

Kvalitetskontroll av auktoriserade och godkända revisorer samt registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i börsnoterade företag

Revisorsnämnden avskriver ärendet.

Det åligger Revisorsnämnden (RN) att enligt 27 a § revisorslagen (2001:883) utföra kvalitetskontroll av revisorer och registrerade revisionsbolag som har ett eller flera revisionsuppdrag i företag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller på en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) minst vart tredje år.

RN har genomfört kvalitetskontroll av det registrerade revisionsföretaget Ernst & Young AB (EY). Under hösten 2012 påbörjades en kvalitetskontroll av ett urval om sex revisorer i lika många revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2011. Under 2013 påbörjades en såväl system- som uppdragsbaserad kvalitetskontroll. Denna senare uppdragsbaserade kvalitetskontroll har omfattat åtta revisorer och fem av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår i två fall avslutades den 31 augusti 2012 och i tre fall den 31 december 2012.

Vid dessa kontroller har inte framkommit annat än att EY och elva av de kvalitetskontrollerade revisorerna i allt väsentligt bedriver sin revisionsverksamhet i enlighet med god revisorssed och god revisionssed, se bifogad promemoria. RN har därför denna dag avskrivit ärendena beträffande dessa revisorer. Ett ärende har tidigare skrivits av då revisorns auktorisation upphört på hans egen begäran. För två ärenden, med två valda revisorer i samma revisionsuppdrag, avser RN att komplettera sin kvalitetskontroll innan beslut fattas i ärendena.

Revisorsnämnden

Supervisory Board of Public Accountants

EY anmodas att senast den 1 april 2015 rapportera till RN om de åtgärder som revisionsbyrån har vidtagit med anledning av de rekommendationer och iakttagelser som framgår av myndighetens promemoria.

Ärendena avseende det registrerade revisionsbolaget EY AB avskrivs.

Detta beslut har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Anita Wickström i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Sören Bergner som föredragit ärendet.

Anita Wickström

Sören Bergner

Bilaga: Promemoria

Promemoria
2014-11-20

Dnr 2012-1354
Dnr 2013-747

Kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i börsnoterade företag

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) bedriver kvalitetskontroll av kvalificerade 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 åligger RN att genomföra enligt 27 a § revisorslagen (2001:883).

RN har genomfört kvalitetskontroll av det registrerade revisionsföretaget Ernst & Young AB (EY). Under hösten 2012 påbörjades en kvalitetskontroll av ett urval om sex revisorer i lika många revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2011. Under 2013 påbörjades en såväl system- som uppdragsbaserad kvalitetskontroll. Denna senare uppdragsbaserade kvalitetskontroll har omfattat åtta revisorer och fem av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår i två fall avslutades den 31 augusti 2012 och i tre fall den 31 december 2012. Denna rapport omfattar båda dessa kvalitetskontroller. De utvalda revisorerna är antingen huvudansvariga revisorer när revisionsföretaget är vald revisor (åtta revisorer i åtta revisionsuppdrag) eller revisorer som är personligt valda (sex revisorer i tre revisionsuppdrag). I det efterföljande används genomgående begreppet ansvarig revisor.

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 börsnoterade företag och i andra företag av allmänt intresse utförs enligt god revisorssed och god revisionsred. RN:s kontroll relaterar till de olika kraven i ett system för kvalitetskontroll som följer av ISQC 1.¹

På uppdragsnivå genomförs RN:s kvalitetskontroll med inriktning mot hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. Genom den uppdragsbaserade kontrollen får RN underlag för att bedöma såväl effektiviteten i revisionsföretagets system för kvalitetssäkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

EY och de i revisionsbyrån verksamma revisorerna är skyldiga att inom ramen för god revisionsred följa International Standards on Auditing (ISA). RN:s kvalitetskontroll omfattar bedömningar av hur dessa standarder har följts. RN har vid sina tidigare kvalitetskontroller avseende EY skaffat sig kunskaper om EY:s revisionsmetodik och hjälpmedel liksom om hur den interna kvalitetskontrollen fungerar. RN har vid sin granskning haft tillgång till EY:s IT-baserade revisions-system och har kunnat bedöma hur det har använts i de enskilda uppdragen. Genomgångar har skett av såväl digitala kopior av elektronisk revisionsdokumentation som pappersbaserad dokumentation.

RN har löpande informerat de för revisionerna ansvariga revisorerna och risk management partner inom EY om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med ansvariga revisorer och med ledningen för EY.

2.2 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar

De av RN utförda kvalitetskontrollerna sker liksom revision utifrån ett risk- och väsentlighetsperspektiv och görs för att ge RN rimlig grund för myndighetens slutsatser om kvaliteten i utförda revisioner.

RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroller 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 revisionsred. RN bedömer om revisorerna i allt väsentligt utför uppdragen med opartiskhet och självständighet² och om kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering uppfyller de särskilt höga krav som ställs på

¹ *International Standard on Quality Control ISQC 1* (Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster).

² I fortsättningen av denna promemoria används även begreppet oberoende.

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 i revisionen. Syftet är inte heller att bedöma om granskade årsredovisningar och annan granskad extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformade.

RN:s kontrollmetod är dels generell, dels anpassad till den metodik som tillämpas inom det specifika revisionsföretaget. 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 arbetsätt diskuterar RN detta med revisionsföretaget eller revisorn och framför förslag till åtgärder.

3 Kontrollernas genomförande hos EY

3.1 Iakttagelser beträffande EY:s system för kvalitetskontroll

3.1.1 Inledning

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 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 enligt ISQC 1 finnas fungerande system som ser till att företaget och dess personal uppfyller gällande etiska krav, t.ex. i fråga om oberoende. 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 enligt ISQC 1 och ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen dateras, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Likaså ska det finnas riktlinjer och processer som leder till att erforderliga konsultationer sker 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 sin egen inköpsverksamhet och sina egna finansiella placeringar så att revisorernas eller revisionsföretagets oberoende i enskilda revisionsuppdrag inte hotas.

I de transparensrapporter som publicerats 2012 och 2013 har EY:s styrelse och verkställande direktör lämnat en redogörelse för hur revisionsföretagets system för

kvalitetskontroll är uppbyggt.³ RN har inte funnit några väsentliga avvikelser mellan EY:s beskrivning i transparensrapporterna och den bild av EY:s system för kvalitetskontroll som RN kunnat inhämta i samband med den nu genomförda kontrollen.

RN bedömer att rapporterna innehåller den information som krävs enligt 22 a § revisorslagen och 18 § förordningen (1995:665) om revisorer (nedan revisorsförordningen).

3.1.2 *Ledningens ansvar för kvalitet inom revisionsföretaget*

En väsentlig beståndsdel i ett kvalitetssäkringssystem är att ledningen tar ansvar och har verktyg för att etablera en stark kvalitetsorienterad kultur inom revisionsföretaget. Enligt RN:s bedömning byggs en stark intern kvalitetskultur bäst upp i ett revisionsföretag i vilket ledningen med auktoritet och uthållighet kan driva krav på hög kvalitet och har ekonomiska styrmedel inklusive verkningfulla belöningsystem i sin hand. Denna bedömning stöds av erfarenheter såväl från RN:s eget arbete i Sverige som från det internationella kvalitetskontrollarbete som RN följer.

EY ingår i ett globalt nätverk. Delägarna är även delägare i ett europeiskt revisionsbolag (Ernst & Young Europe LLP) tillsammans med delägare från övriga europeiska länder. Det europeiska bolaget är en del av Ernst & Young (EMEIA) Limited, som i sin tur är en del av EY Global.

RN har tagit del av relevanta delar av EY:s metodikhandböcker och riktlinjer för revisorernas professionella ansvar. Vidare har RN 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 EY:s delägarsystem som de principer för vinstdelning och resultatbaserad medarbetarbelöning som tillämpas inom EY.

Kvalitetsbrister hos enskilda delägare kan ge avdrag på den rörliga delen av ersättningen. Avvikelser från etiska riktlinjer eller kvalitetskrav m.m. rapporteras till en central funktion som upprättar underlag för sådana avdrag. RN har tagit del av det för år 2012 aktuella underlaget.

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

3.1.3 *Relevanta yrkesetiska krav*

Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge det rimlig säkerhet för att företaget och dess personal följer relevanta yrkesetiska krav och att företaget, dess personal, och, i tillämpliga fall, andra som omfattas av kraven på oberoende (vilket inbegriper nätverksföretag) upprätthåller oberoendet där så krävs enligt relevanta yrkesetiska krav.

³ Rapporterna är sådana som en revisor, eller ett registrerat revisionsbolag som har uppdrag i börsnoterade företag, årligen ska upprätta enligt 22 a och 23 §§ revisorslagen med det innehåll som framgår av 18 § förordning (1995:665) om revisorer.

RN har tagit del av de policies och vägledningar som EY har beträffande etik och oberoende. EY har IT-baserade system för att underlätta personalens hantering och efterlevnad av relevanta yrkesetiska krav och revisionsföretagets övervakning av efterlevnaden inom organisationen.

Övergripande är EY:s Code of Conduct som gäller för alla anställda inom revisionsföretaget. Härutöver har EY policies och vägledningar för väsentliga yrkesetiska krav såsom vikten av en solid kundutvärdering, oberoende och objektivitet, tystnadsplikt, frågor om potentiella intressekonflikter och vikten av konsultation i yrkesetiska frågor.

EY tillämpar den globala policyn för oberoendefrågor, EY Global Independence Policy, som reglerar oberoendekraven såväl för de enskilda medarbetarna som för den enskilda firman inom EY globalt. Policyn behandlar frågor och restriktioner avseende bl.a. finansiella intressen, lån och placeringar, försäkringsavtal, affärsrelationer, tjänster vid sidan av revisionsuppdraget och rotation av medlemmar i revisionsteamet. Policyn behandlar skillnader i tillämpningen när det gäller s.k. Public Interest Entities, US SEC audit clients och icke publika revisionskunder.

EY har IT-baserade system för handläggning och uppföljning av bl.a. följande processer med relevans för de yrkesmässiga kraven:

- utvärdering och beslut om kundrelationer (se avsnitt 3.1.4 nedan),
- utvärdering och beslut om tjänster till revisions- och icke-revisionskunder,
- övervakning av att rotationsreglerna följs,
- rapportering av medarbetarnas finansiella intressen och bekräftelser av oberoendet,
- den svenska firmans affärsrelationer, samt
- uppdrag vid sidan om rollen som revisor.

EY genomför utbildning och vidareutbildning av sina medarbetare årligen vad avser de yrkesetiska kraven. Nyanställda erhåller inledande utbildning i kraven på etik och oberoende kort tid efter anställningen.

EY begär bekräftelser om oberoendet från samtliga partners och managers en gång om året. Delägare ska bekräfta sitt oberoende varje kvartal.

Avdelning Quality & Risk Management (Q&RM) övervakar att firmans regler för yrkesetik efterlevs, bl.a. genom uppföljande kontroller.

EY har även en intern funktion för anonym rapportering av eventuella uppmärksammade missförhållanden när det gäller etik och oberoende.

EY:s internationella EMEIA Compliance Team genomförde under 2012 en kontroll av efterlevnaden i den svenska firman av EY:s globala oberoenderegler. Teamet rekommenderade förbättrad kontroll från Q&RM av bl.a. rapporteringen av den svenska firmans finansiella placeringar och av rapporteringen och utvärderingen av firmans affärsrelationer. EMEIA Compliance Team noterade även brister rörande det förhållandet att alla rådgivningsuppdrag inte behöver dokumenteras i det IT-baserade systemet för utvärdering och beslut om tillhandahållande av tjänster. Vidare noterade

teamet att uppdrag kan registreras i firmans affärssystem utan att uppdraget först utvärderats och godkänts i det IT-baserade systemet. RN har vid en uppföljande genomgång informerats om att EY vidtagit åtgärder vilka av EMEIA Compliance Team ansetts vara godtagbara.

När det gäller efterlevnaden av dokumentationskraven rörande EY:s och dess revisorers oberoende hänvisas till avsnitt 4.2 nedan.

3.1.4 Acceptera och behålla kundrelationer

Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner för att acceptera och behålla kundrelationer avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det bara åtar sig eller behåller kundrelationer och uppdrag där revisionsföretaget dels har den kompetens och den förmåga som krävs (däribland tid och resurser) för att utföra uppdraget, dels kan följa relevanta yrkesetiska regler samt har övervägt kundens hederlighet.

Enligt EY:s globala policy ska en ny bedömning av kundrelationen göras så snart förhållanden framkommer som resulterar i en förändring i riskfaktorerna med kunden. För revisionskunder ska förnyad bedömning göras varje år.

RN har funnit att EY har ett väl utvecklat IT-baserat system för dokumentation och beslutsordning när det gäller acceptering och behållande av kundrelationer. EY har också en global vägledning som behandlar vikten av en solid utvärdering av nya och befintliga kunder, branscher som kräver godkännande i särskild ordning och de krav som ställs i enlighet med gällande bestämmelser om penningtvätt och finansiering av terrorism.

3.1.5 Personal

EY har olika centrala funktioner för bl.a. personalfrågor och rekryteringsstöd. Utbildningsplaner finns för grundutbildning och vidareutbildning av revisorer som är inriktade mot stora företag samt mindre och medelstora företag. Vidare har byrån ett centralt uppföljningssystem för grundutbildning och vidareutbildning. Medarbetarna utvärderas i samband med årliga medarbetarsamtal där utvärdering också görs av att utbildningskraven är uppfyllda. EY har vidare en form av licensiering av revisorer som arbetar med börsnoterade företag.

RN har vid kvalitetskontrollen funnit att det av gällande partnerinstruktion, som utgör en del av partneravtalet, framgår att den som är partner ska teckna försäkring om efterlevandepension i ett angivet försäkringsinstitut. En partner i EY är vald revisor i institutet. Kravet på att teckna försäkringen intogs i partnerinstruktionen efter det EY-partnern valts till revisor. Villkor- och försäkringspremier är desamma som institutet tillämpar för övriga försäkringstagare. EY anger att i samband med att avtalet med institutet ingicks gjordes en utvärdering om EY:s oberoende i förhållande till institutet. Den valde revisorn är undantagen för kravet att teckna, och har inte heller tecknat, den aktuella försäkringen.

Av 20 § revisorslagen följer att revisionsverksamheten ska organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Den part som EY

ingått avtal med är ett försäkringsinstitut. Det finns skäl att ställa extra höga krav på revisornas oberoende i sådana företag.⁴ EY:s avtal med försäkringsinstitutet och kravet på att partners ska teckna försäkring utgör en sådan omständighet som kan hota revisornas oberoende i förhållande till institutet och är därför olämpligt även om denne själv inte har tecknat försäkringen.

3.1.6 Hur uppdrag utförs - säkerställande av revisionskvalitet

Ett revisionsföretags åtgärder för att säkerställa att alla revisionsuppdrag genomförs i överensstämmelse med god revisorssed och god revisionsred bör enligt ISQC 1 innefatta regler och riktlinjer om:

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

För revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag ska det enligt ISQC 1 och ISA 220 finnas en intern oberoende kvalitetssäkring genom en uppdragsanknuten kvalitetskontroll som, innan revisionsberättelsen undertecknas och dateras, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser (inom EY benämnd Engagement Quality Reviewer – EQR). Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner ska säkerställa att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen bl.a. innefattar en diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvarige revisorn, genomgång av de finansiella rapporterna, genomgång av viss uppdragsdokumentation, övervägande av uppdragsteamets utvärdering av revisionsföretagets oberoende samt ställningstagande till om vederbörliga konsultationer har ägt rum.

EY har riktlinjer för hantering av avvikande åsikter inom revisionsteamet eller med EQR. Avvikande åsikter som hanteras i enlighet med dessa riktlinjer ska dokumenteras i revisionsuppdraget.

Inom EY globalt har det etablerats en ”serviceorganisation” kallad Global Talent Hub (GTH) som utför vissa standardiserade revisionstjänster i revisionsuppdrag globalt. GTH är en del av den globala firman och dess verksamhet bedrivs därmed i enlighet med såväl ISQC 1 som EY:s globala policier. RN har tagit del av de specifikt upprättade policier som finns för GTH.

EY har en policy för användning av internrevisionsfunktionens arbete som revisionsbevis. Policyn baseras på ISA 315 *Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* samt ISA 610 *Använda arbete som utförs av internrevision*. I ISA 610 framgår bl.a. att användning av internrevisionens arbete som revisionsbevis kan göras när samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda:

- organisatorisk status och relevanta policier och rutiner på ett adekvat sätt stödjer internrevisorernas objektivitet,

⁴ RN konstaterar att ett sådant krav följer av svensk god revisorssed och av EU-rättsakter, se t.ex. prop. 2008/09:135, s. 79 och Kommissionens rekommendation av den 16 maj 2002 Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (2002/590/EG), skäl 1.

- internrevisionen besitter erforderlig kompetens, samt
- internrevisionen tillämpar ett systematiskt och disciplinerat tillvägagångssätt, inklusive kvalitetskontroll.

RN bedömer sammanfattningsvis att EY:s åtgärder för att säkerställa att alla revisionsuppdrag genomförs i enlighet med företagets interna regler och riktlinjer och i överensstämmelse med god revisorssed och god revisionsd i allt väsentligt uppfyller kraven i ISQC 1 och tillämpliga ISA-standarder.

3.1.7 *Övervakning - revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll i efterhand*

EY har en policy för intern kvalitetskontroll i efterhand, benämnt Assurance Quality Review (AQR). EY:s riktlinjer innebär att enskilda revisorer och enskilda kontor ska granskas minst en gång vart tredje år. Det finns två löpande program för kvalitetskontroll; dels ett globalt program som omfattar uppdrag överstigande 200 revisionstimmar, dels ett nationellt program omfattande uppdrag upp till 200 revisionstimmar. Kvalitetskontrollerna genomförs av särskilt utsedda kvalitetskontrollanter som erhåller en intern utbildning för ändamålet. Inom ramen för denna kvalitetskontroll görs en rating av de genomförda revisionsuppdragen med åtgärdsplaner och omkontroller avseende revisorer vid påvisade kvalitetsbrister.

RN bedömer att EY:s system för kvalitetskontroll i efterhand är 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 kommer att bli uppmärksammade och föremål för omkontroll eller andra åtgärder, såsom vidareutbildning.

3.1.8 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter*

Av ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, framgår att en revisor som utför en revision enligt ISA ska uppnå rimlig säkerhet för att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller på fel. Revisorns skyldigheter att agera vid fall av misstänkt brottslighet och misstanke om penningtvätt och finansiering av terrorism framgår av aktiebolagslagen (2005:551) respektive lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. I RevU 4 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*, framgår närmare hur revisorn bör agera om fel eller oegentligheter förekommer som kan medföra sådan misstanke.

EY har en policy beträffande åtgärder med anledning av risker för penningtvätt och finansiering av terrorism. I processen för utvärdering och acceptering av ny kund behandlas även frågor med anknytning till risker för oegentligheter, såsom beslut i särskild ordning när det gäller potentiella kunder i vissa branscher, illegal eller oetisk verksamhet, betänkligheter beträffande företagets ledning samt riskerna för penningtvätt.

RN bedömer att EY:s system och rutiner när det gäller revisorns ansvar avseende oegentligheter samt revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt och finansiering av terrorism är tillfredsställande.

4. Iakttagelser vid RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll

4.1 Allmänt

RN:s kvalitetskontroll syftar inte enbart till att bedöma om kvaliteten i revisionsföretagets system och rutiner uppfyller gällande krav enligt god revisorssed och god revisionsred. RN:s kvalitetskontroll syftar också till att bidra till en utveckling av revisionskvaliteten i enskilda uppdrag. RN har genomfört uppdragsgenomgångar av revisioner i elva börsnoterade företag.

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 ansvarige revisorn i de delar där det finns möjligheter till förbättringar av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen. Iakttagelser och rekommendationer som avser mer generella frågor, brister eller andra frågor som RN vill lyfta fram, sammanfattas i denna promemoria till ledningen för revisionsföretaget.

4.2 Revisorns opartiskhet och självständighet

Enligt den så kallade analysmodellen i 21 § revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes oberoende. Finns sådana omständigheter, föreligger en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta oberoendet.

Av 24 § revisorslagen och 2 och 3 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och revisionsföretags verksamhet framgår att sådana omständigheter som nämns i 21 § revisorslagen ska dokumenteras. Dokumentationen ska vara tydlig och strukturerad på ett överskådligt sätt samt vara inriktad på väsentlig information, men ändå så detaljerad att revisorns arbete samt hans eller hennes oberoende kan bedömas i efterhand.

Gällande regelverk kräver att all fristående rådgivning ska bedömas och dokumenteras för att säkerställa revisorns oberoende och omfattas av den slutliga prövning som sker inför påskrift av revisionsberättelsen. Vidare ska den slutliga bedömningen av oberoendeförhållandet utgöras av en sammanvägd prövning av samtliga förhållanden som kan ha inverkan på frågan om revisorns oberoende vid tidpunkten för revisionsberättelsens avlämnande. En förutsättning för att detta ska

vara möjligt är att information om all fristående rådgivning till en revisionsklient är tillgänglig för den ansvarige revisorn.⁵

RN har i den nu genomförda kvalitetskontrollen funnit att dokumentationen av oberoendet inför påbörjande av revisionsuppdraget och även inför påskrift av revisionsberättelsen ofta är knapphändig med slutsatsen att inga hot föreligger mot revisorns oberoende, utan uttrycklig dokumentation av revisorns ställningstagande till de olika hot mot oberoendet som kan föreligga. Därtill kommer att det i många av de kvalitetskontrollerade uppdragen saknas referenser till den fristående rådgivning som har tillhandahållits och hur den har bedömts ur oberoendesynpunkt av revisorn inför påskrift av revisionsberättelsen.

EY har en policy för hur den ansvarige revisorns tillgång till information om lämnad fristående rådgivning ska säkras samt för hur bedömningen av föreliggande hot mot oberoendet ska dokumenteras inför påskrift av revisionsberättelsen. RN *anmodar* EY att analysera orsakerna till att policyn inte följs fullt ut samt vidta de åtgärder som behövs för att policyn ska få genomslag.

4.3 Granskning av intern kontroll

EY:s revisionsmetodik, som baseras på ISA, kräver att revisorerna, som ett led i sin riskanalys, inhämtar kunskap om den interna kontroll som är relevant för revisionen. Detta gäller både företagsövergripande kontroller, som hanterar risker på rapportnivå, och kontrollaktiviteter, som hanterar risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivå. Revisorn ska vidare skaffa sig en förståelse för hur företaget hanterat IT-relaterade risker.

I flera av de revisionsuppdrag som RN har kontrollerat har revisorerna inte använt den ovan beskrivna metodiken på avsett sätt. Kopplingen av kontrollaktiviteter till specifik risk för fel har varit otydlig liksom vilka överväganden revisorn gjort i dessa avseenden. Vid 2010 års kvalitetskontroll noterade RN brister vad avser granskningen av den övergripande kontrollmiljön och generella IT-kontroller. Även i samband med nu avslutad kontroll har RN noterat att granskningen i vissa fall begränsats till allmänna beskrivningar av system och processer utan att tillräckliga revisionsbevis har inhämtats.

EY:s revisionsmetodik innebär vidare, i enlighet med ISA, att för identifierade risker för oegentligheter och risker för väsentliga felaktigheter (s.k. betydande risker) ska kontrollaktiviteter (s.k. nyckelkontroller), som är avsedda att hantera respektive risk, identifieras. Vidare ska revisorn bedöma dessa nyckelkontrollers utformning och om de är implementerade. När revisorn avser att förlita sig på att kontrollerna fungerar eller när enbart substansgranskning inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska revisorn utföra granskning av kontroller. Denna granskning ska omfatta en granskning av att kontrollerna fungerade effektivt vid relevanta tidpunkter under hela den period som revisorn avser att förlita sig på kontrollerna.

RN har noterat att revisionsdokumentationen i regel innehåller beskrivningar av rutiner och ibland en granskning av en transaktions väg genom systemet för att

⁵ Jämför RN:s beslut den 10 december 2009 i ärende dnr 2009-1578.

kontrollera att man uppfattat systemet korrekt (ett s.k. walk through-test). Däremot är det mindre vanligt att det för räkenskapspåståenden med identifierad risk anges vilken specifik kontrollaktivitet som ska hantera denna risk. I några fall har inte kontroller, som ska hantera betydande risker och risker för oegentligheter, identifierats och granskats. RN noterar vidare att en kontrollbaserad granskningsansats sällan används i någon större utsträckning. Revisorn ska för varje relevant räkenskapspåstående välja en granskningsansats. För vissa räkenskapspåståenden räcker inte revisionsbevisen från enbart substansgranskning. RN har noterat några fall där en mer kontrollbaserad ansats borde ha använts.

4.4 Analytiska granskningsåtgärder

Som ett led i substansgranskningen har analytiska granskningsåtgärder vidtagits. Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* ska vid substansinriktad analytisk granskning revisorn bl.a. utarbeta förväntade värden för redovisade belopp. Vidare ska revisorn bestämma det högsta belopp, som en eventuell skillnad mellan redovisat belopp och förväntat värde får uppgå till för att vara godtagbart utan ytterligare utredning. RN har i flera fall noterat att den ovan beskrivna metodiken inte följts. Detta innebär att kvaliteten på revisionsbevis från analytiska granskningsåtgärder försämras.

4.5 Dokumentation

Överväganden och bedömningar samt slutsatser som dragits av revisionsbevis ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade. Av ISA 230 *Dokumentation av revisionen* 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).”

RN har vid sina uppdragsgenomgångar funnit att det i vissa fall inte är möjligt att av dokumentationen utläsa vilka granskningsåtgärder som har vidtagits eller vilka överväganden och bedömningar som legat till grund för de slutsatser som har dragits. Vid granskningen har dessutom i vissa fall de enda revisionsnoteringarna varit markeringar med bockar eller färgmarkeringar utan några utvecklade kommentarer av vad dessa betyder. Vidare saknas i vissa fall tydliga referenser till andra understödande handlingar. Se även avsnitt 4.9 i denna promemoria.

RN har vid sina samtal med respektive revisionsteam kunnat konstatera att revisionsteamerna har gjort sannolikt att relevanta revisionsåtgärder har vidtagits och att bristerna därmed hänför sig till upprättandet av dokumentationen. RN anser därför att dokumentationsnivån i några uppdrag inte fullt ut uppfyller de krav som gäller. RN *anmodar* EY att vidta åtgärder som säkerställer att dokumentationen är i enlighet med ISA 230.

4.6 Koncernrevisioner

Enligt ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende koncernenheternas finansiella information och konsolideringsprocessen för att kunna göra ett revisionsuttalande om huruvida koncernredovisningen i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Om granskningen av konsolideringsprocessen eller enhetens finansiella information bygger på en förväntan om att de koncerngemensamma kontrollerna fungerar effektivt, eller om substansgranskning inte ensamt kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska revisorerna granska kontrollernas funktion. Koncernrevisionsteamet ska vidare fastställa om den finansiella information som har identifierats i kommunikationen från revisorn för koncernenheten är den finansiella information som har tagits med i koncernredovisningen. Om betydande risker för väsentliga felaktigheter har identifierats ska koncernrevisionsteamet bedöma vilka fortsatta granskningsåtgärder som bör utföras.

RN har i två av de kvalitetskontrollerade uppdragen funnit att koncernrevisorn i hög omfattning förlitat sig på den rapportering som erhållits från enhetsrevisorerna och företagets konsolideringsprocess, utan att kontrollerna i denna har utvärderats och testats. Inrapporteringen från koncernenheterna för konsolideringen har i dessa uppdrag kontrollerats i mycket begränsad omfattning mot rapporteringen från enhetsrevisorerna.

Områden där risk för väsentliga felaktigheter ofta kan föreligga är bl.a. pensionsredovisning och redovisning av uppskjutna skatter i större koncerner där granskningen sköts av de lokala enhetsrevisorerna.

4.6.1 Pensionsredovisning

RN har i två av de kvalitetskontrollerade uppdragen i internationella koncerner med väsentliga förmånsbestämda pensionsutfästelser funnit att koncernrevisorn borde ha styrt och följt upp enhetsrevisorernas arbete noggrannare. Enhetsrevisorernas arbete borde ha kompletterats med en centralt utförd granskning av bl.a. att de aktuariella antagandena har varit koordinerade inom koncernen, att indata från koncernenheterna för konsolideringen överensstämmer med av enhetsrevisorerna rapporterade uppgifter till koncernrevisorerna och att kontrollerna i företagets konsolideringsprocess varit tillfredsställande och fungerat på ett effektivt sätt.

Med hänsyn till de förmånsbestämda pensionsutfästelsernas väsentlighet borde koncernrevisorerna också ha tillägnat sig en bättre förståelse för de försäkringstekniska grunderna för olika pensionsplaner inom koncernen.

4.6.2 *Uppskjutna skatter*

I en koncern där väsentliga uppskjutna skattefordringar och skatteskulder redovisas uppger koncernrevisorerna att de använt sig av en kontrollbaserad granskningsinsats vad avser uppskjutna skatter inrapporterade från koncernenheterna.

Koncernrevisorerna uppger att de har accepterat inrapporteringen i konsolideringssystemet utan närmare analys. I övrigt har de förlitat sig på de lokala enhetsrevisorerna och konsolideringssystemet och centralt endast granskat de uppskjutna skatteeffekterna av temporära skillnader som föranleds av bokslutsjusteringar på koncernnivå. Av revisionsdokumentationen i det aktuella uppdraget framgår dock inte att relevanta applikationskontroller i konsolideringssystemet identifierats, utvärderats beträffande utformning och testats.

RN har i det nämnda uppdraget även uppmärksammat vissa aritmetiska och andra oklarheter, uppgående till väsentliga belopp, i den sammanfattning från koncernenheternas inrapportering som ligger till grund för redovisningen av uppskjutna skatter. Koncernrevisorerna uppger att de inte analyserat dessa indata och har inte kunnat lämna svar på de frågor som RN ställt.

Med hänsyn till den komplexitet och risk för felaktigheter som ofta kan förknippas med redovisningen av uppskjutna skatter anser RN att koncernrevisorerna, när uppskjutna skatter uppgår till väsentliga belopp, bör genomföra en övergripande granskning på koncernnivå.

4.6.3 *Koncernreserver*

I ett uppdrag redovisar bolaget väsentliga koncernmässiga avsättningar. Revisorerna har bedömt att dessa avsättningar innehåller substantiella överreserver. I dokumentationen finns noteringar om att reserveringarna i flera fall är schablonmässiga och att fullständiga underlag saknas. Revisorerna har rapporterat till företagsledning, revisionsutskott och styrelse att de bedömer att bolaget redovisar substantiella överreserver. Revisorerna rapporterar vidare att bedömningen är konsistent med tidigare år och att de därför inte har inkluderat beloppen i sammanställningen över ojusterade differenser (SAD). RN anser att revisorerna mer kraftfullt skulle ha verkat för att de noterade felaktigheterna blev korrigerade.

4.6.4 *Electronic sign-off*

I ett fall har RN uppmärksammat att koncernrevisorns instruktioner till enhetsrevisorerna rörande bekräftelse på inrapporterade uppgifter i koncernrapporteringssystemet ställer krav på att enhetsrevisorn ska bekräfta och lämna förslag på justeringar av dessa inrapporterade uppgifter genom en s.k. electronic sign-off direkt i klientens koncernrapporteringssystem. Denna sign-off blir tillgänglig för vissa av klientens anställda. Enligt RN skulle dessa åtgärder kunna tolkas som att enhetsrevisorerna till klienten har avgett revisorsintyg på att samtliga uppgifter är korrekta med undantag för föreslagna justeringar.

Det är enligt RN:s mening inte acceptabelt att kommunikationen mellan enhetsrevisorerna och koncernrevisorerna om bedömningar i revisionen sker i klientens system och därvid blir tillgängliga för anställda hos klienten.

4.7 Uttalanden från företagsledningen

I samtliga kvalitetskontrollerade uppdrag har revisorerna inhämtat skriftliga uttalanden från företagsledningen om årsredovisningen. RN noterar dock att uttalandena i de flesta fall är generella och standardiserade. I två fall bedömer RN att det förekommit sådana uppdragsspecifika och väsentliga omständigheter som borde ha kommenterats och bekräftats av företagsledningen. Exempel på sådana omständigheter som kan nämnas är dels riktigheten i koncernreserver som av revisorerna bedömts vara generella och schablonmässigt beräknade, dels avsättningar i samband med nedläggning av verksamhetsgrenar med sammanhängande redovisning av omstruktureringskostnader.

4.8 Kassa, bank och treasuryaktiviteter

Engagemangsbesked ska, för att utgöra externa revisionsbevis, och därmed ge hög grad av säkerhet när det gäller kassa och bank, tillställas revisorn direkt (se ISA 505 *Externa bekräftelser*). Engagemangsbeskeden ska vara så utformade att de ger revisorn möjlighet att följa upp fullmakter och redovisning av lån, säkerheter, borgensförbindelser, derivatavtal m.m. Begäran om bekräftelse bör därför utformas av revisorn tillsammans med företaget, undertecknas av företaget och postas av revisorn. RN har noterat att så inte alltid sker vilket borde ha föranlett revisorerna att vidta kompletterande åtgärder.

Vidare har RN noterat att granskningen av kassa och bank ofta begränsas till att omfatta en avstämning mot bankbekräftelser per balansdagen. Revisorerna förefaller ha förlitat sig på att klienterna haft tillfredställande intern kontroll, t.ex. att bankavstämningar skett löpande under året, dock utan att revisorn själv har kontrollerat detta. RN anser att de kontroller som revisorn beslutar att förlita sig på ska kontrolleras i lämplig omfattning och att den kontrollen ska dokumenteras tydligt. Kontroller som visar att samtliga transaktioner blir redovisade är särskilt viktiga i detta sammanhang.

RN har i några fall uppmärksammat att revisorns granskning och dokumentation av säkringsredovisning inte varit tillräckligt omfattande alternativt att revisorn kommit till en felaktig slutsats. Det har i två fall handlat om sättet att, i resultaträkningen, redovisa värdeförändring på derivat och i ett fall handlat om otillräcklig granskning av att klientföretaget löpande mäter effektiviteten i säkringsredovisningen i enlighet med IAS 39. Härutöver har RN noterat att revisorerna i ett bolag inte uppmärksammat att bolaget inte redovisat orealiserade förluster på derivat.

Utöver detta har RN i ett uppdrag uppmärksammat att bolaget synes ha haft valutaoptioner som gick utöver vad bolagets finanspolicy tillät.

4.9 Särskilda granskningsområden

4.9.1 Intäktsredovisning

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* utgör intäktsredovisningen normalt en betydande risk. Om revisorn anser att detta antagande inte är tillämpligt ska orsakerna till denna slutsats dokumenteras. Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* ska revisorn, när denne identifierat en betydande risk, skaffa sig förståelse för företagets kontroller, vilket innefattar kontrollaktiviteter som är relevanta för ifrågavarande risk. RN har i några fall noterat att revisorn inte hanterat granskningen av intäktsredovisningen som en betydande risk och inte heller dokumenterat några orsaker till sin slutsats. I ett fall saknas dessutom substansgranskningsåtgärder inriktade på bedömning av räkenskapspåståendet fullständighet i intäkter.

Utöver detta har RN i flera uppdrag uppmärksammat att revisorerna inte dokumenterat sitt ställningstagande beträffande tillämpade principer för intäktsredovisningen.

4.9.2 Varulager

I flera av de kontrollerade uppdragen utgör varulager en väsentlig post i balansräkningen, där räkenskapspåståendena existens och värdering ofta innehåller en förhöjd risk för väsentliga fel. Detta gäller särskilt i företag med tillverkning, där företagets kalkylprinciper är av väsentlig betydelse för varulagervärdena och resultatavräkningen. Företagens värdering av varulager innefattar bl.a. en bedömning av nedskrivningsbehov.

I flera av de granskade företagen har granskningen av inkuransreserveringar varit en viktig revisionsåtgärd. RN anser att i sådana fall bör inkuransmodellen, om sådan finns, bedömas. Dessutom bör tillämpningen av modellen kontrolleras genom stickprov eller genom av revisorn genomförda registeranalyser. Om inkuransreserveringen baseras på särskilda genomgångar i företaget, bör revisorn dokumentera och bedöma grunderna för gjorda reserveringar samt bedöma om ytterligare reserveringsbehov föreligger.

Av dokumentationen kan inte utläsas att tillräckliga åtgärder har vidtagits beträffande tillämpad inkuransmodell. I ett fall saknas dokumentation av vilka granskningsåtgärder som vidtagits med anledning av vissa inkuransreserveringar. Reserveringarna var i detta fall omfattande.

I ett fall har RN noterat att det saknas överväganden om huruvida lagervärderingen är i enlighet med IAS 2 *Varulager*.⁶

⁶ International Accounting Standards (IAS).

4.9.3 *Omstruktureringskostnader*

I ett av de granskade uppdragen har företaget gjort betydande avsättningar för omstruktureringskostnader. RN har noterat att avsättningen till viss del inte var i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*. Vidare har ifrågasvarande företag i årsbokslutet justerat en tidigare, i delårsrapport redovisad avsättning, utan att detta upplysts om i årsredovisningen. Tvärtom upprepas den tidigare lämnade uppgiften om omstruktureringsutgifter i årsredovisningen trots att beloppet justerats med icke obetydligt belopp.

RN anser att revisorn mer kraftfullt borde ha verkat för att företagets styrelse skulle rätta de noterade felaktigheterna.

4.9.4 *Nedskrivningsprövningar*

Enligt IAS 36 *Nedskrivningar* föreligger skyldighet att för vissa tillgångar årligen pröva om nedskrivningsbehov föreligger. Sådana prövningar innebär ofta att företaget beräknar tillgångens nyttjandevärde. Denna beräkning medför att företagets ledning måste uppskatta framtida kassaflöden och fastställa en diskonteringsfaktor.

Revisorernas uppgift är att rimlighetsbedöma uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn. Revisorn bör dessutom kontrollera beräkningen av nyttjandevärdet och att beräkningen är i enlighet med IAS 36.⁷

RN har noterat att i flera fall har rimlighetsbedömningar av framtida kassaflöden varit begränsade och att det inte finns några dokumenterade överväganden. I några fall har inte heller revisorn utnyttjat möjligheten att bedöma ledningens prognosförmåga genom att jämföra det föregående år uppskattade kassaflödet med årets faktiska utfall.

I enlighet med EY:s interna riktlinjer ska avvikande åsikter mellan teammedlemmar diskuteras med ett särskilt ”råd” kallat Professional Practice. Denna diskussion och hur frågan har lösts ska dokumenteras (jfr avsnitt 3.1.6 ovan). RN har i ett uppdrag noterat att det förekommit meningsskiljaktigheter mellan revisorerna och en värderingsspecialist beträffande nedskrivning av goodwill. Revisorerna konstaterade att det inte förelåg något nedskrivningsbehov, medan värderingsspecialisten i sin rapport påtalade behov av nedskrivning. Det framgår inte hur ansvariga revisorer utvärderade och vilka överväganden som gjordes rörande det arbete och de slutsatser som anlita värderingsspecialist genomförde och rapporterade. Detta har varit i strid med EY:s interna riktlinjer.

4.9.5 *Låneskulder och ställda säkerheter*

Förståelsen av väsentliga kreditavtal är av stor vikt för att revisorn ska kunna bedöma redovisning av krediter, ställda säkerheter och de upplysningar som ska lämnas i de finansiella rapporterna.

⁷ Jfr ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen m.m.*

I ett av de kvalitetskontrollerade uppdragen har företaget tagit upp en ny kredit under räkenskapsåret. Enligt uppgift har revisorerna läst det nya kreditavtalet, men inte dokumenterat sina överväganden beträffande bl.a. redovisad kreditlimit, pantsättningsavtal, dotterbolagsgarantier och eventuella upplysningskrav beträffande finansiella restriktioner enligt avtalet.

Koncernrevisorerna har stämt av upplysningarna i årsredovisningen om ställda säkerheter mot specifikationer upprättade av företaget. Det framgår dock inte av dokumentationen vilka granskningsåtgärder revisorerna vidtagit bl.a. mot bakgrund av de pantsättningsavtal som reglerar säkerheterna för kreditfaciliteten. Enligt uppgift förlitade sig koncernrevisorerna på den inrapportering som skett från koncernenheterna och den granskning som utförts av enhetsrevisorerna. RN kan dock konstatera att en fullständig granskning av ställda säkerheter i den här aktuella koncernen rimligen måste göras på koncernnivå och med kunskap om de pantsättningsavtal som reglerar säkerheterna för kreditfaciliteten. En sådan granskning borde ha omfattat pantsättningen av andelar i dotterbolag och av immateriella rättigheter som i koncernredovisningen ska redovisas till de koncernmässiga värdena.⁸

RN har vid granskningen av ett av koncernens större dotterbolag i Sverige vidare noterat att upplysning saknas i årsredovisningen om att dotterbolaget, tillsammans med andra koncernenheter, är garanterat för kreditavtalet. Information om garantiåtagandet borde ha delgetts enhetsrevisorerna av det centrala teamet, som hade tillgång till och insyn i kreditavtalet.

4.9.6 Granskning av årsredovisningen

I revisionsuppdraget ingår att revisorn ska uttala sig om koncernredovisningen ger en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av koncernens finansiella ställning och av dess resultat och kassaflöden enligt IFRS⁹ och årsredovisningslagen (1995:1554).

RN:s utgångspunkt är att en av revisionsteamet anlitad redovisningsspecialist vid genomläsning av årsredovisningen inte alltid har möjlighet att identifiera samtliga avsteg från IFRS-regelverket. Därför är det nödvändigt att revisionsteamet självständigt följer upp att regelverket har följts vid upprättandet av årsredovisningen. Exempel på områden, som teamet bör vara särskilt uppmärksam på är intäktsredovisning, varulagervärdering, avsättning för omstruktureringskostnader och andra koncernreserver. RN har därför gjort en särskild genomgång av de årsredovisningar som omfattats av den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen. RN har vid genomgången noterat att det ofta saknas dokumentation som visar vilka *överväganden* som revisionsteamet har gjort om huruvida regelverket följts.

Enligt EY har kravet på dokumentation tydliggjorts i interna riktlinjer. RN *anmodar* EY att analysera orsakerna till att riktlinjerna inte följs fullt ut samt vidta de åtgärder som behövs för att dessa ska få genomslag.

⁸ RN har inte funnit skäl att utreda denna fråga vidare då den ansvarige revisorns auktorisation har upphört på egen begäran.

⁹ International Financial Reporting Standards.

4.10 Särskilda revisionsåtgärder

4.10.1 Rättstvister och krav

Rättstvister och krav är ofta svårbedömda och kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

Revisorerna har i de kvalitetskontrollerade uppdragen begärt och erhållit sammanställningar och uttalanden beträffande rättstvister och krav från bolagets externa juridiska ombud eller från bolagsjurist i de företag där sådan finns.

RN har dock i flera fall funnit exempel på att revisorerna inte tydligt dokumenterat sin egen bedömning av tvisterna och behovet av avsättningar eller i vilken utsträckning upplysningar erfordras i de finansiella rapporterna.

4.10.2 Beaktande av lagar och andra författningar

Enligt ISA 250 *Beaktande av lagar och andra författningar* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att företaget följt bestämmelser i lagar och andra författningar som har en direkt inverkan på de finansiella rapporterna och andra lagar och författningar vars efterlevnad kan vara grundläggande för driften av verksamheten, för ett företags förmåga att fortsätta bedriva sin verksamhet eller för att undvika väsentliga påföljder.

RN har funnit att identifieringen av för företaget relevanta och väsentliga lagar och andra författningar i flera fall är mycket schablonmässigt gjord och knapphändig dokumenterad.

4.10.3 Företag som anlitar en servicebyrå

Enligt ISA 402 *Revisorns överväganden vid revision av företag som anlitar en servicebyrå* ska revisor, om företaget anlitar en servicebyrå, inhämta tillräcklig förståelse för de tjänster som servicebyrån levererar. Vidare ska revisorn utvärdera servicebyråns effekt på användarföretagets interna kontroll för att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter och utföra granskningsåtgärder för att hantera dessa risker.

Av de av RN kvalitetskontrollerade uppdragen anlitar fyra företag en eller flera externa organisationer för processer relevanta för den finansiella rapporteringen. Revisorerna har, såvitt framgår av dokumentationen, inte dokumenterat sin förståelse för effekten på den interna kontrollen hos användarföretaget och inte heller de relevanta kontraktsvillkoren för de aktiviteter som servicebyrån åtagit sig.

4.11 Kommunikation med ansvariga för företagets styrning

4.11.1 Uttalanden om företagets interna kontroll

RN har i flera av uppdragen funnit att revisorerna lämnat generella uttalanden om att den interna kontrollen i företaget eller koncernen är god, väl fungerande eller effektiv. Revisorerna förefaller ha byggt sitt uttalande på sin allmänna kunskap om företaget respektive koncernen samt de översiktliga genomgångar som gjorts av olika processer, men som utifrån dokumentationen inte är så heltäckande som ett generellt uttalande kräver.

Av ISA 265 *Kommunikation om brister i den interna kontrollen till dem som har ansvar för företagets styrning och företagsledningen* framgår att när revisorn gör sina riskbedömningar ska revisorn beakta den interna kontrollen för att kunna utforma granskningsåtgärder som är ändamålsenliga med hänsyn till omständigheterna, men inte i syfte att göra uttalanden om effektiviteten i företags interna kontroll.

RN anser att uttalanden till ledning och styrelse i reviderade företag, om att den interna kontrollen är tillfredställande, inte bör lämnas i annat fall än där revisorn genomfört en väl underbyggd granskning av den interna kontrollens utformning och test av kontrollernas effektivitet vid relevanta tidpunkter under hela den period som granskats.

4.11.2 Förtida uttalande om revisionsberättelsens utformning

RN har i två av uppdragen funnit att revisorerna lämnat uttalanden om att en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen kommer att avges, trots att revisionen ännu inte var avslutad och årsredovisningen ännu inte färdigställd.

Uttalanden om revisionsberättelsens utformning bör inte reservationslöst lämnas förrän av styrelsen påtecknad årsredovisning föreligger och revisionen till alla delar är avslutad.

4.11.3 Redovisning och försäkran enligt 9 kap 6 b § aktiebolagslagen

Revisorn ska enligt aktiebolagslagen till revisionsutskottet, eller om bolaget beslutat att styrelsen inte ska ha något revisionsutskott, årligen till styrelsen lämna en skriftlig försäkran om sin opartiskhet och självständighet.

RN har funnit att skriftlig försäkran om revisorernas oberoende samt redovisning av andra tjänster än revisionstjänster inte lämnats för ett av de kvalitetskontrollerade revisionsuppdragen. I ett annat av uppdragen har en inte undertecknad försäkran bifogats som bilaga till en presentation upprättad av revisorerna i punktform att presenteras vid ett styrelsemöte vid vilket revisorerna inte deltog.

4.11.4 *Revisorernas deltagande vid presentation av revisionen inför styrelsen*

RN har i två av de kvalitetskontrollerade uppdragen funnit att de av revisorn upprättade presentationerna i punktform för styrelsen inte föredragits av revisorn själv utan av i det ena fallet ordföranden i revisionsutskottet och i det andra fallet CFO.

RN anser att ansvarig revisor ska närvara vid presentationen av revisionen. För det fall detta, i undantagsfall, inte är möjligt, ska den ansvariga revisorn upprätta en utförlig rapport som ska tillställas styrelsen och presenteras av någon av revisionsteamets seniora medarbetare.

4.12 **Kvalitetsaspekter**

4.12.1 *Professionell skeptisk inställning*

Revisorn måste förhålla sig professionellt skeptisk för att kunna bedöma revisionsbevis kritiskt. Detta innefattar att ifrågasätta motstridiga revisionsbevis och tillförlitligheten hos dokument och svar på förfrågningar samt annan information som har inhämtats från företagsledningen och styrelsen.

RN har i några uppdrag funnit brister när det gäller revisorernas kritiska granskning och ifrågasättande av erhållna revisionsbevis. Exempel på sådana brister är granskning av räkenskapspåståenden som innefattar bedömningar och uppskattningar som företagsledningen gjort, såsom avsättningar (jfr avsnitt 4.6.3), nedskrivningsprövningar inklusive väsentliga antaganden i samband med prövning av värdet på immateriella tillgångar (jfr avsnitt 4.9.4) och aktuariella antaganden i redovisningen av förmånsbestämda pensionsutfästelser (jfr avsnitt 4.6.1).

RN har också funnit att revisorerna i vissa av uppdragen noterat att den generella kontrollmiljön är god och att de bedömer risken för oegentligheter som låg, ofta baserat på tidigare erfarenhet av företagsledning och styrelse, men utan övertygande revisionsbevis.

4.12.2 *Uppdragsanknuten kvalitetskontroll*

RN har funnit att särskild kvalitetsgranskare, hos EY benämnd EQR, utsetts för samtliga kvalitetsgranskade uppdrag.

I några av uppdragen har EQR dokumenterat sin kvalitetskontroll på ett tillfredsställande sätt med checklistan för uppdragsanknuten kvalitetskontroll ifylld och underbyggd med egen dokumentation och kopior av väsentliga handlingar från revisionen.

I flertalet av uppdragen har RN dock funnit att EQR:s arbete är knapphändigt dokumenterat. I flera av uppdragen finns endast checklistan för uppdragsanknuten kvalitetskontroll, och då ofta ofullständigt ifylld bl.a. avseende åtgärder, slutsatser och datum för åtgärderna.

Av den tidredovisning som RN tagit del av framgår vidare att den tid som redovisas av EQR ofta är mycket begränsad i förhållande till de enskilda uppdragens omfattning och komplexitet. RN *anmodar* EY att inom revisionsorganisationen tydliggöra kraven på dokumentation av de bedömningar och överväganden som EQR svarar för och säkerställa att EQR avsätter tillräcklig med tid för att fullgöra sin uppgift.

I ett av de kvalitetskontrollerade uppdragen kan RN vidare konstatera att revisionsberättelsen daterats över en månad innan EQR signerat av sitt program för den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen. Av ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, p. 19 följer att vid en revision av ett börsnoterat företag ska den huvudansvarige revisorn se till att det utses en särskild kvalitetsgranskare som ska genomföra en kvalitetskontroll av uppdraget. Revisorn får inte datera revisionsberättelsen förrän kvalitetskontrollen är slutförd. RN vill här framhålla att den omständigheten att en revisor daterar sin revisionsberättelse innan den interna kvalitetskontrollen har avslutats innebär ett betydande åsidosättande av de krav som ISQC 1 och ISA 220 ställer på kvalitetssäkringen av revisioner av börsnoterade företag, något som RN ser allvarligt på.¹⁰ RN *anmodar* därför EY att vidta åtgärder som säkerställer att revisorns rapport inte dateras förrän den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen är slutförd.

5. Avslutning av kvalitetskontrollen

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsföretaget EY AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av 14 utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat elva revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag.

RN:s sammanfattande bedömning är att revisionsföretagets riktlinjer och rutiner i allt väsentligt är av god kvalitet och att revisionskvaliteten i de utförda revisionsuppdragen i de flesta fall varit god. Vad gäller punkterna 3.1.5, 4.2, 4.5, 4.9.6 samt 4.12.2 *anmodas* EY att snarast vidta åtgärder med anledning av RN:s iakttagelser. EY föreläggs att senast den 1 april 2015 till RN ge in en skriftlig redogörelse för de vidtagna åtgärderna.

Vad avser de iakttagelser som RN redovisat ovan i övrigt i avsnitt 4 *rekommenderar* RN att EY i den interna utbildningen och i andra forum för erfarenhetsutbyte uppmärksammar dessa frågor. När det gäller dessa iakttagelser önskar RN att EY samtidigt med den nämnda redogörelsen informerar RN om vilka åtgärder som har vidtagits eller som planeras.

För två av de utvalda revisorerna omfattande ett revisionsuppdrag har RN bedömt att ytterligare utredning krävs.

¹⁰ Jämför RN:s beslut den 8 maj 2014 i ärende dnr 2013-1599.