



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 Deloitte AB (Deloitte) och auktoriserade revisorer anställda där.

1.1 Systembaserad kvalitetskontroll

De ledningsfunktioner, system, rutiner, riktlinjer och policyer som har byggts upp inom Deloitte möter generellt kraven för att uppfylla gällande kvalitetsnormer.

1.2 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning är att revisionskvaliteten i de utförda uppdragen överlag varit tillfredsställande. Revisorsinspektionen har identifierat vissa uppdragsspecifika granskningsbrister där revisionskvaliteten kan förbättras, se avsnitt 4.1. Inspektionen anmodar Deloitte att vidta relevanta åtgärder för att framgent reducera risken för sådana brister. I rapporten redovisas även vissa iakttagelser rörande områden där dokumentationen i delar har bedömts vara otillräcklig, se avsnitt 4.2.

2 Inledning

Under år 2018 har Revisorsinspektionen kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsbolaget Deloitte. Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av nio revisorer och åtta av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades under år 2017. I sex av uppdragen är det registrerade revisionsbolaget valt som revisor och de utvalda revisorerna är utsedda till huvudansvariga revisorer och i två av uppdragen förekommer personval av en respektive två revisorer. I det efterföljande används genomgående begreppet ansvarig revisor. De slutsatser som Revisorsinspektionen har dragit i samband med de genomförda kvalitetskontrollerna redovisas i denna rapport.

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

3 Systembaserad kvalitetskontroll

Revisorsinspektionen bedömer att de ledningsfunktioner, system, rutiner, riktlinjer och policyer som har byggts upp inom Deloitte generellt möter kraven för att uppfylla gällande kvalitetsnormer. Inspektionen har dock gjort vissa specifika iakttagelser.

3.1 Oberoendebekräftelser

Enligt ISQC 1¹ *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandepdrag och näraliggande tjänster* p. 24 ska revisionsföretaget minst en gång per år skriftligen inhämta bekräftelse på att dess riktlinjer och rutiner följs av all personal som enligt relevanta yrkesetiska krav ska vara oberoende. Deloitte har en rutin där företaget årligen, i enlighet med kraven i ISQC 1, låter personalen bekräfta sitt oberoende.

Deloitte's revisionsverktyg kräver därutöver att medarbetaren bekräftar sitt oberoende på uppdragsnivå genom att verktyget vid första inloggning i revisionsakten kräver att medarbetaren genomför en uppdragsspecifik oberoendebekräftelse. Något krav på

¹ International Standard on Quality Control 1.

oberoendeförsäkran på uppdragsnivå finns inte för eventuella specialister som involveras i revisionsuppdraget men som inte arbetar direkt i revisionsverktyget.

Revisorsinspektionen bedömer att Deloitte uppfyller kraven enligt ISQC 1 p. 24. I syfte att ytterligare stärka egen införd kontroll utöver kraven i ISQC 1 p. 24 rekommenderar Revisorsinspektionen Deloitte att överväga att införa en oberoendebekräftelse på uppdragsnivå även för de medarbetare på revisionsuppdragen som inte arbetar i revisionsverktyget.

3.2 Ansvarig revisors genomgång av utfört arbete

Enligt ISQC 1 p. 32 ska ett revisionsföretag fastställa riktlinjer och rutiner avseende ansvar för genomgång av utfört arbete. Deloitte's revisionsverktyg innehåller en checklista som anger det minimum av arbetssteg som kräver genomgång av partner på uppdraget.

Checklistan innehåller ingen vägledning för vilken dokumentation som måste gås igenom av respektive partner i de fall när det finns fler än en partner på uppdraget.

Revisorsinspektionen rekommenderar att Deloitte förtydligar checklistan i detta avseende.

3.3 Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

Revisionsföretaget ska enligt ISQC 1 p. 36 fastställa riktlinjer och rutiner som anger karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av en uppdragsanknuten kvalitetskontroll.

Av artikel 8.1 i EU-förordningen framgår att innan de rapporter som avses i artiklarna 10 (revisionsberättelsen) och 11 (kompletterande rapporten till revisionskommittén) utfärdas ska en uppdragsanknuten kvalitetskontroll utföras för att bedöma om revisorn på ett rimligt sätt har kommit fram till de utlåtanden som anges i utkastet till rapporten. Det datum när den kompletterande rapporten till revisionskommittén avges och när revisionsberättelsen avges kan skilja sig åt.

Deloitte's globala handledning för uppdragsanknuten kvalitetskontroll betonar att genomgången ska inkludera en objektiv utmaning av väsentliga bedömningar i revisionen och att den inte får bli en ”checklist ticking exercise”. Hos Deloitte i Sverige finns två lokala checklistor för dokumentation av den särskilda kvalitetsgranskarens (hos Deloitte

benämnd EQCR) arbete, en avseende planering och en slutlig inför att revisionsberättelsen lämnas, som EQCR ska använda för sin dokumentation av sitt arbete och sina slutsatser.

Revisorsinspektionen rekommenderar att en översyn av dessa checklistor görs för att säkerställa att frågorna i checklistorna ställs på ett sådant sätt att de i högre grad stödjer EQCR i sin roll att såväl utmana teamets bedömningar som att dokumentera att detta har gjorts. RI rekommenderar vidare att förtydliga den checklista som används inför att revisionsberättelsen lämnas så att den särställning som den kompletterande rapporten till revisionskommittén har och dess påverkan på EQCR:s arbete tydligt framgår.

Revisorsinspektionen har tagit del av en sammanställning (baserad på tidrapporteringen) över hur mycket tid som lagts ned per uppdrag av EQCR. Inspektionens bedömning är att den nedlagda tid som redovisats per uppdrag generellt är låg kopplat till det stora ansvar kring kvalitetskontroll som EQCR har. I flera fall har inspektionen fått kommentaren att mer tid lagts ned av EQCR, men att denna inte redovisats. Detta kan inte anses vara en tillfredsställande process kopplat till den roll EQCR har i revisionen. Revisorsinspektionen rekommenderar Deloitte att klargöra hur tid för EQCR ska redovisas samt att fortsätta följa upp nedlagd tid av EQCR i syfte att säkerställa att tillräckliga resurser läggs på denna viktiga roll.

3.4 Konsultationer

Enligt ISQC 1 p. 34 ska revisionsföretaget fastställa riktlinjer och rutiner avseende konsultationer i svåra eller tvistiga frågor. Deloitte har etablerat sådana riktlinjer och rutiner. Konsultationen, medarbetarnas frågor och de svar som ges registreras inte på ett systematiskt och överskådligt sätt i något system centralt. Det finns heller ingen standardiserad blankett för teamen att använda vid konsultationer när det gäller icke-SEC² uppdrag.

Revisorsinspektionen bedömer att Deloitte uppfyller kraven enligt ISQC 1 p. 34. I syfte att ytterligare stärka kontroll för icke-SEC uppdrag rekommenderar Revisorsinspektionen

² Med SEC-uppdrag avses sådana revisionsuppdrag som berörs av regelverk som den amerikanska myndigheten Securities and Exchange Commission (SEC) ansvarar för.

Deloitte att överväga att införa ett registreringsystem (loggning) av de situationer där konsultation förekommit samt att överväga att ta fram en standardiserad blankett för teamen att använda vid konsultationer för att säkerställa att konsultationer utförs enligt Deloitte's riktlinjer.

3.5 Rotationsregler

Revisionsföretaget ska enligt ISQC 1 p. 25 fastställa riktlinjer som för revisioner av börsnoterade företag kräver rotation av ansvarig revisor och personer som ansvarar för uppdragsanknuten kvalitetskontroll, och i tillämpliga fall, även andra som omfattas av krav på rotation, efter en angiven tidsperiod enligt relevanta yrkesetiska krav.

EtikU 13 *Revisorsrotation* innehåller en sammanställning av gällande bestämmelser i Sverige avseende revisorsrotation. Tillämpliga regler för aktiebolag finns i EU-förordningen (nr 537/2014), aktiebolagslagen och i IESBA³s Etikkod (Etikkoden).

Enligt EU-förordningen ska den eller de nyckelrevisorer som är ansvariga för utförandet av en lagstadgad revision i ett företag av allmänt intresse avsluta sin medverkan i uppdraget senast sju år efter datumet för deras utnämning. Därefter gäller en treårig karenstid. Rotationsregeln gäller inte bara för uppdragets huvudansvariga revisor utan åtminstone även den eller de revisorer som har utsetts till huvudansvarig(a) för större dotterföretag eller medpåtecknande av revisionsberättelsen. Större dotterföretag är inte definierat. FAR har i EtikU 13 uttalat som sin uppfattning att man bör utgå från koncerngranskningsperspektivet och vad som där bedöms som en betydande enhet. Utöver de personer som är skyldiga att rotera enligt EU-förordningen, utgör även den särskilda kvalitetsgranskaren på uppdraget en nyckelrevisor som omfattas av Etikkodens rotationskrav. Definitionen av nyckelrevisor skiljer sig även i övrigt något mellan EU-förordningen och Etikkoden vilket framgår av avsnittet Definitioner i EtikU 13.

Deloitte för ett centralt register avseende rotationstidpunkter för byrån, den påskrivande revisorn och EQCR på revisionsuppdragen. När det gäller eventuella övriga nyckelrevisorer på uppdragen och när de ska rotera är rutinen enligt de uppgifter som

³ International Ethics Standards Board for Accountants

Revisorsinspektionen fått att respektive uppdragsteam är ansvarigt för att dokumentera och kontrollera att rotationsreglerna följs. Mot bakgrund av:

- denna decentraliserade modell,
- regelverkets komplexitet, och
- att EU-förordningen införts sedan föregående inspektion och att förändringar skett i EtikU13 under år 2018,

rekommenderar Revisorsinspektionen Deloitte att arbeta ytterligare med stöd och stödmaterial till revisionsteamerna samt att ställa högre krav på att komplett dokumentation föreligger på uppdragsnivå avseende rotationskrav på nyckelrevisorer.

4 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

4.1 Granskningsbrister

4.1.1 Acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag

Den ansvarige revisorn ska enligt International Standard on Auditing (ISA) 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* p. 11 och 12 förvissa sig om att ändamålsenliga rutiner har följts i fråga om att acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag, fastställa att riktiga slutsatser har dragits i det avseendet samt komma fram till en slutsats om huruvida krav på oberoende följts.

Inför antagande av en ny kund eller ett nytt uppdrag ska enligt Deloitte's rutiner en blankett med information om kunden/uppdraget fyllas i och godkännas i enlighet med gällande attestordning inom Deloitte och det ska även ske en kontroll av oberoendet (conflict check).

- För ett av granskade uppdragen är riskbedömningen i blanketten felaktig, blanketten har inte godkänts av rätt personer och uppgifter om budgeterade timmar och förväntad lönsamhet är inte ifyllda.
- För ett annat av de granskade uppdragen anges i blanketten att bolaget är nystartat och privat, även om bolaget bedrivit verksamhet tidigare år och är noterat.

- För ett ytterligare ett annat av de granskade uppdragen har någon conflict check inte utförts.

De ansvariga revisorerna har uppgett att de felaktigheter som noterats i den ifyllda beslutsinformationen samt avsaknaden av conflict check inte påverkat några beslut eller bedömningar, att attestberättigade personer varit informerade samt att oberoendet upprätthållits.

Revisorsinspektionen anser att formaliserade rutiner kring att acceptera och behålla kunder och uppdrag är centrala för att säkerställa att beslut baseras på korrekt information och fattas av behöriga personer. Det är därför av högsta vikt att de interna reglerna för detta efterlevs.

4.1.2 Generella IT-kontroller och applikationskontroller

När revisorn använder en typ-2 rapport⁴ som revisionsbevis för att en servicebyrås kontroller fungerar behöver revisorn enligt ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå* p. 17 för de kompletterande kontroller hos användarföretaget som bedömts som relevanta, inhämta en förståelse av om användarföretaget har utformat och infört sådana kontroller och, i så fall, granska deras funktion.

I ett av de kvalitetskontrollerade uppdragen har en typ-2 rapport hämtats in. Av rapporten framgår att ett 70-tal kompletterande kontroller utförs hos användarföretaget och att det är användarföretagets ansvar att se till att de utförs för att säkerställa att användarföretaget har en tillfredsställande kontrollmiljö inom IT. Användarföretagets

⁴ Rapport om beskrivningen och utformningen av samt funktionen hos servicebyråns kontroller– en rapport som innehåller följande:

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

kompletterande kontroller avser bland annat följande områden där användarföretagets revisor enligt rapporten behöver;

- utvärdera kontroller för ansvarsfördelning av arbetsuppgifter, och
- utvärdera ledningens process vad avser utgivande, förändring samt borttagande av behörigheter.

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om användarföretaget utformat och infört kompletterande kontroller eller vilken granskning av dessa som revisorn i så fall utfört. Av revisionsdokumentationen framgår att en utvärdering av internrevisionsfunktionen gjorts med tillfredsställande resultat. Det kan av dokumentationen inte utläsas vilket arbete som internrevisionen utfört under räkenskapsåret eller hur revisorn använt detta.

Rörande de kontroller för ansvarsfördelning av arbetsuppgifter och ledningens process vad avser utgivande, förändring samt borttagande av behörigheter som bedömdes vara relevanta har revisorn uppgett att internrevisionen utförde arbete inom dessa områden och att han deltagit vid det möte i revisionsutskottet där internrevisionen presenterade sin rapport. Internrevisionen genomförde granskning avseende medarbetares behörigheter under föregående räkenskapsår samt gjorde under det aktuella räkenskapsåret en uppföljning av detta och noterade då inga brister. Revisorsinspektionen har tagit del av rapporteringen från internrevisionen som revisorn sparat utanför revisionsakten. Av rapporteringen framgår inte vilka av de kompletterande kontrollerna som granskats. Det är inte heller tydligt i den uppföljande rapporten hur de identifierade bristerna i den ursprungliga rapporten hanterats under året. Revisorn har vidare uppgett att användarföretagets funktion för riskkontroll på möte med revisionsutskottet i april 2017 rapporterat att företagets uppföljning av de kompletterande kontrollerna var tillfredsställande.

Internrevisionens arbete kring medarbetares behörigheter gav inte revisorn revisionsbevis avseende relevanta kontroller avseende ansvarsfördelning av arbetsuppgifter och behörigheter eftersom det inte finns någon tydlig koppling mellan de kompletterande kontrollerna och det arbete som internrevisionen utfört. Funktionen för riskkontroll är underställd företagsledningen och revisorn har inte samma möjlighet att förlita sig på arbete utfört av denna på samma sätt som på arbete som utförts av internrevisionen. Vidare ger den genomgång som funktionen för riskkontroll genomfört ingen vägledning

om de kompletterande kontrollernas funktion under perioden maj-december 2017. Revisorsinspektionen anser att revisorns granskning av de kompletterande kontrollerna hos användarföretaget varit otillräcklig.

4.1.3 Närståendeförhållanden

ISA 550 *Närståendeförhållanden* behandlar revisorns ansvar avseende närståenderelationer och närståendetransaktioner vid en revision. Revisorn ska enligt p. 13 och 14 fråga företagsledningen om närståendeförhållanden och de eventuella kontroller som upprättats kring dessa. Enligt p. 17 ska revisorn förmedla relevant information som han eller hon har inhämtat om företagets närstående till andra medlemmar i uppdragsteamet.

I ett av de granskade uppdragen nämns inte närståendeförhållanden i koncerninstruktionerna. Koncerninstruktionerna för två uppdrag saknar information om vilka företagets närstående är. Revisorsinspektionens bedömning är att kommunikationen avseende närståendeförhållanden kan förbättras.

4.1.4 Hänvisningar mellan och inom uppdrag

I ett av uppdragen anges i revisionsdokumentationen att granskningen av derivat har genomförts i ett annat revisionsuppdrag. Derivatet beskrivs i revisionsberättelsen för det kvalitetskontrollerade uppdraget som ett särskilt betydelsefullt område (SBO) i revisionen. Det kvalitetskontrollerade uppdraget är ett intresseföretag till det företag där granskningen som det hänvisas till har utförts. Flera av teammedlemmarna i det kvalitetskontrollerade uppdraget ingick även i teamet för det andra uppdraget och hade därmed tillgång till det andra uppdragets revisionsdokumentation.

Revisorsinspektionen anser att granskningen av derivaten hade behövt dokumenteras i det kvalitetskontrollerade företagets revisionsakt. Det är av oberoendskäl inte möjligt att hänvisa till revisionsdokumentationen för ett annat fristående företag på det sätt som gjorts.

I samma uppdrag anges i ett arbetspapper rörande kompletterande kontroller kring IT att internrevisionen gjort en genomgång av utlåningsprocessen och det finns en hänvisning till ett annat dokument. I det andra dokumentet finns dock ingen information om utlåningsprocessen. I ett arbetspapper avseende in- och utlåning från allmänheten

hänvisas, gällande hur väl processen för kundkännedom fungerar, till internrevisionens granskningar samt uppföljning av compliancefunktionen. Revisorn har vid uppföljning uppgett att några sådana insatser från internrevisionens eller compliancefunktionens sida inte utförts under det aktuella räkenskapsåret. Revisorsinspektionen anser att de båda felaktiga hänvisningarna borde ha upptäckts och rättats vid genomgången av utfört arbete.

4.1.5 Kompletterande dokumentation utanför revisionsakten

Enligt ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. 8 ska revisorn upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som inte tidigare varit inblandad i revisionen ska kunna förstå hur revisionen genomförts. Detta innebär bland annat att en annan revisor ska kunna bedöma om tillräckliga revisionsbevis inhämtats.

Dokumentationen i revisionsakten är för ett av de granskade uppdragen otillräcklig inom flera centrala områden. Revisorsinspektionen har under kvalitetskontrollen utöver muntliga förtydliganden tagit del av en inte obetydlig mängd kompletterande dokumentation utanför revisionsakten. Exempel på sådan kompletterande dokumentation avser:

- Analytisk granskning i revisionens slutfas
- Dokumentation avseende konsultation med värderingsspecialist, noteringar från genomgång av tidigare revisors dokumentation samt noteringar från möte med CFO avseende nedskrivningsprövning av materiella anläggningstillgångar
- Uppföljning av inventerad kvantitet mot slutlig lagerlista
- Uppdaterat arbetspapper avseende lagervärdering (absorption av kostnader i lager)

Granskningen av intäkter var visserligen dokumenterad, men fanns delvis i det elektroniska revisionsverktyget och delvis på papper. Länkningen mellan den digitala dokumentationen och pappersdokumentationen var bristfällig.

Revisorsinspektionen anser att bristerna i dokumentationen borde ha upptäckts och rättats vid genomgången av utfört arbete.

4.1.6 Väsentliga bokföringsposter och andra justeringar

Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 20 ska revisorns substansgranskning innefatta att undersöka väsentliga bokföringsposter och andra justeringar som gjorts under arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna.

I ett av de granskade uppdragen omfattar granskningen av bokföringsorder enbart perioden fram till och med den 25 oktober (kalenderårsföretag). Revisorn har uppgett att manuella bokföringsorder inte granskats för någon senare period med anledning av att den granskning som utförts varit kontrollbaserad och att man efter att kontrollernas effektivitet verifierats förlitat sig på dessa. Revisorn har också uppgett att granskningen av bokföringsorder fram till och med den 25 oktober visade att de manuella bokningar som var väsentliga avsåg kreditreserveringar och avskrivning av goodwill. Dessa bokningar granskades inom ramen för granskningen av berörda balans- och resultatposter i årsbokslutet.

Revisorsinspektionen har inte av dokumentationen kunnat utläsa att kontroller avseende manuella bokföringsorder verifierats. Eventuell granskning av kontrollers effektivitet påverkar dock inte inspektionens bedömning. Granskningsåtgärderna som anges i ISA 330 p. 20 ska alltid utföras inom ramen för substansgranskningen oavsett hur den interna kontrollen är utformad och vilken granskning revisorn utfört av denna.

Revisorsinspektionen anser att revisorn hade behövt analysera bokföringsposter och andra justeringar som gjorts under arbetet med att upprätta de finansiella rapporterna för att kunna identifiera väsentliga sådana. Att enbart fokusera på vissa typer av bokföringsorder baserat på en analys som gjorts vid en tidigare tidpunkt var inte tillräckligt.

4.1.7 Rapportering till revisionskommittén

Enligt punkt 4 i artikel 11 i EU-förordningen ska den till revisionsberättelsen kompletterande rapporten till revisionskommittén dateras och undertecknas.

Revisorsinspektionen har noterat att i ett av de granskade uppdragen saknas signatur på den kompletterande rapporten till revisionskommittén. Inspektionens bedömning är att rapporten därmed inte uppfyller förordningens krav på undertecknande. I den kompletterande rapporten till revisionskommittén anges vidare att granskning av

kompletterade kontroller hos användarföretaget hänförliga till en typ-2 rapport har genomförts. Revisorsinspektionen anser att denna beskrivning är missvisande mot bakgrund av att granskningen av de kompletterade kontrollerna varit otillräcklig (jfr avsnitt 4.1.2 Generella IT-kontroller och applikationskontroller).

4.1.8 Skriftliga uttalanden från företagsledningen

Enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 9 ska revisorn kräva skriftliga uttalanden från dem i företagsledningen som har vederbörligt ansvar för de finansiella rapporterna och kunskap om de berörda förhållandena. Enligt p. A 2 i samma ISA kan skriftliga uttalanden inhämtas bl.a. från verkställande direktören och ekonomichefen eller andra personer med motsvarande befogenheter i bolaget. Syftet med att såväl den verkställande direktören som ekonomichefen ska lämna ett uttalande är att uttalandet ska göras av de personer som har kunskaper dels om omständigheter knutna till den finansiella rapporteringen, dels om den verksamhet som bedrivs i det reviderade bolaget.

RI har för ett av uppdragen noterat att enbart CFO har undertecknat uttalandet från företagsledningen.

Den speciella beslutsordning som gäller i många företag om ersättningar till ledande befattningshavare gör enligt RevR 8 *Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i aktiemarknadsbolag* p. 1.5 att det kan finnas anledning för revisorn att begära ett särskilt uttalande om den information och de upplysningar som revisorn fått i samband med den granskningen. Ett sådant uttalande bör vara undertecknat av de personer som deltar i beredningen av och beslutsfattandet i ersättningsfrågor, t.ex. styrelsens ordförande, ordföranden i en eventuell ersättningskommitté och personalchefen.

Av RevU 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten* p 6.1 framgår att om en avskild bolagsstyrningsrapport inte undertecknas av styrelsen ska revisorn inhämta ett uttalande från styrelsen som minst ska undertecknas av styrelsens ordförande.

Revisorsinspektionen har för ett av uppdragen noterat att vd (likaledes styrelseledamot) undertecknat såväl uttalandet avseende ersättningar till ledande befattningshavare som uttalandet avseende bolagsstyrningsrapporten.

Enligt ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* p. 14 ska en sammanfattning av icke rättade felaktigheter tas med i eller bifogas det skriftliga uttalandet från företagsledningen.

Revisorsinspektionen har för ett av uppdragen noterat att det inte direkt av uttalandet från företagsledningen eller av bilaga framgår vilka felaktigheter som inte rättats. Istället hänvisar uttalandet från företagsledningen till den sammanställning över felaktigheter, som inte rättats, som finns i den kompletterande rapporten till revisionskommittén.

Revisorsinspektionen anser att de skriftliga uttalandena som erhållits mot bakgrund av de förhållanden som beskrivits ovan är förenade med brister. Uttalandena är centrala för att få bekräftelse kring väsentliga frågor och bör nogt gås igenom av revisorn med avseende på innehållet samt att de lämnats av rätt personer.

4.1.9 Sammanställning av slutlig dokumentation för revisionsuppdrag

Revisorn ska enligt ISA 230 p. 14 utan onödigt dröjsmål efter datumet för revisionsberättelsen slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. Färdigställandet är en rent administrativ process som inte medför att några nya granskningsåtgärder utförs eller att några nya slutsatser dras. En lämplig tidsgräns för färdigställandet är enligt ISA 230 normalt senast 60 dagar efter avlämnandet av revisionsberättelsen. Deloittes policy avseende tidsgränser har under hela den granskade perioden varit förenlig med detta.

Revisorsinspektionen noterar att för två av de granskade uppdragen har färdigställandet skett senare än 60 dagar efter revisionsberättelsens avlämnande. För ytterligare två uppdrag finns förhållandevis många signoffer i revisionsakten gjorda under färdigställandeperioden. Revisorsinspektionen anser att det är centralt att färdigställandet av revisionsdokumentationen sker i enlighet med såväl ISA som interna regelverk.

4.2 Dokumentationsbrister

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

4.2.1 Granskning av årsredovisningar

Det har i flera av de granskade uppdragen varit svårt för Revisorsinspektionen att baserat på den dokumentation som förelegat följa hur granskningen av årsredovisningen genomförts. Brister har funnits exempelvis avseende dokumentationen av vilken granskning som genomförts för respektive notupplysning och hur input från redovisningsspecialister hanterats av revisionsteamet.

4.2.2 Särskilt betydelsefulla områden

Det har i flera av de granskade uppdragen varit svårt för Revisorsinspektionen att följa att de granskningsåtgärder som beskrivits i revisionsberättelsen för de särskilt betydelsefulla områdena (SBO) haft stöd i den underliggande revisionsdokumentationen.

I ett bolag redovisas värdering av materiella anläggningstillgångar som ett SBO. I revisionen har inte detta område bedömts innehålla någon betydande risk. När det gäller poster som innehåller inslag av bedömningar och uppskattningar från ledningens sida ska revisorn särskilt motivera varför dessa poster inte bedöms innehålla betydande risker. Någon sådan bedömning har inte dokumenterats.

I ett bolag redovisas fullständighet och värdering av lager som ett SBO. I revisionsakten finns inga risker kopplade till fullständighet, utan de risker som identifierats avseende lager avser värdering och existens. Någon motivering till denna skillnad kan inte utläsas av dokumentationen.

Kvalitetskontrollen avslutades vid slutmöte med Deloitte:s ledning den 1 april 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 revisionsföretaget. 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 inspektionen 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.⁵

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

⁵ EU-förordningen, revisorslagen (2001:883), förordning (1995:665) om revisorer, Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet och ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1 – Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och 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 revisionsmed. 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 revisionsmed, 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 verksamhet⁶. 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 på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. Revisorn måste då kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft en sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RI bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte

⁶ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2).

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. RI följer upp att vidtagna eller planerade åtgärder är tillfredsställande under kommande inspektion hos revisionsföretaget.