.4.5 Genomgång av IFRS-granskare

De finansiella rapporter som upprättas i enlighet med International Financial Reporting Standards (IFRS) granskas av någon person inom Mazars med särskilda kunskaper om dessa standarder. Vid den uppdragsbaserade kontrollen har Revisorsinspektionen noterat att de arbetsprogram som IFRS-granskarna har använt inte är uppdaterade med de senaste IFRS-standarderna. Den version av arbetsprogram som är äldst och som har använts är från år 2012. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att löpande uppdatera de arbetsprogram som används vid IFRS-granskningen med de senaste standarderna.

Revisorsinspektionen har även noterat att IFRS-granskaren i de uppdrag som har avsett finansiella företag i dokumentationen av sin genomgång har gett uttryck för att denne inte har kompetens vad gäller tillämpningen av de IFRS som gäller för denna kategori företag. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att se till att de som är utsedda att utföra IFRS-granskningen också har den erforderliga kompetens som krävs för att kunna utföra granskningen.

3.5 Övervakning

3.5.1 Intern kvalitetskontroll

Enligt 21 § första stycket 8 Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter ska ett revisionsföretag, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet, inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som bl.a. säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision. Även ISQC 1 innehåller krav på införande av en övervakningsprocess. Enligt p. 48 a ska en sådan process bl.a. innefatta regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor.

Mazars har riktlinjer och rutiner för en sådan intern kvalitetskontroll. Revisorsinspektionen kan dock konstatera att de checklistor och arbetsprogram som används vid den interna kvalitetskontrollen av avslutade revisionsuppdrag inte är anpassade till företag av allmänt intresse och de områden som kan särskilja revision av sådana företag från revisioner av små och medelstora företag, exempelvis kommunikation med revisionsutskott. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att utveckla riktlinjer, rutiner, checklistor och

arbetsprogram avseende den interna kvalitetskontrollen av avslutade revisionsuppdrag så att dessa beaktar de särskilda krav som gäller för företag av allmänt intresse.

Revisorsinspektionen har också noterat att en av kvalitetskontrollanterna som har kontrollerat revisionen av ett finansiellt bolag saknar erfarenhet av revisioner av sådana bolag. Inspektionen anmodar Mazars att se till att personer med relevant kompetens och erfarenhet utses i de interna kvalitetskontrollerna av avslutade revisionsuppdrag.

3.5.2 Rutiner för övervakning generellt

Enligt 21 § första stycket 12 Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter ska ett revisionsföretag, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet, övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. En sådan utvärdering ska enligt 21 § femte stycket samma föreskrifter innefatta en årlig utvärdering av det interna system för kvalitetskontroll som avses i 21 § första stycket 8. Krav på övervakning finns också i ISQC 1. Enligt p. 48 ska ett revisionsföretag inrätta en övervakningsprocess avsedd att ge det rimlig säkerhet att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar.

Revisorsinspektionen har noterat att Mazars har börjat kartlägga vilka aktiviteter och kontroller som ska ingå i övervaknings- och utvärderingsprocessen, förutom de regelbundet återkommande inspektionerna av avslutade revisionsuppdrag. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att så snart som möjligt inrätta en ändamålsenlig övervaknings- och utvärderingsprocess.

4 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

4.1 Granskningsbrister

4.1.1 Kommunikation med styrelsen

Enligt ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* p. 15 ska revisorn informera styrelsen om en översikt över revisionens planerade omfattning och inriktning

samt tidpunkt, vilket innefattar att informera om de betydande risker som revisorn har identifierat. I två av uppdragen har detta inte skett.

4.1.2 Allmänna kontroller IT

Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 18 ska revisorn bl.a. skaffa sig en förståelse av det informationssystem som är av betydelse för den finansiella rapporteringen. Vidare ska revisorn enligt p. 21 samma ISA, för att förstå företagets kontrollaktiviteter, skaffa sig en förståelse av hur företaget har hanterat IT-relaterade risker. Tillämpningspunkt A 108 anger att allmänna IT-kontroller är sådana riktlinjer och rutiner som rör många program och ser till att programkontroller fungerar effektivt. Allmänna IT-kontroller som upprätthåller integriteten i information och säkerheten hos data inbegriper vanligtvis kontroller av drift, byte och underhåll av programvara för system, programbyte, åtkomstsäkerhet och inköp, utveckling och underhåll av program. I och med att kontrollerna syftar till att upprätthålla integritet och säkerhet i data som bearbetas i informationssystemen är dessa därför viktiga för revisorn att granska.

I ett uppdrag, där man i hög grad har förlitat sig på bolagets informationssystem, har revisorn enbart gjort en kartläggning av allmänna IT-kontroller och inte testat kontrollerna. Revisorsinspektionen anser att revisorn i detta fall inte kunde underlåta att även testa de allmänna IT-kontrollerna.

I ett annat uppdrag har ingen granskning av de allmänna IT-kontrollerna skett med hänvisning dels till att granskning har skett tidigare år, dels till att bolaget stod i begrepp att byta informationssystem. Även annan kontrollgranskning som man förlitade sig på var utförd under tidigare år. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 13 ska revisorn för att kunna avgöra om det är ändamålsenligt att förlita sig på revisionsbevis för kontrollers funktion som har inhämtats under tidigare revisioner beakta bl.a. effektiviteten hos allmänna IT-kontroller. Dessutom ska revisorn enligt p. 14 samma ISA, när det gäller särskilda kontrollers funktion, säkerställa att revisionsbevisen från tidigare revisioner fortfarande är relevanta genom att inhämta revisionsbevis som visar om det har skett några betydelsefulla ändringar i dessa kontroller sedan den tidigare revisionen. Revisorn ska inhämta dessa bevis genom frågor i kombination med observation eller inspektion för

att bekräfta förståelsen av de särskilda kontrollerna. Revisorn i uppdraget kunde alltså inte helt underlåta att utföra några åtgärder i granskningen under det aktuella räkenskapsåret, utan borde ha utfört åtgärder i enlighet med ISA 330.

I det tredje uppdraget har revisorerna erhållit en rapport enligt ISAE 3402 *Bestyrkande-rapporter om kontroller på en servicebyrå* avseende effektiviteten i bl.a. allmänna IT-kontroller. Av rapporten framgår att de som har avlämnat den har vissa noteringar om brister i de allmänna IT-kontrollerna hos den part som ansvarar för kontrollerna. Dessa brister har inte utvärderats av revisorerna i uppdraget. Dessutom framgår av rapporten att det finns lokala kontroller i slutanvändarmiljön hos det granskade företaget. Enligt revisorernas dokumentation har man kortfattat diskuterat dessa kontroller, de har dock inte testats vare sig under det aktuella räkenskapsåret eller det föregående räkenskapsåret. Eftersom det rörde sig om ett finansiellt företag anser Revisorsinspektionen att effektiviteten hos de allmänna IT-kontrollerna var central för en kontrollbaserad revisionsansats. Därför borde revisorerna ha testat de kontroller i slutanvändarmiljön som avses i rapporten enligt ISAE 3402.

Även i det fjärde uppdraget, som likt det tredje uppdraget var ett finansiellt företag, har revisorn erhållit en rapport enligt ISAE 3402 avseende effektiviteten i bl.a. allmänna IT-kontroller. I detta uppdrag har revisorn också förlitat sig på internrevisionsfunktionens arbete. I revisorns arbete har det inte deltagit någon person med IT-kompetens och revisorn vet heller inte om någon med IT-kompetens har deltagit i internrevisionsfunktionens arbete. Revisorsinspektionen anser, med beaktande av komplexiteten i ett finansiellt företags verksamhet och dess beroende av effektiva system för databearbetning, att revisorn borde ha anlitat någon person med IT-kompetens i revisionsteamet och dessutom förvissat sig om att någon med IT-kompetens deltog i internrevisionsfunktionens arbete.

4.1.3 Användning av arbete som utförts av internrevisionen

I ett av de kontrollerade revisionsuppdragen har revisorn valt att använda sig av arbete som har utförts av internrevisionen vad gäller flera väsentliga poster i årsredovisningen. Revisorsinspektionen har vid sin kontroll inte kunnat bedöma om revisorn i enlighet med

kraven i ISA 610 *Använda arbete som har utförts av internrevisionen* har gjort en tillräcklig utvärdering av internrevisionsfunktionen för att kunna fastställa om, inom vilka områden och i vilken omfattning han kan använda sig av internrevisionens arbete. Revisorsinspektionen har inte heller kunnat bedöma om revisorn i enlighet med kraven i samma ISA har vidtagit tillräckliga åtgärder för att kunna fastställa karaktären på och omfattningen av den del av internrevisionsfunktionens arbete som i så fall kan användas. Slutligen kan inte Revisorsinspektionen bedöma om den upprepning av delar av internrevisionens arbete som den externa revisorn ska göra enligt ISA 610 p. 24 varit tillräcklig. Utredning pågår fortfarande i dessa frågor.

4.1.4 Avstämningar av bank och värdepapper

I planeringsdokumentationen för ett bolag, som frekvent handlar med värdepapper, framgår att avstämningar mellan uppgifter om värdepapper från bolagets bank mot bolagets s.k. värdepappersreskontra är en viktig kontroll i bolagets verksamhet som också revisorn förlitar sig på. Bolagets ekonomichef genomför denna kontroll dagligen. Revisorn tagit två stickprov för att granska att kontrollen fungerar effektivt, en gång i samband med granskningen av det tredje kvartalet och en gång i samband med bokslutsgranskningen. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 9 ska, när revisorn utformar och utför granskning av kontroller, mer övertygande revisionsbevis hämtas in ju mer revisorn förlitar sig på en kontrolls effektivitet. Enligt tillämpningspunkt A 28 i samma ISA kan det vara lämpligt att öka omfattningen av granskningen av kontrollen när det behövs mer övertygande revisionsbevis rörande en kontrolls funktion. Revisorn bör också överväga bl.a. hur ofta företaget har utfört kontrollen när antalet stickprov bedöms. Vägledning när det gäller granskningens omfattning finns i ISA 530 *Revisionsmässiga urval*. Revisorsinspektionen anser att två stickprov, som dessutom genomförs vid förutsägbara tillfällen, av en daglig kontroll som har bedömts som central, inte är tillräckligt för att kunna dra slutsatsen att man kan förlita sig på att kontrollen fungerar effektivt.

4.1.5 Granskning av bokföringsposter

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar anseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 33 ska en revisor, oavsett hur revisorn bedömer riskerna för att företagsledningen ska sätta sig

över kontroller i företaget, utforma och utföra granskningsåtgärder bl.a. i syfte att pröva riktigheten i bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Vid utformandet och utförandet av granskningsåtgärder för sådana granskningar ska revisorn fråga personer som deltar i bokslutsarbetet om otillbörliga eller ovanliga aktiviteter i samband med bearbetningen av bokföringsposter och andra justeringar samt välja ut bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts i slutet av en rapportperiod. Eftersom väsentliga felaktigheter i finansiella rapporter som beror på oegentligheter kan förekomma under hela perioden och innefatta omfattande ansträngningar att dölja hur oegentligheterna har begåtts finns också ett krav i p. 33 att revisorn ska överväga om det finns ett behov av att granska bokföringsposter och andra justeringar för hela perioden. Krav på granskning av bokföringsposter och andra justeringar som gjorts under arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna finns även i ISA 330 p. 20.

I två av de kontrollerade uppdragen bedömer Revisorsinspektionen att en sådan granskning inte har utförts i tillräcklig omfattning.

4.1.6 Analytisk granskning

Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* p. 6 ska revisorn utforma och utföra sådan analytisk granskning i revisionens slutfas som hjälper honom eller henne att nå fram till en övergripande slutsats om huruvida de finansiella rapporterna är förenliga med revisorns förståelse av företaget.

I två av de kontrollerade uppdragen har någon sådan granskning inte utförts.

4.1.7 Efterföljande händelser

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisionsberättelsen, och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Revisorn ska bl.a. enligt p.7 i samma ISA skaffa sig en förståelse av de rutiner som företagsledningen har inrättat för att

försäkra sig om att efterföljande händelser uppmärksammas, fråga företagsledningen och styrelse om det har inträffat några efterföljande händelser som kan påverka de finansiella rapporterna och läsa protokoll från sammanträden med bl.a. styrelsen som ägt rum efter datumet för de finansiella rapporterna. Om en delårsrapport har lämnats på det efterföljande räkenskapsåret, ska även revisorn läsa den.

I ett uppdrag har revisorn tagit in det efterföljande räkenskapsårets periodbokslut per den 28 februari och en budget. Revisorn har dock inte skaffat sig en förståelse av de rutiner som företagsledningen har inrättat i syfte att uppmärksamma efterföljande händelser i enlighet med kraven i ISA 560 p. 7.

4.1.8 Granskning av årsredovisning

I årsredovisningen för bolaget i ett av revisionsuppdragen har Revisorsinspektionen funnit felaktig redovisning av eget kapital relaterat till effekterna av förstagångstillämpningen av IFRS 9 *Finansiella instrument*. Inspektionens kvalitetskontroll har visat att revisorns granskning av årsredovisningen inte har varit tillräcklig i detta avseende.

4.1.9 Särskilt betydelsefulla områden

Enligt EU:s revisorsförordning artikel 10 p. 2 c ska revisionsberättelsen avseende ett företag av allmänt intresse innehålla en beskrivning av de viktigaste bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter, inklusive bedömda risker för väsentliga felaktigheter på grund av bedrägeri, en sammanfattning av revisorns åtgärder till följd av dessa risker och de viktigaste iakttagelserna med anledning av dessa risker, i förekommande fall. Detta brukar sammanfattningsvis benämnas särskilt betydelsefulla områden (SBO).

I ett av uppdragen har inte Revisorsinspektionen kunnat bedöma om alla de åtgärder som revisorn har redogjort för i denna del av revisionsberättelsen har utförts. Utredning pågår fortfarande i denna fråga.

I ett annat uppdrag har bolagets användning av derivat angetts som ett särskilt betydelsefullt område. Motiveringen till detta är enligt revisionsberättelsen att om säkringsrelationer ingås vid felaktiga tidpunkter kan detta ge en betydande påverkan på koncernens resultat och finansiella ställning. Detta anser Revisorsinspektionen mer är en affärsmässig

risk för bolaget som inte nödvändigtvis behöver innebära någon risk för väsentliga felaktigheter. Efter samtal med revisorn har framkommit att risken snarare ligger i att kunskapen hur derivat ska redovisas i allmänhet är låg hos bolag som använder derivat, så även i det aktuella bolaget. Dessutom ligger det en risk i att bolagets finanspolicy inte följs. Dessa risker speglas dock inte i formuleringen av det särskilt betydelsefulla området i revisionsberättelsen.

4.1.10 Kompletterande rapport till revisionsutskottet

Enligt EU:s revisorsförordning artikel 11 ska lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som utför lagstadgad revision av företag av allmänt intresse, senast när revisionsberättelsen läggs fram, överlämna en kompletterande rapport till det granskade företagets revisionsutskott. I artikeln finns bestämmelser om vad denna rapport ska innehålla tillsammans med bestämmelser om formkrav för rapporten. Den kompletterande rapporten ska bl.a. vara skriftlig och den ska dateras och undertecknas.

I ett av uppdragen framgår det inte att det dokument som har överlämnats utgör den rapport som avses i artikel 11. Dokumentet är heller inte undertecknat i enlighet med kraven i förordningen.

I ett annat uppdrag har ingen kompletterande rapport i enlighet med artikel 11 överlämnats överhuvudtaget.

4.1.11 Rotation av nyckelrevisor

Som framgår av avsnitt 3.2.3 så har Revisorsinspektionen startat en utredning om huruvida rotation av en av nyckelrevisorerna har skett i enlighet med kraven i EU:s revisorsförordning i ett av de kontrollerade uppdragen.

4.2 Dokumentationsbrister

Med dokumentationsbrister avses sådana fall där revisorerna har förmått göra den påstådda granskningen sannolik, men där Revisorsinspektionen vill peka på att dokumentationen i vissa delar varit otillräcklig.

I ett uppdrag har inga iakttagelser från genomgången av styrelseprotokoll dokumenterats. I många fall görs viktiga iakttagelser vid genomläsningen av sådana protokoll, inte sällan iakttagelser som får påverkan på andra delar av granskningen. Därför anser Revisorsinspektionen att sådana genomgångar bör dokumenteras.

I ett uppdrag har IT-stöd använts för att granska manuella justeringar av bokföringen (bokföringsorder) under räkenskapsåret. Dessa urval och körningar i den programvara som har använts i granskningen har inte sparats. Revisorsinspektionen anser att dessa borde ha sparats som en del av dokumentationen av granskningen.

I ett uppdrag har inte revisorn dokumenterat sin granskning av närståendetransaktioner på ett tillräckligt sätt.

I ett uppdrag är granskningen av bolagets årsredovisning bristfälligt dokumenterad.

Kvalitetskontrollen avslutades vid slutmöte med Mazars ledning den 9 december 2019.

Bilaga 1 Rättslig ram och utgångspunkter för kvalitetskontrollen

Revisorsinspektionen 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). Revisorsinspektionens återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå.

På företagsnivå görs en systembaserad kvalitetskontroll av revisionsbolaget. Kontrollen innebär att Revisorsinspektionen 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 revisionsd.

På uppdragsnivå genomförs Revisorsinspektionens kvalitetskontroll med inriktning på hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. Genom den uppdragsbaserade kontrollen får Revisorsinspektionen underlag för att bedöma såväl effektiviteten i revisionsföretagets system för kvalitetssäkring 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.¹

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

¹ EU-förordningen, revisorslagen (2001:883), förordning (1995:665) om revisorer, Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om *Villkor för revisorer 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 närliggande tjänster*).

✓ Övervakning

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 företagets 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 Revisorsinspektionen rimlig grund för sina slutsatser om kvaliteten i utförd revision.

Kvalitetskontrollen innebär inte att Revisorsinspektionen 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.

Revisorsinspektionens 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. Revisorsinspektionens 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 Revisorsinspektionen 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 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om *villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet*². 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 granskning-åtgärder 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 Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina

² Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2).

granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår att göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen 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. Revisorsinspektionen följer upp att vidtagna eller planerade åtgärder är tillfredsställande under kommande inspektion hos revisionsföretaget.