



# Årsrapport om kvalitetsgranskningar 2019

Patent- och registerstyrelsen

PRS/976/1005/2020

# Innehållsförteckning

Årsrapport om kvalitetsgranskningar 2019 .....	1
Sammandrag av rapporten .....	3
Sammandrag av omfattningen hos och resultaten av kvalitetsgranskningen 2019 .....	4
Kvalitetsgranskning av revisionssammanslutningar .....	5
Sammanslutningar som förordnats till kvalitetsgranskning av kvalitetssäkringssystemet 2016–2019 .....	5
Kvalitetsgranskningar av revisorer .....	6
Arbetsprogrammen och den nya kvalitetssektionen stöder arbetet .....	6
Antalet kvalitetsgranskningar .....	6
Val av revisorer och uppdrag .....	7
Resultat av kvalitetsgranskningar av revisorer .....	9
Observationer vid kvalitetsgranskningar av revisorer .....	11
Observationer med anknytning till kvalitetsgranskningarnas fokusområden .....	12
Omsättning .....	12
Omsättningstillgångar .....	15
Kundfordringar .....	18
Övriga betydande observationer av kvalitetsgranskningarna enligt ämnesområde .....	19
Granskning av huvudboksregistreringar och andra justeringar .....	19
Revision av bokslutet .....	21
Revisionsdokumentation .....	22
Revisorns skyldigheter i samband med oegentligheter .....	23
Väsentlighet .....	25
Bekämpning av penningtvätt .....	26
Övriga iakttagelser .....	28
Revisionskvalitetsdagar .....	29

## Sammandrag av rapporten

Revisorerna har en viktig roll när det gäller att säkerställa att bokslutsinformationen i Finland är riktig och tillräcklig. Revision av hög kvalitet utgör grunden för att lämna en revisionsberättelse som med hänsyn till omständigheterna är korrekt.

Den 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.

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

På basis av kvalitetsgranskningarna som gjordes i år finns det stora variationer i mängden bevis som revisorerna inhämtar. Bland kvalitetsgranskningarna fanns det emellertid flera fall där revisionen hade utförts mycket högklassigt.

Observationerna i den här rapporten kan vara till nytta för revisorer och revisionsammanslutningar när de utvecklar kvaliteten på revisionsarbetet.

**Kärnan i revisionens kvalitet  
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**

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

# Sammandrag av omfattningen hos och resultaten av kvalitetsgranskningen 2019

## Kvalitetsgranskning av sammanslutningar

Tre revisionssammanslutningar med kvalitetskontrollsystem var föremål för kvalitetsgranskning. Dessutom meddelade vi 2019 beslut om kvalitetsgranskningarna av tre revisionssammanslutningars kvalitetssäkringssystem 2018 och om en kvalitetsgranskning av en revisionssammanslutnings kvalitetskontrollsystem som hade förordnats 2017.

## 202 förordnade kvalitetsgranskningar

Vi förordnade sammanlagt 202 revisorer till kvalitetsgranskning. Kvalitetsgranskningen återkallades eller senarelades för 27 revisorers del, 135 kvalitetsgranskningar utfördes och 40 granskningar pågick alltjämt vid utgången av 2019. Samtliga kvalitetsgranskningar utfördes av experter vid PRS kvalitetsgranskningseenhet.

## 55 % av alla kvalitetsgranskningar godkändes

Utifrån de observationer som konstaterades vid kvalitetsgranskningarna var det i flera revisioner med anledning av bristfälligt revisionsbevis inte möjligt att bevisa att god revisionssed hade iakttagits. 55 % av de utförda kvalitetsgranskningarna har godkänts (fram till 3.3.2020). Alla våra beslut om kvalitetsgranskningar har ännu inte vunnit laga kraft.

## Observationer som påverkar resultatet

Under kvalitetsgranskningarna gjordes observationer som påverkade resultatet i nästan alla skeden och delområden av revisionen. Punkter som kräver förbättring noterades särskilt inom kvalitetsgranskningens fokusområden, såsom revision av omsättning och omsättningstillgångar.

# 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 treårsperioden gått ut publicerar vi en rapport över utvärderingen och testningen av kvalitetskontrollsystemen i de revisionssammanslutningar som gör revisioner av företag som är betydande för det allmänna intresset. I övervakningen av andra revisionssammanslutningar tar vi verksamhetens omfattning och komplexitet i beaktande.

År 2019 förordnade vi fyra revisionssammanslutningar med kvalitetskontrollsystem till kvalitetsgranskning. Av dessa återkallades en, och för de tre andra har inga beslut getts tills vidare. Under 2019 gavs dessutom beslut om tre revisionssammanslutningar som hade förordnats till kvalitetsgranskning 2018 och en som hade förordnats 2017. Ett beslut som meddelats om en revisionssammanslutning som förordnats till kvalitetsgranskning 2016 har tills vidare inte vunnit laga kraft.

## Sammanslutningar som förordnats till kvalitetsgranskning av kvalitetssäkringssystemet 2016–2019

### Sammanslutningar som förordnats till kvalitetsgranskning 2016

Idman Vilén Grant Thornton Oy  
Ernst & Young Ab  
PricewaterhouseCoopers Ab

### Sammanslutningar som förordnats till kvalitetsgranskning 2017

BDO Ab  
DHS Ab Audit Partners  
Moore Stephens Rewinet Oy  
Pohjois-Suomen Tilintarkastus Oy

### Sammanslutningar som förordnats till kvalitetsgranskning 2018

Deloitte Ab  
KPMG Oy Ab  
Oy Soinio & Co

### Sammanslutningar som förordnats till kvalitetsgranskning 2019

Auditus Tilintarkastus Oy (nuvarande Optilex Oy)  
Ernst & Young Ab  
Idman Vilén Grant Thornton Oy  
PricewaterhouseCoopers Ab

## Kvalitetsgranskningar av revisorer

Experterna på kvalitetsgranskning vid PRS revisionstillsyn har utfört alla kvalitetsgranskningar sedan 2018.

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 revisionsledning.

Som en del av övervakningen av iakttagandet av god revisionsledning 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. Utifrån dokumentationen ska man också kunna konstatera att revisorns rapportering överensstämmer med de observationer som gjorts vid revisionen.

Revisorerna är personligen föremål för kvalitetsgranskning antingen med tre eller med sex års mellanrum. Dessutom kan en revisor förordnas till kvalitetsgranskning på basis av riskerna.

## Arbetsprogrammen och den nya kvalitetssektionen stöder arbetet

Vi tillämpar tre arbetsprogram för kvalitetsgranskning. Ett arbetsprogram är avsett för kvalitetsgranskningar av revisorer inom den offentliga förvaltningen. De två andra arbetsprogrammen används vid kvalitetsgranskningar av andra revisorer enligt uppdragets storlek: det arbetsprogram för kvalitetsgranskning som vi använder i små revisionsobjekt är till sitt innehåll snävare än det som används vid större revisionsobjekt.

Under 2019 bildade vi en kvalitetssektion för revision inom offentlig förvaltning, vars uppgift är att bistå revisionstillsynen med att utveckla kvalitetsgranskningens arbetsmetoder och utvärdera kvalitetsgranskningens resultat. Kvalitetssektionen bestod 2019 av OFR Virpi Ala-aho, Pasi Leppänen och OFR Erja Viitala.

## Antalet kvalitetsgranskningar

År 2019 förordnades 202 revisorer till kvalitetsgranskning, av vilka 175 revisorer granskas. Största delen (19 stycken) av de återkallade kvalitetsgranskningarna berodde på att revisorn hade ansökt om avbrytande av godkännandet efter det att kvalitetsgranskning hade förordnats.

I tabellen nedan presenteras ett sammandrag av antalet genomförda och pågående kvalitetsgranskningar.

Kvalitetsgranskningar per revisor	2019	2018
<b>Revisorer som förordnats till kvalitetsgranskning sammanlagt</b>	<b>202</b>	<b>97</b>
Godkännande avbrutet på revisorns ansökan	19	8
Kvalitetsgranskning inställd av annan orsak	4	3
Inställda kvalitetsgranskningar sammanlagt	23	11
<b>Kvalitetsgranskningen har skjutits upp för att utföras senare</b>	<b>4</b>	<b>1</b>
<b>Kvalitetsgranskningar sammanlagt</b>	<b>175</b>	<b>85</b>
Ärendet under behandling vid kvalitetsgranskningsenheten	40	1
Ärendet under behandling vid enheten för undersökningsärenden och laglighetsövervakning	0	8

Under 2019 utförde vi en kvalitetsgranskning av sammanlagt 135 revisorer, av vilka 13 var revisorer inom den offentliga förvaltningen. Dessutom pågår kvalitetsgranskningen av 40 revisorer, av vilka 5 revisorer inom den offentliga förvaltningen, vid årsskiftet 2019. Av dessa har 20 fått ett beslut eller ett avgörande senast 3.3.2020.

Vid utgången av 2018 var behandlingen av åtta kvalitetsgranskningar på hälft vid enheten för undersökningsärenden och laglighetsövervakning, och en behandling var på hälft vid kvalitetsgranskningsenheten.

Under 2019 gavs dessutom ett beslut om sex kvalitetsgranskningar som hade förordnats för 2018. Av dessa hade beslutet om en kvalitetsgranskning godkänts, fyra underkänts och en fortsatte med en ny granskningsomgång. För tre har inget beslut eller avgörande meddelats tills vidare. Alla våra beslut om kvalitetsgranskningar har ännu inte vunnit laga kraft.

## Val av revisorer och uppdrag

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 revisionsstandarderna iakttas.

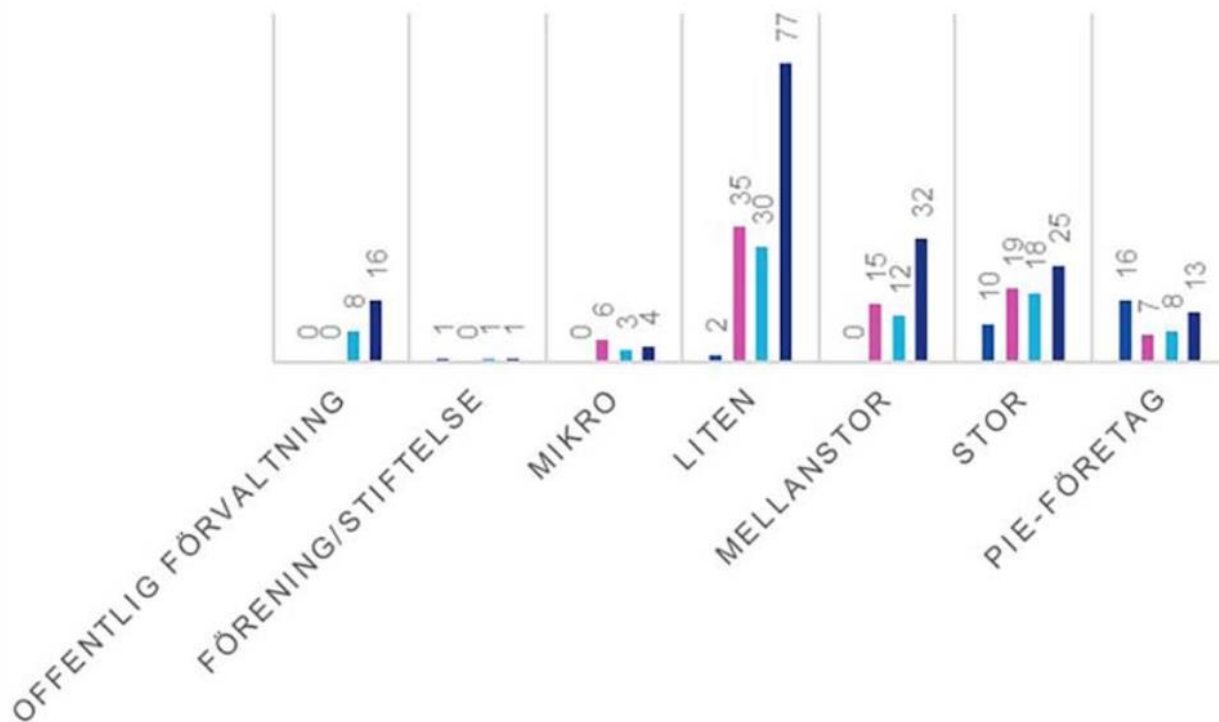
Vid kvalitetsgranskningarna av revisorerna hade vi fram till 3.3.2020 gått igenom 150 revisionsuppdrag och genomgången av 18 uppdrag var på hälft.

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.

Följande tabell visar de genomgångna uppdragen indelade enligt storleken på organisationen som varit föremål för revision (storleksklasser definierade enligt bokföringslagen):

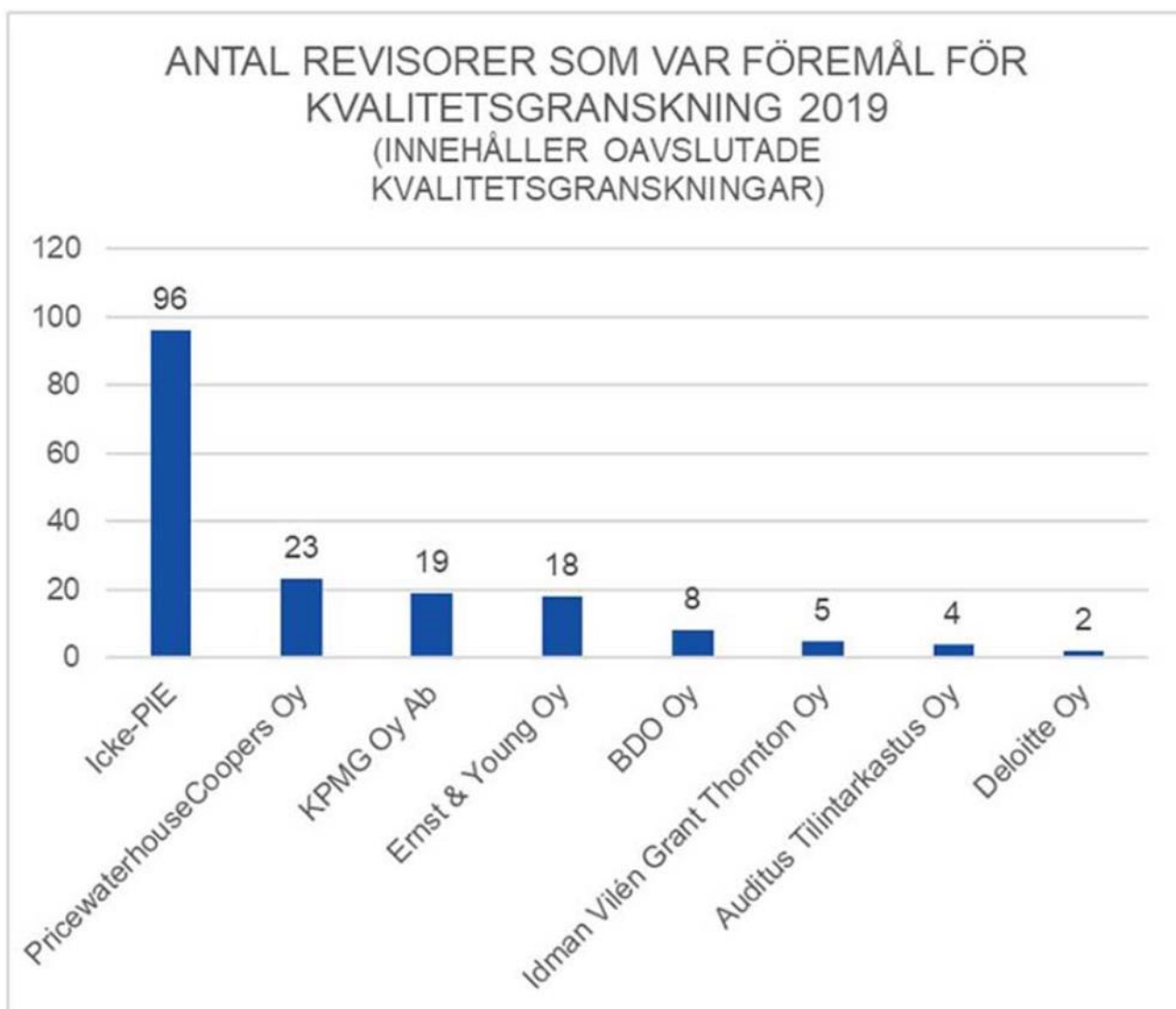
# STORLEK AV PRS GRANSKADE UPPDRAG

■ 2016 ■ 2017 ■ 2018 ■ 2019



Av de 175 revisorer som förordnats till kvalitetsgranskning 2019 har 79 revisorer verkat i PIE-revisionssammanslutningar och 96 revisorer har verkat ensamma eller i andra revisionssammanslutningar.



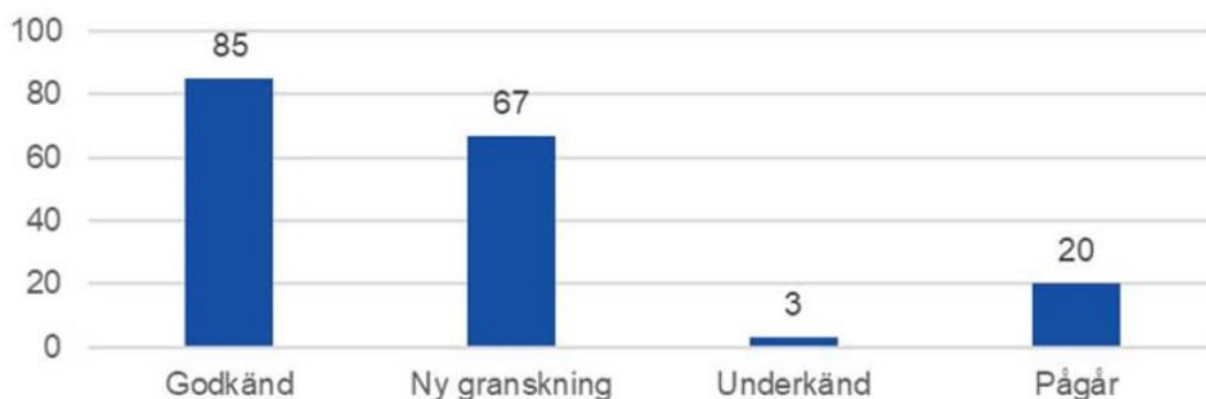


## Resultat av kvalitetsgranskningar av revisorer

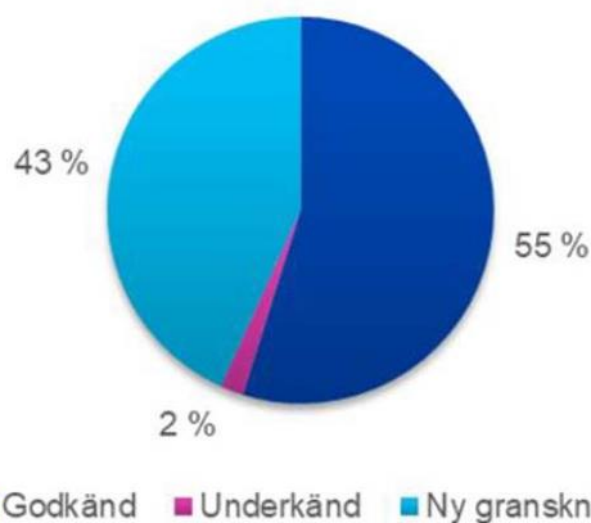
Det slutliga resultatet av en revisors kvalitetsgranskning kan vara antingen vara godkänt eller underkänt. Ifall kriterierna för någondera resultatkategori inte uppfylls fortsätter kvalitetsgranskningen med en ny granskning.

Av kvalitetsgranskningarna 2019 hade 85 revisorer (55 %) fått godkänt och tre (2 %) förkastats fram till 3.3.2020. Kvalitetsgranskningen av 67 (43 %) revisorer fortsätter med en ny omgång. Vid nämnda tidpunkt – 3.3.2020 – pågick behandlingen av 20 kvalitetsgranskningar vid kvalitetsgranskningsenheten.

## Resultat av kvalitetsgranskningen 2019 (till och med 3.3.2020)



## RESULTAT AV KVALITETSGRANSKNINGAR



Av de tre underkända resultaten hade revisorn i ett fall inte korrigerat bristerna som lett till förnyad granskning. Utifrån den förnyade granskningen observerades fortfarande väsentliga brister i revisorns verksamhet. Motiveringen till ett underkänt resultat var ett klart felaktigt utlåtande i revisionsberättelsen. I ett fall var brister eller felaktigheter som upptäcktes i den revisors verksamhet som fick underkänt så väsentliga att de kräver omedelbara tillsynsåtgärder.

Revisionstillsynen har publicerat kriterierna för resultatkategorierna på sina webbsidor.

[Läs mer om kriterierna för kvalitetsgranskningens resultatklasser.](#)

## Observationer vid kvalitetsgranskningar av revisorer

I våra kvalitetsgranskningar har vi gått igenom 150 revisionsuppdrag fram till 3.3.2020 och behandlingen av 18 uppdrag pågår ännu. I kvalitetsgranskningarna har vi dokumenterat en observation per delområde, varvid en enskild observation kan innehålla flera brister.

Vi delade in observationerna i resultatpåverkande och icke-resultatpåverkande observationer.

- **Observationer som påverkar resultatet** är sådana som ensamma eller tillsammans med andra observationer som påverkar resultatet anses orsaka avvikelse från god revisionsssed.
- **Observationer som inte påverkar resultatet** är återigen mindre avvikelser från de krav som ställts på revisionen och de anses inte ensamma eller tillsammans med andra motsvarande observationer orsaka avvikelse från god revisionsssed.

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 resultat har vi bedömt uppdragsspecifikt tillsammans med andra observationer.

Vi gjorde 360 observationer (fram till 3.3.2020) som påverkade resultatet vid kvalitetsgranskningen av 150 uppdrag som hade förordnats för 2019.

I uppdrag som fått något annat resultat än godkänt fanns det i genomsnitt nästan 5,3 observationer som påverkade resultatet. Antalet observationer är stort med beaktande av att vi i kvalitetsgranskningarna har dokumenterat en observation per delområde, varvid en observation kan ha innehållit flera brister.

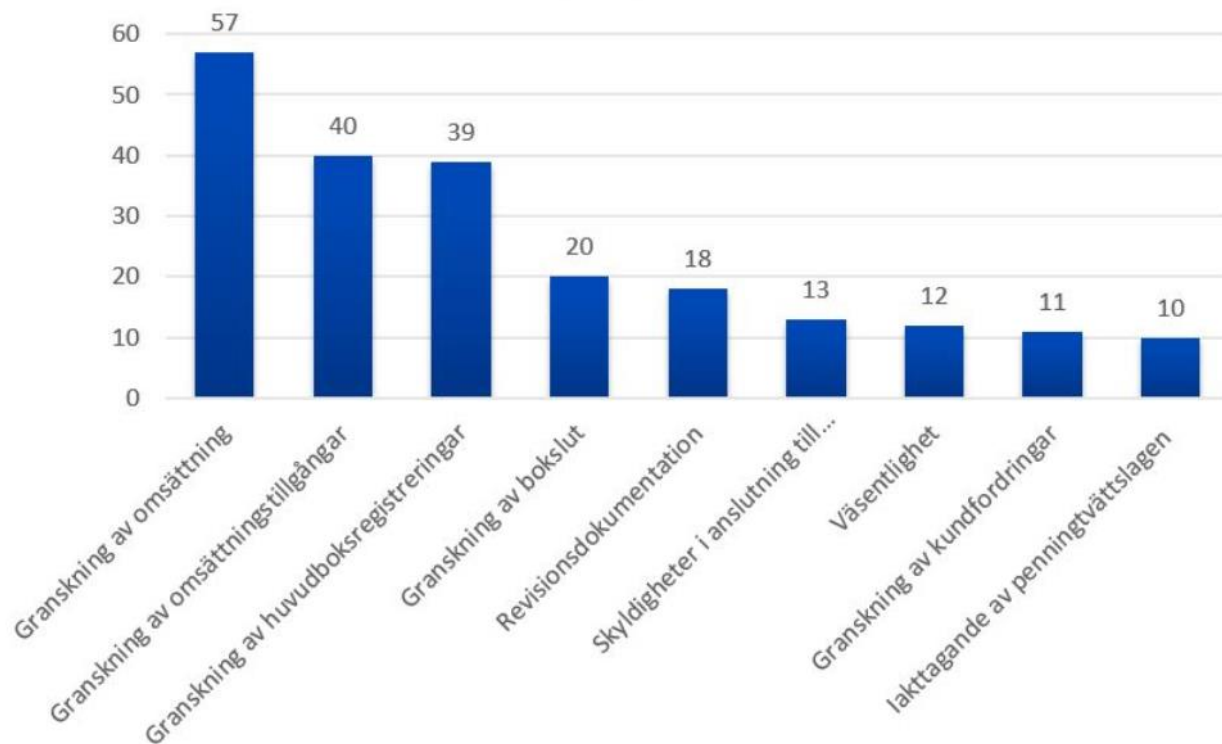
Vid de granskningar som ledde till en ny granskningsomgång gjordes i genomsnitt 4,9 resultatpåverkande observationer per uppdrag.

De uppdrag som underkändes hade i genomsnitt 14,7 resultatpåverkande observationer inom olika delområden. Resultatet har inte i ett enda fall bestämts utifrån endast en observation.

De resultatpåverkande observationerna fördelade sig på alla centrala delområden av revisionen, men största delen gällde kvalitetsgranskningarnas fokusområden.

Tabellen nedan visar i vilka delområden av revision vi gjorde de flesta resultatpåverkande observationerna.

## DELOMRÅDEN DÄR DE FLESTA RESULTATPÅVERKANDE OBSERVATIONER GJORDES



## Observationer med anknytning till kvalitetsgranskningarnas fokusområden

Allmänna fokusområden 2019:

- granskning av omsättningen eller motsvarande intäkter
- revision av omsättningstillgångar samt
- riskbedömning och planerade åtgärder för att svara mot riskerna.

Om revisionsuppdraget inte innehöll väsentliga omsättningstillgångar, valdes någon annan väsentlig balanspost som fokusområde.

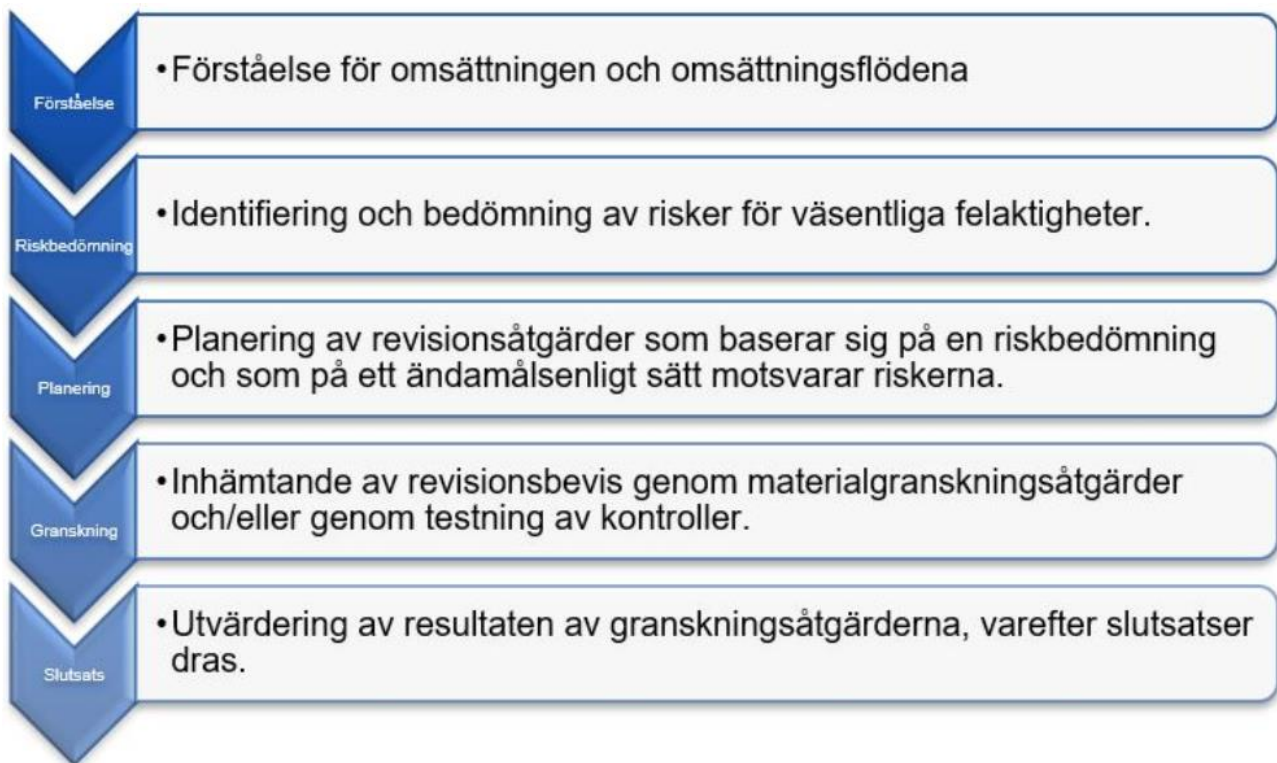
### Omsättning

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 inhämtat.

Granskningen av omsättningen följer det förenklade schemat nedan.

- Förståelse - Förståelse för omsättningen och omsättningsflödena
- Riskbedömning - Identifiering och bedömning av risker för väsentliga felaktigheter.
- Planering - Planering av revisionsåtgärder som baserar sig på en riskbedömning och som på ett ändamålsenligt sätt motsvarar riskerna.
- Granskning - Inhämtande av revisionsbevis genom materialgranskningsåtgärder och/eller genom testning av kontroller.
- Slutsats - Utvärdering av resultaten av granskningsåtgärderna, varefter slutsatser dras.



Revisorn ska förstå grunden för bolagets omsättning och identifiera de flöden som den består av för att kunna bedöma de revisionsrisker som hänför sig till omsättningen och planera och genomföra motsvarande effektiva åtgärder. Sådana omsättningsflöden som använder olika intäktsföringsmekanismer kan till exempel vara försäljning av produkter och tjänster.

Flera av observationerna vid kvalitetsgranskningarna hörde samman med att granskningsåtgärderna inte hade specificerats enligt omsättningsflöden eller att något flöde som överstiger väsentligheten hade blivit ogranskat helt och hållet.

Liksom året innan hade flera observationer kring omsättningen också att göra med att man vid granskningen av omsättningen bara hade granskat ett ställningstagande som förknippas med högre risk (till exempel avklippet).

Revisorn ska ta ställning till riskerna för väsentliga fel som föranleds både av oegentligheter och av fel. Omsättningen är ofta den största posten i resultaträkningen och förknippas därför med risken för väsentliga felaktigheter som beror på fel och som hänför sig till alla relevanta ställningstaganden till bokslutet.

Dessutom är intäktsföringen i regel förknippad med risker för oegentligheter. Revisorn ska definiera och motivera vilka bokslutsställningstaganden i det aktuella uppdraget som berörs av risken för väsentlig felaktighet med anledning av oegentligheter. Revisorn ska också planera och

utföra granskningsåtgärder för att svara på ställningstagandena. Om revisorn drar slutsatsen att intäktsföringen i det aktuella uppdraget inte förknippas med den presumtiva risken för oegentligheter, ska revisorn inkludera orsakerna till denna slutsats i revisionsdokumentationen.

När riskerna har identifierats ska revisorn ta ställning till vilka revisionsåtgärder som behövs för att minska risken till godtagbar nivå. Av planen ska framgå de planerade revisionsåtgärdernas art, tidpunkt och omfattning. En revisionsåtgärd kan motsvara flera ställningstaganden till bokslutet och revisorn ska beroende på riskens betydelse bedöma vad som är en tillräcklig mängd revisionsbevis för att man ska kunna svara på risken i fråga.

Revisionsbevis kan inhämtas genom materialgranskningsåtgärder och/eller genom att testa kontroller. Enbart genom att öka den egna förståelsen för fallet och göra intervjuer kan man inte få en tillräcklig mängd revisionsbevis som lämpar sig för ändamålet. De inhämtade revisionsbevisen bör specificeras med tillräcklig noggrannhet (bl.a. vilka enheter och omständigheter som granskats). Revisorn ska se till att de planerade granskningsåtgärderna ger ändamålsenliga revisionsbevis om alla relevanta ställningstaganden till bokslutet.

Till sist ska revisorn utvärdera resultaten och dra en slutsats om de vidtagna åtgärderna har gett tillräckliga bevis för att täcka revisionsrisken.

Vi gjorde observationer som påverkar resultatet i sammanlagt 57 uppdrag, dvs. i 38 % av de granskade uppdragen. Antalet relativa observationer var mindre än vid granskningarna 2018, där resultatpåverkande observationer förekom i över 50 % av uppdragen. Till skillnad från fjolåret handlade bara enstaka observationer i år om att inga åtgärder alls hade vidtagits angående omsättningen.

Flera av våra observationer i år gällde det att

- revisionsåtgärderna inte kunde verifieras
- omsättningen bara hade granskats analytiskt (inte ens med analytiska materialgranskningsåtgärder)
- försäljningen under räkenskapsperioden inte hade granskats alls
- granskningsåtgärderna hade inte utförts med hänvisning till alla relevanta ställningstaganden till bokslutet.

### **Exempel på observationer**

1. Räkenskapsperiodens omsättning är 7,9 miljoner euro. Revisorn har inte dokumenterat sin uppfattning om företagets intäktsföringspraxis. Utifrån dokumentationen har revisorn varken granskat försäljningsfakturor, erhållna betalningar eller dokument i anslutning till försäljningen. Revisorn har inte kontrollerat att försäljningen har bokförts på rätt räkenskapsperiod.

2. Omsättningen överstiger 434-faldigt den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten. Brister i granskningen av omsättningen:

a. Inga materialgranskningsåtgärder har vidtagits i fråga om omsättningen under räkenskapsperioden eller vid tidpunkten för bokslutet. Till exempel fakturor, betalningar, avtal, prislister eller andra grunder har inte granskats utifrån dokumentationen.

b. Det går inte att få revisions bevis med den gjorda analytiska granskningen.

c. Granskningsanteckningen "åtgärden utförd" på arbetspappret vid granskning av försäljningsfakturor och betalningar ger inte sådana bevis på att granskningen av omsättningen skulle vara godtagbar.

d. Granskningen av ett avklipp i omsättningen, såsom fakturor, fraktsedlar, leveransklausuler eller annan granskning av grunderna kan inte verifieras i dokumentationen, även om avklippet enligt revisorn är förknippat med en betydande risk. När det gäller omsättningen, värderingen eller avklippet har man inte fått tillräckligt med revisionsbevis som lämpar sig för ändamålet.

3. Omsättningen på 3,86 miljoner euro överstiger den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten 386-faldigt. Av omsättningen består 95 % (3,67 miljoner euro) av skogsentreprenader på basis av den långa resultaträkningen. Revisorn har inte utifrån dokumentationen granskat skogsentreprenadens omsättning.

4. Räkenskapsperiodens omsättning är 27,7 miljoner euro och överskrider den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt 213-faldigt. På basis av dokumentationen kan granskningen av omsättningen under räkenskapsperioden och granskningen av avklippet i försäljningen inte verifieras.

5. Omsättningen överstiger 80-faldigt den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten. Inga åtgärder för materialgranskning av omsättningen har vidtagits under perioden januari-augusti. Dokumentationen ger inte heller grunder för varför granskningen av fem försäljningstransaktioner i september-december kan antas ge ändamålsenliga bevis på försäljningstransaktionerna under hela året. Inte heller för kundfordringar har materialgranskats utöver granskningen av åldersfördelningen. Man har inte fått tillräckligt med bevis för att omsättningen har ägt rum och varit korrekt. I anslutning till granskningen av ett avklipp går det inte att verifiera vilka transaktioner som granskats. De erhållna bevisen kan inte utvärderas.

6. Omsättningen överstiger 32-faldigt den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten. De bevis som erhållits om omsättningen, riktigheten eller avklippet kan inte utvärderas eller så har man inte fått tillräckligt med revisionsbevis på följande grunder:

a. En analys har gjorts på en allmän nivå, men inte på en sådan nivå att man kan få revisionsbevis som är förenlig med analytisk materialgranskning (t.ex. fastställande av förväntningsvärden, varians och egentlig analys saknas).

b. En detaljerad granskning av fakturorna kan inte verifieras i materialet (vilka huvudbokstransaktioner/fakturor m.fl. åtgärder som vidtagits (avtal, prislister, avgifter, fraktsedlar) och med vilken täckning), varvid man inte kan ta ställning till de bevis som erhållits genom granskningsåtgärderna (vad som skett, riktigheten).

c. Vid granskningen av avklippet har det inte konstaterats vilka fakturor som har granskats och på vilken grund fakturan har jämförts för att avklippet till väsentliga delar ska kunna konstateras vara korrekt och granskat på behörigt sätt.

## 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. Liksom vid andra granskningsåtgärder ska revisorn också i samband med inventeringen fästa uppmärksamhet vid att man genom kontrollräkning får tillräckligt med revisionsbevis. Detta kan i praktiken innebära till exempel att man väljer de mest värdefulla artiklarna kontrollräkningen eller ett tillräckligt stort antal olika artiklar.

Det är möjligt att av praktiska skäl delta i inventering vid någon annan tidpunkt än bokslutsdagen. Revisorn ska då inhämta bevis på huruvida ändringar mellan inventeringstidpunkten och den slutliga förteckningen över omsättningstillgångar har bokförts på behörigt sätt. Detta kan till exempel ske genom att jämföra och avstämna saldouppgifterna enligt granskningstidpunkten med saldouppgifterna i slutet av räkenskapsperioden och genom att utföra materialgranskningsåtgärder för att täcka tiden mellan olika tidpunkter.

I samband med kontrollräkningen kan man upptäcka inventarieskillnader, andra skillnader eller fel. När en skillnad upptäcks ska revisorn bland annat bedöma huruvida

- 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; huruvida kontrollerna är att lita på trots skillnaderna
- storleken på urvalet borde utökas
- 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 värderingen ska råvaror, halvfärdiga produkter och färdiga produkter beaktas som egna klasser av omsättningstillgångar. Revisorn ska också bedöma om poster som kräver ledningens uppskattningar, som till exempel inkuransreservering, påverkar omsättningstillgångarnas värde i bokslutet. När det gäller omsättningstillgångar som är i en tredje parts besittning och som en tredje part bestämmanderätten över är alternativet att inhämta en utomstående bekräftelse och/eller en detaljerad granskning, som att delta i inventering.

I år gjorde vi 40 (i fjol 19) resultatpåverkande observationer vid granskningar av omsättningstillgångarna. Det motsvarar cirka 44 % (i fjol 50 %) av de kvalitetsgranskade uppdrag där omsättningstillgångarna var en väsentlig post och därmed valdes som ett andra fokusområde.

Flera observationer om omsättningstillgångar gällde i år att inga revisionsåtgärder hade vidtagits för att se att de existerar och/eller hur de värderats.

### **Exempel på observationer**

1. Omsättningstillgångarna, 1,1 miljoner euro, överstiger 54-faldigt den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt och utgör 47 % av balansomslutningen.

Omsättningstillgångarna består huvudsakligen av pågående produktion. Enligt dokumentationen har revisorn inte vidtagit åtgärder för att granska omsättningstillgångarna.

2. Omsättningstillgångarna, 507 tusen euro, överstiger 25-faldigt den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten. På basis av dokumentationen har revisorn inte deltagit i inventeringen av omsättningstillgångarna eller vidtagit alternativa åtgärder för att inhämta bevis på att omsättningstillgångarna existerar och vilket skick de är i. Utifrån dokumentationen kan det inte verifieras om revisorn har granskat värderingen av omsättningstillgångarna.

3. Revisorn har varit närvarande vid inventeringen av försäljningsvarulagret, men på basis av dokumentationen har han eller hon inte utfört någon revisionskalkylering eller försäkrat sig om att alla produktgrupper har inventerats. Vid granskningen har inga alternativa åtgärder vidtagits i anslutning till att försäljningsproduktlagret existerar eller att de lagerlistor som använts vid granskningen är fullständiga och korrekta. Av revisionsdokumentationen framgår inte att revisorn skulle ha granskat värderingen av försäljningsvarulagret till exempel genom att jämföra lagersaldon med inköpsfakturor eller vidta andra ersättande åtgärder. Revisorn har inte fått tillräckligt med bevis på att försäljningsvarulagret existerar och hur det värderats.



4. Omsättningstillgångarna överstiger 9-faldigt den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt och utgör 43 % av balansomslutningen. Enligt dokumentationen är omsättningstillgångarna i en tredje parts besittning. Revisorn har inte inhämtat bevis på att omsättningstillgångarna existerar och skicket på dem, till exempel genom att be den tredje parten om en bekräftelse på de omsättningstillgångar som parten har i sin besittning.

5. Produkter under tillverkning överskrider den av revisorn fastställda väsentligheten med mer än det dubbla. Även färdiga produkter överskrider väsentligheten. Enligt dokumentationen har revisorn i fråga om posterna bara granskat avstämningar i lagerspecifikationerna. Revisorn har inte granskat att posterna existerar och hur de värderats.

De observationer vi gjorde vid kvalitetsgranskningarna gällde i övrigt bevis både på omsättningstillgångarnas existens och tillstånd och på granskningen av värderingen. De observationer vi gjorde vid kvalitetsgranskningarna gällde bland annat den låga täckningen av granskningsåtgärderna och det faktum att de revisionsåtgärder som utförts under räkenskapsperioden inte hade härletts till bokslutstidpunkten. Dessutom hade värderingen i många fall inte granskats i alla väsentliga omsättningstillgångsklasser.

### Exempel på observationer

1. Värdet på omsättningstillgångarna överstiger 8-faldigt den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt.

Vid granskningen av om omsättningstillgångar existerar har följande brister förekommit:

- Man har deltagit i inventeringen, men i inventeringen har endast två artiklar granskats, vilket inte är tillräckligt stort med hänsyn till lagrets storlek och antalet olika artiklar.
- Den ena av de inventerade artiklarna fanns inte på lagerlistan, men revisorn har inte vidtagit åtgärder, till exempel bedömt felets storlek och vid behov bedömt felet i förhållande till hela den population som man avsåg få bevis för.

Vid granskningen av om värderingen har följande brister förekommit:

- Revisorn har inte vidtagit åtgärder för att värdera material och förmodenheter, även om de överskrider den övergripande väsentligheten 5-faldigt.
- Revisorn har inte granskat lagervärderingen till exempel genom att jämföra lagersaldon med inköpsfakturor eller vidta andra ersättande åtgärder. Det finns inga bevis på att lagret har värderats.
- Om värderingen av pågående arbeten har konstaterats vilka delar av det pågående arbetets värde består av, men grunderna har inte granskats eller bedömts. Posten överskrider den övergripande väsentligheten 3-faldigt. Inga bevis har erhållits för pågående arbeten. Det går inte att verifiera att en tillräcklig mängd revisionsbevis som lämpar sig för ändamålet skulle ha erhållits på att lagret existerar eller hur det värderats.

2. Värdet på omsättningstillgångarna överstiger 5-faldigt den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt. Det har inte erhållits tillräckligt med revisionsbevis på att omsättningstillgångarna existerar och hur de värderats. Revisorn har dokumenterat att han har deltagit i inventeringen i cirka en timme, men har inte själv utfört kontrollräkningar. Revisorn har inte heller vidtagit alternativa åtgärder för att säkerställa att omsättningstillgångarna i bokslutet till väsentliga delar är korrekta.

3. Värdet på omsättningstillgångarna överstiger 71-faldigt den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt.

Brister i granskningen av att tillgångarna existerar:

- Att inventariet härletts till bokslutstidpunkten kan inte verifieras.
- Avstämning mellan lagerbokföring och bokföring saknas, varvid åtgärden inte är bunden till bokföringen.
- Det har upptäckts ett betydande antal inventeringsskillnader (38 % av de inventerade artiklarna), men revisorn har inte uppskattat beloppet av felet antingen för den enskilda artikeln och/eller i förhållande till hela den population som man hade för avsikt att få bevis för.

4. Omsättningstillgångarna överskrider den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten över 10-faldigt. Räkenskapsperioden för det bolag som ska granskas har löpt ut 30.9.2018 och revisionsberättelsen har avgetts 18.12.2018. Alla revisionsåtgärder som hänför sig till den räkenskapsperiod som är föremål för revisionen ska vidtas innan revisionsberättelsen ges. Revisorn har utfört kontrollräkning av två lagerartiklar 19.12.2018, dvs. efter att revisionsberättelsen hade getts. Det har inte erhållits bevis på att omsättningstillgångarna existerar och i vilket skick de är den räkenskapsperiod som är föremål för granskningen.

5. Bolagets omsättningstillgångar, 30 000 euro, består av pågående arbeten. Posten överskrider 5-faldigt den väsentlighet som revisorn har fastställt. Revisorn har i sina arbetspapper fastställt att omsättningstillgångarnas risknivå är måttlig. Revisorn har jämfört omsättningstillgångarna analytiskt mellan räkenskapsperioderna. Revisorn har i sin bedömning inte fäst uppmärksamhet vid att det i bokslutet för föregående år inte har funnits några omsättningstillgångar alls. Revisorn har inte vidtagit några fortsatta granskningsåtgärder. Revisorn har inte utrett om granskningsobjektet har ändrat sin praxis under räkenskapsperioden. Revisorn har inte inhämtat tillräckligt med bevis på riktigheten hos omsättningstillgångarna.

## Kundfordringar

I uppdrag där värdet på omsättningstillgångarna inte var väsentligt valdes i regel kundfordringar som det andra fokusområdet.

I samband med granskningen av kundfordringar gjorde vi i år åtta observationer som påverkade resultatet, vilket motsvarar cirka 23 % av de kvalitetsgranskade uppdrag där kundfordringarna hade valts som andra fokusområde. Utöver de ovan nämnda har man i tre uppdrag där kundfordringar inte hade definierats som ett fokusområde fäst uppmärksamhet vid otillräckliga åtgärder för granskning av kundfordringar.

Revisorn ska skaffa revisionsbevis särskilt för att kundfordringarna är fullständiga, att de existerar och hur de värderats. Att fordringarna existerar säkerställs vanligen med utomstående bekräftelser eller genom att man på bankkontot granskar betalningar av kundfordringar som är öppna vid tidpunkten för bokslutet.

När det gäller värderingen är det viktigt att kontrollera åldersfördelningen på kundfordringarna och eventuella kända betalningssvårigheter hos kunderna eller andra uppgifter till exempel i protokoll som kan påverka om man kommer att få betalning på kundfordringarna.

Observationerna gällde i huvudsak att tillräckliga åtgärder inte har vidtagits eller att åtgärderna inte kan verifieras.

## Exempel på observationer

1. Värdet på kundfordringarna, 0,7 miljoner euro, överstiger den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt 11-faldigt och utgör 24,2 % av balansomslutningen. Kundfordringarna är på en kund. Revisorn har inte vidtagit lämpliga åtgärder för att granska kundfordringarna. Revisorn har

inte begärt saldobekräftelse eller granskat betalningar som kommit till försäljning efter räkenskapsperioden. Revisorn har inte skaffat tillräckliga bevis på att kundfordringar finns eller på värderingen av dem.

2. Kundfordringarna, 659 tusen euro, överstiger den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt 38-faldigt och utgör 31 % av balansomslutningen. Revisorn har utgående från genomgången av kundfordringarnas åldersfördelning dragit slutsatsen att åtgärden gav en tillräcklig mängd för ändamålet lämpliga revisionsbevis. Vid tidpunkten för bokslutet fanns dock ett antal över 30 dagar gamla kundfordringar som överskred den övergripande väsentligheten fortfarande öppna, och revisorn har inte bedömt risken för kreditförluster av förfallna kundfordringar. Revisorn har inte heller bekräftat att det finns kundfordringar till exempel genom bekräftelser eller genom att granska betalningar.

3. Kundfordringarna, 828 tusen euro, överskrider 32-faldigt den övergripande väsentligheten som revisorn fastställt. På basis av dokumentationen kan det inte verifieras om revisorn har vidtagit revisionsåtgärder för enskilda kundfordringar för att få bevis på kundfordringarnas existens och värdering. Kundfordringarna innehåller en väsentlig post för vilken det finns en överenskommen betalningstidtabell. Enligt tidtabellen borde posten ha betalats före räkenskapsperiodens utgång. Posten är dock fortfarande obetald vid tidpunkten för bokslutet och revisorn har inte inhämtat bevis på värderingen av försäljningssaldot som förfallit till betalning som stöd för sin slutsats.

## Övriga betydande observationer av kvalitetsgranskningarna enligt ämnesområde

I den här rapporten har vi utöver fokusområdena i kvalitetsgranskningen sammanställt andra viktiga observationer per ämnesområde. Vid kvalitetsgranskningarna gjorde vi observationer i nästan alla viktiga skeden och delområden av revisionen.

Andra viktiga observationer med exempel:

- Granskning av huvudboksregistreringar och andra justeringar
- Revision av bokslutet
- Revisionsdokumentation
- Revisorns skyldigheter i samband med oegentligheter
- Väsentlighet
- Bekämpning av penningtvätt

## Granskning av huvudboksregistreringar och andra justeringar

Bolaget kan använda både automatiska och manuella huvudboksregistreringar. Automatiska huvudboksregistreringar överförs automatiskt från något annat system eller från underbokföringen.

Manuella huvudboksregistreringar kallas ofta memorialverifikat. Manuella huvudboksregistreringar kan innehålla registreringar på vilket konto som helst och deras innehåll är ofta mer ett slags uppskattningar än innehållet i automatiska huvudboksregistreringar. Därför väljs manuella huvudboksregistreringar ofta på basis av revisorns riskbedömning till de registreringar som ska granskas.

Dessutom är det ändamålsenligt att revisorn granskar eventuella övriga justeringar. Dessa är till exempel verifikat som innehåller avstämningsdifferenser i bokföringen och bokslutet och som har gjorts i samband med upprättandet av bokslutet.

Granskningen av huvudboksregistreringar och andra justeringar har två viktiga uppgifter i revisionen. Granskningen svarar mot

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

Revisorns mål är att i tillämpliga delar bilda sig en uppfattning om bland annat om

- processen enligt vilken transaktioner överförs till huvudbokföringen
- använda 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 huvudboksregistreringarna kan göras till exempel genom att man fastställer kriterier för verifikat med högre risk, såsom registreringar som gjorts i omsättningen eller på bankkonton, och koncentrerar granskningsåtgärderna till dem.

I uppdrag som utförs av stora revisionsammanslutningar granskas huvudboksregistreringarna 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 huvudboksregistreringar som gjorts i slutet av räkenskapsperioden för granskning. Samtidigt ska revisorn försäkra sig om att huvudboksregistreringarna är fullständiga, dvs. att den population som är föremål för granskningen innehåller alla 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 resultatpåverkande observationer vid granskningen av huvudboksregistreringarna i sammanlagt 39 uppdrag, dvs. i 26 % av de granskade uppdragen. Observationerna gällde i synnerhet att granskningsåtgärderna gällande huvudboksregistreringar och andra justeringar inte framgår av revisionsdokumentationen.

Vi har också observerat att man inte gjort eller dokumenterat säkerställandet av att huvudboksregistreringarna är fullständiga eller förfrågningar till dem som deltar i processen för ekonomisk rapportering.

### **Exempel på observationer**

1. Utifrån granskningsdokumentationen kan man inte försäkra sig om att revisorn skulle ha granskat registreringar och andra justeringar som gjorts direkt i huvudbokföringen.
2. Ingen separat dokumentation har upprättats över granskningen av memorialverifikat, utan granskningen har delvis dokumenterats i samband med den aktuella posten. Därför är det inte möjligt att få en klar helhetsuppfattning om den genomförda granskningen och det går inte att uppskatta mängden erhållna bevis.
3. Granskningen av memorialverifikat har dokumenterats så att det råder osäkerhet om huruvida memorialverifikaten i slutet av räkenskapsperioden och i det skede då bokslutet upprättades har granskats och vilka bevis som har erhållits genom processen för upprättande av bokslut och hur de svarar mot risken för oegentligheter.

4. Vid granskningen av memorialverifikat har det konstaterats att revisorn har gått igenom alla memorialverifikat (Memorialverifikat Övriga). En detaljerad granskning (t.ex. nummer, innehåll och slutsats) kan dock inte verifieras. De erhållna bevisen kan inte bedömas.

5. Revisorn har inte specificerat de granskade memorialverifikaten eller huvudboksregistreringarna, och därför kan man inte ta ställning till de erhållna bevisen. Revisorn har inte granskat att huvudboksregistreringarna är fullständiga.

6. Utifrån dokumentationen har revisorn bara gjort en snäv granskning av memorialverifikaten. Utifrån dokumentationen har revisorn inte granskat att huvudboksregistreringarna är fullständiga.

7. Granskningen av memorialverifikat och huvudboksregistreringar kan inte verifieras i arbetsboken.

Följande kan inte verifieras:

- 1) för vilka memorialverifikat åtgärderna har utförts
- 2) vilka granskningsåtgärder som har vidtagits för varje enskilt memorialverifikat och
- 3) vilka slutsatserna var för varje enskilt memorialverifikat.

Memorialverifikat har gått igenom i samband med balansräkningsposterna, men de har inte gått igenom som en helhet tillsammans med andra memorialverifikat som är avsedda att svara mot risken för oegentligheter, varför det inte går att bedöma de bevis som fås vid granskningen.

## 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 organisationen 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 bland annat observationer om att revisorn inte hade granskat redovisningssättet eller bokslutets innehåll på behörigt sätt. Vidare hade avstämningen av boksluten mot bokföringen, särskilt i små uppdrag, inte dokumenterats.

### Exempel på observationer

1. Avstämningen av bokslutssiffrorna mot bokföringsmaterialet eller säkerställandet av fullständigheten i noterna framgår inte av revisionsdokumentationen.
2. Granskningen av bokslutet, inklusive bilageuppgifternas fullständighet och riktighet, har inte dokumenterats. Det finns ingen annan dokumentation om härledningen av bokslutet och granskningen av jämförelseuppgifterna än Ja-anteckningen i dokumentet.
3. Siffrorna i koncernbokslutet har inte dokumenterat avstämts mot det bokföringsmaterial eller den koncernsammanställning som ligger till grund för bokslutet. Granskningen av jämförelseuppgifterna kan inte verifieras.
4. Revisorn har gjort avstämningen av bokslutet mot bokföringen i ett bokslut som undertecknats elektroniskt av ledningen och revisorn. Revisorn ska försäkra sig om att bokslutet är korrekt innan det undertecknas. Jämförelseuppgifterna i bokslutet har inte kontrollerats på ett verifierbart sätt.

5. De utdelningsbara medlen i verksamhetsberättelsen motsvarar inte moderbolagets utdelningsbara eget kapital enligt noterna till det undertecknade bokslutet. På motsvarande sätt skiljer sig balansräkningens eget kapital och specifikationen i noterna till det egna kapitalet från varandra både i moderbolaget och i koncernen. Osäkerhet kvarstår om hur revisorn har försäkrat sig om att uppgifterna i bokslutet är korrekta och fullständiga. Osäkerhet kvarstår om hur revisorn har försäkrat sig om att det undertecknade bokslutet motsvarar den bokslutsversion som revisorn har granskat.

6. Bolagsstämman har gett styrelsen fullmakt att genomföra en aktieemission. Fullmakten har inte antecknats i verksamhetsberättelsen.

## Revisionsdokumentation

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.

Dokumentationen hjälper också till att bevara sådant som kan påverka kommande revisioner. Adekvat och rättidig dokumentation bidrar till att förbättra revisionskvaliteten. Det gör det också enklare att effektivt utvärdera de inhämtade revisionsbevisen och de slutsatser som dragits 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
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 revisionsåtgärdernas karaktär, tidpunkt 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.

Under kvalitetsgranskningarna gjorde vi många observationer om bristfällig dokumentering inom alla delområden av revisionen. Därvid kunde man inte bedöma eventuella bevis som inhämtats genom revisionsåtgärderna.

### Exempel på observationer

1. Revisorn har enligt logguppgifterna i revisionens arbetsbok skrivit ut sitt arbetspapper 27.1.2019. Arbetspappren har till stor del varit tomma vid utskrift, utan revisorns anteckningar. Revisorn har efter utskriften med rödpenna kryssat för på arbetspapper som behandlar vissa ärenden. Eftersom arbetspappren har varit tomma vid utskrivningstillfället och anteckningarna har gjorts på utskrivna papper med rödpenna, kan man verifiera att revisorn inte har vidtagit ifrågavarande granskningsåtgärder i rätt tid.

2. De åtgärder som revisorn markerat i revisionsprogrammet kan inte verifieras alla och av de separata arbetsdokumenten är det svårt att få en uppfattning om granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning.

3. På revisionslistan har man kvitterat att olika åtgärder har vidtagits, men till den har inte bifogats någon dokumentation som arbetet kan verifieras utifrån. På grund av bokslutsgranskningens dokumentationssätt är det svårt att försäkra sig om att alla väsentliga saker har granskats. Det går inte att till alla delar förstå vad som har gjorts vid granskningsåtgärderna och vilka slutsatserna är.

4. Granskningen av koncernbokslutet kan inte verifieras, och därför kan mängden erhållna bevis inte uppskattas. Av dokumentationen framgår inte om revisorn har kontrollerat att alla koncernbolag har sammanställts med koncernbokslutet.

5. Omsättningstillgångarnas värde, 201 tusen euro, överstiger den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten mer än femfaldigt. Revisorn har bekantat sig med bolagets lager 13.11.2018. Det finns ingen dokumentation över detta besök som visar vilka granskningsåtgärder revisorn har vidtagit under besöket.

## Revisorns skyldigheter i samband med oegentligheter

Felaktigheter i bokslutet kan bero på antingen oegentligheter eller fel. En särskiljande faktor mellan oegentlighet och fel är om gärningen som leder till fel i bokslutet är avsiktlig eller oavsiktlig.

Två typer av avsiktliga felaktigheter är relevanta för revisorn:

- felaktigheter som beror på falsk ekonomisk rapportering
- felaktigheter som beror på missbruk av medel.

Revisorn är skyldig att inhämta skäligen säkerhet om att det i bokslutet som helhet inte förekommer väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter eller fel.

På grund av de naturliga begränsningarna i revisionen kan man inte helt undvika risken för att vissa väsentliga felaktigheter i bokslutet inte upptäcks, även om revisionen har planerats och utförts på behörigt sätt.

Vid inhämtande av rimlig säkerhet är revisorn skyldig att

bevara den yrkesmässiga skepticismen under hela revisionen

beakta möjligheten att ledningen åsidosätter kontrollerna och

vara medveten om att revisionsåtgärder som är effektiva för att upptäcka fel inte nödvändigtvis är effektiva för att upptäcka oegentligheter.

Revisorns mål är att

- a) identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter i bokslutet
- b) genom att planera och vidta lämpliga åtgärder för att bemöta riskerna inhämta en behövlig mängd ändamålsenliga revisionsbevis om riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på misstänkta oegentligheter
- c) svara på identifierade eller misstänkta oegentligheter på behörigt sätt.

Vid varje revision ska man beakta minst två risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Den ena risken är att ledningen ignorerar kontrollerna och den andra risken är oegentligheter i samband med intäktsföringen.

Ledningen har en speciell roll när det gäller att möjliggöra oegentligheter, eftersom den kan manipulera redovisningsmaterial och upprätta ett bedrägligt bokslut genom att ignorera kontroller som annars verkar fungera effektivt. Även om risken för att ledningen åsidosätter kontrollerna varierar i olika företag, förekommer denna risk dock överallt. Det är fråga om en risk för väsentliga fel på grund av oegentligheter och därmed en betydande risk, eftersom åsidosättandet kan ske på ett oförutsägbart sätt.

När revisorn identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter ska han eller hon – grundat på antagandet om att intäktsföring förknippas med risker för oegentligheter – bedöma vilka slags intäkter, transaktioner som gäller intäkter eller ställningstaganden som kan ge upphov till risker av det här slaget.

Revisorn ska i revisionsdokumentationen inkludera grunderna för slutsatsen, om revisorn har konstaterat att det under omständigheterna i uppdraget i fråga inte är tillämpligt på risken för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter vid intäktsföringen.

Revisorn ska behandla dessa bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som betydande risker. På så sätt ska revisorn, i den mån han eller hon inte redan har gjort det, bilda sig en uppfattning om de kontroller inom organisationen som är relevanta för riskerna i fråga, inklusive kontrollfunktionerna.

Vid kvalitetsgranskningarna observerades brister bland annat i identifieringen, bedömningen och dokumenteringen av riskerna för oegentligheter samt i planeringen och genomförandet av åtgärder som motsvarar de konstaterade riskerna.

### **Exempel på observationer**

1. Revisorn har inte dokumenterat motiveringarna till varför antagandet om risken för oegentligheter med anknytning till intäktsföringen inte kan tillämpas på revisionen.
2. Revisorn har inte dokumenterat sin uppfattning om riskerna för oegentligheter eller om hur han eller hon tänker svara på eventuella risker genom granskningsåtgärder.
3. Revisorn har i sina arbetsdokument antecknat som slutsats att det inte finns någon väsentlig risk för oegentligheter. Revisorn har i sina arbetsdokument inte tagit ställning till den presumtiva risken för oegentligheter vid intäktsföringen eller risken för att ledningen åsidosätter kontrollerna. Revisorn har inte riktat kontrollåtgärder till intäktsföringen på ett verifierbart sätt. Revisorn har inte kontrollerat justeringar i bokföringen eller gjort förfrågningar till personer som deltar i den ekonomiska processen. På basis av det ovan nämnda förblir det oklart vad revisorn grundar sina slutsatser på.
4. Revisorn har dementerat den presumtiva oegentlighetsrisken i anslutning till intäktsföringen samt risken för att ledningen åsidosätter kontrollerna. Revisorn har antecknat i sina arbetspapper att intäktsföringen inte medför någon risk för väsentliga felaktigheter på grund av oegentligheter, eftersom avklippet i omsättningen har granskats. Revisorn har dock inte riktat granskningsåtgärderna mot försäljningstransaktionerna under den nya räkenskapsperioden, och därmed har avklippet granskats bristfälligt. Risken för att ledningen ignorerar kontrollerna anser revisorn sig ha täckt genom att sätta sig in i hanteringen av okuranta material. På basis av det ovan nämnda förblir det oklart vad revisorn grundar sina slutsatser på.



## 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.

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. Att använda sådana är i och för sig inte nödvändigt om väsentligheten uttryckt i pengar kan anses ligga på en tillbörlig nivå.

Ur bokslutsanvändarens synvinkel kan vinst före skatt från kvarvarande verksamheter 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.

Revisorn skall särskilt fastställa den väsentlighetsnivå som skall tillämpas, om bokslutet för den sammanslutning som skall granskas innehåller ett eller flera slag av affärstransaktioner, kontots saldo eller en uppgift i bokslutet för vilken felaktigheter som är mindre än den övergripande väsentligheten skäligen kan förväntas inverka på de beslut som användarna fattar på basis av bokslutet.

Vid koncernrevisioner ska koncernens uppdragsteam fastställa den väsentlighet som gäller koncernbokslutet som helhet och den väsentlighet som fastställts för koncerndelen för de delar där koncerndelarnas revisorer utför revisionen för koncernrevisionen. Den väsentlighet som fastställts för en del av koncernen ska vara lägre än den väsentlighet som gäller koncernbokslutet som helhet. På samma sätt som vid revisionen av ett enskilt bolag ska revisorn vid behov under motsvarande förutsättningar också fastställa den väsentlighetsnivå som separat ska tillämpas på koncernrevisionen.

Revisorn ska granska den väsentlighet som i sin helhet fastställts för bokslutet i det fall att revisorn får kännedom om information under revisionen och därför ursprungligen skulle ha fastställt en annan siffra.

Utöver den övergripande väsentligheten ska revisorn fastställa den väsentlighet som ska tillämpas vid revisionen för att man ska kunna

- bedöma risken för väsentliga felaktigheter och
- besluta om de övriga granskningsåtgärdernas karaktär, tidpunkt och omfattning.

Ett bokslut kan innehålla också 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 karaktär vara sådan att den påverkar bokslutsanvändarens beslut, även om den inte överstiger den övergripande väsentlighet som revisorn har fastställt i pengar.

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 med 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.

Observationerna av väsentligheten gällde i år i huvudsak att

- den av revisorn fastställda övergripande väsentligheten var exceptionellt stor och det valda jämförelseobjektet inte hade motiverats
- den väsentlighet som skulle tillämpas vid revisionen hade inte fastställts
- koncernväsentligheten hade inte fastställts separat, eller så var väsentligheten för en del av koncernen större än den för koncernen fastställda övergripande väsentligheten.

### Exempel på observationer

1. Den övergripande väsentligheten är 52 % av resultatet före bokslutsdispositioner och skatter samt 36% av eget kapital. Det valda jämförelseobjektet (medelvärde: 3 % omsättning, 3 % balansomslutning, 5 % eget kapital och 10 % resultat före skatt) har höjt den uppställda väsentlighetsnivån. Revisorn har inte dokumenterat den tillämpade väsentligheten eller sina motiveringar för valet av jämförelseobjekt.

2. Revisorn har inte separat definierat väsentligheten för granskningen och inte heller motiverat valet av väsentlighet. Revisorn har inte fastställt någon separat väsentlighet för koncernen, utan väsentligheten har fastställts endast för moderbolaget.

3. Revisorn har fastställt koncernväsentligheten till 4,2 miljoner euro och moderbolagets väsentlighet till 4,7 miljoner euro. Moderbolagets övergripande väsentlighet är större än väsentligheten i koncernbokslutet som helhet.

4. Utifrån revisionsdokumentationen har revisorn inte fastställt väsentligheten.

## Bekämpning av penningtvätt

Penningtvätt betyder att man maskerar ursprunget till medel som förvärvats genom brott så att medlen förefaller lagligt förvärvade. Med penningtvätt eftersträvas ingen vinst, utan en riskfri disponering av befintliga medel. När det gäller finansiering av terrorism kan källan till medlen vara laglig, men medlen skaffas för terroristiska ändamål.

Bestämmelser om revisorns skyldigheter i bekämpningen av penningtvätt och terrorism finns i lagen om förhindrande av penningtvätt och finansiering av terrorism (lagen om penningtvätt). Syftet med lagen är att förhindra penningtvätt och finansiering av terrorism, främja avslöjande och utredning av sådan verksamhet samt effektivt spåra och återta vinning av brott.

Lagen tillämpas på en revisor som utför en lagstadgad revision. Revisorn ska ha tillräckliga verksamhetsprinciper, förfaranden och kontroller för att minska och hantera riskerna för penningtvätt och finansiering av terrorism.

### Revisorns roll som en del av bekämpningen av penningtvätt och finansiering av terrorism

Att förhindra penningtvätt och bekämpa terrorism är en komplex helhet där revisorerna har en egen roll. Revisorns betydelse i bekämpningen av penningtvätt och finansiering av terrorism är starkt förknippad med revisorns möjlighet att upptäcka ovanliga arrangemang eller tvivelaktiga transaktioner.

När alla rapporteringsskyldiga aktörer, inklusive revisorer, identifierar sina kunder, deras ansvariga personer och verkliga förmånstagare, är det betydligt svårare att bedriva penningtvätt anonymt eller genom bulvaner. De uppgifter om verkliga förmånstagare som registreras i anslutning till handelsregistret bidrar till att förhindra och utreda penningtvätt och dess förbrott.

Förmåsuppgifter ska meddelas till PRS senast 30.6.2020. Försummelse att anmäla förmånstagaruppgifter kan leda till en anmärkning i revisionsberättelsen. Revisorn ska i fortsättningen säkerställa att hans eller hennes kunder har anmält förmånstagaruppgifterna till registret.

[Läs mer om anmälan av förmånstagare.](#)

## **Bedömning av risk för penningtvätt**

Riskbaserad verksamhet är utgångspunkten för lagen om penningtvätt. De rapporteringsskyldiga ska göra en riskbedömning för att identifiera och bedöma riskerna med penningtvätt och finansiering av terrorism och uppdatera den regelbundet. I lagen finns inga forbundna krav på riskbedömningen, men det föreskrivs att den rapporteringsskyldiga i riskbedömningen ska beakta arten, storleken och omfattningen av sin verksamhet.

De system som används vid utarbetandet och upprätthållandet av riskbedömningen samt vid genomförandet av åtgärderna för bekämpning av penningtvätt kan variera mycket beroende på revisorns eller revisionsammanslutningens storlek. En enskild revisor eller en liten revisionsammanslutning vars kundkrets består av ett relativt litet antal kunder kan göra sin riskbedömning med mycket enkla metoder.

Den lagstadgade revisionen i sig medför ingen risk för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Revisorn ska därför grunda sin egen riskbedömning av penningtvätt på de risker som förknippas med penningtvätt och anpassa sina metoder för riskbedömning och riskhanteringsåtgärder till dem.

I riskbedömningen ska man beakta omständigheter som hör samman bland annat med kundernas

- affärsverksamhet,
- distributionskanaler och
- geografiskt läge.

Risken för penningtvätt ökar till exempel för kunder inom branscher som är utsatta för penningtvätt. Å andra sidan kan även andra affärsseder hos kunderna, oberoende av bransch, höja risken (t.ex. användning av virtuella valutor eller rikligt med kontanter).

Om revisorns kund till exempel är en varuhandlare som i sin affärsverksamhet betalar eller tar emot minst 10 000 euro som kontantbetalning i en eller flera prestationer som är kopplade till varandra, ska kunden anmäla sig till det tillsynsregister för penningtvätt som förs av Regionförvaltningsverket i Södra Finland. Sådan verksamhet har ansetts vara förenad med en sådan risk för penningtvätt, att de som bedriver verksamheten har definierats som rapporteringsskyldiga enligt lagen om penningtvätt.

Revisorn ska beakta risken för att hans eller hennes rapporteringsskyldiga kunder inte är medvetna om sina skyldigheter eller inte följer dem. Revisorn bör försäkra sig om att de rapporteringsskyldiga kunderna har anmält sig till registret över tillsyn över penningtvätt och därmed är föremål för tillsyn över penningtvätt.

[Läs mer om registret för övervakning av penningtvätt på Regionförvaltningsverkets webbplats.](#)

Risken för penningtvätt är å ena sidan att kunden avsiktligt börjar tvätta pengar och å andra sidan att någon utomstående använder kundens affärsverksamhet för penningtvätt. Klienten är inte nödvändigtvis alls medveten om den utomstående aktörens penningtvätt eller kan å andra sidan blunda för misstänkt verksamhet. Med tanke på revisorns egen risk är situationen tydlig: revisorn

bör inte kunna kopplas till penningtvätt på grund av misstanke om brott mot honom eller henne själv eller försummelse av skyldigheter enligt lagen om penningtvätt.

## Revisorns skyldigheter

Lagen om förhindrande av penningtvätt förutsätter att revisorn vidtar åtgärder i anslutning till kundkontroll. Dessa åtgärder ska iakttas när kundrelationen accepteras och under hela kundförhållandet. Revisorn ska identifiera kunden och konstatera identiteten vid etableringen av ett kundförhållande och även i övrigt under de förhållanden som beskrivs i lagen (2 kap. 2 § i lagen om förhindrande av penningtvätt och finansiering av terrorism (444/2017)).

Dessutom ska revisorn verifiera dem som företräder kunden och säkerställa företrädarens rätt att handla för kundens räkning samt identifiera kundens verkliga förmånstagare.

Lagen om penningtvätt förutsätter att revisorn skaffar sig en uppfattning om arten och omfattningen av klientens verksamhet samt fäster uppmärksamhet vid affärstransaktioner som avviker från det normala samt vid behov utreder källan till de medel som hänför sig till affärstransaktionen. Revisorn ska redan i sin lagstadgade revisionsuppgift känna sin kund och dennes affärsverksamhet samt granska exceptionella affärstransaktioner och arrangemang. Således är de åtgärder som förutsätts i och med kundkontrollen och utredningsskyldigheten i huvudsak till sin natur en del av den sedvanliga revisionen enligt god revisions sed. Om revisorn upptäcker en affärstransaktion som avviker från det normala och som efter utredningen fortfarande verkar tvivelaktig, ska revisorn göra en anmälan till centralen för utredning av penningtvätt.

I kvalitetsgranskningarna observerade vi brister i iakttagandet av skyldigheterna enligt lagen om förhindrande av penningtvätt för revisorer som är enskilda näringsutövare. Riskbedömningarna som skickades till oss var ofta kopior av en färdig modell och när de sammanställdes hade man inte bedömt kundens bransch eller andra drag som påverkade risken. I detta skede har vi inte definierat innehållsbrister i riskbedömningen för penningtvätt som en observation. Vi påminner dock revisorerna om att en noggrann riskbedömning och andra skyldigheter enligt lagen om penningtvätt gäller alla revisorer.

## Exempel på observationer

- Revisorn har inte gjort någon lagstadgad bedömning av risken för penningtvätt.

## Övriga iakttagelser

Revisionstillsynen vid PRS har i sina kvalitetsgranskningar märkt att förbättringar borde göras i de tillägsrapporter som revisionerna ger granskningsutskottet eller styrelsen. I en enkät till granskningsutskottet har det också framgått att alla utskott inte hade fått ta del av rapporten i tid.

Vi rekommenderar revisorerna för **listade bolag, banker och försäkringsbolag** att fästa uppmärksamhet vid att revisorns tillägsrapport uppfyller kraven i EU-förordningen och att den skickas i rätt tid till granskningsutskottet eller styrelsen.

Revisorns rapportering ska vara tydlig och rubricerad så att mottagaren kan konstatera rapportens karaktär. Revisorn ska lägga fram de föreskrivna ärendena på en tillägsrapport och rapporten ska vara undertecknad och daterad. Rapportering i tillämpliga delar i annan än föreskriven form är inte tillräcklig.

Kravet på revisorns tillägsrapport grundar sig på EU-förordningen 537/2014.

Enligt förordningen ska en revisor som utför lagstadgad revision av PIE-sammanslutningar lägga fram en skriftlig tilläggsrapport till granskningsutskottet eller styrelsen. I tilläggsrapporten ska resultaten av den lagstadgade revisionen förklaras och åtminstone innehålla de omständigheter som anges i artikel 11 i förordningen.

## Revisionskvalitetsdagar

År 2019 ordnade vi två kvalitetsdagar för revisorerna, varav den ena riktades till revisorerna inom offentlig revision.

Som teman behandlades bland annat riskbedömning och problematiska frågor i anslutning till granskning av omsättning och omsättningsstillgångar. Under mötena diskuterades också fastställande av väsentligheten, granskning av huvudboksregistreringar, granskning av bokslutet, ärenden som gäller närstående och dokumentering av revisionsbevis.

Under kvalitetsdagen för offentlig revision var kommunernas ekonomi och revision aktuella teman. Under evenemanget behandlades till exempel utmaningar med att balansera kommunernas ekonomi, nyheter från bokföringsnämndens kommunsektion och utveckling av revisorns rapportering.

### **Mer information om rapporten:**

PRS/Revisionstillsyn, [tilintarkastusvalvonta@prh.fi](mailto:tilintarkastusvalvonta@prh.fi) , [laatu.tilintarkastusvalvonta@prh.fi](mailto:laatu.tilintarkastusvalvonta@prh.fi)