

SET Revisionsbyrå AB
Verkställande direktören
Box 1317
111 83 STOCKHOLM

Kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag 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 på en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag). Denna kvalitetskontroll är ett led i genomförandet av sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som det från och med den 1 juli 2009 åligger RN att genomföra enligt 27 a § revisorslagen (2001:883).

Den kvalitetskontroll som RN har utfört hos SET Revisionsbyrå AB (SET) med början under hösten 2009 har i första hand varit systembaserad (se nedan). RN:s undersökning har också innefattat uppdragsbaserad kvalitetskontroll (se nedan) av ett urval av kvalificerade revisorer verksamma inom SET, som utför revisionsuppdrag i börsnoterade företag. Den senare kontrollen omfattar ett urval om sex kvalificerade revisorer i fyra revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades senast den 31 december 2008. Urvalet av uppdrag omfattar merparten av de revisionsuppdrag SET år 2008 hade i börsnoterade företag.

RN har tidigare genomfört kvalitetskontroll hos SET (dnr 2006-1607). Erfarenheterna från denna genomgång har legat till grund för 2009 års kvalitetskontroll.

RN har i samband med bedömningen av SET:s system för kvalitetssäkring och kvalitetskontroll och i genomgångarna av enskilda revisioner följt upp åtgärder vidtagna av SET med anledning av de synpunkter som RN lämnade vid den förra kvalitetskontrollen. SET har vidtagit åtgärder med utgångspunkt från RN:s tidigare lämnade synpunkter och rekommendationer. I den mån RN bedömer att något av vikt återstår därav 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 revisionsmed. På uppdragsnivå genomför RN en uppdragsbaserad kvalitetskontroll. Denna är inriktad 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.

Det är revisionsföretagets uppgift att etablera och underhålla ett system för kvalitetssäkring och kvalitetskontroll som ger rimlig säkerhet för att

- revisionsföretaget och dess medarbetare följer tillämpliga lagar och föreskrifter och även i övrigt följer god revisorssed och god revisionsmed samt att
- revisionsberättelser och andra rapporter och uttalanden som avlämnas i revisionsverksamheten är korrekta.

RN:s systeminriktade kontrollarbete utförs för att avgöra om revisionsföretagets system för kvalitetssäkring och kvalitetskontroll motsvarar de krav som framkommer i RS 220 och ISQC 1. Systembaserad kvalitetskontroll innebär inte att RN går igenom ett system i alla dess detaljer.

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 revisionsmed. 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 en revisionsbyrås system för kvalitetskontroll och en revisors arbete sker utifrån de krav som ställs på en revisor i ett börsnoterat företag. RN uppdaterar genom den systembaserade kvalitetskontrollen erforderliga kunskaper om revisionsföretagets 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.

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

3 Kontrollernas genomförande hos SET

3.1 Allmänt

Under den nu avslutade undersökningens gång har RN löpande informerat ansvariga befattningshavare inom SET och de kvalitetskontrollerade revisorerna om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med uppdragsansvariga revisorer och med representanter för SET:s ledning.

3.2 Iakttagelser beträffande SET:s system för kvalitetssäkring och kvalitetskontroll

3.2.1 Inledning

RN:s synpunkter nedan relaterar till de olika egenskaper i ett system för kvalitetskontroll som följer av ISQC 1.

ISQC 1 anger att ett revisionsföretags system för kvalitetskontroll ska innehålla riktlinjer och arbetsprocesser inom ett flertal delområden, nämligen ledningens ansvar för kvaliteten inom företaget, etiska krav, riskhantering, antagande och förnyelse av klientrelationer och specifika uppdrag, medarbetarnas kompetens och vidareutbildning, genomförande av uppdrag, övervakande kontroller samt dokumentation.

Vad gäller ledningsansvaret ska riktlinjerna och processerna vara sådana att de befrämjar en intern kultur där kvalitet ses som en nödvändighet i uppdragsverksamheten. Av betydelse är att företagets organisation är sådan att tillräckliga gemensamma resurser byggs upp för kvalitetsfrämjande åtgärder.

Vidare ska det finnas fungerande system som ser till att företaget och dess personal uppfyller gällande etiska krav, t.ex. i fråga om oberoende. Det ska även finnas riktlinjer och processer för hur klientuppdrag antas och förnyas, vilket bland annat innefattar frågan om revisionsföretaget har kompetens och resurser för revisionsuppdragen, samt för att säkerställa att de enskilda medarbetarna har tillräcklig förmåga och kompetens för att utföra uppdragen och att ansvariga revisorer har de befogenheter som uppdragen kräver. För uppdrag i börsnoterade företag ska det finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen lämnas, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Likaså ska det finnas riktlinjer och processer som leder till att erforderliga konsultationer sker i svåra eller tvistiga frågor och i fall då det förekommer skilda uppfattningar inom revisionsteamet eller mellan den ansvarige revisorn och den revisor som utför kvalitetssäkring i uppdraget.

3.2.2 *Ledningens ansvar för kvaliteten inom revisionsföretaget*

En väsentlig beståndsdel i ett kvalitetssäkringssystem är att ledningen har ansvar och verktyg för att etablera en stark kvalitetsorienterad kultur inom revisionsföretaget.

Enligt RN:s bedömning, vilken också stöds av erfarenheter från det internationella kvalitetskontrollarbete som RN följer, byggs en stark intern kvalitetskultur bäst upp i ett revisionsföretag i vilket ledningen med auktoritet och uthållighet kan driva krav på hög kvalitet och även har verkningfulla belöningsystem i sin hand.

RN har fått del av SET:s metodhandböcker och riktlinjer för revisorernas professionella ansvar samt beskrivningar av byråns organisation, dess revisionshjälpmedel och organisationen av dess uppdragsbaserade kvalitetskontroller och övervakande kvalitetskontroll. RN har också fått en översiktlig beskrivning av såväl uppbyggnaden av SET:s delägarsystem som de principer för vinstdelning och resultatbaserad medarbetarbelöning som tillämpas inom SET. SET ägs av 47 delägare; i två fall direkt och i övriga fall genom personliga ägarbolag. Ägarbolagen är kommanditdelägare i SET Revisionsbyrå KB (SET KB). SET är komplementär i SET KB, det bolag inom vilket själva produktionen av revisionsarbete sker. RN har noterat att vinstdelning sker från SET KB till delägarbolagen baserat på avräkning av täckningsbidrag på uppdragsnivå. Kostnadsdelning avseende gemensamma kostnader sker dels på regional nivå, dels på central nivå. SET:s system som bygger på personlig vinstavräkning för enskilda delägare medför enligt RN:s bedömning en risk i form av otillräckliga ekonomiska styrmedel för att premiera god uppdragskvalitet.

3.2.3 *Etiska regler*

SET har i sina interna policier infört riktlinjer för revisorernas professionella ansvar som omfattar byråns och vid denna verksamma revisorers oberoende och som uppfyller relevanta krav. En intern rådgivningsfunktion har inrättats för oberoende frågor under ansvar av en delägare. Medarbetare informeras om

oberoenderegler i samband med intern utbildning och avkrävs en årlig oberoendeförsäkran. SET har inte tillgång till ett datoriserat övervakningssystem av uppdrag som möjliggör "automatiserad" central överblick. Med hänsyn till byråns storlek samt arten och omfattningen av de uppdrag i börsnoterade företag som SET f.n. utför kan systemet anses ge SET rimlig säkerhet för att revisionsföretaget och dess personal följer relevanta etiska krav i revisionsuppdrag i börsnoterade företag.

3.2.4 *Antagande och förnyelse av uppdrag*

SET har i sina interna riktlinjer och hjälpmedel infört rutiner för prövning av klienter och uppdrag i samband med antagande och förnyelse av uppdrag. Prövningen sker inom uppdraget och under uppdragsinnehavarens ansvar. Byrån har infört en Compliance-funktion under ansvar av en delägare. Funktionen uppges tillämpas först från och med år 2009 och har bl. a. till uppgift att bedöma uppdragsbudget och bemanning i samband med att SET åtar sig uppdrag i publika bolag. Med hänsyn till att funktionen ännu inte hade börjat tillämpas vid tiden för de revisioner som RN har granskat är det i dagsläget inte möjligt för RN att bedöma om den kommer att ge SET tillräcklig säkerhet för att företaget endast åtar sig och fortsätter uppdrag som kan bemannas med erforderliga resurser och genomföras i enlighet med god revisorssed och god revisionsned.

3.2.5 *Personella resurser*

SET har en central funktion för personalfrågor och rekryteringsstöd. SET har också interna utbildningskrav och intern utbildningsuppföljning under ansvar av kontorscheferna. Medarbetarna utvärderas i samband med årliga medarbetarsamtal under ansvar av kontorscheferna. Vidareutbildningskravet för kvalificerade medarbetare följs upp genom utbildningskort. SET kommer att införa uppföljning av kvalitetsinnehållet i registrerad vidareutbildning för de kvalificerade medarbetarna. De medarbetare som arbetar med börsnoterade företag erbjuds en årlig vidareutbildningsdag. SET arbetar inte med definierade kompetens- och erfarenhetsnivåer för medarbetarna av den typ som förekommer i de stora internationella revisionsföretagen.

RN:s bedömning av SET:s personella resurser tar framför allt utgångspunkt i de krav som bör ställas vid bemanning av uppdrag med förhöjd risk – exempelvis vid revision av börsnoterade företag.

Ett system med definierade kompetens- och erfarenhetsnivåer för medarbetarna kombinerat med krav för bemanningen av revisionsuppdrag syftar till att ge revisionsföretaget tillräcklig säkerhet för att revisionsuppdrag som utförs i revisionsföretagets namn också genomförs och rapporteras i enlighet med företagets regler och riktlinjer samt med god revisorssed och god revisionsned. Det är inte möjligt för RN att bedöma huruvida SET:s interna regelverk och andra åtgärder kan säkerställa att dessa kvalitetsmål kan uppnås utan att SET har definierat kompetens- och erfarenhetsnivåer för medarbetare i revisionsuppdrag och också utformat riktlinjer för hur olika typer av uppdrag ska bemannas.

3.2.6 *System för säkerställande av revisionskvalitet*

Ett revisionsföretags åtgärder för att säkerställa att alla revisionsuppdrag genomförs i enlighet med företagets egna regler och riktlinjer och i överensstämmelse med god revisorssed och god revisionsmed och god revisionsmed innefattar interna regler

- om konsultation,
- om kvalitetssäkring i den ordning som SET benämner ”kompletterande granskning”,
- om hantering av fall då det råder delade meningar inom teamet eller mellan en ansvarig revisor och den revisor som utför kompletterande granskning samt
- om revisionsdokumentationens slutliga omfattning och sammanställning.

SET har interna regler bl. a. i revisionshandboken och riktlinjerna för revisorernas professionella ansvar. Av regelverket framgår att konsultation ska ske då en revisor överväger att avge en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen. Det är dock ofullständigt beskrivet när intern konsultation ska ske i andra fall, varför det finns utrymme för utveckling och precisering av regelverket inom detta område.

Rutinerna för när och hur ”kompletterande granskning” ska genomföras i uppdrag är fastställda. Ledningen medger att kvalitetssäkring genom kompletterande granskning fortfarande har brister framförallt när det gäller tidsinsats och praktiskt genomförande. Enligt RN:s bedömning finns behov av en viss vidareutveckling av dessa rutiner.

RN har vidare noterat att det i flera av de uppdrag som RN har granskat i samband med uppdragsbaserade kvalitetskontroller har funnits brister i hur ansvariga revisorers väsentliga ställningstaganden och överväganden har dokumenterats i revisionsakten. RN:s iakttagelser styrks av vad som har framkommit vid SET:s egna interna kvalitetskontroller.

3.2.7 *Byråns interna system för kvalitetskontroll i efterhand*

SET har etablerat ett internt system för kvalitetskontroll i efterhand under ledning av en ansvarig delägare som rapporterar kvalitetskontrollernas resultat till SET:s ledning och styrelse. Kvalitetskontrollerna genomförs av särskilt utsedda kvalitetskontrollanter som erhåller en intern utbildning för ändamålet. Systemet innefattar omkontroller av revisorer vid påvisade kvalitetsbrister och möjlighet för byrån att införa särskilda åtgärdsprogram avseende revisorer som har allvarliga kvalitetsbrister.

SET:s system för kvalitetskontroll i efterhand kan bedömas vara utformat så att det ger företaget rimlig säkerhet för att revisorer som utför revisionsuppdrag med bristande kvalitet i förhållande till byråns interna regler och riktlinjer över tiden kommer att bli uppmärksammade och föremål för omkontroll eller andra åtgärder.

RN har dock noterat att antalet revisorer som blir underkända i dessa kontroller är högt och att det i båda de årsrapporter som RN tagit del av omnämns att ett flertal av byråns delägare – och kulturbärare – har underkänts i kvalitetskontrollen. Med anledning av dessa observationer och myndighetens egna iakttagelser vid kvalitetskontroll av enskilda revisorer finner RN att SET måste vidta åtgärder som leder till bestående kvalitetsförbättringar.

3.3 Iakttagelser vid den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen

Som framgått ovan har RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll av revisorer omfattat sex enskilda revisorer och fyra revisionsuppdrag i börsnoterade företag. Vad gäller fyra av de kontrollerade revisorerna (för vilka RN granskat totalt tre revisionsuppdrag) har RN endast haft synpunkter på det genomförda arbetet och dokumentationen av detta som avser möjliga förbättringar.

Dessa i olika revisioner framförda synpunkter på möjliga förbättringar har berört ett flertal olika saker som nedan återges utan inbördes betydenhetsgradering:

- Tillämpningen av kravet på revisorsrotation i börsnoterade företag och den lämpliga omfattningen av en ”utroterad” revisors fortsatta engagemang i uppdraget bör ses över.
- En tydlig dokumentation av arbetsfördelning mellan två valda revisorer är önskvärd även i det fall då två revisorer från samma byrå är valda i ett gemensamt uppdrag.
- Det finns anledning att överväga och eventuellt utveckla användningen av uttalande från företagsledningen för att stärka revisionsbevisen rörande värderingar och andra komplicerade redovisningsfrågor som till stor del vilar på framtidsbedömningar (jfr RS 580).
- Det närmare innehållet i revisorns rapportering till företagets styrelse bör dokumenteras tydligt i de fall revisorn gör muntlig presentation med stöd av overheadbilder e.d. i punktform.
- Vid planering av revisioner bör särskilt uppmärksammas kravet på tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna bedöma kontrollrisken som mindre än hög (jfr RS 400).
- Fastställda granskningsprogram för identifierade viktiga granskningsområden bör alltid finnas (jfr RS 300).
- Det finns anledning att särskilt uppmärksamma kraven på dokumentation av den ansvarige revisorns viktiga bedömningar och överväganden i samband med själva granskningen och inför revisionsberättelsens avgivande (jfr RS 230).
- Uppdragsbrev bör förnyas vid förändring av förutsättningarna för uppdraget.

För två av de kvalitetskontrollerade revisorerna vilka gemensamt har utfört ett av de granskade uppdragen har RN haft mer tungt vägande synpunkter på arbetets kvalitet och omfattningen av revisorernas rapportering till företaget liksom på kvaliteten i den kompletterande granskning som har utförts av en därtill utsedd delägare inom SET. RN:s iakttagelser har framförts till de berörda revisorerna och

till SET:s företagsledning. RN har rekommenderat att det aktuella uppdraget och de berörda revisorerna blir föremål för särskilda interna uppföljningar från SET:s sida för att säkerställa god kvalitet och följsamhet med SET:s interna regler och metoder. RN har dock inte funnit sådana fel eller brister i den aktuella revisionen att det finns anledning att överväga disciplinär åtgärd. RN avser att återkomma vid en senare tidpunkt med en uppföljande kontroll av revisionen av det aktuella företaget.

3.4 Sammanfattning av RN:s undersökning

RN har genomfört en systembaserad kvalitetskontroll av SET och uppdragsbaserad kvalitetskontroll av sex kvalificerade revisorer verksamma inom SET. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat genomgång av fyra revisionsuppdrag i börsnoterade företag.

RN har konstaterat att SET:s ledning inte förfogar över några påvisbart effektiva ekonomiska styrmedel för att fullgöra sitt ansvar för en stark kvalitetsorienterad intern kultur inom företaget. Detta utgör en svaghet i SET:s kvalitetssystem.

RN har vidare konstaterat att den nyinrättade funktionen för regelefterlevnad (Compliance) ännu inte hade börjat fungera vid tidpunkten för de av RN granskade revisionerna, varför RN inte med säkerhet kunde bedöma om denna funktion kommer att bidra till lägre riskåtaganden för SET och en förstärkning av SET:s kvalitetssystem.

RN har noterat att SET inte arbetar med definierade kompetens- och erfarenhetsnivåer för medarbetarna och att detta kan utgöra en svaghet i SET:s kvalitetssystem, som inte med säkerhet kompenseras av andra interna kvalitetsåtgärder.

RN har också noterat att SET:s interna regler om när och hur konsultation ska ske i revisionsuppdrag bör förtydligas och att systemet med intern kvalitetssäkring i uppdrag genom ”kompletterande granskning” ännu inte fungerar fullt ut enligt ledningens ambitioner.

RN har slutligen beträffande SET:s interna system för kvalitetskontroll i efterhand konstaterat att detta totalt sett – trots att det är upplagt och bemannat på ett tillfredsställande sätt – inte är helt effektivt, eftersom resultaten två år i rad har varit otillfredsställande. Särskilt noterade RN att underkännanden i interna kvalitetskontroller vart och ett av de år som RN har studerat även avsåg delägare inom byrån, vilket med hänsyn till dessa personers roll som kulturbärare får anses oroande.

RN:s slutsatser från genomförda kvalitetskontroller av enskilda kvalificerade revisorer inom SET har visat att det också beträffande revisorer som har utfört revisioner med klart godtagbar kvalitet finns delområden i revisionernas genomförande som kan vara värda intern uppmärksamhet. RN har ovan kortfattat sammanfattat frågor som har diskuterats i sådana enskilda fall. I en enskild uppdragsgenomgång har RN gjort sådana iakttagelser och haft sådana synpunkter att RN bedömer att det finns behov av direkt uppföljning av fallet i kvalitetssäkrande syfte.

4 Avslutning av kvalitetstrollen

RN förväntar sig att SET beaktar de synpunkter som har framförts ovan. Vidare avser RN att återkomma vid en senare tidpunkt med en uppföljning av vilka åtgärder som har vidtagits.