

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 BDO AB (BDO) och auktoriserade revisorer anställda där.

1.1 Systembaserad kvalitetskontroll

Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning av de ledningsfunktioner, system, rutiner, riktlinjer och policyer som har byggts upp inom BDO är att dessa generellt möter 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 dock identifierat vissa uppdragsspecifika granskningsbrister där revisionskvaliteten kan förbättras, se avsnitt 4.1. Revisorsinspektionen anmodar BDO att vidta relevanta åtgärder för att framgent reducera risken för sådana brister. Revisorsinspektionen redovisar även vissa iakttagelser rörande områden där dokumentationen i delar har bedömts vara otillräcklig, se avsnitt 4.2.

2 Inledning

Revisorsinspektionen har under år 2019 kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsbolaget BDO. Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad. Den har omfattat ett urval av tre revisorer och tre av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades under år 2018. I samtliga uppdrag är det registrerade revisionsbolaget valt som revisor och de utvalda revisorerna är utsedda till huvudansvariga revisorer. De slutsatser som Revisorsinspektionen har dragit i samband med de genomförda kvalitetskontrollerna redovisas i denna rapport och omfattar områden där inspektionen har funnit granskningsbrister i den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen. Dessutom informeras om vissa dokumentationsbrister som myndigheten kunnat konstatera.

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 BDO generellt möter kraven för att uppfylla gällande kvalitetsnormer.

Revisorsinspektionen har som en del av kvalitetskontrollen följt upp de iakttagelser som gjordes i samband med den förra systembaserade kvalitetskontrollen av BDO (dnr 2016-1006). Gällande iakttagelsen vid den tidigare kvalitetskontrollen rörande övervakning av personalens finansiella innehav noterar myndigheten att BDO har infört en kontroll som innebär att det tas stickprov för att kontrollera om någon anställd äger aktier i något av de bolag där de varit en del av revisionsteamet. I praktiken görs kontrollen genom att söka i de utvalda börsnoterade företagens aktieböcker och förvaltarförteckningar för att se om någon revisor eller dennes närstående är innehavsregistrerade i dessa företag. Revisorsinspektionen bedömer att BDO med denna övervakande kontroll till viss del åtgärdat den noterade bristen. Dock anser myndigheten att kontrollen inte utformats på sådant sätt att den fångar upp samtliga potentiella finansiella instrument med koppling till revisionskunden (t.ex. optioner, företagscertifikat, fonder och obligationer). Vidare kan denna kontroll svårligen fånga upp eventuella finansiella innehav som handlas utanför den

svenska börshandeln. Revisorsinspektionen anmodar därför BDO att ytterligare utveckla den övervakande kontrollen, bl.a. genom krav på att finansiella innehav och förändringar i dessa innehav löpande ska rapporteras av en definierad krets av anställda samt att stickprovskontroller görs med viss regelbundenhet.

Revisorsinspektionen kan konstatera att revisionsföretaget gällande övriga iakttagelser vid den tidigare kvalitetskontrollen har vidtagit relevanta åtgärder.

4 Uppdragsbaserad kvalitetskontroll

4.1 Granskningsbrister

4.1.1 Oberoendebekräftelser

I samtliga tre kvalitetskontrollerade uppdrag saknas skriftliga oberoendebekräftelser från enskilda medlemmar i revisionsteamet. I ett uppdrag har den påskrivande revisorn i ett väsentligt dotterbolag inte skriftligen bekräftat sitt oberoende. I två andra uppdrag saknas skriftliga bekräftelser från en anlita specialist i respektive uppdrag. Revisorn har i det första uppdraget uppgett att den påskrivande revisorn i dotterbolaget muntligen hade bekräftat sitt oberoende till styrelsen. Vad avser de två andra uppdragen har revisorn uppgett att specialisten inte hade tillgång till revisionsdatabasen. Av 21 a § revisorslagen (2001:883) (den s.k. analysmodellen) följer att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet och självständighet. Av ISA¹ 260 *Kommunikation med ansvariga för företagets styrning* p. 17 a framgår att revisorn ska göra ett uttalande om att uppdragsteamet och andra berörda i revisionsföretaget har följt relevanta yrkesetiska krav. Revisorsinspektionen anser att revisorerna i dessa uppdrag skulle ha sett till att samtliga medlemmar i uppdragsteamet hade skriftligen bekräftat sitt oberoende.

¹ International Standard on Auditing

4.1.2 Acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag

Den ansvarige revisorn ska enligt 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.

I BDO:s riktlinjer framgår att för varje ny kund ska en kundutvärdering göras och dokumenteras innan revisionsuppdraget accepteras. Vidare framgår av riktlinjerna att accept av uppdraget ska ske först efter godkännande av affärsområdesansvarige för revision inom BDO. I ett av uppdragen, som var ett nytt uppdrag, har nämnda godkännande skett flera månader efter det att BDO blev valt som revisor på bolagets årsstämma. I samma uppdrag har också oberoendeprovningen enligt analysmodellen formellt upprättats och godkänts flera månader efter det att uppdraget accepterades.

I ett annat uppdrag har analysmodellen också upprättats och godkänts flera månader efter det att revisionen för det aktuella räkenskapsåret hade påbörjats.

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 väsentligt att de interna riktlinjerna för detta efterlevs.

4.1.3 Närståendeförhållanden

ISA 550 *Närståendeförhållanden* behandlar revisorns ansvar avseende närståenderelationer och närståendetransaktioner vid en revision. Enligt p. 12 ska uppdragsteamet göra särskilda överväganden om hur känsliga de finansiella rapporterna är för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter eller misstag som skulle kunna bli en följd av företagets relationer och transaktioner med närstående. Vidare ska revisorn enligt p. 13 och 14 fråga företagsledningen om närståendeförhållanden och de eventuella kontroller som upprättats kring dessa. I två av uppdragen har revisorerna fått uppgifter från bolaget om vilka respektive företags närstående är. I ett av nämnda uppdrag har revisorn bedömt området som en väsentlig risk.

Revisorsinspektionen anser att revisorerna alltför okritiskt accepterat uppgifterna som erhållits från respektive bolag som fullständiga och korrekta. Det går inte av dokumentationen att utläsa att några särskilda överväganden har gjorts rörande risker förknippade med företagets relationer och transaktioner med närstående och inte heller att någon granskning av eventuella kontroller hos företagen som upprättats rörande detta har gjorts.

4.1.4 Granskning av generella IT-kontroller

Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 18 ska revisorn skaffa sig en förståelse av det informationssystem som är av betydelse för den finansiella rapporteringen. Generella IT-kontroller syftar till att upprätthålla integritet och säkerhet i data som bearbetas i informationssystemen och är därför viktiga för revisorn att granska.

I ett uppdrag har revisorn bedömt att bolaget saknar en formaliserad process med ändamålsenlig intern kontroll specifikt rörande ändringar av system som är väsentliga för den finansiella rapporteringen. Revisorn har bedömt risken för oegentligheter i intäkt-redovisningen samt nämnda brist i de generella IT-kontrollerna som väsentlig. I sin granskning av intäkter har revisorn därför inte förlitat sig på några sådana kontroller utan gjort substansgranskning med stickprovsurval samt analytisk granskning. Revisorsinspektion anser att den granskning som gjorts varit alltför begränsad i omfattning och detaljeringsgrad kopplad till den risk som förelegat. Mot bakgrund av de identifierade bristerna i bolagets generella IT-miljö borde revisorn ha fördjupat sin granskning av fullständigheten och riktigheten i den information som produceras av systemet.

I ett annat uppdrag har revisorn bedömt att det inte går att förlita sig på generella IT-kontroller i revisionen. En IT-specialist har ingått i revisionsteamet och dennes dokumentation består i huvudsak av ett flödesschema, några policys samt skärmdumpar rörande vissa funktioner. Revisorsinspektionen anser att det saknas en sammanhållen och detaljerad granskning och bedömning av generella IT-kontroller.

4.1.5 Kommunikation med styrelsen

Revisorsinspektionen noterar, avseende nämnda uppdrag i sista stycket under p. 4.1.4, att revisorn i sin rapport till styrelsen har redovisat identifierade brister i den interna kontrollen relaterade till IT-miljön. Det har dock framkommit att revisorn inte har träffat styrelsen och inte heller säkerställt att informationen i rapporten kommit styrelsen till del. Ansvarig revisor har, enligt ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*, en skyldighet att främja en tvåvägskommunikation och se till att kommunikation sker med styrelsen (p. 14–17).

4.1.6 Beaktande av lagar och andra författningar

Av ISA 250 *Beaktande av lagar m.m. vid revision av finansiella rapporter* p. 6 b framgår att revisorn har ansvar i fråga om efterlevnad av andra lagar och författningar som inte har någon direkt inverkan på hur belopp och upplysningar i de finansiella rapporterna fastställs men vars efterlevnad kan vara grundläggande för driften av verksamheten, för ett företags förmåga att fortsätta bedriva sin verksamhet eller för att undvika väsentliga påföljder. Att inte följa sådan lagar och andra författningar kan därför ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

I två uppdrag har inte revisorerna identifierat några specifika lagar eller andra författningar att beakta för de respektive bolagens verksamheter. Av dokumentationen kan inte utläsas att några specifika granskningsåtgärder har gjorts. Revisorsinspektionen anser att de verksamheter som bedrivs i respektive bolag är av sådan art och omfattning att det borde ha föranlett revisorerna att utföra ett antal granskningsåtgärder i syfte att kunna dra slutsatsen att det inte fanns några lagar eller andra författningar att beakta. Sådana granskningsåtgärder kan innefatta att göra förfrågningar till företagsledningen och/eller styrelsen samt ta del av eventuell korrespondens mellan företaget och tillståndsgivande myndigheter och tillsynsmyndigheter.

4.1.7 Nedskrivningsprövningar av goodwill och uppskjutna skattefordringar

I ett uppdrag redovisas väsentliga tillgångar i form av goodwill och uppskjutna skattefordringar. Revisorn har bedömt dessa poster som särskilt betydelsefulla områden i sin revision.

Bolaget har beräknat tillgångarnas nyttjandevärde genom att uppskatta framtida kassaflöden och fastställa en diskonteringsfaktor. De antaganden som företagsledningen gör om den framtida vinstutvecklingen är ofta en avgörande faktor för det beräknade nyttjandevärdet och måste därför bedömas av revisorn. Mot bakgrund av de ofta optimistiska antaganden som görs av företagsledningen vid uppskattningen av framtida kassaflöden ska revisorn ha ett utmanande förhållningssätt till prognosernas tillförlitlighet samt företagsledningens historiska prognosförmåga. I enlighet med ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen* p. 13 d kan revisorn använda andra antaganden eller metoder än de företagsledningen använt, t.ex. utarbetande av punktskattningar eller intervall för att utvärdera företagsledningens punktskattning.

I sin revisionsberättelse uppger revisorn att han vid sin granskning av nedskrivningsprövning av goodwill bl.a. har gjort en självständig bedömning av marknadsekonomiska förutsättningar, att diskonteringsränta har kontrollerats mot observerbara marknadsdata samt att väsentliga antaganden var konsekventa med föregående år. Dokumentationen innehåller ett antal dokument med minnesanteckningar från möten med bolagets ekonomichef. Slutsatsen är genomgående att företagsledningens antaganden är rimliga. Vidare framgår av dokumentationen att väsentliga delar av den framtida omsättningen och ökningen av bruttomarginaler baseras på ett specifikt avtal som inte har inhämtats av revisorn. Revisorsinspektionen bedömer att granskningen i alltför hög grad varit inriktad på att förstå modeller och metoder som tillämpas av företagsledningen, snarare än att inta ett ifrågasättande och utmanande förhållningssätt.

Vid granskningen av uppskjutna skattefordringar har revisorn i huvudsak haft en dialog med bolagets ekonomichef samt inhämtat ett memo som bolaget upprättat och som granskats av en av BDO:s värderingsspecialister. Nedskrivningsprövningen grundar sig på, i princip, samma modeller som vid värderingen av goodwill. Revisorns sammantagna bedömning är att företagsledningens antaganden är rimliga och att det redovisade värdet

på posten Uppskjutna skattefordringar kan accepteras. En väsentlig del av de redovisade uppskjutna skattefordringarna är hänförliga till moderbolagets verksamhet, som de två senaste åren har redovisat förluster. Förekomsten av underskottsavdrag är i sig en indikation på att skattemässiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år har redovisat förluster redovisas uppskjutna skattefordringar endast när det finns övertygande faktorer som talar för att tillräckliga skattemässiga överskott kommer att finnas. Revisorsinspektionen bedömer att revisorn, i detta uppdrag, inte tillräckligt kritiskt testat att förutsättningarna för redovisningen av uppskjutna skattefordringar är uppfyllda.

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 Särskilt betydelsefulla områden

I samtliga av Revisorsinspektionen kvalitetskontrollerade uppdrag innehåller revisionsberättelserna upplysningar om särskilt betydelsefulla områden (SBO). I två av dessa uppdrag har intäkter bedömts av revisorerna som ett väsentligt område som varit i fokus i revisionen, bl.a. på grund av införandet av en ny redovisningsstandard, IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*. I ett av dessa uppdrag har även skatter bedömts vara ett område med stor påverkan på revisionen och utformningen av de finansiella rapporterna. Nämnade områden har inte redovisats som SBO:er i revisionsberättelsen.

Av ISA 701 *Kommunikation om särskilt betydelsefulla områden* p. 18 framgår att revisorn ska dokumentera de frågor som kräver betydande uppmärksamhet av revisorn och den logiska grunden för att revisorn fastställt om var och en av dessa frågor är ett särskilt betydelsefullt område eller inte. Revisorsinspektionen anser att revisorn tydligare bör dokumentera grunderna för de val som görs av såväl de områden som bedöms vara SBO:er som de som inte bedöms vara det. BDO har en särskild expertpanel för diskussion kring vilka SBO:er som ska tas upp i revisionsberättelsen. Några anteckningar från möten med denna panel har dock inte funnits i revisionsdokumentationen.

Kvalitetskontrollen avslutades vid ett möte med BDO:s ledning den 12 november 2019.

Bilaga 1 Rättslig ram och utgångspunkter för kvalitetskontrollen

Revisorsinspektionen har i uppdrag att minst vart tredje eller vart sjätte år genomföra sådan kvalitetskontroll som avses i artikel 26 Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EU-förordningen). Revisorsinspektionens återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå.

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

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.²

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

² 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 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 verksamhet³. Dessa kompletteras av International Standards on Auditing (ISA) 230 Dokumentation av revisionen. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

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

³ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2).

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.