

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 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 2019-927). Revisorsinspektionen kan konstatera att revisionsföretaget har vidtagit flera relevanta åtgärder i de delar som omfattades av inspektionens tidigare iakttagelser, men att vissa brister kvarstår.

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 2020 kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsbolaget Mazars AB. Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad. Den har omfattat ett urval av fyra revisorer och tre av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades under år 2019. I ett av uppdragen är det registrerade revisionsbolaget valt som revisor och den utvalda revisorn är utsedd till huvudansvarig revisor och i ett av uppdragen är revisorn personvald. I det tredje 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 begreppen ansvarig revisor eller ansvarig koncernrevisor. 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 Ledningsansvar för kvalitet inom revisionsföretaget

Enligt International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revisions och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster* p. 18 ska revisionsföretaget fastställa riktlinjer och rutiner avsedda

att främja en intern kultur där kvalitet är grundläggande vid utförande av uppdrag. Sådana riktlinjer och rutiner ska kräva att revisionsföretagets verkställande direktör (eller motsvarande) eller, i tillämpliga fall, revisionsföretagets styrelse (eller motsvarande) tar på sig det yttersta ansvaret för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem.

Enligt tillämpningspunkt A 4 samma standard anges att revisionsföretagets ledning och ledningens uppträdande har betydande inverkan på revisionsföretagets interna kultur. Att främja en kvalitetsorienterad intern kultur bygger på tydliga, konsekventa och frekventa åtgärder och budskap från alla ledningsnivåer i revisionsföretaget, som understryker företagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll och kraven på att *dels* utföra ett arbete som följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, *dels* lämna rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna. Sådana åtgärder och budskap bidrar till en kultur som värdesätter och premierar arbete av hög kvalitet.

Enligt tillämpningspunkt A 5 är det särskilt viktigt vid främjande av en intern kultur som bygger på kvalitet att revisionsföretagets ledning måste inse att företagets affärsstrategi är beroende av det överordnade kravet att revisionsföretaget ska uppnå en hög kvalitet i alla uppdrag det utför. Att främja en sådan kultur innefattar bl.a. att fastställa rutiner för utvärdering av prestationer, ersättning och befordran (däribland incitamentssystem) avseende personalen för att visa företagets överordnade engagemang i kvalitet.

Revisorsinspektionen kan konstatera att ledningens övergripande ansvar för kvalitet inom Mazars har varit föremål både för iakttagelser i tidigare kvalitetskontroller (dnr 2009-940, 2012-677 och 2015-372) såväl som i ett tillsynsärende (dnr 2017-1311).

Revisorsinspektionen har vid den nu genomförda kvalitetskontrollen, såväl på systemnivå som på uppdragsnivå, uppmärksammat brister i två revisioner genomförda av en person i ledande befattning på Mazars, dvs. en sådan person som enligt ISQC 1 p. 18 också bär det yttersta ansvaret för det interna kvalitetskontrollsystemet. Revisorsinspektionen finner att det, mot bakgrund av *dels* detta ansvar, *dels* den betydelse som ledningens beteende har för främjandet av en intern kultur som präglas av kvalitet, är allvarligt att Mazars inte fäst en större vikt vid att säkerställa att de personer som sitter i ledande ställningar själva följer god revisionssed och de riktlinjer och rutiner som revisionsföretaget har inrättat för

utförandet av uppdrag. En sådan inställning kan inte anses främja en kvalitetsorienterad intern kultur.

Revisorsinspektionens bedömning är att Mazars behöver vidta åtgärder för att säkerställa att budskapet från alla ledningsnivåer i revisionsföretaget bidrar till en kultur som värdesätter och premierar arbete av hög kvalitet.

3.2 Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag

3.2.1 Riskbedömning och kundkännedomsåtgärder 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 sedan Revisorsinspektionens förra kvalitetskontroll (dnr 2019-927) vidtagit flera relevanta åtgärder för att säkerställa efterlevnaden av penningtvättslagens regler. En del av åtgärderna har dock vidtagits så kort tid innan kvalitetskontrollen att ändamålsenligheten och effektiviteten av dessa inte har kunnat mätas i denna kvalitetskontroll. I ett

stickprov vad gäller gjorda konsultationer i samband med förnyelse av ett revisionsuppdrag har inspektionen kunnat konstatera att frågor i den gjorda konsultationen rörande penningtvätt inte har följts upp på systemnivå, se avsnitt 3.3.1 nedan. Detta påverkade också den av Mazars framtagna rutinen för godkännande av behållandet av det aktuella revisionsuppdraget eftersom den fråga konsultationen bl.a. gällde rörde vilken risknivå revisionsklienten skulle åsättas vilket i sin tur kunde påverka vem inom Mazars som skulle godkänna fortsatt revisionsuppdrag för denna klient. Revisorsinspektionen har öppnat ett tillsynsärende avseende det aktuella revisionsuppdraget för att utreda vissa penningtvätsrelaterade frågor. Detta ärende är inte ännu avslutat.

3.3 Hur uppdrag utförs

3.3.1 Konsultationer

Enligt ISQC 1 p. 34 ska ett revisionsföretag fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att vederbörliga konsultationer äger rum i svåra eller tvistiga frågor, att tillräckliga resurser finns tillgängliga för att konsultationerna ska kunna äga rum och att karaktären på, omfattningen av och slutsatser som dras av sådana konsultationer dokumenteras och godkänns av både den person som konsulterar och den som konsulteras. Revisionsföretaget ska också enligt p. 34 d) fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet att slutsatser som har dragits av konsultationer leder till korrekta åtgärder. Enligt p. A 39 bidrar en tillräckligt fullständig och detaljerad dokumentation av konsultationer med andra yrkeskunniga i svåra eller tvistiga frågor till en förståelse av bl.a. resultaten av konsultationen, däribland alla beslut som fattats, grunden för de besluten och hur de har verkställts.

I Mazars revisionsmanual finns ett krav på att konsultationer ska genomföras i utförandet av revisionsuppdrag, exempelvis vid svåra frågeställningar och meningsskiljaktigheter i revisionsteamet. Det finns också ett krav på att alla konsultationer ska dokumenteras. Det har dock inte funnits några formaliserade riktlinjer och rutiner för hur konsultationer ska hanteras och dokumenteras. Mazars har under hösten 2020 infört sådana riktlinjer. Eftersom Revisorsinspektionens kvalitetskontroll genomfördes under hösten 2020 har inte ändamålsenligheten och effektiviteten i dessa riktlinjer och rutiner kunnat mätas. Riktlinjer och rutiner i syfte att ge Mazars rimlig säkerhet att de slutsatser som har dragits

av gjorda konsultationer också har lett till korrekta åtgärder i uppdragen enligt kravet i ISQC 1 p. 34 d) har dock inte funnits och har heller inte införts i samband med de riktlinjer och rutiner som beslutades under hösten 2020. Revisorsinspektionen har i ett stickprov kunnat konstatera att uppföljning av en konsultation inte utfördes, vilket ledde till att någon slutsats av konsultationen aldrig drogs inom ramen för Mazars systemrutiner. Rådet från den som konsulterades var bl.a. att ställa frågor till revisionsklienten i syfte att kunna göra en bedömning i den fråga som var föremål för konsultation. Revisorsinspektionen anmodar Mazars att fastställa riktlinjer och rutiner som på ett ändamålsenligt sätt uppfyller kravet p. 34 d).

3.4 Övervakning

3.4.1 Intern kvalitetskontroll

Enligt 21 § första stycket 8 Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet, 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. I p. 49–54 finns också krav på hur iakttagna brister i övervakningsprocessen ska utvärderas, kommuniceras och åtgärdas.

Mazars har riktlinjer och rutiner för en sådan intern kvalitetskontroll. Revisorsinspektionen kan dock konstatera att en revisor som underkändes i kvalitetskontrollen i ett av de kontrollerade uppdragen på grund av bedömd bristande revisionskvalitet totalt sett av Mazars interna kvalitetsnämnd gavs omdömet godkänd i kvalitetskontrollen. Revisorsinspektionens bedömning är att de beskrivna bristerna i dokumentationen av kvalitetskontrollen är av sådan karaktär att revisorn borde ha underkänts i kvalitetskontrollen och att åtgärder borde ha vidtagits för att utvärdera, kommunicera och åtgärda de iakttagna bristerna inom ramen för Mazars övervakningsprocess. Inspektionen har öppnat ett tillsynsärende för att utreda de granskningsbrister som beskrivs i dokumentationen av den interna kvalitetskontrollen. Detta ärende är ännu inte avslutat.

Revisorsinspektionen anmodar Mazars att se över sina riktlinjer och rutiner när det gäller bedömningen av iakttagna brister i samband med utförd kvalitetskontroll.

4 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

4.1 Granskningsbrister

4.1.1 Kommunikation om och rättelse av felaktigheter

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 450 *Utvärdering av felaktigheter identifierade under revisionen* p. 5, ska revisorn sammanställa felaktigheter som identifieras under revisionen, förutom sådana som är uppenbart betydelselösa. Enligt p. 8 ska revisorn utan onödigt dröjsmål informera den lämpliga ledningsnivån om alla felaktigheter som ackumuleras under revisionen.

I ett av uppdragen rapporterade enhetsrevisorer felaktigheter som översteg det valda gränsvärdet för fel som skulle kommuniceras. Koncernrevisionsteamet på Mazars informerade dock inte koncernledningen för revisionsklienten om dessa felaktigheter.

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 två av uppdragen har inte tillräckliga åtgärder vidtagits för att erhålla den förståelse för de allmänna IT-kontrollerna och de IT-relaterade riskerna som krävs enligt ISA 315. I det ena uppdraget avser detta främst kontroller i moderbolaget.

4.1.3 Medverkan i enhetsrevisorers arbete

ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* beskriver de överväganden som koncernrevisionsteamet gör vid fastställande av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av sin medverkan i den riskbedömning och fortsatta granskningsåtgärder som enheternas revisorer utför med avseende på enheternas finansiella information. Syftet med denna medverkan är att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som en grund för revisionsuttalandet om koncernredovisningen.¹ I ISA 600 finns ett antal krav kopplat till koncernrevisions-teamets medverkan i enhetsrevisorernas arbete.

Enligt p. 30 ska koncernrevisionsteamet, om en enhet är betydande, vara delaktigt i den riskbedömning som enhetens revisor gör för att identifiera betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av denna medverkan påverkas av den kunskap koncernrevisionsteamet har om revisorn för enheten, men ska åtminstone bestå av dels en diskussion med revisorn för enheten eller enhetsledningen om de av enhetens verksamheter som är betydelsefulla för koncernen, dels en diskussion med revisorn för enheten om hur känslig enheten är för väsentliga felaktigheter i den finansiella informationen som beror på oegentligheter eller misstag och dels en genomgång av revisorns dokumentation över identifierade betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen. Enligt p. 31 ska koncernrevisionsteamet, om betydande risker för väsentliga felaktigheter i koncernredovisningen har identifierats i en enhet där revisorn för en enhet utför arbetet, bedöma vilka fortsatta granskningsåtgärder som det är lämpligt att utföra med anledning av dessa risker. Koncernrevisions-teamet ska mot bakgrund av sin kunskap om revisorn för enheten fastställa om det finns ett behov av att delta i de fortsatta granskningsåtgärderna. Exempel på åtgärder kopplade till detta krav finns i tillämpningsanvisningarna i p. A 54-55.

¹ Se ISA 600 p. 6.

Det finns även ett krav i p. 40 att koncernrevisionsteamet ska kommunicera sina krav till enheternas revisorer i god tid. Detta eftersom tydlig kommunikation i rätt tid utgör grunden för en effektiv tvåvägskommunikation mellan koncernrevisionsteamet och enhetens revisor, vilket i sin tur möjliggör att koncernrevisionsteamet kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för ett revisionsuttalande om koncernen, se p. A 57.

I ett av uppdragen har inte revisorerna i egenskap av ansvariga koncernrevisorer gjort de överväganden och vidtagit de åtgärder avseende medverkan i enhetsrevisorernas arbete vad gäller riskbedömning och fortsatta granskningsåtgärder som ISA 600 kräver.

Revisorsinspektionens bedömning är också att instruktionerna till enhetsrevisorerna i detta uppdrag också har skickats ut så pass sent att det dessutom skulle ha varit svårt att i rätt tid kunna utföra de åtgärder som eventuellt hade varit nödvändiga i syfte att åstadkomma en effektiv tvåvägskommunikation med enhetsrevisorerna.

4.1.4 Kontroll över enhetsrevisorers fristående rådgivning

Enligt ISA 600 p. 19 ska koncernrevisionsteamet, om man planerar att begära att revisorn för en enhet ska granska enhetens finansiella information, bl.a. kontrollera att revisorn för enheten förstår och kommer att följa de yrkesetiska krav som är relevanta för koncernrevisionen samt, i synnerhet, att han eller hon är oberoende.

I ett av uppdragen har det framkommit att enhetsrevisorer har tillhandahållit fristående rådgivningstjänster till de enheter dessa har reviderat, utan att ansvarig koncernrevisor på Mazars har haft kännedom om detta. I syfte att säkerställa att ansvarig koncernrevisor, och alla enhetsrevisorer, vid varje givet tillfälle ska kunna upprätthålla sitt oberoende i förhållande till revisionsklienten är det viktigt att ha inrättat rutiner och kontroller i uppdragsorganisationen som säkerställer att information om eventuell fristående rådgivning lämnas till ansvarig koncernrevisor innan ett sådant uppdrag påbörjas av enhetsrevisorerna.

4.1.5 Oberoende hos utländska enhetsrevisorer

I ett av uppdragen har en utländsk enhetsrevisor, som inte tillhör det internationella

Mazarsnätverket, till ansvariga koncernrevisorer på Mazars informerat om att denne inte är oberoende i förhållande till revisionsklienten. Detta har lett till att ansvariga koncernrevisorer har utfört egna granskningsåtgärder vad gäller den utländska enhetens finansiella information. Man har dock i vissa delar förlitat sig på enhetsrevisorns arbete, trots att denne inte är oberoende. Enligt Revisorsinspektionens bedömning var situationen vad gäller den icke oberoende enhetsrevisorn av sådan art att hanteringen av densamma borde ha varit föremål för konsultation i enlighet med rutinerna i Mazars revisionsmanual och ISQC 1 p. 34, se avsnitt 3.3.1. ovan. Någon konsultation rörande situationen med att en av enhetsrevisorerna inte var oberoende har dock inte skett, inte heller några överväganden om huruvida man borde anlita Mazars i det landet där enheten fanns i syfte att utföra granskning enligt överenskommelse för koncernrevisionen.

4.1.6 Närståenderelationer och närståendetransaktioner

Enligt ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. 9 b) är ett mål för revisorn, om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer krav rörande närstående, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida närståenderelationer och närståendetransaktioner har identifierats, redovisats och upplysningar om dem lämnats i de finansiella rapporterna på rätt sätt enligt ramverkets krav. Som en del av den riskbedömning och de näraliggande aktiviteter som ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* och ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* kräver att revisorn genomför under revisionen, ska revisorn enligt ISA 550 p. 11 utföra vissa granskningsåtgärder och näraliggande aktiviteter.² Detta för att inhämta information som är relevant för att identifiera riskerna för väsentliga felaktigheter som förknippas med närståenderelationer och närståendetransaktioner.

Revisorn ska enligt ISA 550 p. 13 bl.a. fråga företagsledningen om vilka företagens närstående är och vilka förändringar som har skett från föregående räkenskapsperiod när det gäller detta. Revisorn ska också enligt p. 14 samma ISA fråga företagsledningen och andra inom företaget, och genomföra sådan annan riskbedömning som bedöms som lämplig,

² ISA 315 p. 5 och ISA 240 p. 17.

för att skaffa sig en förståelse av eventuella kontroller som företagsledningen har upprättat i syfte att bl.a. identifiera, redovisa och lämna upplysningar om närstående relationer och närståendetransaktioner enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

I samtliga uppdrag har respektive revisor erhållit information om vilka närstående förhållanden som bolaget anser finns. Inte i något av uppdragen har revisorerna vidtagit åtgärder i syfte att skaffa sig en förståelse för vilka eventuella kontroller som företagsledningen har inrättat enligt p. 14 för att på så sätt kunna bedöma huruvida bolagets kontroller har lett till att lämnade upplysningar om närstående har varit fullständiga.

4.1.7 Granskning av finansiella instrument

I ett av uppdragen hade bolaget gjort en omklassificering av ett finansiellt instrument, vilket bl.a. också hade påverkan på hur instrumentet värderades. Av revisionsdokumentationen framgår att ändringen var att anse som en rättelse av ett tidigare felaktigt sätt att redovisa det finansiella instrumentet. Revisorsinspektionen anser att det saknas upplysningar i års- och koncernredovisningen om att rättelse hade skett i enlighet med International Accounting Standard (IAS) 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, hur bolaget hade klassificerat det finansiella instrumentet och vilken påverkan detta hade för värderingen av instrumentet enligt International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 *Värdering till verkligt värde*. Eftersom det finansiella instrumentet tidigare år var klassificerat som ett intresseföretag borde upplysningar också ha lämnats om vilka konsekvenser för redovisningen som omklassificeringen hade enligt IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* avseende när ett innehav upphör att vara ett intresseföretag. Det saknas även upplysningar om vilka konsekvenser som omklassificeringen hade fått i moderbolaget i enlighet med rekommendationen RFR 2 *Redovisning för juridiska personer* från Rådet för finansiell rapportering.

Revisorsinspektionen anser att revisorn till företagsledningen och styrelsen borde ha påtalat behovet av upplysningar i års- och koncernredovisningen.

4.1.8 Granskning av bokföringsposter

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende 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 inget av de kontrollerade uppdragen bedömer Revisorsinspektionen att en sådan granskning har utförts i tillräcklig omfattning.

4.1.9 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 ett av de kontrollerade uppdragen har någon sådan granskning inte utförts.

4.1.10 Uttalande från företagsledningen

Enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 ska revisorn begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av de finansiella rapporterna enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering.

Enligt ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter identifierade under revisionen* p. 14 ska revisorn begära ett skriftligt uttalande från företagsledningen och, om så är tillämpligt, styrelsen, om huruvida den anser att den påverkan som icke rättade felaktigheter har enskilt och sammantaget, på de finansiella rapporterna som helhet är oväsentlig. En sammanfattning av sådana poster ska tas med i eller bifogas det skriftliga uttalandet.

I ett av uppdragen innehåller inte det skriftliga uttalandet någon bekräftelse att företagsledningen har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av koncernredovisningen i enlighet med IFRS.

I två av uppdragen saknas i det skriftliga uttalandet från företagsledningen de uppgifter och de bekräftelser som enligt ISA 450 p. 14 ska lämnas avseende icke rättade felaktigheter.

4.1.11 Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag

Enligt FAR:s rekommendation RevR 8 *Granskning av ersättningar till ledande befattningshavare i vissa publika aktiebolag* p. 1.5 kan den speciella beslutsordning som gäller i många företag i frågor om ersättningar till ledande befattningshavare göra att det kan finnas anledning för revisorn att begära ett särskilt uttalande om den information och de upplysningar som revisorn har fått i samband med 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.

Det är alltså inte något krav på att alltid begära ett särskilt uttalande, men Revisorsinspektionen anser att revisorn för ett företag där reglerna om granskning av ersättningar till ledande befattningshavare är tillämpliga åtminstone bör överväga behovet av ett uttalande. I ett av uppdragen har revisorn inte gjort några överväganden om huruvida det fanns ett behov av att, utifrån den beslutsordning som gällde för det aktuella bolaget, begära in ett särskilt uttalande rörande den information och de upplysningar han hade fått i samband med sin granskning.

4.1.12 Kommunikation med koncernstyrelsen

Enligt ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* p. 49 ska revisorn, förutom det som ska diskuteras i enlighet med kraven i ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*, direkt med koncernstyrelsen diskutera bl.a. en översikt över den granskning av enheternas finansiella information som krävs och en översikt över koncernrevisionsteamets planerade medverkan i den granskning av betydande enheters finansiella information som enheternas revisorer ska utföra. Av ISA 260 p. 16 följer också att revisorn bl.a. ska kommunicera betydelsefulla iakttagelser från revisionen till styrelsen.

I ett uppdrag har det reviderade bolaget ett flertal dotterföretag utomlands som revideras av andra revisorer än koncernrevisionsteamet. I rapporteringen till koncernstyrelsen saknas nästan helt information om koncernrevisionen enligt kraven i ISA 600 och ISA 260.

4.1.13 Kompletterande rapport till revisionsutskottet

Enligt artikel 11 p. 2 b) i EU:s revisorsförordning ska den kompletterande rapporten till revisionskommittén innehålla en upplysning om varje nyckelrevisor som har deltagit i revisionen, om den lagstadgade revisionen utförts av ett revisionsföretag. En nyckelrevisor är enligt artikel 3 i EU:s revisorsförordning, när det gäller koncernrevision, åtminstone den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts av ett revisionsföretag till att ha huvudansvaret för att utföra den lagstadgade revisionen inom koncernen och den eller de lagstadgade revisorer som har utsetts till att ha huvudansvaret för väsentliga dotterbolag.

I ett av uppdragen har inte upplysning om alla nyckelrevisorer som har deltagit i revisionen lämnats i den kompletterande rapporten till revisionskommittén.

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 är dokumentationen bristfällig när det gäller den granskning och de överväganden som gjordes som ledde fram till att revisorn godtog en för bolaget väsentlig ändring av sättet att redovisa, värdera och klassificera ett finansiellt instrument.

I ett annat uppdrag har följande dokumentationsbrister konstaterats. Det går inte av dokumentationen att följa hur reviderade rapporter från enhetsrevisorer har granskats mot koncernkonsolideringen. Det finns dessutom brister i dokumentationen av granskningen av nedskrivningsprövningen av vissa immateriella tillgångar. Vidare är granskningen av bolagets årsredovisning bristfälligt dokumenterad. Slutligen har ansvariga koncernrevisorer inte dokumenterat sina överväganden vad gäller risk för väsentliga fel som de gjort som lett fram till motiveringar avseende valda väsentlighetsnivåer för i koncernen ingående enheter.

Kvalitetskontrollen avslutades vid slutmöte med Mazars ledning den 11 december 2020.

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.³

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

³ 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*⁴. 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

⁴ 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.