



Revisorsinspektionen
Swedish Inspectorate of Auditors



ÅRLIG RAPPORT 2018

Postadress/Postal address
Box 24014
104 50 Stockholm

Besöksadress/Visiting address
Karlavägen 104
www.revisorsinspektionen.se

Telefon/Telephone
08-738 46 00
+46-8-738 46 00

Org.nr
202100-4805
Sweden

Innehållsförteckning

1	Revisorsinspektionens uppdrag och mandat.....	2
2	Syftet med den årliga rapporten.....	2
3	De viktigaste iakttagelserna inom examination, auktorisation och godkännande... 2	
3.1	Grundkrav för revisorsexamen.....	4
3.2	Revisorsexamen 2018.....	5
3.2.1	Kunskaper i redovisningsnormer.....	6
3.2.2	Områden som testas i revisorsexamen.....	7
3.2.3	Förnyad bedömning.....	8
3.2.4	Sammanfattande slutsatser.....	8
4	De viktigaste iakttagelserna inom tillsynsarbetet.....	8
4.1	Särskilda kvalitetskontroller.....	8
4.1.1	Tillsynsmetodik.....	9
4.1.2	Iakttagelser från de särskilda kvalitetskontrollerna år 2018.....	10
4.1.3	Övergripande iakttagelser och resultat.....	11
4.1.4	EU-förordningen om revision av företag av allmänt intresse.....	11
4.1.5	Kommunikationen med revisionskommittén.....	12
4.1.6	ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information.....	12
4.1.7	Övriga övergripande iakttagelser och resultat.....	13
4.1.8	Dokumentationsbrister.....	14
4.2	Disciplinära åtgärder i tillsynsärenden.....	14
4.2.1	Upphävande.....	16
4.2.2	Varning.....	17
4.2.3	Erinran.....	19
4.2.4	Övriga iakttagelser.....	19

Foto: Dan Sjunnesson, Studio CA

Denna rapport är publicerad i mars 2019.

1 Revisorsinspektionens uppdrag och mandat

Revisorsinspektionen är regeringens expertmyndighet i frågor om revisorer och revision. Myndighetens uppdrag är att säkerställa tillgången nationellt till kvalificerade (auktoriserade och godkända) revisorer så att näringslivet och samhället i övrigt har tillgång till revisorer som kan revidera privat och offentlig verksamhet. Därutöver ansvarar myndigheten för att god revisorssed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.

Inspektionen genomför prov för examination av revisorer, auktoriserar och godkänner revisorer samt registrerar revisionsföretag och utövar tillsyn över dessa.

Revisorsinspektionens vision är *en professionell revision för tryggt beslutsfattande*. Revisorsinspektionens verksamhet bidrar till att upprätthålla en hög revisionskvalitet och höga yrkesetiska krav samt att olika intressenter har tillgång till trovärdig ekonomisk och strategisk information för sitt beslutsfattande. Ytterst syftar myndighetens arbete till att upprätthålla förtroendet för revisorer och revisorers verksamhet samt för auktorisations-systemet.

2 Syftet med den årliga rapporten

Enlig förordning (2017:1077) med instruktion för Revisorsinspektionen ska myndigheten följa utvecklingen inom revisorsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för tillsynen över revisorer och revisionsföretag och för tolkningen och utvecklingen av god revisors- och revisionsmed.

I den årliga rapporten presenteras de viktigaste iakttagelserna och resultaten av myndighetens verksamhet under det gångna året.

Syftet är att bedöma hur större trender och förändringar påverkar oss och branschen samt väcka diskussioner kring hur vi på bästa sätt kan möta dessa utmaningar. Den årliga rapporten utgör ett viktigt led i vårt arbete med att sprida information och höja kunskapen kring revisorer och revisionsfrågor i samhälle och näringsliv.

3 De viktigaste iakttagelserna inom examination, auktorisation och godkännande

Provet för revisorsexamen anordnas av myndigheten två gånger per år. Provet pågår under två dagar, sex timmar per dag. Maxpoängen är 150 och det krävs 90 poäng eller mer för godkänt resultat. Frågorna är case-baserade där tentanden svarar i rollen som auktoriserad revisor. Frågorna omfattar företag av olika ekonomiska storlekar, skilda verksamheter och redovisningsnormerna IFRS¹, K2² samt K3³. Inom de olika redovisningsnormerna ställs sedan frågor främst inom revision, redovisning och revisorsrollen.

¹ International Financial Reporting Standards.

² Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2).

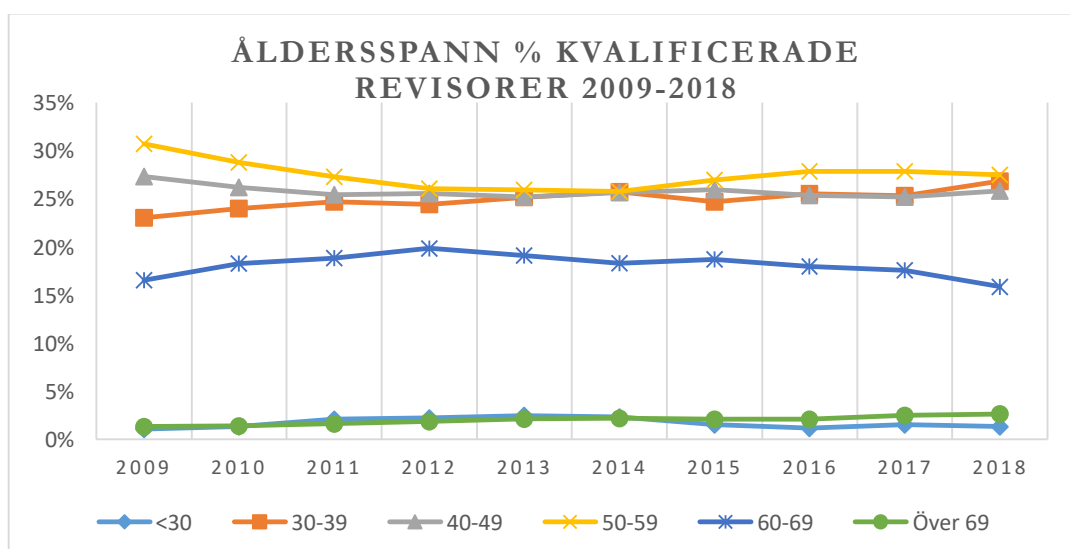
³ Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Vid myndigheten finns ett examensråd som har en viktig uppgift i att övervaka att provet håller en hög och jämn kvalitet och svårighetsgrad. Provet konstrueras och rättas av en provkonstruktör som myndigheten upphandlat.

Antalet tentander som avlagt prov med godkänt resultat är fler i jämförelse med år 2017. Även antalet förstagångsansökningar för auktorisation har ökat. Trots denna ökning är trenden dock fortsatt att revisorskåren minskar varje år. Det finns därför skäl att se med viss oro på situationen. För att stärka revisorskåren i Sverige initierade Revisorsinspektionen under år 2017 utvecklingsprojektet – Framtida revisionen.

För att öka attraktionen för yrket och höja utbildningskvaliteten beslutade Revisorsinspektionen under år 2018 om nya föreskrifter om revisorsexamen. Därutöver ser myndigheten under år 2019 över föreskrifterna om auktorisation och fortbildning för revisorer i syfte att förenkla möjligheterna att återkomma till yrket samt tydliggöra kraven på fortbildning.

Diagram 1. Åldersspann kvalificerade revisorer (auktoriserade och godkända)

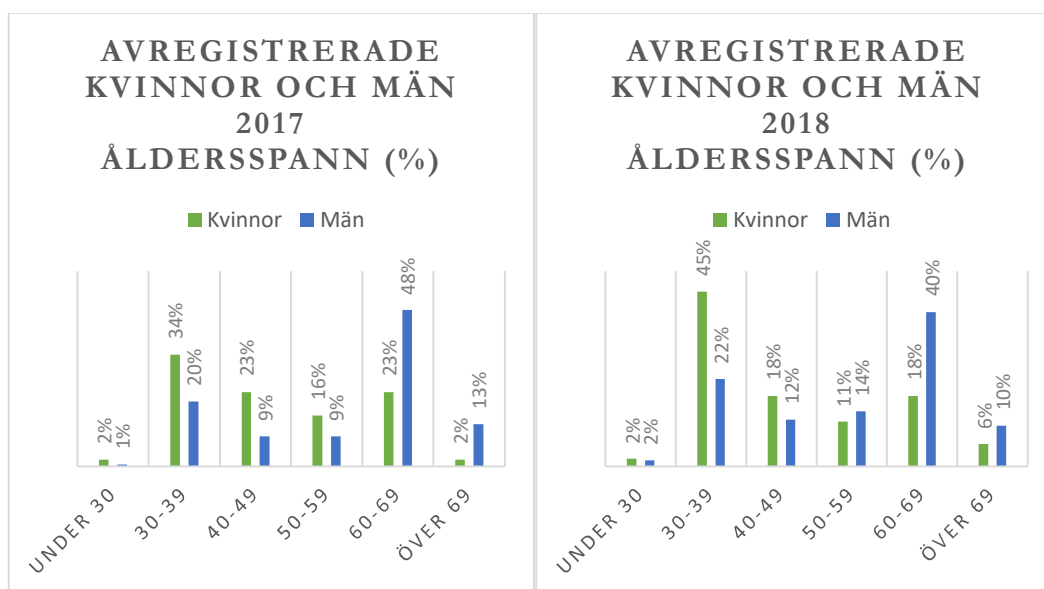


Åldersfördelningen för kvalificerade revisorer har varit relativt konstant under de senaste 10 åren. Antalet revisorer över 69 år har ökat något sedan år 2009 och utgör i dagsläget 3 % av kåren.

Vid utgången av år 2018 fanns totalt 3 144 kvalificerade revisorer. Andelen kvinnor har legat stadigt kring 33–35 % av den totala revisorskåren sedan år 2013. Även om antalet kvinnor, både vad avser godkänt resultat vid revisorsexamen och förstagångsansökningar, har överstigit 35 % under de 3 senaste åren så ökar den totala andelen kvinnor i långsam takt.

Andelen kvinnor som har avregistrerat sig åren 2017 och 2018 står i proportion till den totala andelen kvinnor inom yrket. Av de 297 revisorer som avregistrerade sig under år 2018 utgjorde 35 % kvinnor och 65 % män. De flesta kvinnor som avregistrerar sig har dock inte arbetat så länge som revisorer. Av de kvinnor som avregistrerades under år 2018 var 47 % under 40 år (36 % år 2017). Motsvarande siffra för männen var 24 % (21 % år 2017).

Diagram 2. Avregistrerade kvinnor och män 2017 respektive 2018



Den ojämna könsfördelningen inom revisionsbranschen blir särskilt tydlig vid en analys över hur många kvinnor som finns i ledande positioner vid revisionsföretagen. I mars år 2019 publicerades en jämställdhetsundersökning med statistik från de sju största revisionsföretagen⁴ där antalet kvinnliga delägare uppgick till 24 % i genomsnitt under år 2018. Revisorsinspektionens statistik visar dessutom att antalet kvinnor som är påskrivande revisorer i företag av allmänt intresse utgör 20 % (både vad gäller antal uppdrag och antal revisorer).

3.1 Grundkrav för revisorsexamen

För att bli auktoriserad revisor krävs en teoretisk och praktisk utbildning om totalt sex år samt därefter avlagd revisorsexamen hos Revisorsinspektionen. Därefter kan en ansökan om auktorisation göras hos myndigheten. Sedan 1 juli 2018 gäller nya utbildningskrav för blivande revisorer. Samtidigt kan de gamla tillämpas parallellt fram till och med examen som anordnas år 2024.

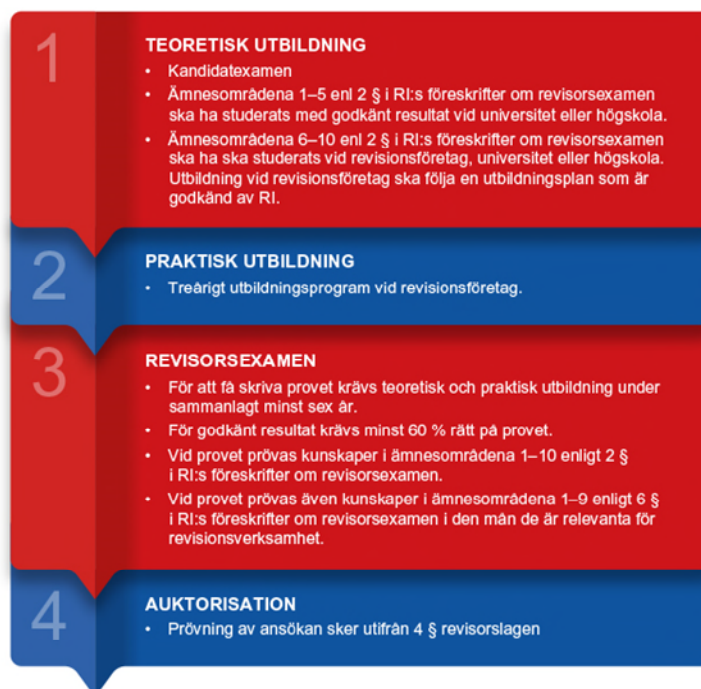
För att få avlägga prov för revisorsexamen är ett grundkrav en teoretisk utbildning som består av minst en kandidatexamen från universitet eller högskola. Därtill krävs studier inom vissa företagsekonomiska ämnen, t.ex. inom redovisning. Dessa kan enbart studeras på högskola eller universitet.

⁴ Tidningen Balans nr 2 2019.

Vissa ämnen, främst inom revision, kan studeras vid ett revisionsföretag. Utbildningen vid revisionsföretaget behöver då följa en utbildningsplan som är godkänd av Revisorsinspektionen.

Beslut om godkännande ska finnas innan studierna påbörjas. Möjligheten att få en utbildningsplan godkänd är inte beroende av revisionsföretagets storlek. Det spelar inte heller någon roll om utbildningen genomförs i egen regi med egen personal eller genom externa kurser. Revisionsföretaget är dock alltid ansvarigt för kvaliteten i utbildningen.

Ett ytterligare grundkrav är att genomgå praktisk utbildning. Denna ska genomföras som anställd vid ett revisionsföretag och under handledning av en auktoriserad eller godkänd revisor. Den praktiska utbildningen ska vara på heltid och omfatta minst tre år.



3.2 Revisorsexamen 2018

Under år 2018 skrev totalt 294 personer prov för revisorsexamen och utav dessa fick 184 personer godkänt, vilket motsvarar 63 %.

Tabell 1: Resultatet för år 2018 fördelat på deltagare från de sju⁵ största revisionsföretagen och övriga revisionsföretag⁶

	De sju största revisionsföretagen	Övriga revisionsföretag
Antal	209	84
Godkända	152	32
Andelen godkända	73 %	38 %

Som framgår av tabellen är det en stor skillnad på andelen som klarar revisorsexamen beroende på storleken på det revisionsföretag där tentanden är anställd. Statistiken visar att förutsättningarna för att lyckas på revisorsexamen är betydligt större om tentanden fått sin praktiska utbildning vid något av de sju största revisionsföretagen än vid något

⁵ De sju största revisionsföretagen är BDO, Deloitte, EY, GT, KPMG, Mazars och PwC.

⁶ Gruppen Övriga revisionsföretag utgjordes av totalt 70 stycken olika revisionsföretag, varav 19 stycken på vårprovet och 51 stycken på höstprovet.

av de övriga mindre revisionsföretagen. Den teoretiska grundutbildningen från universitet eller högskola är i huvudsak lika bland tentanderna.

3.2.1 Kunskaper i redovisningsnormer

Representanter från branschen har lyft fram att provets utformning och frågeställningarnas fokus ligger på redovisningsnormen IFRS, vilket kan vara en förklaring till sämre resultat av tentanderna från de övriga revisionsföretagen. Detta pga. att dessa tentander främst arbetar med företag som redovisar enligt K2 och K3. Myndigheten har närmare analyserat resultatet från revisorsexamen år 2018 i detta hänseende.

Tabell 2: Resultat av frågor inom redovisningsnormen IFRS

	De sju största revisionsföretagen	Övriga revisionsföretag	De sju största revisionsföretagen	Övriga revisionsföretag
	Våren 2018		Hösten 2018	
Medelpoäng	31	29	29	26
Maxpoäng	50	50	50	50
Andel	62 %	58 %	58 %	52 %

Av tabell 2 framgår att tentander från de sju största revisionsföretagen i genomsnitt får något bättre resultat på frågor om IFRS än de som kommer från de övriga revisionsföretagen. Skillnaden är dock liten. Myndighetens bedömning är att frågor om IFRS inte ensamt förklarar varför tentanderna från övriga revisionsföretag generellt får sämre resultat på provet jämfört med de sju största revisionsföretagen.

Hösten 2018 lägst genomsnittlig poäng på fråga 1.3:

När kan en styrelsesuppleant träda in i ordinarie ledamotens ställe? (Max 4 p.)

**Genomsnittspoäng på frågan
0,9 (22 %)**

Hösten 2018 högst genomsnittlig poäng på fråga 4.2:

Vilka utgifter ska ingå i anskaffningsvärdet avseende en internt upparbetad mjukvara? (Max 6 p.)

**Genomsnittspoäng på frågan
5,6 (94 %)**

Av tabell 3 framgår resultatet av frågor inom redovisningsnormen K2 som är det regelverk som mindre företag kan använda vid upprättande av årsredovisning. I tabell 4 framgår resultatet av frågor inom redovisningsnormen K3. Resultatet är, liksom för frågor inom redovisningsnormen IFRS, att det genomsnittliga resultatet är bättre för tentander från de sju största revisionsföretagen jämfört med de från de övriga revisionsföretagen.

Tabell 3: Resultat av frågor inom redovisningsnormen K2

	De sju största revisions- företagen	Övriga revisions- företag	De sju största revisions- företagen	Övriga revisions- företag
	Våren 2018		Hösten 2018	
Medelpoäng	32	26	32	29
Maxpoäng	49	49	49	49
Andel	65 %	53 %	65 %	59 %

Tabell 4: Resultat av frågor inom redovisningsnormen K3

	De sju största revisions- företagen	Övriga revisions- företag	De sju största revisions- företagen	Övriga revisions- företag
	Våren 2018		Hösten 2018	
Medelpoäng	33	25	32	29
Maxpoäng	51	51	51	51
Andel	65 %	49 %	63 %	57 %

3.2.2 Områden som testas i revisorsexamen

Revisorsexamen testar främst frågeställningar kring revisorsrollen, revision och redovisning. Dessa tre områden svarar för cirka 80 % av provets totala maxpoäng. Resterande frågor handlar vanligtvis om juridik och då främst skatterätt och associationsrätt.

En sammanställning av resultatet från proven under år 2018 framgår av tabell 5. Den visar att tentander från de sju stora revisionsföretagen erhåller i genomsnitt högre poäng på frågorna inom områdena revision och redovisning. För övriga områden är skillnaden inte lika markant.

Tabell 5: Antal poäng i medeltal för de sju största revisionsföretagen och övriga revisionsföretag.

Område	Våren 2018			Hösten 2018		
	Max poäng	Big 7	Övriga	Max poäng	Big 7	Övriga
Revisorsrollen	19	11	11	13	7	7
Revision	50	32	24	69	24	22
Redovisning	53	34	28	41	47	42
Skatt	10	7	7	6	4	3
Associationsrätt	5	3	3	5	4	3
Revisionsberättelse	8	7	5	-	-	-
Associationsrätt/ revision	5	3	3	-	-	-
Revision/redovisning	-	-	-	5	3	2
Börsfråga	-	-	-	5	2	1
Associationsrätt/ redovisning	-	-	-	6	3	3
Totalt	150	97	81	150	94	83

3.2.3 Förnyad bedömning

Underkända tentander har rätt att ansöka om förnyad bedömning av sitt provsvar. Våren 2018 begärde 5 tentander förnyad prövning varav en tentand erhöll ytterligare 1 poäng. Hösten 2018 var det 19 tentander som begärde förnyad prövning och ingen erhöll flera poäng. Det var ingen av tentanderna som via förnyad bedömning uppnådde gränsen för godkänt.

3.2.4 Sammanfattande slutsatser

Det finns inte bara en orsak som förklarar de stora skillnaderna i resultat mellan tentander från de sju största revisionsföretagen jämfört från de övriga revisionsföretagen. En omständighet som lyfts upp av branschen som en förklaring är att de större revisionsföretagen har större resurser att lägga på utbildning och kan erbjuda en mer varierad klientportfölj. Därutöver kan de största revisionsföretagen dra fördelar av sina globala nätverk, strukturer och resurser för internutbildningen.

Vidare framgår av analysen att tentanderna från de övriga revisionsföretagen i genomsnitt har lägre resultat på samtliga frågor inom redovisning generellt och att IFRS-frågorna inte i sig är utslagsgivande. Revisorsinspektionens målsättning med provet är få en jämn poängfördelning inom områdena IFRS, K2 och K3. Det ska vara möjligt att få delpoäng på en fråga utan att i detalj kunna den aktuella redovisningsnormen. Det ska med goda förkunskaper inom två av redovisningsnormerna vara möjligt att klara provet med godkänt resultat.

En av Revisorsinspektionens målsättningar med de nya utbildningskraven är att de ska bidra till att tentander från de mindre revisionsföretagen ges en mera strukturerad utbildning som i förlängningen kan innebära att fler klarar examen.

Branschorganisationen FAR har en viktig uppgift i att stödja de mindre revisionsföretagen genom att erbjuda utbildning och ge stöd i utformningen av utbildningsplanerna.

4 De viktigaste iakttagelserna inom tillsynsarbetet

4.1 Särskilda kvalitetskontroller

Revisorsinspektionen genomför särskilda kvalitetskontroller av kvalificerade revisorer och registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse⁷. Den 1 november 2018 var det 13 revisionsföretag som reviderade 705 företag av allmänt

13 revisionsföretag reviderar företag av allmänt intresse:

BDO, Deloitte, EY, GT, KPMG, Mazars, PwC

Kalle Wrane, Rödl & Partners, Moore Stephens, Lusch & Co,

Rådek, R3 Revisionsbyrå

⁷ Huvudsakligen företag med en notering på reglerad marknad, banker och försäkringsföretag.

intresse i Sverige. Det är en ökning jämfört med antalet revisionsföretag år 2017 då siffran uppgick till 10. Fyra revisionsföretag reviderar enbart ett företag var. För

CAIM ARBETS- PROGRAM

A. Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget

B. Relevanta yrkes-etiska krav

C. Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag

D. Delägare

E. Personal

F. Hur uppdrag utförs

G. Utbildning

H. Konsultation

I. Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

J. Kvalitetskontroll

K. Uppdragsdokumentation

L. Övervakning

M. Klagomål och påståenden

N. On- and Offshoring

Deloitte, EY, KPMG och PwC utgör arvodet för revision av företag av allmänt intresse för vart och ett av revisionsföretagen mer än 15 % av det totala arvodet för revision av företag av allmänt intresse i Sverige.

Övrig kvalitetskontroll sker genom att Revisorsinspektionen dels kvalitetssäkrar den kvalitetskontroll som branchorganisationen FAR utför av sina medlemmar, dels utreder de ärenden som lämnats från FAR avseende revisorer som är underkända vid FAR:s medlemskontroll. Revisorsinspektionen kvalitetskontrollerar därutöver de kvalificerade revisorer som inte är medlemmar i FAR. Samarbetet kring kvalitetskontroller mellan Revisorsinspektionen och FAR regleras i en särskild överenskommelse.

4.1.1 Tillsynsmetodik

Revisorsinspektionen har upprättat en vägledning och rutiner för planering, genomförande och rapportering av kvalitetskontroll av revisorer som utför revision i företag av allmänt intresse. Det arbetsprogram som används, Common Audit Inspection Methodology (CAIM) är utarbetat i samarbete med andra tillsynsmyndigheter i Europa. CAIM används främst för kvalitetskontroll av revisionsföretagets system och processer och kompletteras med särskilda regler samt granskningsprogram på uppdragsnivå.

Kontrollen på revisionsföretagsnivå innebär att myndigheten granskar hur revisionsföretagets system och processer för kvalitet är utformade och fungerar. Syftet är att säkerställa att det finns förutsättningar för att revisionen ska utföras enligt god revisors- och revisionsred. På uppdragsnivå genomförs kvalitetskontrollen med inriktning på den huvudansvarige revisorn och hur lagstadgad revision utförts i ett enskilt uppdrag. Genom den uppdragsbaserade kontrollen får myndigheten underlag för att bedöma såväl effektiviteten i revisionsföretagets system för kvalitetssäkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

Revisorsinspektionen skiljer på revisorer som är personvalda och revisorer som är byråvalda, dvs. där ett registrerat revisionsbolag är valt som revisor och har utsett en huvudansvarig revisor. Myndigheten kvalitetskontrollerar inte samtliga kvalificerade revisorer vid ett revisionsföretag utan endast ett stickprov. De personvalda revisorerna kvalitetskontrolleras däremot var och en. Revisorer i företag av

allmänt intresse ska enligt revisorsdirektivet⁸ kvalitetskontrolleras vart sjätte år om inte två av följande tre kriterier uppfylls för de reviderade företagen. I sådana fall sker kvalitetskontroll vart tredje år:

- Balansomslutningen överstiger 20 MEUR
- Nettoomsättningen överstiger 40 MEUR
- Genomsnittliga antal anställda under räkenskapsåret överstiger 250

4.1.2 Iakttagelser från de särskilda kvalitetskontrollerna år 2018

Rapporter avseende kvalitetskontrollerna publiceras på myndighetens webbplats: www.revisorsinspektionen.se/tillsyn/kvalitetskontroll/kvalitetskontrollrapporter/. Revisorsinspektionen har under år 2018 ändrat strukturen på rapporterna för att tydliggöra de iakttagelser som finns och för att förenkla läsandet. Rapporterna har fått ett nytt format och delas in i Sammanfattande bedömning, Inledning, Granskningsbrister och Dokumentationsbrister. Den standardtext som krävs finns nu i en bilaga benämnd ”Rättslig ram och utgångspunkt för kvalitetskontrollen”. Revisionsföretaget föreläggs att yttra sig över iakttagna granskningsbrister och detta svar ska 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. Dokumentationsbrister behöver inte kommenteras i särskild ordning av revisionsföretaget.

5 vanligaste iakttagelserna vid kvalitetskontroll:

- Dokumentationsbrister
- Granskning av generella IT-kontroller
- Uppdragsanknuten kvalitetskontroll
- Oberoendebekräftelser
- Rapportering till revisionskommittén

⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

Tabell 6: Under år 2018 har följande kvalitetskontroller avslutats eller påbörjats:

Revisionsföretag / Personvald revisor	Startår	Antal revisions- uppdrag	Antal dagar mellan sista dagen för kvalitetskontroll till slutmöte
GT	2017	3	54
EY, personvalda revisorer	2017	1	98
KPMG, personvalda revisorer	2017	3	78
Mazars, uppföljning	2017	-	85
Deloitte	2018	9	Slutmöte under 2019
Kalle Wrane, uppföljning	2018	1	50
KPMG	2018	8	126
Rödl & Partners	2018	1	42
Totalt alt. genomsnitt		26	76

4.1.3 Övergripande iakttagelser och resultat

Under år 2018 rapporterade Revisorsinspektionen resultaten från sju kvalitetskontroller av revisionsföretag/personalvalda revisorer och 17 uppdrag. Samtliga kvalitetskontroller utom i ett fall har lett till bedömningen att de ledningsfunktioner, system, rutiner, riktlinjer och policies som har byggts upp inom revisionsföretagen generellt möter kraven för att uppfylla gällande kvalitetsnormer samt att revisionskvaliteten i de utförda revisionsuppdragen överlag har varit tillfredsställande. Av de iakttagelser som redovisas i kvalitetskontrollrapporterna är vissa uppdragsspecifika granskningsbrister, där revisionskvaliteten kan förbättras, och andra avser brister i tillämpningen av gällande regelverk.

I ett fall resulterade kvalitetskontrollen i att myndigheten öppnade ett disciplinärende och att tillsynsnämnden gav revisionsföretaget en varning. Omfattningen och karaktären på de brister som identifierades i revisionsföretagets interna övervakningsprocess under år 2016 visade på att det förelåg systembrister kopplade till de krav som föreligger enligt god revisorssed och som därigenom krävde omedelbara rättelseåtgärder. I vissa delar gjorde revisionsföretaget även felaktiga bedömningar i det årets övervakningsprocess. En uppföljning av vidtagna åtgärder kommer att ske under 2019.

4.1.4 EU-förordningen om revision av företag av allmänt intresse

I juni 2016 tillkom ökade krav för revisorer i företag av allmänt intresse genom att en ny EU-förordning⁹ trädde i kraft. Flera iakttagelser i kvalitetskontrollrapporterna avser de ökade kraven. De revisionsföretag som för första gången reviderar företag av allmänt intresse behöver nogt analysera vilka tillkommande uppgifter som åligger dem och den huvudansvarige revisorn. De standardrevisionsverktyg som finns på marknaden är inte utvecklade för revision av företag av allmänt intresse. Revisionsföretagets manualer, riktlinjer och policies samt revisionsverktyg behöver också gås igenom och uppdateras.

⁹ 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.

4.1.5 *Kommunikationen med revisionskommittén*

Revisorer i företag av allmänt intresse ska enligt EU-förordningen, senast när revisionsberättelsen läggs fram, överlämna en kompletterande rapport till företagets revisionskommitté. Rapporten ska vara skriftlig samt daterad och undertecknad. Innan revisionsberättelsen och rapporten utfärdas ska en uppdragsanknuten kvalitetskontroll (av särskild utsedd kvalitetsgranskare) utföras för att bedöma om revisorn på ett rimligt sätt har kommit fram till de utlåtanden och slutsatser som anges i utkastet till rapporten.

Revisorsinspektionen noterade att i ett uppdrag så hade den kompletterande rapporten inte upprättats. För andra uppdrag gick det inte av dokumentationen att utläsa att en uppdragsanknuten kvalitetskontroll hade utförts innan rapporten till revisionskommittén avgivits. Datumet när rapporten avges till revisionskommittén och datumet när revisionsberättelsen avges kan skilja sig åt. Revisorsinspektionen anser därför att det är lämpligt att förtydliganden görs i revisionsföretagens interna regelverk om när den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen ska ske, så att den särställning som den kompletterande rapporten till revisionskommittén har, tydligt framgår.

De områden som den särskilde kvalitetsgranskaren har att engagera sig i framgår bl.a. av EU-förordningen och ISA¹⁰ 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* och utgörs bl.a. av de väsentliga momenten i revisionens genomförande som planering, riskbedömningar, utvärdering och rapportering. Kvalitetsgranskaren ska också diskutera andra betydelsefulla frågor med den ansvariga revisorn. Kvalitetskontrollanten ska också överväga revisionsföretagets och revisorns opartiskhet och självständighet och om vederbörliga konsultationer ägt rum i svåra eller tvistiga frågor samt lägga ned tillräckligt med tid på sin uppgift. En viktig förutsättning är att den särskilde kvalitetsgranskaren gör rätt saker i rätt tid och att de insatser, bedömningar och slutsatser som görs blir tydligt dokumenterade och att tillräckligt med tid sätts av för uppgiften. I vissa kvalitetskontrollerade uppdrag fanns dock enbart en signerad checklista utan kommentarer.

4.1.6 *ISA 720 Revisorns ansvar avseende annan information*

I ett uppdrag framgick det av revisorns dokumentation att revisorn hade läst och övervägt annan information i årsredovisningen i enlighet med krav enligt ISA 720 *Revisorns ansvar avseende annan information* men inte rapporterat om detta i revisionsberättelsen. Vid en senare tidpunkt publicerade företaget på sin webbplats ett ”årsredovisningsdokument” som förutom den formella årsredovisningshandlingen och revisionsberättelsen innehöll annan information enligt ISA 720. I revisionsberättelsen som fanns på webbplatsen fanns två fotnoter som dels angav vilka sidor i dokumentet som omfattades av revisionsberättelsen, dels förtydligade varför den inte innehöll något avsnitt om annan information genom att ange att vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande fanns ingen annan information upprättad. Revisorsinspektionen anser att revisorn, åtminstone i den version av revisionsberättelsen som fanns i årsredovisningsdokumentet på webbplatsen, antingen borde ha lagt till ett avsnitt om annan information alternativt inte gett tillstånd till publicering av revisionsberättelsen tillsammans med årsredovisningsdokumentet på webbplatsen. Om det första alternativet hade valts borde

¹⁰ International Standard on Auditing.

revisorn även ha upplyst om att revisionsberättelsen ersatte den tidigare avgivna revisionsberättelsen.¹¹

4.1.7 Övriga övergripande iakttagelser och resultat

Revisorsinspektionen fann i ett uppdrag att kvaliteten i den reviderade årsredovisningen var låg. Ingen brist, var för sig eller sammantaget, var dock så väsentlig att det borde föranlett en notering i revisionsberättelsen men bristerna var av sådan omfattning och karaktär att de borde uppmärksammas i någon av revisionsföretagets kvalitetsinstanser och kommunicerats direkt med bolagets styrelse. Revisorsinspektionen noterade i ett annat uppdrag att årsredovisningen enligt uppgift från företaget var upprättad i enlighet med en mall för rapportering enligt IFRS. Revisorsinspektionen ansåg att revisorn borde ha gjort en oberoende dokumenterad kvalitetssäkrad bedömning av att mallen tillämpades korrekt och att mallen därigenom resulterade i en årsredovisning som fullt ut uppfyllde kraven enligt IFRS.

Iakttagelser har även i år gjorts avseende oberoendebekräftelser och i vilken omfattning de ska hämtas in av personalen. Enligt ISQC 1¹² ska bekräftelse hämtas in från all personal som enligt relevanta yrkesetiska krav ska vara oberoende. Det är också viktigt att det klart framgår vilka finansiella innehav som är förbjudna för personalen och för vilka kategorier av personalen. Oberoendet ska säkerställas genom hela revisionsprocessen och inte enbart vid tidpunkten när ett uppdrag påbörjas.

I två fall har iakttagelser skett avseende IAS¹³ 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* och om transaktioner som skett under året skulle klassificeras som ändrad redovisningsprincip eller rättning av fel. Revisorsinspektionen ansåg i båda fallen att revisorns granskning och dokumentation av genomförda granskningsåtgärder varit alltför begränsad för att ge revisorn tillräckliga revisionsbevis som grund för sin bedömning.

Det förekommer i företags bolagsstyrningsrapporter att revisorerna uttalar sig om den interna kontrollen i bolagen. Revisorsinspektionen anser att revisorerna ska verka för att denna typ av uppgifter och bedömningar av den interna kontrollen ska undvikas i bolagsstyrningsrapporter och i andra rapporter som revisorn avger till bolagens ledning, styrelse och revisionskommitté. Den granskning som revisorerna gör av den interna kontrollen är normalt endast ett led i att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för sin revision och inte att bedöma den interna kontrollens kvalitet och effektivitet.

I ett uppdrag kan utläsas att koncernrevisorn har utfärdat instruktioner till dotterbolagsrevisorn, inhämtat rapportering i enlighet med instruktionerna samt rapporterat dotterbolagsrevisorns slutsatser till revisionskommittén. Utöver detta fanns få spår av någon ytterligare involvering eller kommunikation från koncernrevisorns sida rörande revisionen av en betydande enhet inom en koncern. Inspektionen anser att revisorns

¹¹ FAR:s policygrupp tyckte att rapporten innehöll flera frågor av principiellt intresse vilket ledde till en artikel i tidningen Balans fördjupningsbilaga nr 3 2018 angående kravet på rapportering i revisionsberättelsen om revisorns ansvar för annan information.

¹² International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisioner och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närbeläggande tjänster*

¹³ International Accounting Standard

inhämtande av information, mot bakgrund av dotterbolagets betydelse för koncernredovisningen, varit alltför begränsad.

Revisorsinspektionen bedömer det vara särskilt viktigt att det av dokumentationen framgår vad revisionsteamet har diskuterat avseende på vilket sätt företagets finansiella rapporter kan vara känsliga för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, samt hur oegentligheter kan uppstå. Revisorn och andra nyckelpersoner i uppdrags-teamet ska diskutera hur känsliga företagets finansiella rapporter är för väsentliga felaktigheter och fastställa vilka frågor som de teammedlemmar som inte deltagit i diskussionen ska informeras om.

Värdering av varulager har i likhet med föregående år lett till iakttagelser dels rörande att påslag för material hade bedömts vara oväsentligt utan att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis hade inhämtats, dels rörande revisorns slutsats att värderingen kunde accepteras utan någon dokumenterad granskning av att nettoförsäljningsvärdet var högre än anskaffningsvärdet.

Brister i granskningen av generella IT-kontroller är en återkommande iakttagelse under de senaste åren. Det handlar ofta om att det saknas en sammanhållen och detaljerad bedömning av generella IT-kontroller eller att revisorn förlitar sig på tidigare års granskning utan att säkerställa att några väsentliga förändringar inte har skett.

4.1.8 Dokumentationsbrister

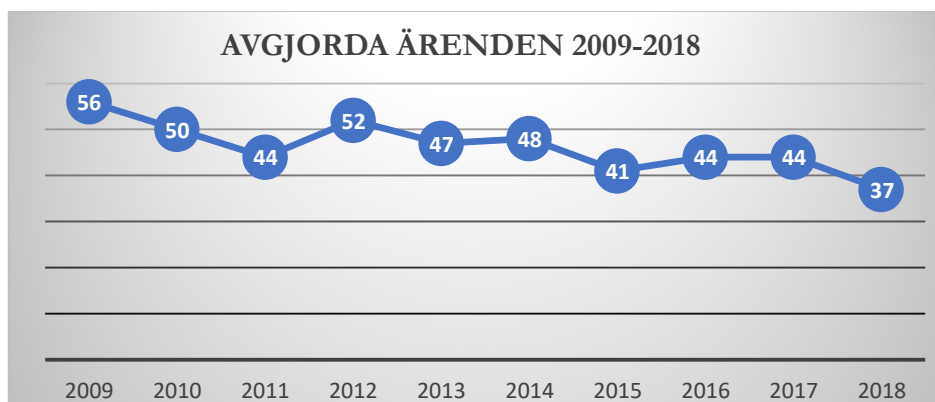
Rapporterna innehåller också iakttagelser om dokumentationsbrister. Revisionsdokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarligt, eftersom den försvårar en analys och en bedömning av arbetet i efterhand.

4.2 Disciplinära åtgärder i tillsynsärenden

Ett ärende som kan leda till en disciplinär åtgärd inleds ofta genom att Revisorsinspektionen får in en anmälan mot en revisor från t.ex. en privatperson, ett företag eller en annan myndighet. Revisorsinspektionen kan även öppna ärenden mot revisorer utan att det har kommit in anmälningar t.ex. på grund av underrättelser från Skatteverket, uppgifter i massmedia eller på grund av uppgifter som har framkommit i samband med kvalitetskontroll eller den riskbaserade tillsynen.

Drygt hälften av alla ärenden som anmäls och öppnas skrivs av. Under år 2018 kom det in 93 ärenden. Avskrivningsbeslut sker efter att visst utredningsarbete har genomförts. I statistiken för avskrivningarna ingår även de revisorer som begärt eget upphävande under utredningen samt de som betalt årsavgiften till Revisorsinspektionen först efter att ett tillsynsärende öppnats. Vid egen begäran om upphävande står inte längre revisorn under myndighetens tillsyn och inspektionen kan därför inte fortsätta eventuellt pågående utredning.

Diagram 3: Avgjorda ärenden i Tillsynsnämnden för revisorer 2009-2018.



Antalet anmälningar har legat på ungefär samma nivå de senaste åren. Den disciplinära verksamheten syftar inte till att fånga upp de mer systematiskt förekommande problemen i revisionsbranschen, för detta finns kvalitetskontrollerna. Istället utförs inom ramen för denna tillsyn en mer koncentrerad tillsyn rörande enskilda frågor av allvarlig art eller frågor där det finns ett branschintresse av att sätta eller tydliggöra praxis. Utgångspunkten för Revisorsinspektionens ärenden är att utreda det som görs gällande i en anmälan eller underrättelse. Revisorsinspektionen kan dock utvidga utredningen till att gälla fler granskningsområden och fler uppdrag. Ärendena avslutas genom myndighetens beslut om avskrivning eller beslut om disciplinär åtgärd vilket normalt fattas i tillsynsnämnden.

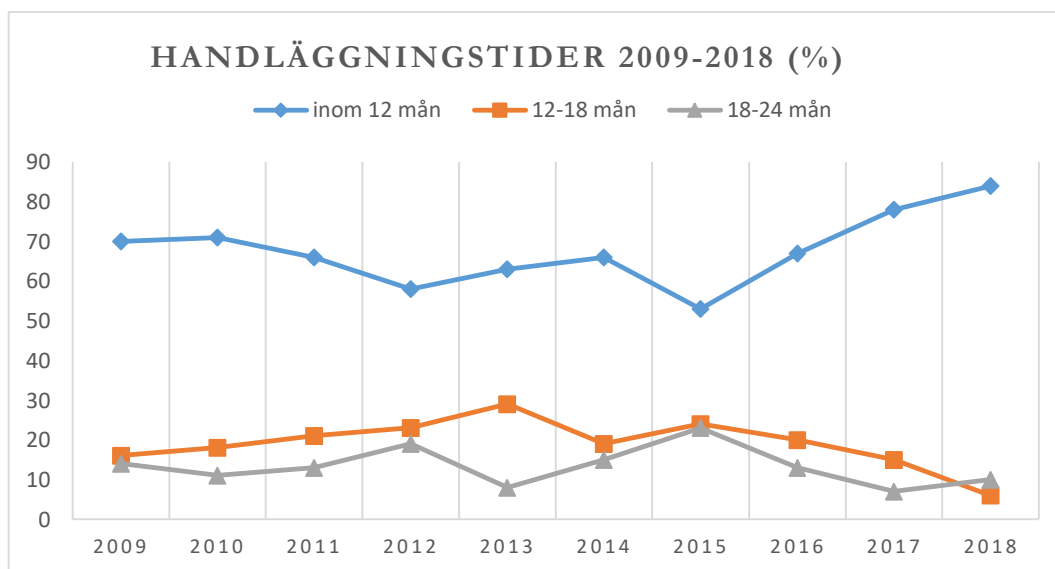
Samtidigt ska framhållas att antalet disciplinära åtgärder berör en mycket liten del av den totala revisorskåren – cirka 1,4 % 2018. Andelen, som ligger på ungefär samma nivå år från år, indikerar att revisionskvaliteten i Sverige överlag är god.

Under år 2018 handlades 84 % av ärendena inom 12 månader. Handläggningstiderna för ärenden kan i undantagsfall sträcka sig till 24 månader.

5 vanligaste iakttagelserna vid ärenden:

- Dokumentationsbrister
- Bristande granskning av intäkter
- Bristande granskning av varulager
- Bristande granskning av förekomsten av väsentlig osäkerhetsfaktor vid antagande om fortsatt drift

Diagram 4: Handläggningstider för avgjorda disciplinärenden och ärenden inom riskbaserad tillsyn uttryckt i procent.

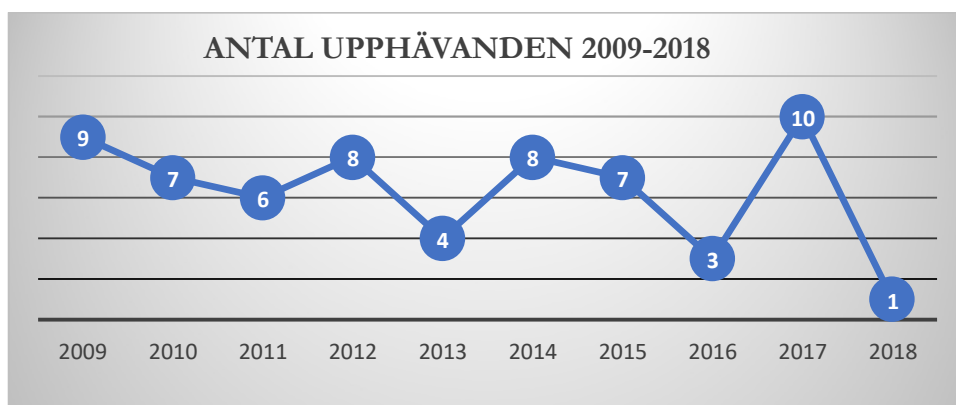


Under år 2018 har 19 % av tillsynsnämndens beslut överklagats. De senaste årens statistik visar att besluten i övervägande fall har stark grund och att de står sig vid en rättslig prövning. Genom att utredningarna sker i team med kompetens inom revision och juridik samt den gedigna interna kvalitetssäkring inför och processen i nämnden är det många frågeställningar som diskuteras och prövas grundligt innan beslutet fattas. Även tillsynsnämndens sammansättning syftar till att fånga upp flera olika perspektiv på de frågeställningar som tas upp.

Revisorsinspektionen kan besluta om påförande av disciplinära åtgärder i form av *upphävande av godkännande eller auktorisation, varning eller erinran* mot en revisor som uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet, på annat sätt handlar oredligt eller åsidosätter sina skyldigheter som revisor.

4.2.1 Upphävande

Diagram 5: Antal beslut om upphävanden i Tillsynsnämnden för revisorer 2009-2018.



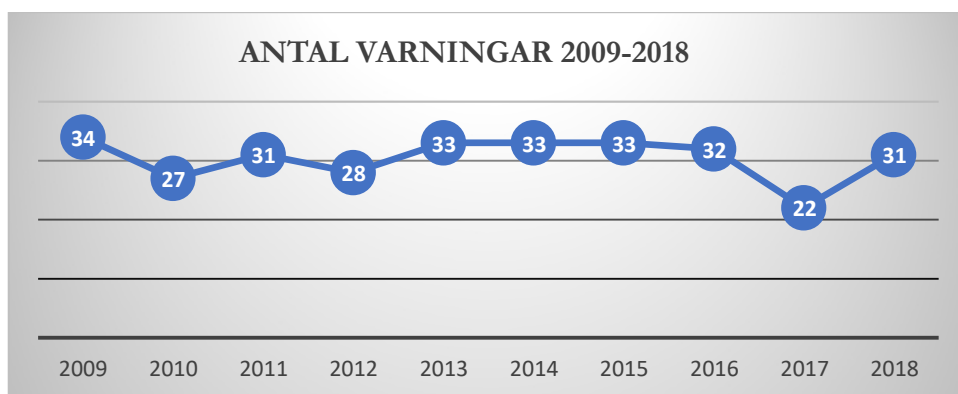
För ett upphävande krävs att omständigheterna i ärendet är synnerligen försvårande. Det kan röra sig om ett uppsåtligt handlande av revisorn, t.ex. i form av att revisorn uppsåtligen har avgett en vilseledande revisionsberättelse. Vanligast är dock att revisorn i

ett flertal uppdrag och för flera väsentliga poster har genomfört en granskning med stora brister eller att revisorn har misskött revisionsföretagets skatter och avgifter. Har revisorn tidigare fått kritik för samma typ av fel/brister eller har revisorn gjort sig skyldig till brott kan det också finnas skäl att upphäva revisorn.

Den revisor som år 2018 upphävdes med omedelbar verkan hade stora granskningsbrister i fem uppdrag. Det var två disciplinärenden som öppnades på en revisor med anledning av dels ett underkännande i en kvalitetskontroll hos FAR, dels annan information som Revisorsinspektionen tog del av.

4.2.2 Varning

Diagram 6: Antal beslut om varning i Tillsynsnämnden för revisorer 2009-2018



I likhet med tidigare år så utgör varning den vanligaste påföljden. Under år 2018 meddelades varning i 84 % av disciplinpåföljderna. Besluten motiveras med att det som ligger revisorn till last är allvarligt, vilket ofta beror på att revisorn inte haft tillräckliga revisionsbevis för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningen.

En del brister kan vara så allvarliga att de ensamt utgör grund för att meddela en varning. I 2018 års ärenden hittar vi i den kategorin revisorer som inte beaktat eller på ett korrekt sätt hanterat den omständighet att det föreligger ett s.k. byråjäv enligt aktiebolagslagen. Det rör sig även om revisorer som brustit i sin granskning av en väsentlig post som t.ex. varulager, som inte inhämtat tillräckliga revisionsbevis för att bekräfta det egna kapitalet i kontrollbalansräkningar, som inte har vidtagit utvidgade granskningsåtgärder vid misstanke om risk för oegentligheter eller som inte anmärkt på att bolaget misskött inbetalning av skatter och avgifter.

Mest förekommande är att myndigheten för fram flera kritikpunkter i ett ärende. Bl.a. har det för flera revisorer inte varit möjligt att följa revisorns granskning avseende väsentliga poster och revisorn har inte heller genom sina svar lyckats göra det sannolikt att en tillräcklig granskning faktiskt har vidtagits. I dessa ärenden har Revisorsinspektionen utrett flera revisionsuppdrag för vilka såväl antalet kritikpunkter som typen av brister som har uppmärksamats har kunnat variera. I beslutet görs en utvärdering av bristerna både enskilt och sammantaget.

4.2.2.1 Vanligt förekommande iakttagelser vid varning

De två vanligaste förekommande iakttagelserna vid varning är brister i dokumentation och brister i riskbedömning, planering och professionell skepticism.

Av ISA 230 *Dokumentation av revisionen* framgår det att revisorn ska dokumentera sin granskning på ett sådant sätt att en erfaren revisor, som inte ingår i revisionsteamet, ska kunna följa revisionen och förstå vad som gjorts och på vilka dokumenterade grunder slutsatserna har dragits. Trots detta grundläggande krav i ISA är dokumentationsbrist den mest förekommande iakttagelsen i Revisorsinspektionens ärenden. I de dokumentationer som granskas av Revisorsinspektionen finns ofta slutsatser dragna som inte underbyggs av några detaljerade beskrivningar av utförda granskningsåtgärder. Dokumentationen består i många fall av checklistor som fyllts i med kommentarer som OK och UA¹⁴ utan att det finns någon förklaring avseende urvalsstorlek, slutsatser, noteringar om iakttagelser m.m.

Brister i dokumentationen av revisionen försvårar effektiviteten i tillsynen och leder inte sällan till mer omfattande utredningar för att Revisorsinspektionen ska kunna dra en rättssäker slutsats kring om den revisionsinsats som är föremål för prövning är godtagbar eller inte. En iakttagelse som har gjorts är att brister i dokumentationen ofta är förekommande i revisionsuppdrag där revisorn är ensam på uppdragen och dokumentationen därför utformats utifrån dessa förutsättningar. Dokumentationsbrister finns också kopplat till uppdrag där revisor arbetar i nära samarbete med en redovisningsbyrå och då förlitar sig på material som framtagits av redovisningskonsulter.

I ett ärende under år 2018 har Revisorsinspektionen riktat kritik mot att revisorn brustit i inhämtande av information i syfte att bilda sig en förståelse för företaget. Den bristande förståelsen fick till följd att revisorn inte identifierade väsentliga risker som därmed inte heller granskades i revisionen. Beslutet utgör en utveckling av praxis eftersom Revisorsinspektionen i tidigare ärenden i regel endast kritiserat formaliafel eller bristande granskning kopplat till en enskild post. Revisorsinspektionen har dock ansett att det funnits anledning att faktiskt peka på att revisionsplaneringen utgör ett väsentligt moment eftersom det är i denna fas som ramarna och inriktningen för revisionen sätts.

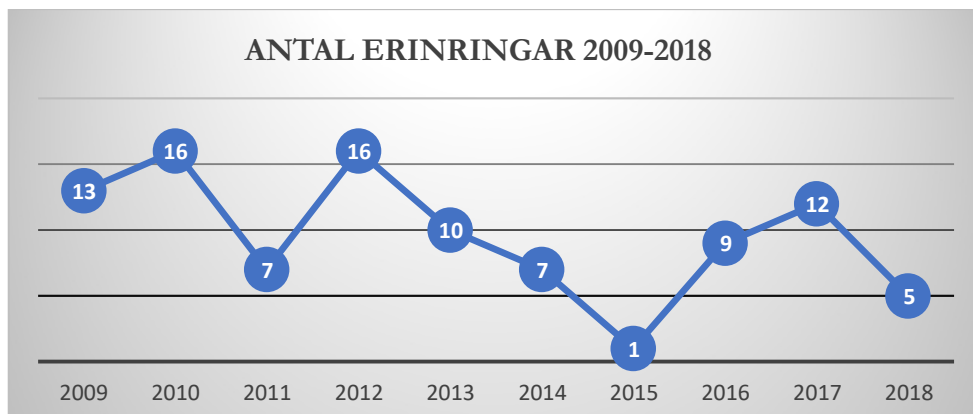
En återkommande iakttagelse är revisorns bristande professionella skepticism. God revisionsdåd har som utgångspunkt att revisorn ska ha ett skeptiskt förhållningssätt till information som revisorn får på olika sätt i sin granskning genom att bl.a. ställa kontrollfrågor. Det gäller också de uppgifter revisorn får från företagets ledning och ägare. Revisorerna hänvisar ofta till förhållandet att de känner företagsledningen väl och att de inte har någon anledning att förvänta sig oriktiga uppgifter kring förhållanden i bolaget. Att helt förlita sig på muntliga uppgifter i väsentliga frågor utan att skaffa sig starkare revisionsbevis innebär en förhöjd revisionsrisk.

Det förekommer också att revisorn drar slutsatsen att det föreligger en god intern kontroll i bolaget utan att ha testat utformningen av och effektiviteten i den interna kontrollen. Revisorn har alltså dragit slutsatsen att det föreligger en god intern kontroll i bolaget utan att ha några revisionsbevis för detta. I några fall har revisorer gjort hänvisningar till en flera år gammal genomgång som inte har uppdaterats. Det är inte heller ovanligt att revisorn vid sin granskning identifierar fel utan att det leder till en omprövning av den ursprungliga riskbedömningen och som därmed inte leder till utökad granskning.

¹⁴ Utan anmärkning.

4.2.3 Erinran

Diagram 7: Antal beslut om erinran i Tillsynsnämnden för revisorer 2009-2018



Beslut om en erinran grundar sig ofta på att det rör sig om något enstaka formaliafel eller en engångsbrist som visserligen är väsentlig men inte fått alltför stor påverkan på utgången av revisionen.

I 2018 års ärenden har tillsynsnämnden fattat beslut om erinran t.ex. när revisorn inte har anmärkt på för sent lämnad årsredovisning, revisorn har underlåtit att i enlighet med bestämmelserna aktiebolagslagen underrätta åklagare om misstanke om bokföringsbrott på grund av för sent lämnad årsredovisning och vid underlåtenhet att påtala att det i förvaltningsberättelsen saknas en upplysning om en väsentlig händelse som inträffat under räkenskapsåret.

Tillsynsnämnden har under året, med anledning av ny rättspraxis från Högsta domstolen, i flera disciplinärenden tydliggjort vikten av att revisorer uppfyller sina skyldigheter att dels agera för att se till att årsredovisningen upprättas i tid, dels anmäla misstanke om brott när årsredovisningen upprättas allt för sent.

4.2.4 Övriga iakttagelser

Åldersfördelning

Av statistiken från 2018 års tillsynsärenden kan noteras att 75 % (86 % år 2017) av de ärenden som ledde till disciplinär påföljd avsåg revisorer som är 50 år och äldre. 36 % (39 % år 2017) var 60 år och äldre. Det kan finnas flera tänkbara förklaringar till detta resultat, bl.a. att äldre revisorer kan ha många revisionsuppdrag eller att revisorerna inte följer med i utvecklingen av revisionsstandarderna. Bristfällig dokumentation är en ofta förekommande anledning till att revisorer i detta ålderssegment får kritik. Det finns också flera ärenden där bristande professionell skepticism noterats kopplat till att revisorn sedan länge har en relation till företagsledningen och i hög grad förlitar sig på att de uppgifter revisorn erhåller från ledningen är korrekta utan ytterligare granskning.

Stort, medel eller litet revisionsföretag?

2018 års statistik visar att 58 % av de enskilda revisorer som fått beslut om disciplinär påföljd är anställda vid mindre revisionsföretag eller driver eget bolag, resterande 42 % är anställda vid någon av de sju stora revisionsföretagen. Vissa iakttagelser är generella för samtliga revisionsföretag oavsett storlek.

Generella iakttagelser

Generella iakttagelser vid genomgång av revisioner avser bl.a. att revisorn inte i tillräcklig utsträckning har granskat fullständigheten i intäktsredovisningen eller tillräckligt bedömt frågan om företagets fortsatta drift eller huruvida det funnits anledning att i revisionsberättelsen ta in en upplysning om att det föreligger en väsentlig osäkerhetsfaktor förknippad med den fortsatta driften. Annan återkommande kritik berör frågan om revisorn hämtat in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om varulagrets existens och skick, vilket ofta är kopplat till det faktum att revisorn inte har närvarat vid inventeringen.

Lär dig mera

Besök vår hemsida www.revisorsinspektionen.se för att ta del av rapporter avseende särskilda kvalitetskontroller och vår praxis när det gäller disciplinärenden. Enklast gör du detta genom att prenumerera på vårt nyhetsbrev. Du kan också följa Revisorsinspektionen på LinkedIn www.linkedin.com/company/revisorsinspektionen.