

2018

# Årsrapport om kvalitetsgranskningar



**PATENT- OCH REGISTERSTYRELSEN**

Revisionstillsyn  
18.12.2018  
Översättning på svenska 28.1.2019

## Innehåll

1. Sammandrag av de kvalitetsgranskningar som utfördes 2018 .....	2
1.1. Revisionskvalitetsdagar .....	3
1.2. Intressegruppsevenemang om skalbarheten och om revision inom offentlig förvaltning.....	3
2. Kvalitetsgranskning av revisionsammanslutningar .....	3
3. År 2018 utförda kvalitetsgranskningar av revisorer .....	4
3.1. Val av revisorer och uppdrag .....	5
3.2. Resultat av kvalitetsgranskningar av revisorer .....	6
3.3. Observationer vid kvalitetsgranskningar av revisorer .....	7
4. Revision inom offentlig förvaltning.....	8
5. Observationer vid kvalitetsgranskningar enligt ämnesområde.....	8
5.1. Fastställande av väsentlighet och kvalitativ väsentlighet.....	8
5.1.1. Fastställande av väsentlighet för bokslutet som en helhet.....	9
5.1.2. Övriga nivåer på väsentlighet och kvalitativ väsentlighet .....	9
5.2. Dokumentering av inhämtade revisionsbevis .....	10
5.3. Observationer med anknytning till fokusområden.....	11
5.3.1. Riskbedömning och planerade åtgärder för att svara mot riskerna .....	11
5.3.2. Omsättning.....	13
5.3.3. Omsättningstillgångar.....	16
5.3.4. Analytiska granskningsåtgärder.....	18
5.3.5. Testning av kontroller .....	19
5.3.6. Tillämpning av urvalsmetoder .....	20
5.4. Genomgång av utfört granskningsarbete och den huvudansvarigas roll vid revisionen.....	21
5.5. Granskning av memorialverifikat.....	21
5.6. Granskning av närstående parter.....	22
5.7. Bedömning och behandling av observerade felaktigheter och avvikelser.....	24
5.8. Revisionsberättelser .....	25
5.9. Övriga betydande observationer .....	25
5.9.1. Lagen om förhindrande av penningtvätt och av finansiering av terrorism.....	25
5.9.2. Revision av bokslutet.....	26
5.9.3. Revision av derivat .....	27
5.9.4. Kontinuiteten i verksamheten .....	28
6. Sammanfattning.....	28

## Årsrapport om kvalitetsgranskningar

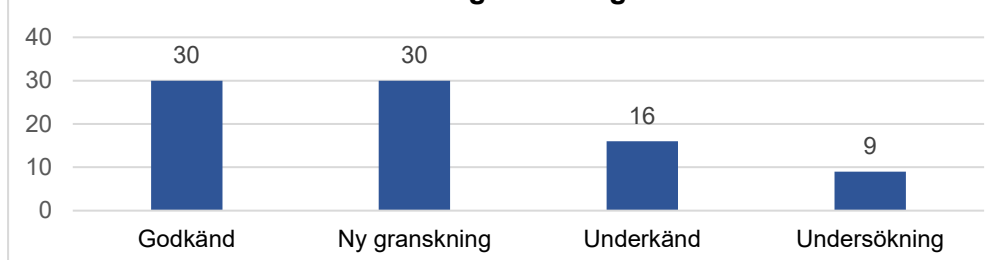
### 1. Sammandrag av de kvalitetsgranskningar som utfördes 2018

Syftet med kvalitetsgranskningar som revisionstillsynen utför är att främja revisionens höga kvalitet och att öka förtroendet för revisionen och därigenom den ekonomiska rapporteringens tillförlitlighet. Vi strävar efter att identifiera sådana delområden inom revisionen vilka enligt vår mening borde utvecklas för att säkra revisionens kvalitet och efterlevnaden av lagar och bestämmelser.

#### Sammandrag av omfattningen hos och resultaten av kvalitetsgranskningen 2018

<b>Kvalitetsövervakning av sammanlutningar</b>	Tre revisionsammanslutningar förordnades till kvalitetsgranskning. År 2018 meddelades dessutom beslut om kvalitetsgranskningarna gällande revisionstillsynsammanslutningars kvalitetskontrollsystem som under 2017 hade bestämts att genomgå kvalitetsgranskning förutom en revisionstillsyn.
<b>97 förordnade kvalitetsgranskningar</b>	Patent- och registerstyrelsens (PRS) kvalitetssäkringssakkunniga utförde samtliga kvalitetsgranskningar. Sammanlagt 97 revisorer förordnades till kvalitetsgranskning, varav 85 revisorer genomgick kvalitetsgranskning.
<b>35 % av alla kvalitetsgranskningar godkändes</b>	Utifrån de observationer som konstaterades vid kvalitetsgranskningarna var det i flera revisioner inte möjligt att bevisa att god revisionsbedömning hade iakttagits med anledning av bristfälligt revisionsbevis. 35 % av alla kvalitetsgranskningar godkändes. Alla beslut som är utgivna från kvalitetsgranskningar har tills vidare inte vunnit laga kraft.
<b>Betydande observationer</b>	I samband med kvalitetsgranskningarna gjordes betydande observationer i nästan alla viktiga skeden och delområden av revisionen. Utvecklingsobjekt upptäcktes i synnerhet på kvalitetsgranskningens fokusområden, till exempel vid revision av omsättning och omsättningstillgångar.
<b>Observationer om revisionsberättelser</b>	I de av revisorerna utfärdade revisionsberättelserna noterades ett stort antal fel. I revisionsberättelsernas formella krav upptäcktes fel huvudsakligen i de revisionsberättelser som getts av revisorer som arbetar ensamma eller i små sammanslutningar. Observationer om felaktigheter i uttalanden gjordes även i kvalitetsgranskningar av andra revisorer.

Resultat av kvalitetsgranskningen av revisorer



## 1.1. Revisionskvalitetsdagar

Under hösten ordnade vi två revisionskvalitetsdagar. Till den första bjöd vi in kvalitetsgranskade revisorer särskilt från stora revisionssammanslutningar och företrädare för dessa kvalitetsorganisationer. Till den andra bjöd vi i första hand in kvalitetsgranskade revisorer som arbetar ensamma eller i små sammanslutningar.

Ämnen som vi behandlade var bland annat riskbedömning och problem som gäller granskning av omsättning och omsättningstillgångar. Vi diskuterade fastställande av väsentlighet, dataanalys, analytisk granskning och granskning av derivat. Dessutom gick vi igenom krav på revisorer som ställs i lagen om förhindrande av penningtvätt och av finansiering av terrorism.

Vi kommer att publicera en sammanfattning av de upptagna ämnena senare på våra webbsidor.

## 1.2. Intressegruppsvenemang om skalbarheten och om revision inom offentlig förvaltning

I höstas ordnade vi ett diskussionsmöte om skalbarheten hos standarder vid revision av små sammanslutningar. På mötet deltog revisorer från både stora och små sammanslutningar, revisorer som arbetar ensamma och företrädare för revisorsföreningar.

Ämnet väckte livlig diskussion och visade att yrkeskåren har olika åsikter om vad som avses med skalbarhet i praktiken. Åsikterna var delade också i fråga om huruvida standarderna redan i sig är skalbara eller om särskilda anvisningar behövs. Revisionstillsynen kommer även framöver att främja dialogen genom att ordna liknande möten och delta på de evenemang som ordnas av yrkesrevisorerna.

Mer om diskussionsmötet om skalbarheten kan läsas i [temabrevet 3/2018](#).

I december ordnade vi ett diskussionsmöte för om särdragen i revisioner inom offentlig förvaltning. På mötet diskuterades framför allt hur den offentliga förvaltningens särskilda natur bör komma till uttryck vid prioriteringen av olika delområden av revisionen och till vilka delar det är motiverat att avvika från revision i den privata sektorn.

Mer om diskussionsmötet om revision inom offentlig förvaltning kan läsas i [temabrevet 4/2018](#).

## 2. Kvalitetsgranskning av revisionssammanslutningar

Revisionssammanslutningar som utför revision av företag av allmänt intresse och deras kvalitetskontrollsystem är föremål för bedömning och testning med tre års mellanrum. När en treårsperiod gått ut publicerar vi en rapport över bedömningen och testningen av dessa revisionssammanslutningars kvalitetskontrollsystem. I övervakningen av andra revisionssammanslutningar tar vi verksamhetens omfattning och komplexitet i beaktande.

Det beslut som utfärdades om kvalitetsgranskningen av en revisionssammanslutning som förordnats till kvalitetsgranskning 2016 har tills vidare inte vunnit laga kraft. År 2017 förordnades fyra revisionssammanslutningar till kvalitetsgranskning, och tre av dessa gavs beslut 2018. Kvalitetsgranskningen av en revisionssammanslutning är fortfarande på hälft. År 2018 har tre revisionssammanslutningar med sina kvalitetskontrollsystem varit föremål för kvalitetsgranskning. Om dessa har ännu inga beslut utfärdats.

De sammanslutningar som förordnats till kvalitetsgranskning av kvalitetskontrollsystemet åren 2016–2018 visas i tabellen nedan:

År	Sammanslutningar förordnade till kvalitetsgranskning
2016	Idman Vilén Grant Thornton Oy Ernst & Young Oy PricewaterhouseCoopers Oy
2017	BDO Oy DHS Oy Audit Partners Moore Stephens Rewinet Oy Pohjois-Suomen Tilintarkastus Oy
2018	Deloitte Oy KPMG Oy Ab Oy Soinio & Co

### 3. År 2018 utförda kvalitetsgranskningar av revisorer

Alla revisorer är personligen föremål för kvalitetsgranskning antingen med tre eller med sex års mellanrum. Dessutom kan en revisor förordnas till kvalitetsgranskning på basis av riskerna. Kvalitetsgranskningen utförs av experter vid PRS kvalitetsgranskningsenhet.

Kvalitetsgranskningen av en revisor utförs genom att man bedömer revisorns revisionsarbete i det revisionsuppdrag som revisionstillsynen har utsett. Vid kvalitetsgranskningen bedömer kvalitetsgranskningsenheten om revisionen av det valda uppdraget kan anses vara utförd enligt god revisionssed. Som en del av övervakningen av iakttagandet av god revisionssed bedöms hur en revisor har iakttagit kraven i relevanta revisionsstandarderna och om revisorns granskningsåtgärder ur revisionens synvinkel varit inriktade på väsentliga och betydande frågor. Utifrån de handlingar som finns i revisionsdokumentationen ska man kunna konstatera att tillräckligt med ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats som stöd för uttalandet och att revisorns rapportering har gjorts i enlighet med de observationer som framkommit under revisionen. Vi har tillgång till två arbetsprogram för kvalitetsgranskningen. Vilket som tillämpas beror på bolagets storlek: det arbetsprogram som tillämpas på små granskningsobjekt har ett snävare innehåll än det program som är avsett för större granskningsobjekt.

År 2018 förordnades 97 revisorer till kvalitetsgranskning, och kvalitetsgranskning omfattade 85 revisorer. Största delen (8 stycken) av de återkallade kvalitetsgranskningarna berodde på att revisorn hade ansökt om avbrytande av godkännandet efter det att kvalitetsgranskning hade förordnats. Utifrån kvalitetsgranskningarna överfördes 9 revisorers verksamhet till enheten för undersökningsärenden och lagenlighetsövervakning för fortsatt handläggning. Av dem har en prövning redan slutförts. Behandlingen av en kvalitetsgranskning pågår fortfarande i kvalitetssäkringsenheten.

I följande tabell visas en mer detaljerad sammanfattning av antalet utförda kvalitetsgranskningar:

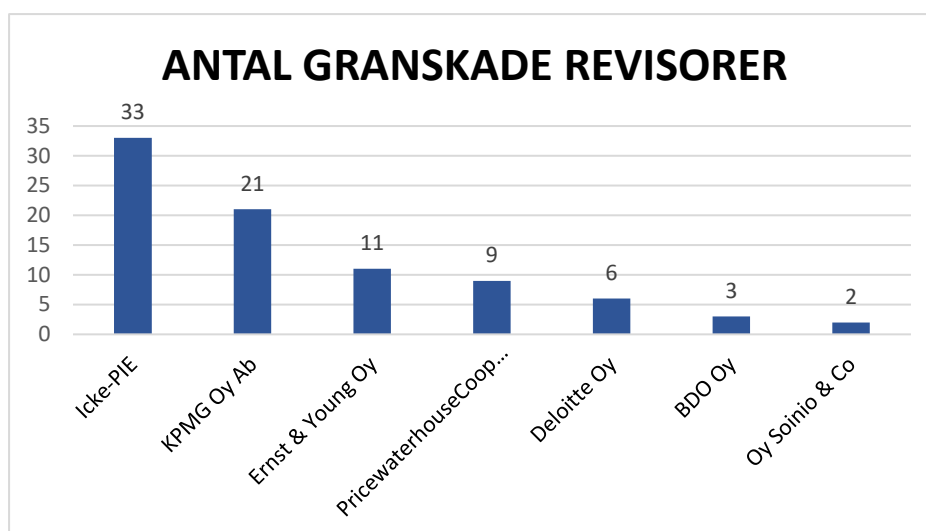
Utförda kvalitetsgranskningar	2018	2017
<b>Förordnad till kvalitetsgranskning</b>	<b>97</b>	<b>301</b>
Godkännande avbrutet på revisorns ansökan	8	41
Annan orsak	3	13
<b>Kvalitetsgranskning inställd</b>	<b>11</b>	<b>54</b>
Revisorer som inte hade några uppdrag	0	7
Annan orsak	1	5
<b>Kvalitetsgranskningen har skjutits upp för att utföras senare</b>	<b>1</b>	<b>12</b>
<b>Kvalitetsgranskningar sammanlagt</b>	<b>85</b>	<b>235</b>
Handläggningen av ärendet vid enheten för undersökningsärenden och lagenlighetsövervakning pågår	8	9
Handläggningen av ärendet vid kvalitetsgranskningen pågår	1	0

När årsrapporten för 2017 publicerades pågick handläggningen av nio kvalitetsgranskningar fortfarande på enheten för undersökningsärenden och lagenlighetsövervakning. Av dem hade beslutet för sju kvalitetsgranskningar förkastats och två kvalitetsgranskningar fortsätter med en ny omgång. Alla av våra beslut från kvalitetsgranskningar har inte vunnit laga kraft.

Det finns många anledningar till att antalet utförda kvalitetsgranskningar har minskat jämfört med föregående år. Situationen har påverkats av att revisionstillsynen till skillnad från 2017 utförde alla kvalitetsgranskningar. Dessutom hade kvalitetsgranskningsteamet för knappa resurser största delen av året. Uppdragets kvalitet påverkar också antalet genomgångar: det går snabbt att gå igenom en väl genomförd revision. I år innehöll de utförda revisionsuppdragen fler brister än vi hade förväntat oss, varvid enstaka kvalitetsgranskningar tog en längre tid än vi hade beräknat.

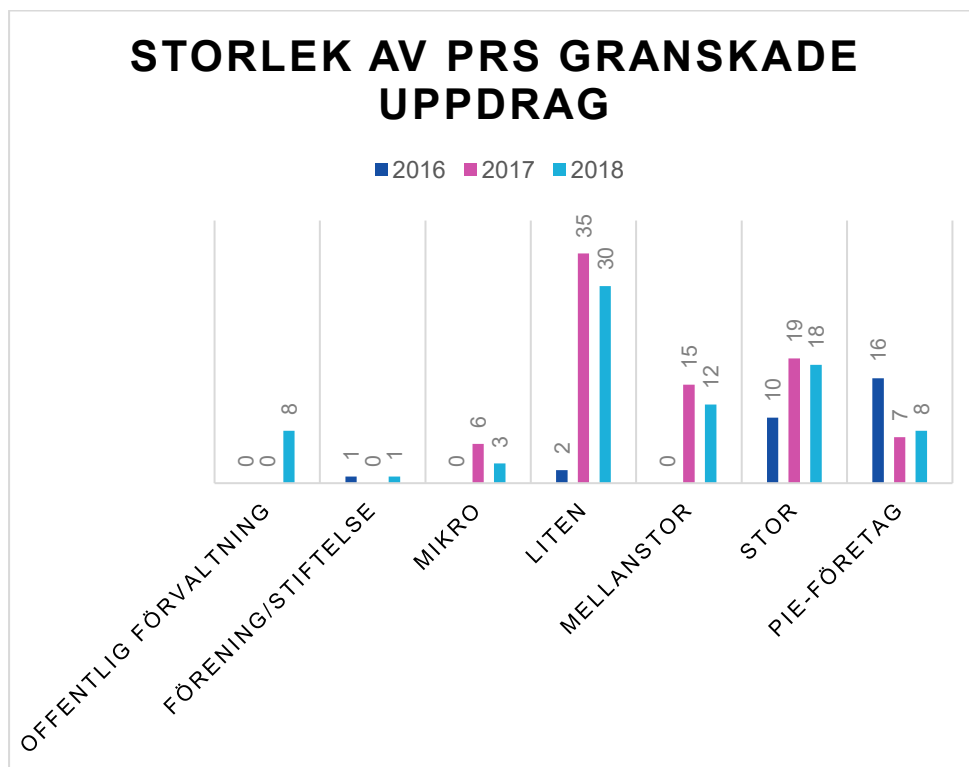
### 3.1. Val av revisorer och uppdrag

I år utfördes samtliga kvalitetsgranskningar av PRS experter. Kvalitetsgranskningar utfördes av sammanlagt 85 revisorer. Tabellen nedan visar antalet granskade revisorer enligt PIE-revisionssammanslutning. Revisorer som arbetar ensam eller i övriga revisionssammanslutningar anges som en egen grupp.



Vid kvalitetsgranskningarna av revisorerna behandlades 80 revisionsuppdrag. Dessa uppdrag gällde organisationer som har verksamhet i olika branscher eller inom den offentliga förvaltningen. Storleken på uppdragen varierade från mikroföretag till storföretag och PIE-bolag samt olika stora aktörer inom den offentliga förvaltningen.

Tabellen nedan visar de genomgångna uppdragen indelade enligt storleken på organisationen som varit föremål för revision (storleksklasser definierade enligt bokföringslagen). Det relativt större antalet PIE-uppdrag år 2016 berodde på att vi då gick igenom flera lokala bankers revisioner.



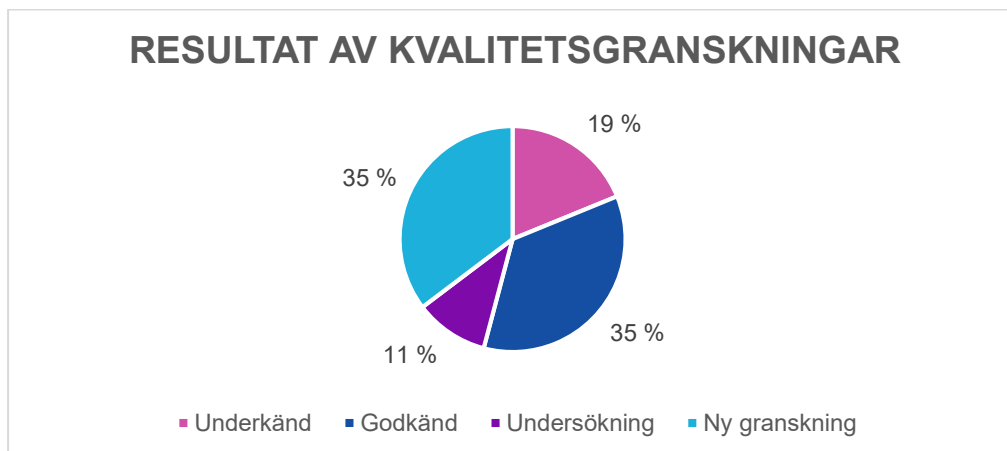
Utöver att utvärdera kvaliteten på enskilda revisorers arbete var ett av målen med kvalitetsgranskningarna att samla in information om de åtgärder som vidtas vid revision av uppdrag av olika slag och storlek och om hur ISA-standarderna iakttas.

### 3.2. Resultat av kvalitetsgranskningar av revisorer

Det slutliga resultatet av en revisors kvalitetsgranskning kan vara antingen godkänt eller underkänt. Ifall kriterierna för någondera resultatkategori inte uppfylls fortsätter kvalitetsgranskningen med en ny granskning. Bland dem som fick resultatet underkänt i årets kvalitetsgranskningar var 12 revisorer som inte hade korrigerat de brister som tidigare hade lett till en ny granskning, och den nya granskningen visade fortfarande väsentliga brister i revisorns verksamhet. Tre revisorers underkända resultat berodde helt eller nästan helt på att det inte fanns någon revisionsdokumentation. Ett av de underkända resultaten berodde på ett klart felaktigt utlåtande i revisionsberättelsen. En del av revisorerna har ännu inte meddelats resultat av kvalitetsgranskningen, eftersom revisorns verksamhet har i enlighet med de observationer som gjorts i kvalitetsgranskningen överförts till enheten för undersökningsärenden och lagenlighetsövervakning. Behandlingen av en kvalitetsgranskning pågår fortfarande i kvalitetssäkringsenheten.

Revisionstillsynen har publicerat kriterierna för resultatkategorierna på sina webbsidor.

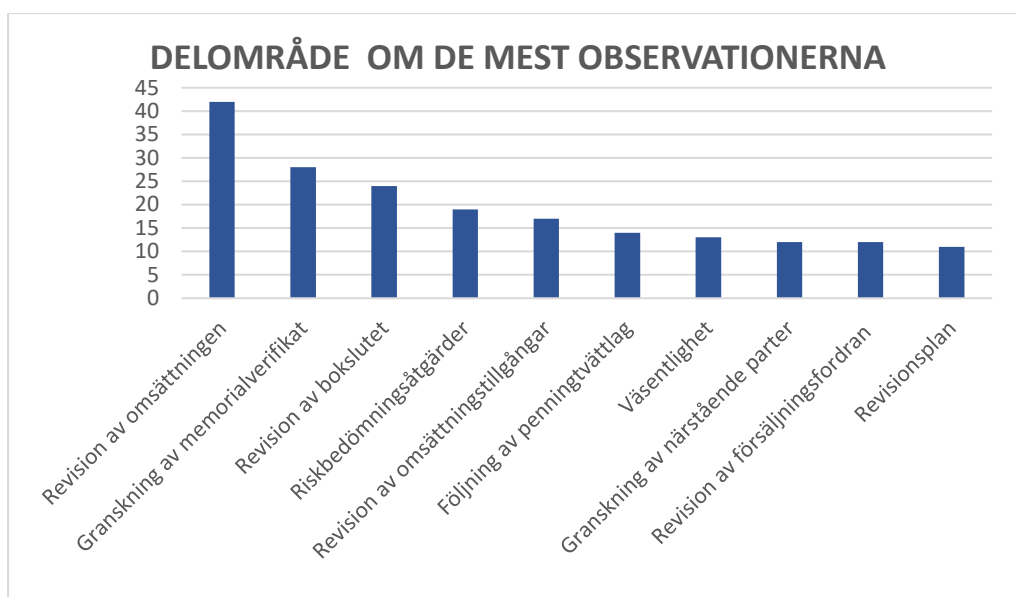
Resultaten från kvalitetsgranskningarna 2018 är följande:



### 3.3. Observationer vid kvalitetsgranskningar av revisorer

Våra kvalitetsgranskningar omfattade 80 revisionsuppdrag. I kvalitetsgranskningarna har vi skrivit upp en observation per delområde, varvid en observation kan lägga fram flera brister. Vi har delat in observationerna i sådana som påverkar resultatet och sådana som inte påverkar resultatet. Observationerna som påverkar resultatet är observationer som, ensamma eller tillsammans med andra observationer som påverkar resultatet, anses orsaka en avvikelse i efterlevnaden av god revisionsssed. Observationerna som inte påverkar resultatet är däremot mindre avvikelser från de krav som ställs på revision, och de anses, ensamma eller tillsammans med andra motsvarande observationer, inte orsaka en avvikelse i efterlevnaden av god revisionsssed.

Observationerna med inverkan på resultatet fördelades på alla centrala delområden av revision men betonades på de fokusområden som tas upp i styckena 5.3.1–5.3.3. Tabellen nedan visar de delområden av revision där vi gjorde kvantitativt flest observationer som påverkar resultatet.





#### 4. Revision inom offentlig förvaltning

Vi har kvalitetsgranskat åtta revisorer inom offentlig förvaltning och gått igenom revisionsdokumentationen för städer, kommuner, samkommuner och församlingar av olika storlek. De uppdrag som vi gick igenom var från räkenskapsperioden 2016. Revisionen var i ett flertal uppdrag klart av en mer begränsad karaktär och omfattning än vad som rekommenderas i den version av god revisionsred inom offentlig förvaltning som publicerades 2017. Revisorerna hade tillgång till OFR-föreningens gamla, snäva rekommendation under revisionen. De har visserligen även kunnat använda de internationella revisionsstandarderna som källa för god revisionsred inom offentlig förvaltning.

Vid bedömningen av kvalitetsgranskningarna tog vi i beaktande att den gällande rekommendationen om god revisionsred inom offentlig förvaltning var begränsad.

OFR-föreningen publicerade 2017 en uppdaterad version av sin rekommendation om god revisionsred inom offentlig förvaltning. I fortsättningen kommer vi att som bedömningsgrund vid kvalitetsgranskningarna använda den 2017 publicerade rekommendationen om god revisionsred inom offentlig förvaltning samt även internationella revisionsstandarder i tillämpliga delar såsom det avses i rekommendationen.

#### 5. Observationer vid kvalitetsgranskningar enligt ämnesområde

Vid kvalitetsgranskningarna gjorde vi observationer i nästan alla viktiga skeden och delområden av revisionen.

Syftet med kvalitetsgranskning är att försäkra sig om att en revisors egen kvalitetskontroll fungerar på ett behörigt sätt, att revisionsarbetet har utförts i enlighet med bestämmelserna i revisionslagen och god revisionsred och att de slutsatser som dragits och den revisionsberättelse som avgetts baseras på en tillräcklig mängd revisionsbevis. Kvaliteten på revisorernas arbete har bedömts utgående från enskilda revisionsuppdrag. Riskbedömning och planerade åtgärder för att hantera riskerna samt revision av omsättning och omsättningstillgångar var allmänna fokusområden för kvalitetsgranskningen år 2018. Om revisionsuppdraget inte innehöll väsentliga omsättningstillgångar, valdes någon annan väsentlig balanspost som fokusområde.

I denna årsrapport redogör vi för de mest betydande observationerna vi gjort i kvalitetsgranskningen inom olika ämnesområden. De framförda observationerna har vi kunnat indela i olika klasser i olika uppdrag, eftersom revisionsuppdragets karaktär och omfattning påverkar de revisionsåtgärder som krävs. Observationernas betydelse och deras verkan på kvalitetsgranskningens slutresultat har vi bedömt uppdragsspecifikt tillsammans med andra observationer. I fråga om de revisionsuppdrag som fick ett annat resultat än godkänt var antalet observationer som påverkar resultatet i snitt nästan sex. Antalet är stort med beaktande av att vi i årets kvalitetsgranskningar har skrivit upp en observation per delområde, varvid en observation har kunnat innehålla flera brister. Resultatet har inte avgjorts på basis av en enstaka observation, om granskningen av fokusområdet inte har visat sig vara avsevärt bristfällig.

##### 5.1. Fastställande av väsentlighet och kvalitativ väsentlighet

Att fastställa väsentligheten är ett av nyckelområdena inom revision. Revisorerna tillämpar begreppet väsentlighet både när de planerar och när de utför revision samt när de bedömer hur de konstaterade felaktigheterna påverkar revisionen. Vid

slutskedet av granskningen drar revisorn en slutsats om huruvida de orättade felen ensamma eller tillsammans är väsentliga för revisionen.

Fastställandet av väsentligheten förutsätter professionellt omdöme och beaktande av bokslutsanvändarens synvinkel. Felaktigheter anses vara väsentliga om de ensamma eller tillsammans rimligtvis kan väntas påverka de ekonomiska beslut användarna fattar utgående från bokslutet.

#### 5.1.1. Fastställande av väsentlighet för bokslutet som en helhet

Vid utformning av en helhetsstrategi för revision ska revisorn fastställa väsentligheten för bokslutet som helhet. Vid fastställande av den övergripande väsentligheten använder man som utgångspunkt oftast en referens i bokslutskalkylerna och ett relationstal, men att använda sådana är i och för sig inte nödvändigt om väsentligheten uttryckt i pengar kan anses ligga på en tillbörlig nivå. Ur användarens synvinkel kan vinst från kvarvarande verksamheter före skatt betraktas som en referens som är förenlig med förväntningarna när det handlar om sammanslutningar som eftersträvar vinst. Om väsentligheten fastställs genom att använda en referens som avviker från det förväntade är det viktigt att grunderna för detta avgörande dokumenteras.

Vi gjorde observationer med inverkan på resultatet om väsentlighet i sammanlagt tretton uppdrag, det vill säga i över 16 % av uppdragen. I år handlade observationerna huvudsakligen om att den fastställda väsentligheten inte alls framgick av revisionsdokumentationen. Antalet observationer kring fastställande av övergripande väsentlighet var mindre än föregående år. Således visade kvalitetsgranskningarna att fastställandet av väsentlighet har utvecklats i positiv riktning.

Exempel på observationer:

- *Revisorn har varken fastställt eller använt väsentlighet vid planeringen och genomförandet av revisionen.*
- *Väsentlighet inom koncernen har inte på ett dokumenterat sätt allokerats till dotterbolag. Grunderna för valet av referens för den fastställda väsentligheten är inte ändamålsenliga.*
- *Den övergripande väsentligheten är 75 % av resultatet före bokslutsdispositioner och skatter samt över 20 % av eget kapital. Den valda referensen har haft en höjande verkan på den fastställda väsentlighetsnivån, och grunderna för valet av referens har inte dokumenterats.*

#### 5.1.2. Övriga nivåer på väsentlighet och kvalitativ väsentlighet

Om en granskad sammanslutnings bokslut innehåller en eller flera transaktionsslag, kontosaldon eller andra uppgifter, för vilka fel som är mindre än den väsentlighet som fastställts för bokslutet som helhet rimligtvis kan förväntas påverka beslut som användarna fattar på basis av bokslutet, ska revisorn fastställa en separat väsentlighetsnivå som ska tillämpas för dessa uppgifter.

Ett bokslut kan innehålla ett väsentligt fel kvalitativt sett, även om det underskrider den övergripande väsentlighet som revisorn fastställt eller inte ens kan fastställas i pengar. En felaktig uppgift kan på grund av sin natur vara sådan att den påverkar de beslut som läsaren av bokslutet fattar, även om det inte penningmässigt överskrider den övergripande väsentlighet som fastställts av revisorn.

Poster som underskrider den övergripande väsentligheten kan till exempel vara revisorns arvoden, utifrån vilka den som använder bokslutet ska kunna bedöma revisorns oberoende eller revisionens kvalitet. Transaktioner inom den närmaste kretsen kan också ha betydelse för utvärderingen av bokslutet, även om de till sitt belopp inte vore väsentliga med hänsyn till bokslutshelheten.

Ett särskilt kvalitetsmässigt väsentligt fel uppkommer vid en oegentlighet av ledningen; exempelvis tendentiös rapportering som syftar till att lägga fram bolagets resultat eller finansiella ställning positivare än vad de är i verkligheten eller försök att undvika eller senarelägga betalning av skatt. Bokföringsmässiga oegentligheter av en enskild arbetstagare kan oftast isoleras på basis av vilka uppgifter eller tillgångsposter arbetstagaren haft möjlighet att påverka eller komma åt. Därmed kan omfattningen av skadan eller den missvisande rapporteringen i allmänhet begränsas med rimlig säkerhet och ledningen kan vidta åtgärder för att förhindra oegentligheter i fortsättningen. Om oegentlighetens effekter för den ekonomiska informationen i bokslutet till sitt belopp stannar under den totala väsentligheten, kommer effekterna för bokslutet inte nödvändigtvis att förhindra eller äventyra att bokslutet ger en rättvisande och tillräckligt bild.

Ur revisionssynvinkel har emellertid oegentligheter inom ledningen en annan karaktär jämfört med oegentligheter av en arbetstagare. Det kan vara svårt eller till och med omöjligt att avgränsa oegentligheternas omfattning, eftersom bolagets ledning i allmänhet kan påverka alla bokslutsposter och de uppgifter som redovisas i dem. Av den anledningen medför oegentligheter inom ledningen en väsentlig osäkerhet kring tillförlitligheten hos den information som hela bokslutet innehåller. I en sådan situation bör revisorn öka revisionsåtgärderna avsevärt för att försäkra sig om att även eventuella andra oegentligheter som kan hänföras till ledningen uppdagas och revisorn på det sättet kan bilda sig en uppfattning om hela omfattningen av de bokföringsmässiga oegentligheterna och deras effekter för bokslutets konton, saldon och uppgifter.

När revisorn har belägg för att ledningen har gjort sig skyldig till oegentligheter kan uppgifter som lämnas av ledningen och uppskattningar som gjorts av ledningen inte längre betraktas som tillförlitliga och bekräftelsebrevet upphör att gälla som bevis. Revisorn bör emellertid kunna inhämta tillräckligt med pålitligt bevis för att kunna ge ett utlåtande om att bokslutet ger en rättvisande bild trots ledningens oegentligheter.

Ur bokslutsanvändarens synvinkel är det att ledningen har gjort sig skyldig till en oegentlighet ofta en väsentlig uppgift som kan påverka besluten, oberoende av hur stort penningbelopp det handlar om. Det kan hända att ägare vill byta ut en ledning som gör sig skyldig till oegentligheter och finansärer kan som villkor för tilläggsfinansiering ställa att man ingriper i ledningens oegentligheter. Också kunder eller varuleverantörer kan bestämma sig för att välja en sådan affärspartner vars ledning iaktar lagen och andra bestämmelser.

## 5.2. Dokumentering av inhämtade revisionsbevis

Det främsta syftet med dokumentationen är att påvisa att revisorn har inhämtat tillräckligt med tillbörliga bevis som stöd för sina slutsatser. Det är emellertid inte revisionsdokumentationens enda uppgift: dokumentationen hjälper bland annat till med att planera och utföra revisionen samt förvara uppgifter och omständigheter som kan påverka kommande revisioner. En ändamålsenlig dokumentation som upprättats i rätt tid bidrar till att höja kvaliteten på revisionen och underlättar en effektiv utvärdering av de inhämtade revisionsbevisen och slutledningarna innan revisionsberättelsen ges.

Revisorn förutsätts upprätta en tillräcklig revisionsdokumentation så att en erfaren revisor som tidigare inte haft att göra med uppdraget i fråga ska kunna bilda sig en uppfattning om

- 1) de utförda revisionsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning
- 2) revisionsåtgärdernas resultat och inhämtade revisionsbevis, och
- 3) betydande omständigheter som framkommit under revisionen, slutsatser som gäller dessa omständigheter och betydelsefulla avgöranden som tagits på basis av professionellt omdöme när slutsatserna drogs.

Med hänsyn till dokumentationens karaktär, tajmning och omfattning bör dokumentationen innehålla följande:

- 1) särdrag som specificerar de granskade enheterna eller omständigheterna
- 2) vem som utfört revisionsarbetet och när arbetet blivit klart
- 3) vem som gått igenom det utförda arbetet, om revisionen utförts av flera personer.

I kvalitetsgranskningarna gjorde vi flera observationer om bristfällig dokumentering i alla delområden av revision. Då kunde de genom revisionsåtgärder eventuellt inhämtade bevisen inte bedömas.

Exempel på observationer:

- *Vilka revisionsåtgärder som utförts på valda försäljningsfakturer framgår inte av revisionsdokumentationen gällande omsättningen.*
- *Inga granskningsåtgärder framgår av granskningen av memorialverifikat, varför de inhämtade bevisen inte kan bedömas.*
- *Revisorn har inte dokumenterat sin uppfattning om organisationen, dess verksamhetsmiljö eller dess interna kontroll.*
- *Det framgår inte av dokumentationen vilka granskningsåtgärder revisorn har vidtagit i fråga om investeringar och finansiella värdepapper, varför de inhämtade bevisen inte kan bedömas.*

### 5.3. Observationer med anknytning till fokusområden

#### 5.3.1. Riskbedömning och planerade åtgärder för att svara mot riskerna

Med riskbaserad revision avses att revisionsåtgärderna inriktas starkt på de fokusområden där risken för väsentliga felaktigheter bedöms vara störst. Riskbedömning gjord på en tillbörlig noggrannhetsnivå lägger grunden till planering och genomförande av revisionsåtgärder som ska svara mot riskerna.

Processen för riskbedömning omfattar riskbedömningsåtgärder, att skapa en bild av organisationen och dess verksamhetsmiljö samt att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. Revisorns uppfattning om riskerna för väsentliga fel kan ändras allteftersom revisionen fortskrider och därför är bedömningen av riskerna en kumulerande process som pågår under hela revisionen.

Riskbedömningsåtgärderna kan till exempel omfatta förfrågningar till den operativa ledningen och andra som verkar i organisationen, analytiska åtgärder vid planeringen samt observering och detaljerad granskning.

Uppfattningen om verksamhetsmiljön hänger till lämpliga delar samman med bland annat följande delområden:

- arten av organisationens verksamhet samt bokslutsprinciper som organisationen tillämpar
- lagstiftning och reglering som gäller sammanslutningen
- organisationens mål och strategier
- IT-miljö
- intern övervakning
- bokföringsmässiga uppskattningar, betydande exceptionella affärstransaktioner
- närståendekretsen, och
- externa tjänsteleverantörers roller.

Revisorn förutsätts vidta åtgärder för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. När det gäller identifierade risker bör revisorn bedöma riskernas omfattning, väsentlighet och sannolikhet. Som en del av denna bedömning avgör revisorn och någon av de identifierade riskerna är en betydande risk.

Med betydande risk avses en identifierad och bedömd risk för en väsentlig felaktighet som förutsätter särskild prövning vid revisionen. Revisorn bör i sin bedömning av betydande risker bland annat reflektera över om den aktuella risken hör samman med oegentligheter, komplicerade affärstransaktioner, bokföringsmässig osäkerhet i uppskattningarna eller betydande närståendetransaktioner, eller om den hör samman med affärstransaktioner som inte hör till organisationens sedvanliga verksamhet. Revisorn ska bilda sig en uppfattning om organisationens kontroller av de betydande riskerna eller om avsaknaden av sådana kontroller.

Det är mer sannolikt att ett väsentligt fel som beror på oegentligheter går förbi revisorn än en väsentlig felaktighet som beror på ett fel, eftersom det vid oegentligheter finns ett motiv att dölja transaktionen. Dessutom, om det är ledningen och inte en arbetstagare som står för en oegentlighet, är det i regel svårare för revisorn att upptäcka den, eftersom ledningen har större möjligheter att direkt eller indirekt manipulera bokföringsmaterialet. Även om risken för att ledningen förbigår kontrollerna varierar efter enhet, föreligger risken i alla organisationer. Eftersom ett sådant förbigående kan ske på ett oförutsägbart sätt, handlar det om en risk för väsentlig felaktighet som beror på oegentligheter, och därmed är risken betydande.

Grundat på antagandet om att intäktsföring förknippas med risker för oegentligheter ska revisorn bedöma vilka slags intäkter, transaktioner som gäller intäkter eller påståenden om intäkter som kan ge upphov till risker av det här slaget. I de exceptionella fall där revisorn bedömer att antagandet om risker för oegentligheter i anslutning till intäktsföring inte kan tillämpas på de förhållanden som gäller i uppdraget, ska adekvata motiveringar för den slutsatsen inkluderas i dokumentationen.

Revisorn ska planera och utföra sådana revisionsåtgärder som till sin karaktär, tajmning och omfattning grundar sig på de bedömda riskerna för väsentlig felaktighet. Med karaktär avses granskningsåtgärdens syfte (substansinriktad granskning eller testning av kontroller) och typ (till exempel en analytisk åtgärd eller en detaljerad granskning). Tajmningen hänvisar till när granskningsåtgärden utförs och vilken period eller tidpunkt det bevis som ska inhämtas med åtgärden gäller. Omfattningen beskriver granskningsåtgärdernas storlek, som storleken på ett urval. Ju större en risk har bedömts vara, desto mer övertygande bevis förväntas revisorn inhämta för att svara mot risken.

Vi observerade i flera kvalitetsgranskningar att revisorn inte alls hade dokumenterat åtgärder i fråga om riskbedömning. Således hade han inte heller identifierat några risker för väsentliga felaktigheter. Även om antalet åtgärder i anslutning till riskbedömning och åtgärdernas omfattning är bundna till storleken på den organisation som granskas, är de relevanta i alla granskningsobjekt oavsett storleken. De observationer vi gjorde vid kvalitetsgranskningarna i år visade vidare att revisorernas åtgärder i anslutning till riskbedömning ofta varit för snäva, att antalet identifierade risker varit lågt i snitt och att motiveringarna varit bristfälliga. En revisor som efter att ha utfört åtgärder i anslutning till riskbedömningen kommer fram till den exceptionella slutsatsen att bokslutet inte innehåller några risker för väsentliga felaktigheter ska dokumentera adekvata motiveringar till detta.

Exempel på observationer:

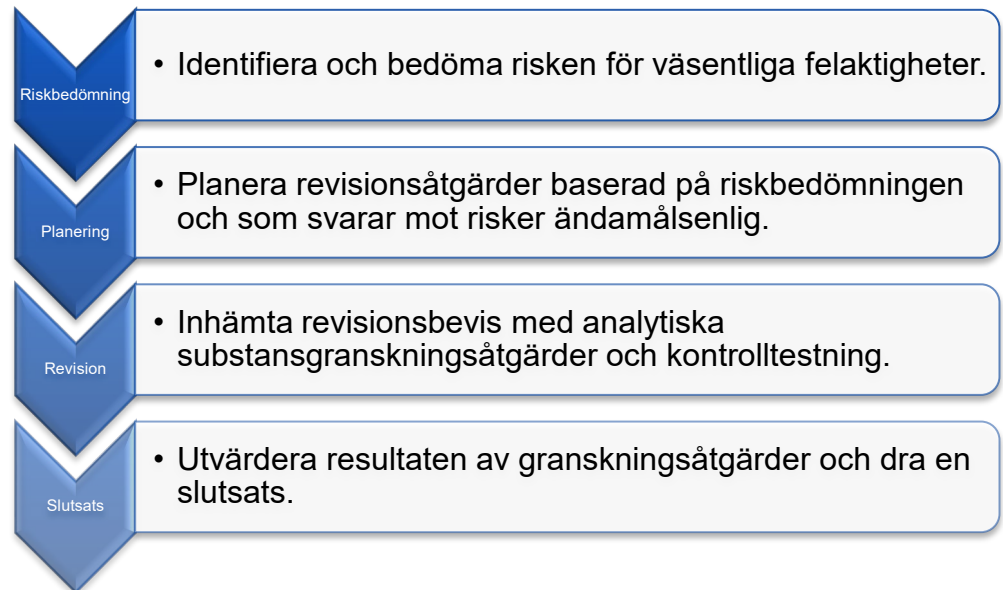
- *Revisorn har inte dokumenterat vilka riskbedömningsåtgärder revisorn har utfört för att skapa en grund för bedömningen av riskerna för väsentliga felaktigheter. Revisorn har inte identifierat riskerna för väsentliga felaktigheter.*
- *Revisorn har inte dokumenterat på vilken grund antagandet om risken för oegentligheter vid intäktsföring inte kan tillämpas på uppdraget i fråga.*
- *Av dokumentationen framgår inga motiveringar till varför revisorn inte har fastställt det att ledningen åsidosätter kontrollerna som en betydande risk som beror på oegentligheter.*
- *Revisorn har inte bildat sig någon uppfattning om organisationen och dess verksamhetsmiljö.*
- *Revisorn har konstaterat att en betydande risk föreligger men inte bildat sig någon uppfattning om kontrollerna kring risken i fråga.*
- *Revisionsplanen har inte upprättats så att den ger en bild av de planerade granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och tajmning.*

### 5.3.2. Omsättning

Omsättningen eller motsvarande intäkter (till exempel intäkter från en fastighet eller intäkter från värdepappersverksamhet) utgjorde ett fokusområde för kvalitetsgranskningen i nästan alla genomgångna uppdrag. Omsättningen eller motsvarande intäkter påverkar starkt bolagets resultat, och antagandet är att intäktsföringen är förknippad med risker för oegentlighet. Vid de utförda kvalitetsgranskningarna utvärderades omsättningen med hänsyn till de bevis som revisorn tagit fram.

Granskningen av omsättningen följer det förenklade schemat nedan.





Vi gjorde observationer med inverkan på resultat om omsättningen i sammanlagt 42 uppdrag, det vill säga i över 50 % av uppdragen. Flera av årets observationer handlade om att revisorns åtgärder i fråga om omsättningen inte alls framgick av revisionsdokumentationen.

Exempel på observationer:

- *Revisorn har inte alls vidtagit några åtgärder i fråga om omsättningen.*
- *Omsättningen för räkenskapsperioden har inte granskats.*
- *Dokumentationen visar att revisorn inte har granskat om bolagets omsättning är riktig eller om omsättningen har bokförts på rätt period. Revisorn har genom sina åtgärder inte fått bevis på riktigheten i försäljningen eller avklippet.*
- *Det framgår inte av dokumentationen vilka granskningsåtgärder som har gjorts för att granska omsättningens riktighet, fullständighet eller avklipp.*

Revisorn måste förstå grunden för hur bolagets omsättning bildas och identifiera de strömmar som den består av för att kunna bedöma revisionsriskerna med anknytning till omsättningen och för att kunna planera och vidta effektiva åtgärder för att svara mot dem. Omsättningsströmmar som använder olika intäktsföringsmekanismer kan till exempel utgöras av produkt- och tjänsteförsäljning. Flera observationer som vi gjorde i kvalitetsgranskningarna handlade om att revisionsåtgärderna inte hade specificerats per omsättningsströmmar eller att någon omsättningsström som översteg väsentligheten hade förblivit helt ogranskad. Liksom 2017 handlade flera observationer om omsättningen dessutom om att enbart det påstående (till exempel avklipp) som hade fastställts som högre risk hade kontrollerats vid granskningen av omsättningen.

Exempel på observationer:

- *Åtgärder för att granska en inkomstström som överskrider arbetsväsentligheten framgår inte av dokumentationen.*

- *Granskningsåtgärder som gäller omsättningen har inte specificerats så att man kan bedöma de erhållna bevisens mängd per inkomstström.*
- *Revisorn har inte bildat sig någon uppfattning om hur bolagets omsättning fördelas på försäljningen av produkter och tjänster. Utifrån dokumentationen har revisorn varken granskat försäljningsfakturer, erhållna betalningar eller entreprenadavtal. Revisorn har inte kontrollerat att försäljningen har bokförts på rätt räkenskapsperiod. Revisorn har inte fått tillräckligt med bevis på riktigheten i försäljningen och avklippet.*
- *Utifrån dokumentationen kan man inte fastställa om omsättningen har granskats på något annat sätt än med hänsyn till avklippet.*

I flera kvalitetsgranskningar noterade vi att de granskningsåtgärder som revisorn hade vidtagit varit för ineffektiva för att generera ändamålsenliga revisionsbevis i fråga om planerade påståenden, som avklipp och riktigheten. Granskningsåtgärderna riktades också i flera fall till fel post, till exempel till kundfordringar i stället för till omsättningen. Till denna del gällde observationerna särskilt bristfälliga substansinriktade analytiska granskningsåtgärder, kontrolltestning och granskning av avklippet. På grund av bristande och felriktad kontrolltestning och analytiska åtgärder hade övriga substansgranskningsåtgärder, som granskning av räkenskapsperiodens försäljningsfakturer mot faktureringsgrunden, enligt observationerna vid kvalitetsgranskningen ofta lämnats helt ogjorda eller så hade de gjorts i mycket snäv omfattning. Därför hade de inhämtade bevisen förblivit obetydliga i sin helhet. Det är viktigt att märka att ifall omsättningen förknippas med en betydande risk och man svarar mot denna risk enbart genom substansgranskningsåtgärder, ska åtgärderna omfatta granskning av enskilda transaktioner. Analytiska granskningsåtgärder och kontrolltestning behandlas närmare i 5.3.4 och 5.3.5.

Brister upptäcktes också i revisionen av avklippet. I vissa fall riktades granskningsåtgärderna under räkenskapsperioden endast till huruvida en faktura har bokförts på rätt period, varvid inga bevis alls hade inhämtats om riktigheten i omsättningen under räkenskapsperioden. I vissa fall hade avklippet granskats bara för den ena hälften av räkenskapsperioden.

Exempel på observationer:

- *En betydande risk för oegentligheter förknippas med omsättningen. Revisorn har planerat att svara mot denna risk genom att testa kontrollerna och vidta analytiska åtgärder. Utifrån dokumentationen får man ingen uppfattning om kontrollens struktur, och testningen riktas till kundfordringar i stället för till omsättningen. De analytiska åtgärderna har inte vidtagits tillräckligt detaljerat, och därför kan de erhållna bevisen inte utvärderas på påståendenivå. Försäljningsfakturer har inte granskats mot faktureringsgrunden när det gäller omsättningen under räkenskapsperioden. Därmed har kontrolltestningen och substansgranskningsåtgärderna inte gett tillräckligt med ändamålsenliga bevis med hänsyn till riktigheten i omsättningen under räkenskapsperioden.*
- *Man kan inte bekräfta den mängd bevis som inhämtats om riktigheten i omsättningen under räkenskapsperioden eftersom granskningsåtgärderna under räkenskapsperioden bara riktas till huruvida en faktura har bokförts på rätt period.*
- *Revisorn har dokumenterat att riktigheten i omsättningen har granskats genom intervjuer med verkställande direktören i samband med bokslutsrevisionen. Utifrån revisorns dokumentation granskar verkställande direktören att fakturorna motsvarar beställningarna och att kundfordringarna motsvarar fakturorna. De*



*vidtagna åtgärderna har inte gett tillräckligt med bevis på riktigheten i omsättningen.*

- *Enligt dokumentationen kan ingen granskning av omsättningen under räkenskapsperioden verifieras förutom beträffande en försäljningsfaktura i samband med ett genomgångstest.*
- *Inga granskningsåtgärder har riktats till avklippet i försäljningen.*
- *Avklippet i försäljningen har inte granskats för den avslutade räkenskapsperiodens del.*

### 5.3.3. Omsättningstillgångar

Omsättningstillgångarna var ett andra fokusområde vid kvalitetsgranskningen av de uppdrag där omsättningstillgångarnas värde var väsentligt. Också vid revision av omsättningstillgångarna har revisorn som mål att bilda en uppfattning om bolagets omsättningstillgångar och de tillhörande processerna.

Revisorn ska inhämta bevis på omsättningstillgångarnas existens och status antingen genom att närvara vid lagerinventering eller genom att vidta ersättande åtgärder som ger bevis på motsvarande nivå. Såsom vid andra granskningsåtgärder måste revisorn även vid deltagande i en inventering fästa uppmärksamhet vid att kontrollräkningen är tillräckligt omfattande. Det är möjligt att av praktiska skäl delta i inventering vid någon annan tidpunkt än bokslutsdagen. I sådant fall måste revisorn skaffa fram bevis på om de förändringar i beloppen för omsättningstillgångarna som har skett mellan inventeringstidpunkten och tidpunkten för den slutgiltiga förteckningen över omsättningstillgångarna har bokförts ändamålsenligt. Ett sätt är till exempel att jämföra och avstämna saldouppgifterna vid granskningstidpunkten mot saldouppgifterna i slutet av räkenskapsperioden och att vidta substansgranskningsåtgärder för att täcka perioden mellan de nämnda tidpunkterna.

Det är möjligt att inventarieskillnader, andra skillnader eller felaktigheter upptäcks vid kontrollräkning. När en skillnad upptäcks ska revisorn bland annat bedöma:

- om de upptäckta skillnaderna har beaktats i den slutliga lagerlistan som har upprättats på basis av inventariet och om den stämmer överens med det lagervärde som har tagits upp i balansräkningen
- ifall en kontrollstrategi används: om kontrollerna är tillförlitliga
- om storleken på urvalet borde utökas
- om man kan/borde projicera de upptäckta skillnaderna på hela den population som utgörs av lagret i fråga och hur påverkan av skillnaderna borde bedömas i förhållande till samtliga omsättningstillgångar.

Vid granskningen av värderingar ska råvaror, halvfärdiga produkter och färdiga produkter tas i beaktande som egna klasser av omsättningstillgångar. Revisorn ska också bedöma om poster som kräver ledningens uppskattningar, som till exempel en inkuransreservering, påverkar omsättningstillgångarnas värde i bokslutet. När det gäller omsättningstillgångar som är i en tredje parts besittning och som en tredje part har bestämmanderätten över är alternativet att inhämta en utomstående bekräftelse och/eller en detaljerad granskning, som deltagande i inventering.

I fråga om granskningen av omsättningstillgångarna gjorde vi i år 19 observationer med inverkan på resultatet, vilket motsvarar 50 % av de uppdrag där omsättningstillgångarna var en väsentlig post och hade således valts som det andra fokusområdet.

På samma sätt som för omsättningen handlade flera observationer om omsättningstillgångarna i år om att inga granskningsåtgärder över huvud taget hade vidtagits om för att fastställa att omsättningstillgångarna existerar och hur de värderats.

Exempel på observationer:

- *Revisorn har inte deltagit i inventeringen eller vidtagit alternativa åtgärder.*
- *Revisorn har inte vidtagit granskningsåtgärder för att säkerställa att omsättningstillgångarna existerar och har värderats.*
- *Revisorn har inte deltagit i inventeringen av omsättningstillgångarna och inte heller vidtagit alternativa åtgärder. Därmed har inget bevis erhållits på omsättningstillgångarnas existens och status. Inga granskningsåtgärder har vidtagits för att värdera omsättningstillgångarna.*

Till övriga delar handlade våra observationer om de inhämtade bevisen om både omsättningstillgångarnas existens och deras tillstånd samt om granskningen av värderingen. De observationer som vi gjorde i kvalitetsgranskningarna hade anknytning till bland annat granskningsåtgärdernas låga täckning och att revisionsåtgärderna som hade vidtagits under räkenskapsperioden inte hade härletts till bokslutstidpunkten. Därtill fanns det flera fall där värdering inte hade granskats i fråga om samtliga väsentliga kategorier av omsättningstillgångar.

Även för omsättningstillgångarna observerades brister i testningen av kontrollerna. De brister som upptäcktes vid kontrolltestningen var av samma typ både när det gällde omsättningen och omsättningstillgångarna: kontrollbeskrivningarna hade utarbetats bristfälligt, den återstående perioden för de kontroller som testades under räkenskapsperioden hade inte täckts och de testade kontrollerna hade inte riktats till en bokslutspost som är föremål för granskning. Kontrolltestning tas upp i stycke 5.3.5.

Exempel på observationer:

- *Revisorn har inte deltagit i inventeringen eller vidtagit alternativa åtgärder. Revisionen av prissättningen av omsättningstillgångarna är mycket snäv. Revisorn har inte bedömt grunderna för beloppen av nedskrivningar på bilar eller att beloppen är tillräckliga.*
- *Revisorn har beträffande inventeringen litat på det arbete som gjordes två räkenskapsperioder tillbaka. Värderingen av omsättningstillgångarna har inte reviderats med hänsyn till material och förnödenheter, varor under tillverkning och lager av färdiga varor.*
- *Revisorn har tagit del i inventering av omsättningstillgångarna ett halvår före bokslutstidpunkten. Utifrån dokumentationen kan man inte konstatera med vilka åtgärder revisorn har försäkrat sig om förekomsten av omsättningstillgångar vid tidpunkten för bokslutet.*
- *Revisorn har inte granskat grunderna för eller riktigheten i den fasta procentandelen som ska läggas till anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar.*

#### 5.3.4. Analytiska granskningsåtgärder

Olika slag av analytiska granskningsåtgärder ger olika säkerhetsnivåer. Revisorn ska bedöma vilken nivå på revisionsbevis som kan uppnås med analytiska åtgärder i fråga om den organisation som föremål för revision och den post som ska revideras. Som åtgärder av olika karaktär bör man göra skillnad mellan så kallade allmänna analytiska åtgärder och analytiska substansgranskningsåtgärder. Allmänna analytiska åtgärder leder som namnet säger till bevis av övergripande natur. De är till nytta till exempel för riskbedömningen: analytiska åtgärder i stora drag kan bidra till att granskningsåtgärderna riktas till de bedömda riskerna. Dessutom förutsätts revisorn vidta analytiska åtgärder i slutfasen av revisionen när det är dags att dra den allmänna slutsatsen.

Analytiska substansgranskningsåtgärder är återigen åtgärder som man vidtar i strävan att få mer övertygande bevis jämfört med allmänna åtgärder om den post som ska revideras och om påståenden som relaterar till den, som riktigheten i posten. Genom tillbörligt vidtagna substansinriktade analytiska granskningsåtgärder är det möjligt att få övertygande revisionsbevis för vissa bokslutsposter, som personalkostnader och avskrivningar. Hur åtgärderna lämpar sig för posten i fråga bör emellertid prövas från fall till fall. I regel är det till exempel för omsättningen inte möjligt att fastställa det förväntade värdet tillräckligt noggrant för att man skulle kunna använda analytiska åtgärder som substansgranskningsåtgärd.

De internationella revisionsstandarderna har anvisningar om vad revisorn ska beakta vid planering och genomförande av en granskning för att genom analytiska åtgärder kunna få övertygande bevis:

- 1) Skapa ett motiverat förväntat värde av det bokförda beloppet eller relationstalet och bedöm hur tillförlitligt och exakt det är.
- 2) Fastställ hurdant belopp av en skillnad mellan det bokförda och det förväntade värdet som är godtagbart utan ytterligare undersökningar.
- 3) Analysera siffrorna, utred skillnaden mellan det bokförda värdet och det förväntade värdet.
- 4) Om skillnaden överskrider det godtagbara beloppet, utred och utvärdera orsaken till skillnaden. Utvärdera resultaten och dra en slutsats.

Substansgranskningsåtgärder som revisorn vidtar på påståendenivå kan utgöras av granskning av enstaka transaktioner, analytiska substansgranskningsåtgärder eller kombinationer av dessa. I år gjorde vi i kvalitetsgranskningarna flera observationer om att revisorn enbart hade vidtagit analytiska åtgärder av allmän karaktär fast revisorns plan hade varit att med hjälp av sina åtgärder hämta in bevis på påståendenivå. Dessutom hade analytiska åtgärder riktats på till exempel omsättningen, i fråga om vilken det i regel inte är möjligt att skaffa fram övertygande bevis genom analytiska åtgärder.

Exempel på observationer:

- *Revisorn har inte reviderat omsättningen under räkenskapsperioden mot grunderna. Analytiska åtgärder har inte vidtagits så att de skulle ge bevis på samma sätt som substansinriktad analytisk granskning. Revisorn har inte fått tillräckligt med bevis på riktigheten i omsättningen.*

- *Omsättningen har granskats endast genom att använda analytiska åtgärder av allmän karaktär, varför de inhämtade bevisen inte kan bedömas på påståendenivå.*

### 5.3.5. Testning av kontroller

Kontrolltestning innebär revisionsåtgärder vars syfte är att bedöma hur effektiva kontrollerna är i att förhindra eller upptäcka och korrigera väsentliga felaktigheter. Revisorn förutsätts inhämta revisionsbevis om effektiviteten hos kontrollernas funktion när relevanta kontroller har tagits i beaktande vid riskbedömningen inom revision eller när tillräckligt revisionsbevis inte kan skaffas enbart med substansgranskning.

Vid revision bör man bara testa sådana kontroller som revisorn har konstaterat vara ändamålsenligt planerade för det syfte att de förhindrar – eller upptäcker och rättar till – en väsentlig felaktighet i ett påstående. För detta ändamål förutsätts revisorn beskriva kontrollens struktur. När en revisor testar en kontroll som inte lämnar några spår (*audit trail*) bör revisorn pröva behovet av ytterligare åtgärder för att man ska kunna säkerställa att kontrollfunktionen tagits i bruk och använts på tillbörligt sätt.

När revisorn upptäcker en avvikelse i en kontroll vars effektivitet han eller hon ämnar lita på, måste han eller hon bilda en uppfattning om orsaken till avvikelsen och bedöma avvikelsens inverkan på de bevis som fås om kontrolltestningen. Revisorn måste överväga om den utförda kontrolltestningen ger tillräckligt med bevis, om det finns behov för ytterligare kontrolltestning eller om riskerna för felaktigheter behöver motsvaras genom substansgranskningsåtgärder.

Liksom 2017 gjorde vi i år flera observationer med anknytning till kontrolltestning. Kontrollbeskrivningar var ofta bristfälliga eller de saknades helt och hållet, varför ingen uppfattning om kontrollernas struktur och syfte som en del av kundens interna kontroll kunde bildas. Vid revisioner hade också sådana kontroller testats som på basis av kontrollbeskrivningen inte kan verifieras vara planerade att riktas på de påståenden som var föremål för granskning eller som inte anknyter till den bokslutspost som är föremål för granskning. Dessutom gjordes observationer av att man i fråga om en betydande risk hade använt bevis inhämtat vid en tidigare revision om effektiviteten hos kontrollen eller att den återstående perioden efter en kontrolltestning under räkenskapsperioden inte hade täckts med tillbörliga åtgärder.

Exempel på observationer:

- *Revisorn har dokumenterat testning av kontroller som gäller omsättningen, men de testade kontrollerna har inte riktats till omsättningen utan till kundfordringar. Därmed har testningen av kontrollerna inte gett revisorn något bevis på omsättningen.*
- *Beträffande omsättningstillgångarna har revisorn planerat att lita på kontrollerna. De testade kontrollerna gäller inköpsreskontran, inte omsättningstillgångarna.*
- *Enligt dokumentationen har revisorn använt revisionsbevis om effektiviteten i kontrollernas funktion som inhämtats vid en tidigare revision. När det handlar om kontroller av betydande risk ska de testas under den räkenskapsperiod som är föremål för revision.*
- *Vid testningen av en kontroll för avstämning av försäljningsfordringar har en avvikelse som överskrider den fastställda gränsen för smärre felaktighet konstaterats för de båda valda månaderna, men dokumentationen innehåller*

*ingen uppskattning om effekterna av de upptäckta avvikelserna. Revisorns slutsats om effektiviteten i kontrollens funktion är felaktig.*

- *Kontroller som gäller omsättningstillgångar har testats under räkenskapsperioden, men de åtgärder som vidtagits för den återstående tiden av räkenskapsperioden har inte dokumenterats.*

### 5.3.6. Tillämpning av urvalsmetoder

Urval vid revision innebär att granskningsåtgärder riktas på mindre än 100 % av enheterna i en population av relevans för revisionen på ett sådant sätt att varje urvalsenhet har möjlighet att bli vald. Detta ger revisorn en rimlig grund för att dra slutsatser om hela populationen.

Liksom föregående år observerade vi brister i planeringen av urvalet, urvalets storlek och valet av enheter som ska granskas.

Vid tillämpningen av urval ska det beaktas att man som population ska använda hela den population som man vill dra slutsatser om. Man kan också hämta fram revisionsbevis genom att välja vissa enheter ur populationen, till exempel alla enheter som överstiger ett visst penningbelopp. Då ger de vidtagna granskningsåtgärderna emellertid inte något revisionsbevis för den övriga populationen. Eftersom syftet med urval är att ge revisorn en rimlig grund för att dra slutsatser om hela populationen, ska de enheter som ska granskas väljas utan förvrängning så, att varje enhet ingående i populationen har möjlighet att bli vald.

Revisorn ska utföra sina granskningsåtgärder på varje vald enhet i urvalet och beakta alla enheter vid bedömningen av resultatet. Om en planerad revisionsåtgärd på grund av sin natur inte lämpar sig för den valda enheten, ska revisorn rikta åtgärden till en alternativ enhet. Om revisorn inte kan rikta en planerad granskningsåtgärd eller en lämplig alternativ åtgärd på en vald enhet, till exempel därför att dokumentationen har försvunnit, ska revisorn behandla denna enhet som en avvikelse eller felaktighet.

Om revisorn vid granskningen av enskilda transaktioner upptäcker en felaktighet eller en avvikelse, ska revisorn projicera de i urvalet påträffade felaktigheterna på populationen för att få en allmän uppfattning om felaktighetens omfattning i hela populationen. En identifierad avvikelse eller felaktighet kan endast ytterst sällan anses vara enskild och avvikande på så sätt att den bevisligen inte skulle representera felaktigheterna eller avvikelserna i hela populationen.

Exempel på observationer:

- *Det framgår inte av dokumentationen på vilka grunder det vid granskningen av värderingen av omsättningstillgångarna och vid granskningen av inventeringen har kommit fram till de använda urvalsstorlekarna, vars täckning av populationen är låg.*
- *Omsättningen har granskats i fråga om sex försäljningsfakturer. De valda försäljningsfakturorna täcker en obetydlig del av omsättningen, och dokumentationen saknar motivering med vilken den slutsats som har dragits på basis av den utförda substansgranskningen skulle kunna generaliseras till hela omsättningen.*
- *Revisorn har riktat sin granskning på artiklar som står för det största lagervärdet. Revisionsåtgärder som vidtas på så sätt skapar bevis enbart i fråga om de granskade artiklarna, och den slutsats som har dragits om dem kan inte*

*generaliseras att avse hela den population som är föremål för granskning. Vad avser värderingen av omsättningstillgångarna är den icke-granskade andelen av populationen stor och granskningens täckning låg, varför det förblir osäkert om revisorn har skaffat fram tillräckligt med bevis som stöd för sin slutsats.*

- *Revisorn har inte motiverat på vilken grund en slutsats som gäller en tre månaders granskning kan generaliseras till hela räkenskapsperioden.*

#### 5.4. Genomgång av utfört granskningsarbete och den huvudansvarigas roll vid revisionen

Den som ansvarar för uppdraget ska ta ansvaret för den övergripande kvaliteten på varje tilldelat revisionsuppdrag. Särskilt när det gäller uppdrag som utsetts för kvalitetsgranskning av revisorer som arbetar i stora sammanslutningar har revisionen ofta utförts av ett team. I dessa fall hade många av våra observationer anknytning till åtgärder som den huvudansvariga revisorn själv inte hade utfört. Observationerna gällde ofta delområden som den huvudansvariga emellertid skulle ha kunnat påverka och åtgärda genom en genomgång i rätt tid. En direkt observation kan också leda till en observation om omfattningen av den huvudansvariga revisorns genomgång eller om huruvida genomgången gjorts i rätt tid.

Skyldigheten att gå igenom ett utfört revisionsarbete hör också samman med den huvudansvariga revisorns deltagande i revisionsuppdraget. Revisionslagen kräver att den huvudansvariga revisorn aktivt tar del i revisionsuppdraget, varför en observation om detta har större vikt än en observation om en avvikelse från kraven enligt revisionsstandarderna. I allmänhet har vi inte härlett en observation om den huvudansvariga revisorns bristfälliga deltagande utgående från de observationer som vi har gjort om granskningen av bokslutsposter, eftersom det att genomgångsskyldigheten har fullgjorts inte alltid kan verifieras tydligt.

Exempel på observationer:

- *Huvudansvariga revisorn har gått igenom revisionsuppdraget i sin helhet efter att revisionsberättelsen gavs.*
- *Tidpunkten för eller omfattningen av den huvudansvariga revisorns genomgång av revisionsarbetet kan inte fastställas utifrån dokumentationen. Av dokumentationen kan inte heller verifieras hur den huvudansvariga revisorn tagit ansvaret för ledningen, övervakningen och utförandet av revisionen.*

#### 5.5. Granskning av memorialverifikat

Granskningen av memorialverifikat har två viktiga uppgifter i revisionen. Granskningen av memorialverifikaten svarar mot

- risken för att ledningen åsidosätter kontrollerna och
- risken för väsentliga felaktigheter som uppkommer av att huvudboksregistreringar eller andra rättelser som gjorts i slutet av räkenskapsperioden inte är tillbörliga.

Revisorns mål är att till lämpliga delar skapa sig en uppfattning bland annat om processen enligt vilken transaktioner överförs till huvudbokföringen, tillämpade verifikatslag, personer och grupper med behörighet att godkänna samt hur automatiska huvudboksregistreringar kan skiljas från manuella.



Vid revisionen ska revisorn bevara sin professionella skepticism och planera sådana granskningsåtgärder som svarar mot de bedömda riskerna. Granskningen av memorialverifikat kan göras till exempel genom att man fastställer kriterier för memorialverifikat med högre risk, såsom registreringar som gjorts i omsättningen eller på bankkonton, och koncentrerar granskningsåtgärderna till dem. I uppdrag som utförs av stora revisionssammanslutningar granskas memorialverifikaten ofta med hjälp av dataanalyser. Analysen lyfter fram verifikat med hjälp av valda riskparametrar och andra parametrar, och revisorn riktar lämpliga granskningsåtgärder till dessa verifikat.

Oberoende av vilken metod som valts ska revisorn välja ut huvudbokföringstransaktioner som gjorts i slutet av räkenskapsperioden för granskning och försäkra sig om att memorialverifikaten är fullständiga, dvs. att populationen som är föremål för revision innehåller samtliga verifikat. Oberoende av hur stor risk revisorn bedömer det att ledningen åsidosätter kontroller, ska revisorn ställa frågor till dem som deltar i processen för ekonomisk rapportering om observerad otillbörlig eller exceptionell verksamhet.

Vi gjorde observationer med inverkan på resultatet om granskningen av memorialverifikat i sammanlagt 28 uppdrag, det vill säga i 35 % av de granskade uppdragen. När det gäller granskningen av memorialverifikat har vi gjort flera observationer om att de granskningsåtgärder som riktas till memorialverifikat inte framgår av revisionsdokumentationen. Vi har också observerat att man inte gjort eller dokumenterat säkerställandet av att memorialverifikaten är fullständiga eller förfrågningar till dem som deltar i processen för ekonomisk rapportering.

Exempel på observationer:

- *Av dokumentationen framgår det inte om revisorn alls har vidtagit åtgärder för att granska direkta registreringar i huvudboken och andra bokslutskorrigeringar.*
- *Inga revisionsåtgärder har riktats till memorialverifikaten.*
- *Revisorn har inte specificerat vilka bokslutsverifikat som granskats och inte kontrollerat att huvudboksregistreringarna är fullständiga. Revisorn har varken dokumenterat sin uppfattning om processen för upprättandet av bokslutet eller förfrågningarna till dem som medverkar i processen.*
- *Granskningen av memorialverifikaten har gjorts i anslutning till olika poster i resultaträkningen och balansräkningen och ingen sammanställning har gjorts. Därför kan man inte ta ställning till de bevis som granskningen gett.*
- *Utifrån dokumentationen har revisorn inte granskat de huvudboksregistreringar som gjorts i slutet av räkenskapsperioden eller fullständigheten i huvudboksregistreringarna.*

## 5.6. Granskning av närstående parter

Närstående hänvisar till personer och bolag som står nära ett bolag och bestämmelser om närstående finns i aktiebolagslagen och bokföringslagen och -förordningen samt i den internationella standarden IAS 24. Dessutom finns det bestämmelser om affärstransaktioner med intressentgrupper i statsrådets förordning om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut. Granskning av närstående parter behandlas i internationella revisionsstandarder (ISA 550).

Revisorn har som mål att skapa sig en uppfattning om organisationens relationer och transaktioner med närstående parter och att bedöma risken för väsentliga felaktigheter och oegentligheter i anslutning till de närstående. Vidare ska revisorn granska och bedöma om uppgifterna om närstående har lagts fram på tillbörligt sätt i bokslutet. Professionell skepticism accentueras vid granskning av närstående parter eftersom revisorn måste vara uppmärksam på eventuella relationer eller transaktioner med närstående parter under hela revisionen.

Aktiebolagslagen har inga bestämmelser om på vilka villkor ett aktiebolag kan ge närstående ett lån. Därför framhävs betydelsen av allmänna principer. Enligt (13 kap. 1 §) i aktiebolagslagen kan bolagets medel betalas ut till aktieägarna bara på följande sätt:

- 1) utbetalning av vinst (vinstutdelning) och utbetalning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet,
- 2) minskning av aktiekapitalet,
- 3) förvärv och inlösen av egna aktier, och
- 4) upplösning och avregistrering av bolaget.

Övriga transaktioner som minskar bolagets tillgångar eller ökar bolagets skulder utan affärsekonomisk grund är således enligt utgångspunkten i aktiebolagslagen olaglig utdelning av medel. Enligt aktiebolagslagen får medel inte betalas ut ur bolaget, om det då betalningsbeslutet fattades var känt eller borde ha varit känt att bolaget var insolvent eller att utbetalningen skulle leda till insolvens.

Vi gjorde i kvalitetsgranskningarna 12 observationer med inverkan på resultatet med anknytning till granskning av närståendekretsen, vilket utgör 15 % av de genomgångna uppdragen. Observationerna gällde både bristfällig bedömning av riskerna i anslutning till närstående och otillräcklig granskning av de uppgifter om närstående som redovisats i bokslutet. Vid kvalitetsgranskningen uppdagades också situationer där en revisor hade upptäckt eller fått fingervisning om närståendetransaktioner men trots det inte vidtagit lämpliga granskningsåtgärder.

Exempel på observationer:

- *Bolaget hade till sina närstående bolag och verkställande direktör lånat en betydande summa som flerfaldigt överskrider den totala väsentligheten i revisionen. De viktigaste villkoren för lånen framgår inte av noterna. Verkställande direktörens lån är räntefritt och har ställts utan säkerhet. Inget låneavtal har ingåtts. Utifrån dokumentationen känner revisorn till saken, men har inte riktat några granskningsåtgärder till den. Saken har inte heller tagits upp i revisionsberättelsen.*
- *Av förklaringsraderna i huvudboken som ingår i dokumentationen kan man se att det förekommit ett betydande antal närståendetransaktioner under räkenskapsperioden. Till exempel har verkställande direktören tagit ut pengar i bankautomat vid ca 100 olika tillfällen även om det i revisorns dokumentation konstateras att sådana transaktioner inte har förekommit. Dessutom finns det andra närståendetransaktioner enligt huvudboken. Dessa transaktioner har inte granskats och deras affärsverksamhetsmässiga grund har inte bedömts. Denna omständighet har inte tagits upp i revisionsberättelsen.*



- *Den granskning av transaktionerna med närstående som lagts fram i bokslutet kan inte verifieras.*
- *Revisorn har inte granskat om ett närståendelån har redovisats på tillbörligt sätt i bokslutet.*
- *Dokumentationen visar inte vilka åtgärder som vidtagits för att identifiera, bedöma och granska relationerna och transaktionerna med närstående.*

## 5.7. Bedömning och behandling av observerade felaktigheter och avvikelser

Bokslutet kan innehålla felaktigheter som antingen beror på fel eller på oegentligheter. Skillnaden mellan en oegentlighet och ett fel är om det skedd gjorts avsiktligt eller oavsiktligt. En oegentlighet är en avsiktlig handling som ofta inbegriper medvetet undanhållande av uppgifter. Oegentligheter som ledningen gör sig skyldig till behandlas i 5.3.6.

Revisorn förutsätts bedöma vilka konsekvenser konstaterade felaktigheter har för revisionen och vilka konsekvenser eventuella icke-rättade fel har för bokslutet. Bedömningen och behandlingen av observerade felaktigheter hör nära samman med begreppet väsentlighet: felaktigheter anses vara väsentliga om de ensamma eller tillsammans rimligtvis kan väntas påverka de ekonomiska beslut användarna fattar utgående från bokslutet.

Revisorn förutsätts kommunicera med ledningen i rätt tid kring de observerade felaktigheterna och begära att felaktigheterna rättas till. Om en organisation som är föremål för revision på revisorns begäran har undersökt och rättat till de observerade felaktigheterna, ska revisorn utföra ytterligare granskningsåtgärder för att konstatera om det fortfarande finns felaktigheter kvar. Observerade felaktigheter kan ge anledning att justera revisionsplanen och -strategin.

Av revisorns dokumentation ska följande framgå beträffande observerade felaktigheter:

- ett värde uttryckt i pengar under vilket felaktigheter betraktas som klart obetydliga,
- felaktigheter som observerats under revisionen och en uppgift om huruvida de har rättats till, och
- revisorns motiverade slutsats om huruvida icke-rättade felaktigheter, ensamma eller tillsammans, är väsentliga.

I de kvalitetsgranskningar som vi utförde under året gjordes flera observationer om bristfällig bedömning och behandling av felaktigheter av olika grad.

Exempel på observationer:

- *Revisorn har inte samlat de felaktigheter som konstaterats under revisionen och som överskrider gränsen för obetydligt fel. I revisionsdokumentationen ingår inte revisorns slutsatser om huruvida de upptäckta felen är väsentliga, ensamma eller tillsammans.*
- *I samband med saldoförfrågningar om försäljningsfordringar har det framkommit skillnader som inte har behandlats eller projicerats som fel.*

## 5.8. Revisionsberättelser

En revisionsberättelse är slutprodukten av genomförd revision och är den enda offentliga rapport som en revisor lämnar och som man läser tillsammans med bokslutet. Vid kvalitetsgranskningarna fästes även i år särskild uppmärksamhet vid revisionsberättelserna och riktigheten i dem.

Vi gjorde i kvalitetsgranskningarna nio observationer med inverkan på resultatet med anknytning till revisionsberättelser, vilket utgör cirka 11 % av de genomgångna uppdragen. Vad gäller revisionsberättelserna upptäcktes en klar skillnad mellan stora sammanslutningar och de revisorer som arbetar ensamma eller i små sammanslutningar. I stora revisionssammanslutningar fanns det vanligen inte några fel i revisionsberättelserna vad gäller de formella kraven. Därmed gäller största delen av observationerna nedan sådana revisionsberättelser som lämnats av revisorer som arbetar ensamma eller i små sammanslutningar. I båda grupperna gjordes observationer om felaktigheter i utlåtanden.

Exempel på observationer:

- *Revisionsberättelsen gavs nio dagar innan styrelsen undertecknade bokslutet.*
- *Bolaget har utöver moderbolagets bokslut även upprättat ett koncernbokslut. Revisionsberättelsen har inga uppgifter om koncernbokslutet, och inget utlåtande som avses i revisionslagen har getts om koncernbokslutet.*
- *I revisionsberättelsen har revisorn inte nämnt att bolaget inte har upprättat den lagstadgade verksamhetsberättelsen.*
- *I revisionsberättelsen har man hänvisat till verksamhetsberättelsen även om bolaget inte har upprättat någon sådan.*
- *Bokslutet innehåller en finansieringsanalys och en verksamhetsberättelse. Revisionsberättelsen har inga uppgifter om finansieringsanalysen, och inget utlåtande som avses i revisionslagen har getts om verksamhetsberättelsen.*

## 5.9. Övriga betydande observationer

### 5.9.1. Lagen om förhindrande av penningtvätt och av finansiering av terrorism

Penningtvätt betyder att man maskerar ursprunget till medel som har förvärvats genom brott så, att de förefaller lagligt förvärvade. Med penningtvätt eftersträvas ingen vinst, utan en riskfri disponering av befintliga medel. Vid finansiering av terrorism kan medlens ursprung vara lagligt, men medel förvärfvas för terroristiskt syfte.

Den nya lagen om förhindrande av penningtvätt och av finansiering av terrorism trädde i kraft 3.7.2017. Lagens syfte är att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism, att främja avslöjande och utredning av sådan verksamhet och att effektivisera spårning och återtagande av brottsvinningen. Lagen tillämpas på en revisor när han eller hon utför en lagstadgad revision. Revisorn ska ha tillräckliga verksamhetsprinciper, förfaranden och kontroller för att minska och hantera riskerna för penningtvätt och finansiering av terrorism.

Utgångspunkten för lagen är riskbaserad bedömning utgående från en riskbedömning av den rapporteringsskyldigas egen verksamhet. Varje revisor ska göra riskbedömningar för att kunna identifiera och bedöma riskerna för penningtvätt och

finansiering av terrorism. Riskbedömningen ska uppdateras regelbundet. Lagen ställer inga forbundna krav på riskbedömningen, men arten, storleken och omfattningen av revisorns verksamhet ska beaktas i den. Vid bedömningen av riskerna ska revisorn beakta de risker för penningtvätt och finansiering av terrorism som är förenade med kunder, både nya och redan existerande, länder och geografiska områden, produkter, tjänster och transaktioner samt distributionskanaler och teknologier.

Penningtvättslagen kräver av revisorn åtgärder avseende kundkännedom (kundkontroll) vilka ska följas vid etablering av ett affärsförhållande och under hela affärsförhållandet. Revisorn måste identifiera sina kunder och kontrollera deras identitet vid etablering av ett fast kundförhållande, och i övrigt i omständigheter som beskrivs i lagen. Därtill ska revisorn identifiera representanter som handlar för en kunds räkning och förvissa sig om representantens rätt att företräda kunden.

Penningtvättslagen förutsätter att revisorn bildar en uppfattning om arten och omfattningen av kundens verksamhet och fäster vikt vid transaktioner som avviker från det normala. Vid behov ska ursprunget till medlen i en transaktion utredas. Revisorn ska redan i sin lagstadgade revisionsverksamhet känna sina kunder och deras affärsverksamhet samt kontrollera exceptionella eller ovanliga transaktioner och arrangemang. Därför utgör de åtgärder som kundkännedomsskyldigheten och utredningsskyldigheten förutsätter huvudsakligen en del av en revision enligt god revisionssed. Om revisorn upptäcker en tveklaktig transaktion ska han eller hon rapportera om den för centralen för utredning av penningtvätt.

I fråga om revisorer som arbetade som enskilda yrkesutövare observerade vi i kvalitetsgranskningarna flera brister i efterlevnaden av skyldigheterna enligt lagen om förhindrande av penningtvätt och av finansiering av terrorism. Därför vill vi påminna revisorerna om att bedömningen av riskerna och de övriga skyldigheterna enligt penningtvättslagen avser samtliga revisorer.

Exempel på observationer:

- Det finns ingen dokumentation om huruvida revisorn har fastställt åtgärder avseende kundkännedom, vilka ska följas under hela kundförhållandet, och om revisorn efter att ha accepterat kundförhållandet har iakttagit penningtvättslagens krav på identifiering av kunden. Revisorn har inte gjort en riskbedömning av penningtvätt.

### 5.9.2. Revision av bokslutet

Vid revisionen förutsätts revisorn beakta de tillämpliga rättsnormerna och regleringsnormerna. Som en del av uppfattningen om organisationen och dess verksamhetsmiljö ska revisorn bilda sig en uppfattning om de rättsnormer och regleringsnormer som är tillämpliga på sammaorganisationens slutningen och dess bransch och om hur organisationen följer dessa rättsnormer och regleringsnormer.

Revisorn ska också bedöma huruvida sättet att presentera bokslutet, bokslutets struktur och innehåll är tillbörliga. Revisorn ska försäkra sig om att bokslutet har härletts från bokföringen, granska referensuppgifterna i bokföringen och bedöma fullständigheten i noterna.

Under året gjorde vi flera observationer om att revisorn inte hade upptäckt eller på tillbörligt sätt behandlat det faktum att bokslutet inte hade upprättats i enlighet med tillämpliga bokslutsnormer. Vidare hade avstämningen av bokslut mot bokföringen, särskilt i mindre uppdrag, inte utförts på ett dokumenterat sätt.

Exempel på observationer:

- *I revisionsberättelsen har revisorn inte behandlat det faktum att bokslutet inte har upprättats i enlighet med tillämpliga bokslutsnormer.*
- *Av dokumentationen framgår inte vilka granskningsåtgärder revisorn har vidtagit för att bedöma om det allmänna sättet att lägga fram bokslutet är förenligt med tillämpliga bokslutsnormer. Utifrån dokumentationen har revisorn inte observerat att bolaget inte har upprättat någon lagstadgad verksamhetsberättelse.*
- *Avstämning av bokslutssiffrorna mot bokföringsmaterialet eller granskning av fullständigheten i noterna framgår inte av revisionsdokumentationen.*
- *Revisionsdokumentationen omfattar det slutgiltiga bokslutet utan anteckningar. Det är inte verifierbart utgående från revisionsdokumentationen om resultaträkningen och balansräkningen som ingår i bokslutet har härletts från bokföringen eller om jämförelsetalen har kontrollerats. Bokslutet har granskats genom att fylla i en checklista, men uppgifterna på listan är delvis i strid med noterna till bokslutet.*

### 5.9.3. Revision av derivat

Derivat förknippas med särskilda risker eftersom de sällan hör till revisionskundernas kärnkompetens, och enbart små förändringar på marknaden eller fel kan ha en stor inverkan på derivaten. Effekterna av förändringar i ett säkringsobjekt kan komma som en överraskning om de inte har bedömts omsorgsfullt i förväg. Derivat som oftast förekommer i kvalitetsgranskningar är ränteswapavtal som enligt revisionsdokumentationen har träffats i säkringssyfte.

Finansiella instrument, inklusive derivat, ska enligt bokföringslagen och god bokföringssed läggas fram i bokslutet antingen enligt försiktighetsprincipen eller till verkligt värde. Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1963/2016 gett följande alternativ för hanteringen av ränteswapavtal:

- 1) separat värdering enligt bruttoprincipen
- 2) ett nettoförfarande som grundar sig på omvänd kongruens mellan det separata lån som ska säkras och det ränteswapavtal som används som säkring samt
- 3) hanteringen av ränteswapavtal som är avsedda för säkring av en låneportfölj eller en del av denna i enlighet med IFRS-standarderna.

På hantering enligt punkt 1) ska separat värdering tillämpas på ränteswapavtal, och den ska baseras på den allmänna försiktighetsprincipen. De gällande avtalen värderas avtalsspecifikt till bokslutsdagens värde, och den negativa skillnaden mellan derivatavtalets värde på slutdagen och värdet på bokslutsdagen tas upp som kostnad under räkenskapsperioden.

I exceptionella situationer kan derivat även läggas fram som poster utanför balansräkningen, om företaget behandlar derivaten enligt försiktighetsprincipen. Ett villkor för behandling utanför balansräkningen är att säkringsrelationen är effektiv och dokumenterad. Säkringsrelationen är effektiv när villkoren för säkringsobjektet respektive säkringsinstrumentet är omvänt helt kongruenta.

Redovisning utanför balansräkningen ska alltid prövas från fall till fall eftersom derivat kan innehålla särskilda villkor som kan påverka säkringsrelationen. Det är viktigt att

revisorn beaktar att ett säkringssyfte inte betyder detsamma som en effektiv säkring. Om ett derivat är icke-säkrande och har ett negativt verkligt värde, minskar det direkt bolagets resultat för räkenskapsperioden och de utdelningsbara medlen.

Tillräckliga uppgifter om derivat ska läggas fram i noterna även när det är möjligt att redovisa dem utanför balansräkningen. Noterna ska innehålla bland annat derivatavtalens nominella värden och verkliga värden, centrala villkor och räntekänslighet, det vill säga hur förändringar i räntan påverkar avtalens marknadsvärden.

Om derivaten inte har redovisats i bokslutet ska revisorn försäkra sig om att de avtal som har ingåtts i säkringssyfte verkligen skyddar effektivt och granska att noterna om derivaten ger en rättvisande bild.

Om derivaten behandlas i enlighet med IFRS, måste standarderna följas fullständigt såväl vid upptagning av derivat och andra finansiella instrument i bokslutet som i fråga om noterna.

Exempel på observationer:

- *Noterna till bokslutet tar upp ett ränteswapavtal vars verkliga värde vid bokslutstidpunkten är cirka 400 tusen euro negativt. Revisorn har inte granskat om ränteswapavtalet är ett effektivt säkrande avtal. Avtalen går ut på 2030-talet. Enligt bokföringsnämndens utlåtande (1963/2016) borde det negativa värdet eventuellt ha bokförts som en kostnad för räkenskapsperioden för att ge en rättvisande bild som avses i 3 kap. 2 § 1 mom. i bokföringslagen. Revisorn har inte kontrollerat om posten i fråga har behandlats korrekt i bokföringen.*

#### 5.9.4. Kontinuiteten i verksamheten

Revisorns mål är att inhämta tillräckligt med ändamålsenliga revisionsbevis på huruvida ledningen gjort rätt i att tillämpa en redovisningsgrund som grundar sig på kontinuiteten i verksamheten och att utifrån de inhämtade bevisen dra slutsatser om huruvida det råder betydande osäkerhet kring organisationens förmåga att fortsätta verksamheten.

Exempel på observationer:

- *Det råder stark osäkerhet kring kontinuiteten i bolagets verksamhet. Revisorn har inte dokumenterat sitt arbete i fråga om granskningen av kontinuiteten i verksamheten. I revisionsberättelsen ingår inte heller text om osäkerheten i verksamhetens kontinuitet. Revisorn har inte inhämtat tillräckliga bevis som stöd för sitt beslut, till exempel frågat efter ledningens planer eller granskat händelserna efter räkenskapsperioden.*

## 6. Sammanfattning

Revisorerna har en viktig roll när det gäller att säkerställa att bokslutsinformationen i Finland är riktig och tillräcklig. En förstklassig revision gör att revisorn kan lämna en med hänsyn till omständigheterna korrekt revisionsberättelse. Den kanske viktigaste uppgiften med revisionen är att öka förtroendet för bokslutet hos dem som använder det. Den som använder ett bokslut ska kunna lita på att revisorn har inhämtat rimlig säkerhet kring huruvida bokslutet ger en rättvisande bild av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning och att det uppfyller de lagstadgade kraven.

Kvalitetsgranskningarna som vi gjorde i år visar att mängden bevis som revisorer skaffar fram fortfarande varierar mycket. Bland kvalitetsgranskningarna fanns dock flera fall där revisionen hade utförts på ett högklassigt sätt. Observationerna och iakttagelserna som vi tar upp i den här rapporten kan vara till nytta för revisorer och revisionssammanslutningar när de utvecklar kvaliteten av sitt revisionsarbete.

**Kärnan i revisionskvaliteten är en oberoende, på ett tillbörligt sätt vald revisor som:**

- känner kunden och kundens affärsverksamhet samt identifierar riskerna,

- planerar och vidtar tillräckliga åtgärder för att svara mot riskerna och inhämta tillräckliga revisionsbevis,

- dokumenterar sitt arbete så att det kan verifieras, och

- lämnar en revisionsberättelse som är samstämmig med de inhämtade bevisen.