

## PROMEMORIA

2011-04-08

Dnr 2010-596

Verkställande direktören  
Hans Börsvik  
Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB  
113 97 STOCKHOLM

### **Kvalitetskontroll av revisorer som utför lagstadgad revision i börsnoterade företag**

#### **1 Inledning**

Som ett led i sitt uppdrag att upprätthålla kvaliteten i och förtroendet för revisorers verksamhet bedriver Revisorsnämnden (RN) kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. Kvalitetskontrollerna omfattar bl.a. revisionsuppdrag i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) och i andra företag av allmänt intresse. Kontrollerna är i denna del ett led i genomförandet av sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som åligger RN att genomföra enligt 27 a § revisorslagen (2001:883).

RN har under år 2010 genomfört kvalitetskontroller av tre registrerade revisionsbolag. Under andra delen av år 2010 har RN genomfört kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (PwC). Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av 13 revisorer och 12 av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades senast den 31 december 2009. De utvalda revisorerna är antingen huvudansvariga revisorer när revisionsföretaget är vald revisor eller

personligt valda. I det efterföljande används genomgående begreppet huvudansvarig revisor. Urvalet av uppdrag har gjorts mot bakgrund av olika risk- och väsentlighetsfaktorer. Bland dessa ingår recessionen i svensk och internationell ekonomi och klientföretagens samlade börsvärde.

RN har tidigare genomfört kvalitetskontroll hos PwC (se dnr 2008-836 och 2007-1388). Erfarenheterna från dessa genomgångar har legat till grund för 2010 års kvalitetskontroll. Som ett led i den nu genomförda kvalitetskontrollen har RN följt upp åtgärder vidtagna av PwC med anledning av de synpunkter som RN lämnade vid den senaste kvalitetskontrollen. PwC har vidtagit åtgärder med utgångspunkt från RN:s tidigare lämnade synpunkter och rekommendationer. I den mån RN bedömer att något av vikt återstår har det inarbetats i RN:s synpunkter nedan.

De slutsatser som RN har dragit i samband med de nu genomförda kvalitetskontrollerna redovisas i denna promemoria.

## **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 revisionsuppdrag i börsföretag och i andra företag av allmänt intresse utförs enligt god revisorssed och god revisionsmed. RN:s kontroll relaterar till de olika egenskaper i ett system för kvalitetskontroll som följer av ISQC1.<sup>1</sup>

På uppdragsnivå genomförs RN:s kvalitetskontroll med inriktning mot hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. PwC har, liksom andra större revisionsföretag i Sverige, revisionsverktyg och utför revision enligt sådana metoder som i praktiken syftar till att både Revisionsstandard i Sverige (RS) och International Standards on Auditing (ISA) ska uppfyllas. RN:s kvalitetskontroll omfattar i tillämpliga delar bedömningar av hur båda standarderna har följts.<sup>2</sup> Genom den uppdragsbaserade kontrollen får RN underlag att bedöma såväl effektiviteten i byråns system för kvalitetssäkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

---

<sup>1</sup> En omarbetad utgåva av ISQC 1 gäller från den 15 december 2009. Varken denna eller den tidigare versionen har ännu införts i Sverige som obligatorisk standard. Samtliga större svenska revisionsföretag tillämpar dock ISQC 1 i konsekvens med sitt medlemskap i internationella nätverk.

<sup>2</sup> Nuvarande RS kommer att ersättas av nya ISA översatta till svenska för företag vars räkenskapsår påbörjas den 1 januari 2011 eller senare.

## 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 om kvaliteten i utförda revisioner.

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 för att på så sätt skaffa sig en rimlig grund för de uttalanden som de ska göra i uppdragen. RN bedömer om revisorerna i allt väsentligt utför uppdragen med opartiskhet och självständighet<sup>3</sup> och om kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering uppfyller de särskilt höga krav som ställs på revisioner av börsnoterade företag. Kvalitetskontrollen innebär dock inte att RN går igenom en avslutad revision i alla dess delar eller att en fullständig analys görs av alla förhållanden. 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 kontrollmetod m.m.

RN:s kontrollmetod 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 av revisionsföretag och enskilda revisorer som utförs av branschorganisationen Far enligt överenskommelse med RN. Till detta har RN fogat vissa tillkommande kontrollmoment och hjälpmedel som är särskilt inriktade mot kvalitetskontroll av revisioner av börsnoterade företag. Bedömningen av revisorns arbete sker utifrån de krav som ställs på en revision av ett börsnoterat företag.

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

## 3 Kontrollernas genomförande hos PwC

### 3.1 Allmänt

RN har vid sina tidigare kvalitetskontroller avseende PwC skaffat sig kunskaper om PwC:s revisionsmetodik och hjälpmedel liksom om hur den interna

---

<sup>3</sup> I fortsättningen av denna promemoria används begreppet ”oberoende”.

kvalitetskontrollen fungerar. Denna kunskap har uppdaterats vid den nu aktuella undersökningen. RN grundar sin bedömning av enskilda revisorers arbete till stor del utifrån kunskapen om de krav som ställs i revisionsföretagets interna riktlinjer och rutiner.

RN har vid sin granskning haft tillgång till PwC:s IT-baserade revisionsystem och kunnat bedöma hur det har använts i de enskilda uppdragen. Genomgångar har skett av digitala 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 de för revisionerna huvudansvariga och ansvariga inom PwC om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med huvudansvariga revisorer och med ledningen för PwC.

## **3.2 Iakttagelser beträffande PwC:s system för kvalitetskontroll**

### *3.2.1 Inledning*

RN:s synpunkter nedan relaterar till de olika egenskaper i ett system för kvalitetskontroll som följer av ISQC 1. RN:s kvalitetskontroll har utöver det som följer av ISQC 1 även omfattat PwC:s åtgärder avseende risk för penningtvätt, samarbete med klientföretags internrevision samt avtal avseende revisionsföretagets inköp och finansiella placeringar m.m.

ISQC 1 anger att ett revisionsföretags system för kvalitetskontroll ska innehålla riktlinjer och arbetsprocesser inom ett flertal delområden. Dessa ska innefatta 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 främjar 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 kundrelationer accepteras och behålls. Processerna och riktlinjerna ska säkerställa att revisionsföretaget har kompetens och resurser för revisionsuppdragen, att de enskilda medarbetarna har tillräcklig förmåga och kompetens att utföra uppdragen samt att huvudansvariga 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.

Revisionsföretaget ska också ha riktlinjer och rutiner för dess egen inköpsverksamhet och finansiella placeringar så att revisorernas eller revisionsföretagets oberoende i enskilda revisionsuppdrag inte hotas.

### *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.

PwC ingår i ett globalt nätverk som i allt väsentligt svarar för utveckling av metodik och riktlinjer. RN har tagit del av PwC:s metodikhandböcker och riktlinjer för revisorernas professionella ansvar. RN har vidare tagit del av 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 PwC:s delägarsystem som de principer för vinstdelning som tillämpas inom PwC. PwC har omkring 240 delägare.

Kvalitetsbrister hos enskilda delägare kan ge avdrag på den rörliga delen av ersättningen. Avvikelse från etiska riktlinjer eller kvalitetskrav m.m. rapporteras till företagsledningen. RN har tagit del av de under år 2010 sammanställda rapporterna.

RN bedömer att de ledningsfunktioner som har byggts upp inom PwC för att uppfylla gällande kvalitetsnormer möter kraven enligt ISQC 1.

### 3.2.3 Etiska regler

PwC har riktlinjer och IT-baserade system för uppföljning av medarbetarnas professionella ansvar. Systemen omfattar byråns och vid denna verksamma revisorers oberoende. En intern rådgivningsfunktion finns för oberoendefrågor. Medarbetare informeras om oberoenderegler i samband med intern utbildning och avkrävs en årlig oberoendeförsäkran. PwC utnyttjar ett antal olika IT-baserade övervakningssystem, bl.a. för antagande av uppdrag och investeringar i värdepapper.

PwC har ett system för godkännande i förväg av tjänster som kan utgöra fristående rådgivning. Systemet, som är IT-baserat, kan i korthet sägas innebära att var och en som är verksam inom samma nätverk<sup>4</sup> som PwC och som överväger att tillhandahålla fristående rådgivning till en revisionsklient eller dess dotterbolag, måste underställa huvudansvarig revisor frågan om tjänsten får tillhandahållas. Utan uttryckligt godkännande från den huvudansvarige revisorn får tillhandahållande av den fristående rådgivningen inte påbörjas. Enligt RN:s mening är systemet ändamålsenligt och det kan antas vara till särskilt stor nytta när flera olika rådgivningstjänster aktualiseras hos revisionsklienter som utgör stora koncerner. I de situationer någon annan än huvudansvarig revisor har godkänt att en tjänst kan tillhandahållas, är det viktigt att huvudansvarig revisor ändå gör den slutliga bedömningen och att denna dokumenteras.

RN bedömer att PwC:s system och rutiner för efterlevnad av etiska regler i allt väsentligt uppfyller kraven i ISQC 1.

### 3.2.4 Antagande och förnyelse av revisionsuppdrag

PwC har i sina interna riktlinjer och hjälpmedel ett IT-system och rutiner för antagande och förnyelse av revisionsuppdrag.

RN bedömer att PwC:s system och rutiner för antagande och förnyelse av revisionsuppdrag uppfyller kraven i ISQC 1.

### 3.2.5 Personella resurser

PwC har olika centrala funktioner för bl.a. personalfrågor och rekryteringsstöd. PwC har också interna utbildningskrav och intern utbildningsuppföljning under ansvar av överordnade. Medarbetarna utvärderas i samband med årliga medarbetarsamtal under ansvar av kontorscheferna.

---

<sup>4</sup> Nätverk definieras enligt 2 § 7 revisorslagen som en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som på grund av bl.a. ägarförhållanden, avtal eller administrativt samarbete eller av annan anledning får anses ingå i samma affärsmässiga gemenskap.

Från och med den 1 maj 2010 uppställer RN krav på fortbildning (se 5 a § RNFS 2001:2 Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet).<sup>5</sup> Härutöver finns de sedan tidigare gällande kraven på vidareutbildning i Fars yrkesetiska regel 6.<sup>6</sup> För att kunna följa upp vidareutbildningskravet har PwC ett centralt utbildningsregister. RN har tagit del av detta system och uppgifter om ett antal kvalificerade medarbetares vidareutbildning. I systemet finns funktioner för registrering av intern och extern utbildning. För intern utbildning sker registrering automatiskt. De enskilda revisorerna ska enligt instruktionerna själva svara för att genomförd extern utbildning registreras i systemet. Det finns ingen central kontroll av att den sammanlagda interna och externa vidareutbildningen uppfyller RN:s och Fars vidareutbildningskrav utan ansvaret ligger på enskild revisor.

PwC har en procedur för ”licensiering” (signing rights) av revisorer som ska arbeta med börsnoterade företag. Detsamma gäller för revisorer som arbetar med företag inom den finansiella sektorn.

I syfte att säkerställa att RN:s och Fars krav i fråga om vidareutbildning uppfylls bör PwC tillse att den centraliserade kontrollen säkerställer att även extern vidareutbildning registreras. RN bedömer att PwC:s system och rutiner för personella resurser i övrigt uppfyller kraven i ISQC 1.

### 3.2.6 Säkerställande av revisionskvalitet

Ett revisionsföretags åtgärder för att säkerställa att alla revisionsuppdrag genomförs i överensstämmelse med god revisorssed och god revisionsed bör innefatta interna regler och riktlinjer om:

- konsultation,
- kvalitetssäkring,
- hantering av fall då det råder delade meningar inom teamet eller mellan en huvudansvarig revisor och den revisor som utför oberoende kvalitetssäkring, och
- revisionsdokumentationens slutliga omfattning och sammanställning.

RN har konstaterat att PwC har interna IT-baserade verktyg och regler för revisorernas professionella ansvar.

---

<sup>5</sup> Enligt denna bestämmelse ska revisorer i den omfattning som följer av god revisorssed genomgå fortbildning. Fortbildningen ska omfatta minst 200 timmar per femårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Revisorer ska på begäran från RN till myndigheten ange omfattningen av fullgjord fortbildning och ge in underlag som visar att fortbildningskravet är uppfyllt.

<sup>6</sup> Fars yrkesetiska regel 6, som uttrycker god revisorssed för vidareutbildning, innebär att en medlems vidareutbildning ska omfatta minst 120 timmar per treårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Minst 60 timmar ska vara verifierbara.

RN:s bedömning är att PwC:s åtgärder för att säkerställa att alla revisionsuppdrag genomförs i enlighet med företagets egna regler och riktlinjer och i överensstämmelse med god revisorssed och god revisionssed uppfyller kraven enligt ISQC1.

### *3.2.7 Revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll i efterhand*

PwC har sedan länge ett system för intern kvalitetskontroll i efterhand under ledning av en ansvarig delägare som rapporterar kvalitetskontrollernas resultat till PwC:s svenska ledning samt PwC Global. PwC:s riktlinjer innebär att enskilda delägare och enskilda kontor granskas minst en gång vart tredje år. Kvalitetskontroll sker i huvudsak på tre nivåer; micro-audits and accounting, assurance business samt global. Utöver detta genomförs "hot reviews", vilket innebär att ett antal revisioner av börsnoterade bolag väljs ut för testning i "realtid". Härvid granskas t.ex. att obligatoriska moment i planeringsprocessen, processer rörande oberoendet, client acceptance m.m., har blivit utförda. Kvalitetskontrollerna genomförs av särskilt utsedda kvalitetskontrollanter som erhåller en intern utbildning för ändamålet. Systemet innefattar omkontroller av revisorer vid påvisade kvalitetsbrister och möjlighet att införa särskilda åtgärdsprogram avseende revisorer vars arbete har allvarliga kvalitetsbrister.

RN har tagit del av genomförandet och utfallet av 2009 års företagsövergripande kvalitetskontrollprogram inom PwC. I materialet finns en sammanfattande rapport som innehåller en övergripande bedömning av utfallet av kvalitetskontrollen samt en redogörelse för uppföljningen av handlingsplanerna med anledning av noterade brister vid föregående års granskning och även handlingsplaner med anledning av noterade brister för det aktuella året. RN bedömer PwC:s system för kvalitetskontroll i efterhand vara så utformat 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.

### *3.2.8 PwC:s åtgärder avseende penningtvätt*

PwC har en särskild policy för hantering av penningtvättsfrågor. Identitetskontroll samt kontroll av verklig huvudman är obligatoriska moment vid antagande av nya klienter. Vidare ges intern utbildning och årlig påminnelse om dessa frågor.

RN bedömer att PwC:s rutiner i detta avseende är tillfredställande.

### *3.2.9 Samarbete med klientföretags internrevision*

Den externa revisorns samarbete med en internrevisionsfunktion hos revisionsklienten regleras för vissa slag av verksamheter i lag och i övrigt genom god revisionssed.



God revisionsssed i Sverige kommer rörande samarbete med internrevision till uttryck i RS 610 *Beaktande av det arbete som utförts av företagets internrevision*. Motsvarande krav finns i ISA 610. Detta är en relativt allmänt utformad revisionsstandard. Revisionsföretag bör därför enligt RN:s uppfattning ge sina medarbetare närmare riktlinjer beträffande innebörden av god revisionsssed när externrevisorn förlitar sig på det arbete som utförs av ett klientföretags internrevision.

PwC har inga skriftliga riktlinjer för samarbete med internrevision, utan hänvisar till RS 610. PwC bör utarbeta egna riktlinjer för samarbete med internrevisionsfunktioner även om det inte finns något sådant krav i RS 610. Minimikrav bör finnas som anger vad som ska krävas av externrevisorn när denne förlitar sig på arbete som utförs av ett klientföretags internrevision. Vidare bör det av riktlinjerna framgå hur internrevisorers arbete ska utvärderas och kommuniceras med företagsledningen och styrelsens revisionsutskott i syfte att uppnå en optimal arbetsfördelning inom de områden där internrevisorers arbete kan ha betydelse för den externa revisionen.

RN noterar att denna iakttagelse kvarstår från tidigare kvalitetskontroll (se Dnr 2008-836), och RN vill därför understryka vikten av att sådana riktlinjer utarbetas. PwC anmodas att utarbeta egna skriftliga riktlinjer för samarbete med revisionsklienters internrevisionsfunktioner. Riktlinjerna ska uppfylla de krav som anges ovan. PwC ska senast den 31 augusti 2011 inkomma till RN med en skriftlig redogörelse för de framtagna riktlinjerna.

### *3.2.10 Riktlinjer avseende revisionsföretagets avtal om inköp och finansiella placeringar m.m.*

RN har tagit del av PwC:s riktlinjer och rutiner för avtal om inköp och finansiella placeringar och liknande externa avtal. RN bedömer att PwC har riktlinjer, system och rutiner för att undvika att företaget ingår avtal som skulle kunna äventyra revisionsföretagets och den enskilde revisorns oberoende.

## **3.3 Iakttagelser vid uppdragsgenomgångar**

### *3.3.1 Allmänt*

Som tidigare nämnts syftar RN:s kvalitetskontroll inte enbart till att bedöma om kvaliteten i revisionsföretagets system och rutiner uppfyller gällande krav på god revisorssed och god revisionsssed. 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. Under kvalitetskontrollens gång har RN lämnat rekommendationer till den huvudansvarige revisorn i de delar där det finns möjligheter till förbättringar av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen. Iakttagelser och rekommendationer som avser mer generella frågor sammanfattas i denna promemoria till ledningen för revisionsföretaget.

PwC har en organisation och en revisionsmetodik som är utvecklad för att uppfylla de särskilda krav som ställs på revision av börsnoterade företag. RN har i sin granskning funnit att PwC:s metodik i allt väsentligt har tillämpats på avsett sätt av de kvalitetskontrollerade revisorerna. I övervägande antalet kvalitetskontrollerade revisionsuppdrag har teamen valt att tillämpa substansgranskning som revisionsansats. Granskningen av klientföretagens interna kontroll har i huvudsak begränsats till utredningar om den interna kontrollens uppbyggnad, se även i senare avsnitt om intern kontroll.

RN bedömer att teamens sammansättning i de utvalda revisorernas revisionsuppdrag uppfyller de krav som bör ställas på revisorers erfarenhet och kompetens med hänsyn till uppdragets storlek och komplexitet.

RN har noterat att i ett antal uppdrag, där revisionsföretaget är vald revisor, har en auktoriserad revisor som inte är huvudansvarig revisor undertecknat revisionsberättelsen tillsammans med den som är huvudansvarig. Denna revisor, som internt benämns medpåskrivande, är inte vald av bolagsstämman i klientföretaget och är inte heller registrerad hos Bolagsverket. Denna ordning kan ge upphov till oklarheter rörande den medpåskrivande revisorns roll och ansvar. RN anmodar PwC att pröva lämpligheten av ordningen med medpåskrivande revisor och då beakta den nämnda risken för oklarheter.

### *3.3.2 Tillämpningen av PwC:s revisionsmetodik*

#### *3.3.2.1 Dokumentation*

##### *Stegen i en revision och slutsatser*

ISA 230 *Dokumentation av revisionen* bygger på att revisorn identifierar riskområden, granskar dessa och drar slutsatser från vad han eller hon funnit.

De slutsatser som dragits av revisionsbevis som tagits fram ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade. Av standarden framgår följande:

”En viktig faktor när det gäller att bestämma formen för, innehållet i och omfattningen av revisionsdokumentation av betydelsefulla frågor är omfattningen av den professionella bedömning som har använts när arbetet har utförts och resultaten har utvärderats. Dokumentation av de professionella bedömningarna bidrar, när de är betydelsefulla, till att förklara revisorns slutsatser och underbygga bedömningens kvalitet. Sådana frågor är särskilt intressanta för dem som är ansvariga för att gå igenom

revisionsdokumentationen, däribland dem som under senare revisioner granskar sådant som har fortsatt betydelse (t.ex. vid en efterhandsgranskning av uppskattningar i redovisningen).”<sup>7</sup>

Motsvarande krav finns i RS 230.

RN finner att planeringen i de kvalitetskontrollerade uppdragen har varit god och att granskningen överlag täcker de riskområden som har identifierats. RN konstaterar dock att PwC:s medarbetare i ett antal fall har noterat frågeställningar eller haft synpunkter men att dokumentation om vilken slutsats som har dragits saknas. I vissa fall kan det antas att medarbetaren har dragit slutsatsen att en viss fråga inte har varit väsentlig, utan att detta ställningstagande har dokumenterats. RN har även observerat att det i vissa fall har saknats tydligt motiverade grunder till dokumenterade slutsatser. Sådana brister i dokumentationen har uppmärksammats bl.a. i samband med granskning av varulager, t.ex. rörande värdering i tillverkande företag och reserver för inkurans. Med undantag för ett av de granskade uppdragen bedömer RN att dokumentationsnivån i allt väsentligt uppfyller de krav som ställs. RN vill dock framhålla att dokumentationen ska vara så tydlig att det framgår vilka frågor som har lett eller inte lett till vidare åtgärder, samt att det även tydligt framgår när dokumentationen upprättats. I de fall en fråga inte har lett till vidare åtgärder bör skälet anges till varför denna ändå ansetts som slutbehandlad. För att säkerställa hög revisionskvalitet är det viktigt att identifierade frågor utreds och slutgiltigt bedöms under revisionsarbetets gång. RN rekommenderar PwC att tillse att huvudansvarig revisor säkerställer att öppna frågor alltid avslutas och slutsatsen tydligt dokumenteras.

RN vill härutöver fästa PwC:s uppmärksamhet på frågan om färdigställandet av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. Enligt 24 § revisorslagen ska dokumentationen ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges. ISQC 1 kräver att revisionsföretag fastställer riktlinjer och rutiner för att sammanställning av uppdragsdokumentation slutförs utan dröjsmål. I ISA 230 anges att en lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget normalt är senast 60 dagar efter datumet för revisors rapport. Under den slutliga sammanställningsprocessen får endast administrativa ändringar göras. RN har noterat att det har förekommit avsteg från dessa regler i ett fåtal av de granskade uppdragen. I ett av uppdragen har avstegen varit tydligare och mer frekventa än i de andra fallen. Det gäller samma uppdrag som åsyftades i stycket ovan, dvs. i det uppdraget har det även förelegat kvalitetsbrister i dokumentationen. RN har dock inte funnit tillräckliga skäl för att gå vidare med utredningen av den frågan.

---

<sup>7</sup> Fars översatta text av ISA 230, som är avsedd att införas under år 2011.

### *Dokumentation av oberoendeanalyser*

Enligt 21 § första stycket revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Prövningen av revisorns oberoende ska göras enligt den s.k. analysmodellen.

De oberoendeanalyser som RN tagit del av vid den nu aktuella kvalitetskontrollen har nästan uteslutande avsett s.k. fristående rådgivning. RN har funnit vissa brister i dokumentationen av dessa oberoendeanalyser. Bristerna måste dock ses i samband med PwC:s system för godkännande i förväg av tjänster som kan utgöra fristående rådgivning, se avsnitt 3.2.3. Inom detta system är beskrivningen av de tjänster som eventuellt kommer att tillhandahållas i allt väsentligt tillräckligt informativ. Den huvudansvarige revisorns dokumentation av sina bedömningar om tjänsterna är tillåtna är däremot ofta kortfattade, men i de flesta av de fallen har det varit fråga om tjänster för vilka det redan av beskrivningen framgår att det inte är fråga om något betydande hot mot oberoendet. I andra fall finns mer utförliga bedömningar med överväganden om t.ex. motåtgärder som revisorn anser nödvändiga. Sammantaget anser RN att systemet för förhandsgodkännande av tjänster i de flesta fall bör vara tillräckligt för att uppfylla revisorslagens krav om dokumentation av oberoendeanalyser, såvitt avser den bedömning som ska göras innan fristående rådgivning får tillhandahållas. Detta gäller dock inte den slutliga prövning av oberoendet som revisorn ska göra innan han eller hon lämnar sin revisionsberättelse. I de slutliga oberoendeanalyser som RN tagit del av hänvisas alltid, i fall det förekommit omfattande fristående rådgivning, till den initiala bedömning som gjorts innan tjänsten fick börja tillhandahållas. Det är naturligtvis lämpligt med en sådan hänvisning, men i vissa fall har revisorn såvitt framgår av dokumentationen inte gjort någon ytterligare analys, eller en analys som uppvisar klara brister. RN anser att revisorn i sådana fall inte har uppfyllt kravet på att dokumentera den slutliga oberoendeanalysen. I detta sammanhang bör det noteras att det finns förhållanden som inte är kända vid den initiala bedömningen, t.ex. den totala omfattningen av den fristående rådgivningen som faktiskt har tillhandahållits, och som därför ska beaktas och dokumenteras senast vid revisorns slutliga prövning av sitt oberoende.

### *Huvudansvarig revisors viktigare bedömningar*

Det är särskilt betydelsefullt att dokumentera de viktigare bedömningar som den huvudansvarige revisorn gör. PwC använder ett standardiserat dokument avsett att utgöra en sammanfattning av granskningen. Dokumentet innehåller i många fall information av beskrivande slag. Däremot saknas ofta en mer ingående diskussion av svårare redovisnings- och revisionsfrågor. ISA 230 säger följande i punkt A 11:

”Revisorn kan tycka att det är praktiskt att göra en sammanfattning och behålla den som en del av revisionsdokumentationen (även kallad granskningssammanfattning) som redogör för de betydelsefulla frågor som har identifierats under revisionen och hur de har hanterats eller som innehåller korsreferenser till annan

relevant och stödande revisionsdokumentation som utgör sådan information. En sådan sammanfattning kan underlätta effektiv granskning och inspektion av revisionsdokumentationen, i synnerhet i stora och komplexa revisioner. Dessutom kan en sådan sammanfattning vara till hjälp för revisorn när han eller hon överväger de betydelsefulla frågorna. Den kan också hjälpa revisorn att överväga om det, mot bakgrund av utförda granskningsåtgärder och dragna slutsatser, finns något enskilt mål i en ISA som revisorn inte kan uppfylla, och som skulle hindra revisorn från att uppnå sitt övergripande mål.”

RN förordar att det dokument som sammanfattar revisionen innehåller en beskrivning av de risker som har identifierats för moderbolaget och för koncernen. I dokumentet bör en tydlig koppling göras till den granskning som har utförts för att säkerställa att dessa risker inte lett till väsentliga fel. Dokumentet bör avslutas med den huvudansvarige revisorns slutsats baserad på den granskning som gjorts.

#### *Dokumentation från tidigare år*

En generell observation är att dokumentation, utredningar och bedömningar som är av betydelse för kommande års revisioner inte alltid förs över till nästkommande års revisionsakt. Detta förhållande leder till framför allt två problem. Det ena är att det inte är möjligt att i efterhand utläsa om och i så fall hur teamet behandlade den specifika frågan i efterföljande års revisioner. Därmed försvåras också den interna och externa kvalitetskontrollen. Det andra är risken att teamet inte uppmärksammar att de förutsättningar som gällde för utredningen och bedömningen det tidigare året helt eller delvis kan ha blivit inaktuella. Som exempel på dokumentation av flerårig betydelse kan nämnas allmän information om det reviderade bolaget, information om bolagets system för intern kontroll, utredningar och ställningstaganden i redovisnings- och skattefrågor, finansiella och andra avtal samt utredningar om pensionssituationen i bolaget. RN rekommenderar PwC att överväga hur väsentlig information med bäring på flera års granskningar på lämpligt sätt kan hanteras inom ramen för det IT-baserade revisionssystemet.

#### *Händelser efter räkenskapsårets utgång*

Revisorn ska utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att uppmärksamma alla händelser som har inträffat mellan datumet för den finansiella rapporten och datumet för revisionsberättelsen. RN har inte anledning att ifrågasätta att denna granskning har skett i tillräcklig utsträckning. RN har dock noterat att dokumentationen över utförd granskning och gjorda konklusioner i flera fall kan förbättras.

#### *3.3.2.2 Granskning och avrapportering beträffande intern kontroll*

I de uppdrag som RN har kontrollerat har revisorerna endast undantagsvis byggt revisionen på en granskning av hur väl klientföretagens interna kontroll har fungerat under året. Revisorerna har valt att i stället ha en ansats för revisionen som baseras på substansgranskning, vilket teamen har bedömt vara mer effektivt. Överlag har det funnits genomgångar av hur den interna kontrollen är tänkt att fungera, i många fall

kompletterad med att revisorerna följt en transaktion genom systemet för att kontrollera att man uppfattat systemet korrekt ("walk-through test"). RN har dock i vissa fall inte funnit tillräcklig dokumentation kring frågor om intern kontroll eller om denna har fungerat under hela den granskade perioden, exempelvis avseende fullständigheten och periodiseringen i intäktsredovisningen.

RN har även noterat att det ofta saknas dokumentation om hur viktiga klientföretagens IT-system är för redovisningen och därmed också för revisionen och hur IT-systemen i tillämpliga fall ska granskas från intern kontrollsynpunkt. En sådan granskning kan omfatta dels generella IT-kontroller, dels kontroller i applikationssystem. En god kvalitet på de generella kontrollerna hos ett klientföretag är en indikation på att systemmiljön fungerar väl, men för att skaffa sig tillräckliga revisionsbevis avseende de generella kontrollerna måste revisorn granska att dessa har fungerat likformigt över året. I den utsträckning revisorn avser att skaffa sig revisionsbevis genom granskning av applikationssystem krävs som regel relativt omfattande utredningar och tester av tillförlitligheten. RN har i några fall inte påträffat någon mer ingående analys som tydligt visar vilka överväganden som har gjorts beträffande den interna kontrollen i IT-systemen och dess inverkan på revisionen.

Utifrån den samlade dokumentationen bedömer RN att teamen ofta saknar underlag för att kunna uttala sig om annat än själva uppbyggnaden av klientföretagets interna kontroll, däremot inte om hur effektivt den har fungerat under räkenskapsåret. Eftersom det kan finnas önskemål från klientföretag att revisorn ska göra uttalanden i sin avrapportering till företagsledningen, revisionsutskottet och/eller styrelsen om intern kontroll föreslår RN att PwC överväger om kraven för att få göra sådana uttalanden bör förtydligas.

### 3.3.2.3 *Anlitande av specialister*

I ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* uttalas att specialister ska kunna konsulteras när det är nödvändigt.<sup>8</sup>

I de uppdrag RN har kontrollerat är RN:s bedömning att specialister i det stora hela har konsulterats i rimlig utsträckning. Vad gäller IFRS-frågor anser huvudansvarig revisor i några fall att teamet har haft tillräcklig kunskap och därför inte ansett en specialist behövt involverats. RN:s bedömning är att kvaliteten på granskningen normalt blir högre i de fall en IFRS-specialist har involverats.

---

<sup>8</sup> 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.

#### 3.3.2.4 *Förlitan på externa specialister*

RN har i några av de uppdrag som granskats funnit att revisorerna förlitat sig på externa specialister, som anlitats av klientföretaget, exempelvis rörande aktuarieberäkningar och värderingar. RN har i dessa fall inte kunnat finna dokumentation som utvisar att utvärdering av specialisternas kompetens och oberoende har gjorts.

RN konstaterar vidare att revisorerna i samband med aktuarieberäkningar inte alltid har dokumenterat att klientföretaget har interna kontroller som säkerställer att indata för aktuarieberäkningarna är riktiga, dvs. kompletta och uppdaterade.

Sammanfattningsvis har RN dragit slutsatsen att dessa iakttagelser, i de granskade fallen, inte har inneburit att revisionen har väsentliga brister sett till uppdraget som helhet.

#### 3.3.2.5 *Uttalanden från företagsledningen och uppdragsbrev*

I samtliga kvalitetskontrollerade uppdrag har revisorerna inhämtat skriftliga uttalanden från företagsledningen om årsredovisningen. Revisorerna har i några fall sett till att få bekräftelse på uppdragsspecifika och väsentliga omständigheter för det aktuella årets revision, vilket RN finner eftersträvansvärt. RN har dock funnit exempel på relativt standardiserade uttalanden trots att det borde ha funnits skäl att inkludera väsentliga och uppdragsspecifika förhållanden. Bland frågor som har varit viktiga för revisionerna för år 2009 kan nämnas prövning av om förutsättningar för fortsatt drift är uppfyllda, huruvida finansieringsvillkor (covenants) har uppfyllts, finansieringssituationen i övrigt, prövningen av nedskrivningsbehov och värdet av uppskjuten skattefordran.

I detta sammanhang kan frågan om vad som bör finnas i ett uppdragsbrev förtjäna att uppmärksammas. PwC eftersträvar standardiserade uppdragsbrev, vilket RN har förståelse för. RN vill ändå framhålla att det kan finnas speciella förutsättningar i ett enskilt revisionsuppdrag, som ger anledning att frånga den standardiserade lydelsen för att tydliggöra vad som utöver de generella förpliktelsena åligger uppdragsgivaren respektive revisorn.

#### 3.3.2.6 *Granskning av avtalsförhållanden*

Information och kunskap om väsentliga avtalsförhållanden utgör en nödvändig förutsättning för revisorns överväganden såväl i förvaltningsrevisionen som i revisionen av den finansiella rapporteringen. RN uppfattar att revisionsteamet överlag har god kunskap om väsentliga avtal och utvärderar dessa på ett ändamålsenligt sätt i revisionen.

Som framgår av avsnitt 3.3.2.1.4 ovan är en generell observation att dokumentation

som har betydelse för kommande års revisioner, rörande t.ex. avtalsförhållanden, inte alltid förs över till nästkommande års revisionsakt. Detta har inneburit att avtal och sammanfattande analyser som efterfrågats av RN i vissa fall inte funnits tillgängliga.

RN har även observerat att revisorernas kopior av avtal inte alltid är kopior av undertecknade kompletta originaldokument.

RN rekommenderar att utvärderingen av väsentliga avtal alltid dokumenteras och att arkiverade avtalshandlingar alltid utgörs av kopior av undertecknade originaldokument.

### *3.3.3 Recessionens påverkan på revisionerna*

Som nämnts i inledningen till denna promemoria är den ekonomiska recessionen ett av RN:s urvalskriterier vid kvalitetskontrollerna under år 2010 av revisionsuppdrag avseende räkenskapsåret 2009. Allmänt sett kan revisionsrisken antas ha ökat och påverkat planeringen och genomförandet av de enskilda revisionsuppdragen i börsnoterade företag för detta år. Den ökade revisionsrisken kan främst härledas till en åtminstone branschvis vikande lönsamhet och därmed följande likviditetsproblem, värderingsproblem, problem med lånevillkor, intäktsredovisning, fortlevnad och upplysningar i årsredovisningar.

#### *3.3.3.1 Vikande lönsamhet och likviditetsproblem*

RN har vid kvalitetskontrollen kunnat konstatera att teamen genomgående har anpassat sina riskanalyser och, om så erfordras, sin granskning med hänsyn till den ökade risken.

#### *3.3.3.2 Värderingsproblem*

Den fråga i samband med recessionen som har visat sig ha störst betydelse i de enskilda revisionsuppdragen har varit värderingen av immateriella tillgångar, främst goodwill. I boksluten för år 2009 har få nedskrivningar av immateriella tillgångar gjorts. Ett antal av de granskade bolagen har haft stora goodwillposter. RN har mot denna bakgrund gjort följande iakttagelser.

Det sätt som allmänt används för att värdera goodwillposter innebär att man nuvärdeberäknar ett bolags prognostiserade kassaflöden under ett begränsat antal år och sedan på basis av antaganden om ett evigt tillstånd beräknar ett slutvärde vid utgången av prognosperioden. Det visar sig oftast att den stora delen av det sammanlagda nuvärdet kommer från slutvärdet, varför antagandena i denna del blir särskilt viktiga. RN vill därför, med utgångspunkt från observationer och diskussioner med revisionsteamet, fästa uppmärksamhet på vissa antaganden av



betydelse för de slutliga bedömningar som enligt RN:s mening en revisor har att göra i dessa värderingsfrågor:

- Valet av kalkylränta har en väsentlig påverkan på det diskonterade nuvärdet. Skälet till att revisorerna godtagit den av företaget valda kalkylräntan framgår inte alltid tydligt i dokumentationen. I vissa granskade uppdrag saknas även dokumenterade ”stresstester” av hur variationer i olika antaganden, såsom kalkylränta och tillväxt påverkar det diskonterade nuvärdet. RN anser att dokumentationen av revisorernas överväganden i dessa avseenden bör utvecklas.
- RN finner att revisionsteamet inte alltid har fördjupat sina analyser av hur framtida investeringar ska beräknas utan godtagit de beräkningar som revisionsklienterna har presenterat. Det finns skäl för revisorer att ifrågasätta sådana beräkningar som bygger på evig tillväxt i rörelseresultatet före avskrivningar men samtidigt baseras på att investeringsbeloppen är konstanta och enbart motsvarar avskrivningarna.
- Revisorns granskning av det värde som ett klientföretag har satt på sina immateriella tillgångar utgår normalt från företagets egna prognoser. RN bedömer att revisorerna på ett bra sätt har dokumenterat sina överväganden om företagets antaganden i dessa prognoser. RN har samtidigt noterat att dokumentation ofta saknas som visar hur revisorerna har granskat precisionen i koncernledningarnas tidigare prognoser. Det finns i företagets beräkningsmodeller en risk för att räkenskapsår med svagare resultat än prognoserna inte leder till ändringar av värdena utan man antar att de förväntade förbättrade resultaten ändå uppstår fast längre fram i tiden. RN anser att dokumentationen av revisorernas överväganden avseende denna risk bör utvecklas.
- RN vill slutligen fästa uppmärksamhet på att IAS 36 kräver att viktiga antaganden som har gjorts vid prövningen av nedskrivningsbehovet anges i årsredovisningen. RN bedömer att revisorerna i flera fall borde ha framhållit att upplysningarna i detta avseende kunde ha förbättrats. En utökad diskussion med revisionsutskotten i denna fråga är enligt RN:s uppfattning önskvärd.

RN:s sammanfattande bedömning är att, även med beaktande av ovanstående, revisorerna i allmänhet har gjort gedigna genomgångar av bolagens utredningar och att man har använt egen expertis för att säkerställa att bolagens antaganden och sätt att värdera är acceptabla. RN:s slutsats blir därför att revisorerna följt god revisionssed vad avser granskningen av immateriella tillgångar.

I ett av de kontrollerade uppdragen har nuvärdeberäkningar skett på liknande sätt avseende värdering av materiella anläggningstillgångar. Ovanstående iakttagelser och slutsats gäller även i detta fall.

#### *3.3.3.3 Lånevillkor*

Revisorerna har i tillämpliga fall genomfört utökad granskning av efterlevnaden av lånevillkor och hur dessa har presenterats i årsredovisningarna. RN har funnit att för de företag som ingår i urvalet och som har lånevillkor med väsentliga restriktioner, kvaliteten på informationen i årsredovisningarna varierar. I något fall borde, enligt RN, revisorn tydligare ha dokumenterat sitt ställningstagande vad avser kravet på upplysningar i årsredovisningen.

#### *3.3.3.4 Fortlevnad*

RN:s bedömning är att revisorerna överlag har behandlat frågor om fortlevnad på ett tillfredsställande sätt.

#### *3.3.3.5 Upplysningar i årsredovisningar*

I de flesta revisionsuppdragen har en IFRS-specialist funnits knuten till teamet. Det har i revisionsakterna överlag funnits tydlig dokumentation om teamets och specialistens genomgångar av upplysningarna i årsredovisningarna.

#### *3.3.4 Datering och påteckning av revisionsberättelser*

Revisionsberättelse har i ett par fall daterats samma dag som klientens bokslutskommuniké har publicerats. Att styrelsen avger bokslutskommuniké en viss dag och daterar sin årsredovisning samma dag innebär endast i undantagsfall att hela årsredovisningen är färdigställd den dagen.

RN bedömer därför att denna ordning inte är lämplig och rekommenderar PwC att förtydliga sina riktlinjer för revisionsberättelsens datering.

RN har i ett fall noterat att revisionsberättelsen har lämnats innan samtliga styrelseledamöter har undertecknat årsredovisningen. Denna omständighet och andra förhållanden rörande samma revisionsuppdrag har föranlett RN att fördjupa kvalitetskontrollen och ställa skriftliga frågor till den huvudansvarige revisorn i uppdraget. Revisorn har i ett skriftligt yttrande besvarat RN:s frågor. RN har därefter med hänsyn till vad som framkommit öppnat ett disciplinärende avseende revisorn.

#### *3.3.5 Särskild kvalitetsgranskare (QRP)*

Enligt PwC:s riktlinjer för revisioner av börsnoterade företag ska det finnas en särskild kvalitetsgranskare, en s.k. Quality Review Partner (QRP). Denne har till uppgift att övervaka att revisionsuppdraget utförs enligt PwC:s interna kvalitetskrav. RN anser i likhet med ledningen för PwC att det har ett stort värde för utvecklingen

av revisionskvalitet att en kvalitetskontrollerande funktion som QRP finns knuten till ett enskilt uppdrag med förhöjd revisionsrisk. Det är viktigt att QRP engagerar sig i de väsentliga momenten i revisionens genomförande som planering, riskbedömningar, utvärdering och rapportering samt att han eller hon lägger ner tillräcklig tid på sin uppgift.

RN uppfattar att funktionen har funnits i samtliga kvalitetskontrollerade uppdrag, men anser att dokumentationen av de insatser, bedömningar och slutsatser som QRP har svarat för i flertalet fall är knapphändig och standardmässig. Av de tidsuppföljningar som presenterats för RN är det svårt att kunna dra en generell slutsats om respektive QRP har lagt ner tillräcklig tid på sin kvalitetskontroll. RN har förstått att QRP i många fall ägnat mer tid åt enskilda uppdrag än vad som framgår av tidrapporteringen.

RN anmodar PwC att vidta åtgärder för att säkerställa att dokumentationen av de insatser, bedömningar och slutsatser som QRP svarar för tydliggörs samt att redovisad tid i det enskilda uppdraget visar faktiskt utfört kvalitetskontrollerande arbete. PwC ska senast den 31 augusti 2011 inkomma till RN med en skriftlig redogörelse för de vidtagna åtgärderna.

#### **4 Avslutning av kvalitetskontrollen**

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget PwC AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av 13 utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat 12 revisionsuppdrag för börsnoterade revisionsklienter.

RN:s sammanfattande bedömning är att revisionsföretagets riktlinjer och rutiner på företagsnivå i allt väsentligt är av god kvalitet och att revisionskvaliteten i de utförda revisionsuppdragen överlag har varit god. RN har dock i ett fall öppnat ett disciplinärende avseende den huvudansvarige revisorn (se avsnitt 3.3.4).

De iakttagelser och rekommendationer till förbättringar av revisionskvaliteten som RN har gjort har delgetts ledningen för PwC och har sammanfattats i denna promemoria. Vad gäller riktlinjer för samarbete med internrevisionsfunktioner (avsnitt 3.2.9) och dokumentation av QRP:s insatser (avsnitt 3.3.5) anmodas PwC att snarast vidta de åtgärder som RN har begärt. PwC föreläggs att senast den 31 augusti 2011 inkomma till RN med en skriftlig redogörelse för de vidtagna åtgärderna.

När det gäller övriga rekommendationer som har framförts i denna promemoria vill RN att PwC samtidigt med den nämnda redogörelsen informerar RN om vilka åtgärder som har vidtagit eller planeras.