

Verkställande direktören Jan Berntsson
Deloitte AB
113 79 STOCKHOLM

Kvalitetskontroll av revisorer som utför lagstadgad revision i börsnoterade företag

1 Inledning

Sedan hösten 2009 bedriver Revisorsnämnden (RN) kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) eller i andra företag av allmänt intresse. Denna kvalitetskontroll är ett led i genomförande av sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som från och med den 1 juli 2009 åligger RN att genomföra enligt 27 a § revisorslagen (2001:883).

De kvalitetskontroller som inleddes av RN under hösten 2009 omfattade bl.a. det registrerade revisionsbolaget Deloitte AB (nedan Deloitte). Kontrollen har varit uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av fem revisorer och av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades senast den 31 december 2008. Urvalet av uppdrag har gjorts mot bakgrund av olika risk- och väsentlighetsfaktorer. Bland dessa ingår rådande recession i svensk och internationell ekonomi och klientföretagens samlade börsvärde.

RN har tidigare genomfört kvalitetskontroll hos Deloitte (se dnr 2006-1508 och 2008-833). Erfarenheterna från dessa genomgångar har legat till grund för 2009 års uppdragsbaserade kvalitetskontroll. RN har utöver genomgångarna av enskilda revisioner följt upp åtgärder vidtagna av Deloitte med anledning av de synpunkter som RN lämnade vid den senaste kvalitetskontrollen. Deloitte har vidtagit åtgärder med utgångspunkt från RN:s tidigare lämnade synpunkter och rekommendationer.

De slutsatser som RN har gjort i samband med kontrollerna redovisas i denna promemoria. I den mån RN bedömer att något av vikt återstår vad gäller åtgärder på grund av RN:s tidigare synpunkter har det inarbetats i RN:s synpunkter nedan.

2 Genomförandet av RN:s kvalitetskontroller

2.1 Systembaserad och uppdragsbaserad kvalitetskontroll

RN:s periodiskt återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå. På företagsnivå görs en systembaserad kvalitetskontroll. Kontrollen innebär att RN granskar utformningen av och funktionen i revisionsföretagets system och processer för att säkerställa att uppdrag i den granskade delen av revisionsverksamheten utförs enligt god revisorssed och god revisionssed. På uppdragsnivå genomförs RN:s kvalitetskontroll med inriktning mot hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. Genom den uppdragsbaserade kontrollen får RN underlag att bedöma såväl effektiviteten i byråns system för kvalitetssäkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

2.2 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar

Kvalitetskontroller sker liksom revision utifrån ett risk- och väsentlighetsperspektiv och görs för att ge RN rimlig grund för sina slutsatser.

RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll sker för att med rimlig säkerhet ge RN underlag för en bedömning av om revisorer som utför revisionsuppdrag i börsnoterade företag genomför sina revisioner i enlighet med god revisorssed och god revisionssed för att skaffa sig en rimlig grund för de uttalanden som de har att göra i uppdragen. RN bedömer om revisorerna utför uppdragen med opartiskhet och självständighet och om kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering uppfyller de särskilt höga krav som ställs på revisorer i börsnoterade företag. Den innebär dock inte att RN går igenom en avslutad revision i alla dess delar eller att en fullständig analys görs av alla förhållanden, oavsett om dessa är skriftligen dokumenterade eller inte. Syftet är inte heller att bedöma om granskade årsredovisningar och annan granskad extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformade.

2.3 Beskrivning av kontrollmetoden

RN:s kontrollmetodik är dels generell, dels anpassad till den metodik som tillämpas inom det specifika revisionsföretaget. RN:s utgångspunkt och hjälpmedel är till stor del desamma som gäller för den externa kvalitetskontroll som på RN:s uppdrag sker genom branschorganisationen Far. Till detta har RN fogat vissa tillkommande kontrollmoment och hjälpmedel som är särskilt inriktade mot revision av börsnoterade företag. Bedömningen av revisorns arbete sker utifrån de krav som ställs på en revisor i ett börsnoterat företag.

I de fall RN finner att specifika förbättringar kan göras i ett system eller i en enskild revisors arbetsätt diskuterar RN detta med revisionsföretaget/revisorn och framför förslag till åtgärder.

3 Kontrollernas genomförande hos Deloitte

3.1 Allmänt

RN har i samband med tidigare undersökningar avseende Deloitte skaffat sig erforderliga kunskaper om Deloitte's revisionsmetodik och hjälpmedel liksom om hur den interna kvalitetskontrollen fungerar. Bedömningen av en enskild revisors arbete sker sedan också utifrån kunskapen om de krav som ställs i revisionsföretagets interna riktlinjer och rutiner.

RN har vid sin granskning haft tillgång till Deloitte's IT-baserade revisionsystem och kunnat bedöma hur det har använts i de enskilda uppdragen. Genomgångar har skett av kopior av elektronisk revisionsdokumentation som i erforderlig omfattning har kompletterats med genomgångar av pappersbaserad dokumentation.

Under arbetets gång och efter dess avslutande har RN löpande informerat revisionsansvariga och ansvariga inom Deloitte och ansvariga inom teamen om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med uppdragsansvariga revisorer och med ledningen för Deloitte.

3.2 Iakttagelser

3.2.1 Generella iakttagelser

Som tidigare nämnts syftar RN:s kvalitetskontroll inte enbart till att bedöma om kvaliteten i revisionsföretagets system och rutiner uppfyller gällande krav på god revisionssed och god revisorssed. RN:s kvalitetskontroll syftar även till att bidra till en utveckling av revisionskvaliteten, vilket kan göras på olika sätt. Ett viktigt moment är att RN vid genomgångar med revisionsteamet och ledningen för revisionsföretaget presenterar sina iakttagelser och lämnar rekommendationer till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten. Iakttagelser och rekommendationer som är begränsade till ett enskilt revisionsuppdrag delges vald revisor/huvudansvarig revisor. Iakttagelser och rekommendationer som avser mer generella frågor sammanfattas i en promemoria till ledningen för revisionsföretaget. Nedanstående iakttagelser avser frågor av generell natur och ska läsas mot denna bakgrund.

Deloitte har en organisation och revisionsmetodik som är väl utvecklad för att uppfylla de särskilda krav som ställs på revision av börsnoterade företag. RN har i sin granskning funnit att Deloitte's metodik i allt väsentligt har tillämpats på avsett sätt av de kvalitetskontrollerade revisorerna.

RN bedömer att teamens sammansättning i samtliga uppdrag i urvalet uppfyller de krav som bör ställas på revisorers erfarenhet och kompetens med hänsyn till uppdragens storlek och komplexitet. Beträffande två av uppdragen har RN observerat förhållanden som tyder på att den personal som arbetat med respektive uppdrag inte har haft tillräckligt djupgående kunskaper för att granska de aktuella klientföretagens treasury-funktioner (finansiella transaktioner med omvärlden).

Under kvalitetskontrollens gång har RN lämnat rekommendationer i de delar där det finns möjligheter till förbättringar av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen.

3.2.2 Tillämpningen av Deloitte's revisionsmetodik

Deloitte har ett väl utformat IT-baserat revisionssystem, utvecklat inom det internationella nätverket. Systemet används bl.a. för att upprätta granskningsplan och granskningsprogram. Vid bedömningen av hur systemet används i praktiken har RN funnit variationer i tillämpningen. De delar av revisionsuppdragen som utförs inom Stockholmskontoret visar en högre grad av utnyttjande av systemet än vad RN har funnit inom de delar som har utförts av övriga kontor. RN har funnit exempel på fall där dokumentationen i systemet inte har upprättats med tillräcklig noggrannhet (felaktiga hänvisningar, ej genomtänkt avprickning av granskningssteg etc.). Då en enhetlig tillämpning av systemet befrämjar en hög revisionskvalitet rekommenderar RN att åtgärder vidtas för att förbättra användningen av systemet och dokumentationen i det.

3.2.3 Dokumentation

Av att revisionsteamet har slutfört de olika stegen i en revision

Både RS och kommande ISA¹ bygger på att revisorn identifierar riskområden, granskar dessa och drar slutsatser från vad han eller hon funnit. RN finner att planeringen i de inspekterade uppdragen är god och att granskningen överlag täcker de riskområden som har identifierats. Däremot har RN funnit att somliga av de slutsatser som har dragits inte stöds av den befintliga dokumentationen eller att slutsatser saknas i dokumentationen. RN har i flera fall noterat att uppkomna frågor inte har slutbehandlats i arbetspapperen.

RN anser att dokumentationsnivån överlag är godtagbar. RN vill dock framhålla att dokumentationen ska vara så tydlig att det framgår vilka frågor som har lett eller inte lett till vidare åtgärder. I de fall en fråga inte har lett till vidare åtgärder bör skälet anges till varför denna ändå ansetts som slutbehandlad. Det kan exempelvis ske med ett konstaterande att frågan är oväsentlig. För att säkerställa hög revisionskvalitet är det viktigt att identifierade frågor inte "tappas bort" under revisionsarbetets gång. RN rekommenderar Deloitte att i utbildningen fästa uppmärksamhet på detta.

Arbetspapper från tidigare år

En generell observation är att de överväganden som gjorts beträffande redovisnings- och andra frågor under ett år inte alltid förs över till nästkommande års arbetspapper. RN anser att anteckningar som gjorts när ett väsentligt problem löses bör finnas med i varje årsakt för vilket dessa anteckningar är relevanta. Om sådana arbetspapper inte överförs mellan åren, kommer medarbetarna på uppdraget inte att kunna pröva de avgöranden som man kommit fram till tidigare år. I vissa fall kan förhållandena ändras och en ny prövning behöver då göras. Ett exempel är när IFRS ändras och medför behov av att se över en branschspecifik redovisningsprincip i ljuset av IFRS-förändringen.

¹ Nya och omarbetade ISA väntas införas i Sverige med verkan på revisioner som avser räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2011 eller senare. I konsekvens därmed upphör nuvarande RS att vara uttryck för god revisionssed i Sverige.

3.2.4 Den valde revisorns väsentliga bedömningar

Vid genomgångarna har RN fäst vikt vid den valde revisorns insats i uppdragen och hur hans eller hennes bedömningar och ställningstaganden har dokumenterats. RN har funnit att det utan undantag finns noteringar i dokumentation om den valde revisorns medverkan i en viss aktivitet eller i ett visst beslut. Vad denna medverkan eller detta beslut har inneburit har dock i flera fall varit svårt att utläsa. Likaså är det svårt att från dokumentationen få en samlad bild av de betydelsefulla bedömningar och ställningstaganden som den valde revisorn har gjort.

RN rekommenderar Deloitte att i sin metodik klargöra att alla viktiga frågor och bedömningar i revisionen bör sammanfattas i ett dokument som den valde revisorn/huvudansvarige revisorn signerar och där det framgår de ställningstaganden som den valde revisorn/huvudansvarige revisorn har gjort inför det att revisionsberättelsen lämnas.

3.2.5 Anlitande av specialister

I RS 220 uttalas att specialister ska kunna konsulteras när det är nödvändigt.² I tre av de fem granskade klientföretagen med bokslut 2008 fanns mycket enkla enheter för treasury. För de andra två klientföretagen har RN observerat förhållanden som tyder på att den personal som arbetat med respektive uppdrag inte har haft tillräckligt djupgående kunskaper för att granska de aktuella klientföretagens treasury-funktioner. RN anser att en kvalificerad specialist inom treasury bör användas för varje uppdrag där treasury anses vara en risk i revisionen.

RN har noterat att användningen av specialister även i övrigt varierar. I ett av revisionsuppdragen har en IT-specialist anlitats för att utföra IT-baserad granskning av flöden inom ett väsentligt applikationssystem. I övriga uppdrag har granskningen begränsats till generell IT-säkerhet eller inte bedömts behövt av revisionsansvariga. Inom området pensioner har RN inte funnit något exempel på att en pensionspecialist har anlitats trots att pensionsåtaganden inte sällan kan vara svårbedömda, särskilt när det handlar om pensioner i utländska dotterbolag. RN ifrågasätter inte revisionsansvarigas bedömningar i dessa frågor men rekommenderar att överväganden och beslut att inte anlita specialister ska vara tydligt dokumenterade i sådana revisionsuppdrag där specialister förefaller behövas på grund av områdets komplexitet och betydelse för revisionen som helhet.

3.2.6 Kvalitetskontrollerande revisor

Enligt Deloitte's riktlinjer för revisioner av börsnoterade företag ska det finnas en Engagement Quality Assurance Reviewer (EQAR). Uppgiften är att övervaka att revisionsuppdraget utförs enligt interna kvalitetskrav. RN anser i likhet med ledningen för Deloitte att det ligger ett stort värde för utvecklingen av revisionskvalitet att en kvalitetskontrollerande funktion som EQAR finns kopplad till ett enskilt uppdrag med förhöjd revisionsrisk. Det är viktigt att EQAR medverkar i de väsentliga momenten i revisionens genomförande som planering, riskbedömningar, utvärdering och rapportering samt att EQAR lägger ned tillräcklig tid på sin uppgift.

² Enligt RS 220, punkten 6SE omfattar ett revisionsföretags riktlinjer för kvalitetskontroll normalt att interna eller externa specialister ska konsulteras närhelst det är nödvändigt. Exempel på sådana situationer finns i en bilaga till denna RS, se avsnitt E.

RN har funnit att funktionen har funnits i samtliga fem kvalitetskontrollerade uppdrag men anser att den insats som EQAR har utfört borde ha framgått tydligare och direkt i den elektroniska revisionsdokumentationen i stället för i sidoordnade individuella system. Av de tidsuppföljningar som finns i uppdragsdokumentationen är det svårt att kunna dra en generell slutsats om respektive EQAR har lagt ned tillräcklig tid för sin kvalitetskontroll. RN har förstått att EQAR i många fall lägger ned mer tid på enskilda uppdrag än vad som framgår av tidrapporteringen. RN föreslår att åtgärder vidtas för att säkerställa att redovisad tid i det enskilda uppdraget visar utfört EQAR-arbete.

4 Avslutning av kvalitetskontrollen

RN har slutfört sin kvalitetskontroll av de fem utvalda revisorerna. Beträffande fyra revisorer har RN funnit att kvaliteten i de av dem utförda revisionsuppdragen har varit god. Beträffande en revisor har RN funnit skäl att ifrågasätta vissa delar av hans revisionsinsats i ett uppdrag. RN har därför beträffande denne revisor öppnat ett disciplinärende.