

Kvalitetskontroll av auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i företag av allmänt intresse

Revisorsnämnden avskriver ärendet.

Det åligger Revisorsnämnden (RN) att minst vart tredje år genomföra sådan kvalitetskontroll som avses i artikel 26 Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.¹

RN har under 2015 kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsföretaget PwC AB (PwC). Kontrollen, som i huvudsak har varit uppdragsbaserad, har omfattat ett urval av sex revisorer och lika många av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2014.

Vid dessa kontroller har inte framkommit annat än att PwC och 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.

PwC föreläggs att senast den 20 juni 2017 informera RN om de åtgärder som har vidtagits eller planeras med anledning av de rekommendationer och iakttagelser som framgår av myndighetens promemoria.

Ärendet avseende det registrerade revisionsbolaget PwC AB avskrivs.

¹ Motsvarande krav avseende auktoriserade och godkända 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) fanns, före den 17 juni 2016, i 27 a § revisorslagen (2001:883).

Revisorsnämnden

Supervisory Board of Public Accountants

Detta beslut har fattats av myndighetschefen Per Johansson i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel samt revisionsdirektören Sören Bergner som har föredragit ärendet.

Per Johansson

Sören Bergner

Bilaga: Promemoria

Kvalitetskontroll av auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i företag av allmänt intresse

1 Inledning

Det åligger Revisorsnämnden (RN) att minst vart tredje år genomföra sådan kvalitetskontroll som avses i artikel 26 Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.²

RN har under 2015 kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsföretaget PwC AB (PwC). Kontrollen, som i huvudsak har varit uppdragsbaserad (se nedan), har omfattat ett urval av sex revisorer och lika många av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2014. De utvalda är huvudansvariga revisorer där revisionsföretaget är vald revisor. I det efterföljande används genomgående begreppet ansvarig revisor.

Då kvalitetskontrollen slutfördes innan införandet av EU:s revisionspaket den 17 juni 2016 så har RN bedömt PwC mot de kvalitetskrav som följer av ISQC 1³.

De slutsatser som RN har dragit i samband med de nu genomförda kvalitetskontrollerna redovisas i denna promemoria. I promemorian redovisas endast de områden där RN har funnit brister, vilket innebär att sådana områden där RN har funnit att PwC i allt väsentligt uppfyller gällande krav inte kommenteras närmare.

² Motsvarande krav avseende auktoriserade och godkända 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) fanns, före den 17 juni 2016, i 27 a § revisorslagen (2001:883).

³ International Standard on Quality Control ISQC 1 (Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkande uppdrag och närliggande tjänster.)

2 Genomförandet av RN:s kvalitetskontroller

2.1 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar

RN:s periodiskt återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå. Som nämnts ovan har den nu genomförda kvalitetskontrollen i huvudsak skett på uppdragsnivå och detta innebär att den varit inriktad mot hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. Genom den uppdragsbaserade kontrollen får RN underlag för att bedöma såväl effektiviteten i byråns system för kvalitetssäkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

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

Kvalitetskontrollen innebär 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 eller 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.

3 Kontrollernas genomförande hos PwC

3.1 Iakttagelser beträffande PwC:s system för kvalitetskontroll

Den nu genomförda kvalitetskontrollen har varit inriktad på hur enskilda revisionsuppdrag har utförts och har således inte varit systeminriktad. RN har dock i tidigare genomförda kvalitetskontroller bedömt att PwC i alla väsentliga avseenden har system och processer för kvalitetskontroll och kvalitetssäkring som uppfyller de krav som följer av ISQC 1. Det har inte framkommit något i samband med RN:s nu avslutade kontroll som tyder på att denna bedömning behöver omprövas.

3.2 Iakttagelser vid de uppdragsbaserade kvalitetskontrollerna

3.2.1 Inledning

RN:s uppdragsgenomgångar syftar inte enbart till att bedöma om kvaliteten uppfyller gällande krav på god revisorssed och god revisionsred. RN:s kvalitetskontroll syftar även till att bidra till en utveckling av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen.

RN presenterar vid genomgångar med revisionsteamet och ledningen för revisionsföretaget sina iakttagelser och förslag till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten.

Iakttagelser och synpunkter, som avser mer generella frågor, brister eller andra frågor som RN vill lyfta fram, sammanfattas i denna promemoria till ledningen för revisionsföretaget.

3.2.2 Dokumentation

Bestämmelser om dokumentation fanns 2015 i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa regler framgick följande.

Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Även ISA230 *Dokumentation av revisionen* behandlar revisorns dokumentationsskyldighet och kräver att revisorn identifierar riskområden, granskar dessa och drar slutsatser från vad han eller hon har funnit.

De slutsatser som dragits av revisionsbevis som tagits fram ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade. Av ISA 230 p. A 9 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 i samtliga kvalitetskontrollerade uppdrag funnit brister i dokumentationen för vissa väsentliga granskningsområden och för obligatoriska åtgärder i revisionen. Ställningstaganden och slutsatser baserade på utförda granskningsåtgärder har inte dokumenterats på ett tydligt och överskådligt sätt. RN har vid sina uppdragsgenomgångar kunnat följa hur granskningen har utförts och vilka slutsatser som dragits, dock har detta kunnat ske först efter kompletterande samtal med huvudansvarig revisor och team medlemmar. RN har efter att ha erhållit denna kompletterande information funnit att de ställningstaganden och slutsatser som revisorn kommit fram till är godtagbara. RN återger nedan några exempel där dokumentationen har behövt kompletterande information.

- Dokumentationen från diskussioner inom revisionsteamet och med företagsledningarna om risker för oegentligheter har i tre uppdrag varit ytterst knapphändigt. Vidare noterar RN att dokumentationen ofta innehåller

generella kommentarer. Informationen borde vara mer utvecklad och konkret i förhållande till det specifika bolagets verksamhet.

- En generell iakttagelse RN gjort är att den checklista som används vid bedömningen av om ett revisionsuppdrag kan behållas ofta fylls i utan att svarsalternativen, i vissa fall, är anpassade till ställd fråga. Ett exempel på detta rör frågor där de enda svarsalternativen är ”Yes” eller ”No” och när det riktiga svaret borde vara N/A (ej tillämpligt). Vidare har RN noterat att teamen ofta svarar ”Yes” på frågan om tillfredställande kontroller gjorts rörande åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism utan någon hänvisning eller referens till några revisionsbevis.
- När det gäller övriga revisionsåtgärder i PwC:s revisionsprogram, specifikt vad gäller sådana åtgärder som följer av ISA 250 *Beaktande av lagar och författningar vid revision av finansiella rapporter* och ISA 550 *Närstående förhållanden* har RN funnit att åtgärderna i vissa fall är knapphändig dokumenterade. När det gäller ISA 250 bedömer RN att revisorn ska beakta branschspecifika lagar och regler och när det gäller ISA 550 ska revisorn dokumentera sina granskningsåtgärder avseende att redovisningen av närståendetransaktioner är fullständig samt att i de fall transaktioner förekommit att dessa har utförts på marknadsmässiga villkor.
- I tre av uppdragen har RN noterat att dokumentationen av vidtagna granskningsåtgärder avseende befintliga eller nya krediter är knapphändig. RN anser att revisorerna ska dokumentera sin förståelse för de väsentliga villkoren i låneavtalen, specifikt rörande krav på säkerheter och klausuler rörande covenant. RN anser också att alla aktuella avtal och revisorns dokumenterade sammanfattningar över dessa ska betraktas som grundaktsmaterial och föras vidare till kommande års revisionsakt.
- I ett uppdrag redovisade koncernen väsentliga immateriella tillgångar för vilka nedskrivningsprövning har gjorts. RN har noterat att revisorn i begränsad omfattning har dokumenterat sina överväganden rörande viktiga antaganden, som har betydelse för den slutliga bedömningen av värderingen av tillgången.
- I ett uppdrag har RN noterat att revisorns dokumentation av vidtagna granskningsåtgärder avseende ett väsentligt förvärv varit knapphändig. Underliggande dokumentation avseende klassificering och identifiering av de identifierbara förvärvade tillgångarna eller övertagna skulderna, i huvudsak, utgörs av specifikationer från företaget utan några synbara dokumenterade överväganden eller ifrågasättande från revisorn.
- I ett uppdrag är granskningen av konsolideringen bristfälligt dokumenterad. Den dokumentation som RN tagit del av, i revisionsakten för det aktuella uppdraget, avsåg ett tidigare räkenskapsår. Revisorn kompletterade i efterhand med ytterligare dokumentation, vilken inte var en del av den

arkiverade dokumentationen. I denna dokumentation finns vissa granskningsåtgärder beskrivna, men få spår av hur dessa granskningsåtgärder har genomförts.

3.2.3 Analytiska granskningsåtgärder

Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* ska revisorn när denne använder analytiska granskningsåtgärder i samband med substansgranskningen bl.a. utarbeta förväntade värden för redovisade belopp och även bestämma det högsta belopp som en avvikelse från förväntat värde kan ha utan att ytterligare utredning behöver göras. Om avvikelsen överstiger detta högsta belopp ska revisorn antingen inhämta och bedöma förklaringar från företagsledningen eller utföra andra granskningsåtgärder.

RN konstaterar att de nämnda kraven enligt ISA 520, för fyra av uppdragen, inte i alla delar har följts, vilket påverkar kvaliteten på revisionsbevis från substansgranskningen.

3.2.4 Intäktsredovisning

Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* ska revisorn, när denne identifierat en betydande risk, skaffa sig förståelse för företagets kontrollaktiviteter, som ska hantera respektive risk. Detta betyder att revisorn ska skaffa sig en förståelse för 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. Detta innefattar att identifiera kontrollaktiviteter (s.k. nyckelkontroller) som är avsedda att hantera respektive risk och bedöma dessa med avseende på kontrollernas utformning och implementering.

RN har i fyra av de kvalitetskontrollerade uppdragen noterat ett antal brister både vad gäller granskning av kontroller och substansgranskning. Den detaljgranskning som revisorerna har utfört av redovisade intäkter utvisar, i tre av uppdragen, vissa brister i granskningen av räkenskapspåståendet fullständighet. I två av uppdragen har inte nyckelkontroller identifierats och bedömts beträffande utformning och implementering på ett fullgott sätt. I två uppdrag synes inte heller periodiseringskontroll ha varit föremål för revisorns granskning på ett tillräckligt sätt. Nedan redovisas några av RN:s iakttagelser beträffande granskning av intäktsredovisning mer detaljerat.

I ett av uppdragen har revisorn i sin dokumentation noterat att bolaget har fullgoda kontroller och rutiner avseende intäktsprocessen som revisorn kan förlita sig på vid bokslutsgranskningen. Revisionsdokumentationen innehåller, av bolaget upprättade, rutinbeskrivningar och en verifiering i form av ett s.k. walk through-test. Vidare har revisorn dokumenterat tester av två identifierade

nyckelkontroller. RN saknar revisorns dokumenterade överväganden på vilka grunder de testade kontrollaktiviteterna bedömdes vara nyckelkontroller. Vidare ifrågasätter RN att testerna varit utformade på ett sätt som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för revisorn att bedöma att bolaget har fullgoda kontroller. I samma uppdrag har RN noterat att revisorn i samband med sin granskning av kundfordringar begärt saldobekräftelser avseende de åtta största kundsaldo. Bekräftelse erhöles från två av dessa, varav ett var med ett avvikande svar. Enligt ISA 505 *Externa bekräftelser* p. 12 ska revisorn för varje uteblivit svar utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Enligt p. 14 ska revisorn undersöka avvikelser för att fastställa huruvida de är eller inte är tecken på felaktigheter. Revisorn har hänvisat till andra granskningsåtgärder, bl.a sin detaljgranskning av intäkter, avstämningar mot huvudbok och reskontror samt analytisk granskning. RN anser att dessa kompletterande granskningsåtgärder inte har varit tillräckliga.

I ett annat av uppdragen innehåller revisionsdokumentationen ett flödesschema över intäktprocessen. Det går dock inte av dokumentationen att utläsa vilka nyckelkontroller revisorerna har identifierat och inte heller vilken transaktion som följts genom flödet.

I de fyra här nämnda uppdragen har revisorerna genomfört relativt omfattande substansgranskningar, bestående av såväl substansanalytiska granskningar som detaljgranskningar. RN bedömer dock att de detaljgranskningar som revisorerna genomfört brustit med avseende på fullständigheten på så sätt att granskningen i huvudsak skett utifrån redovisade intäkter.

3.2.5 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.

RN har i tre av de kvalitetskontrollerade uppdragen noterat följande brister.

- I två uppdrag med väsentliga förmånsbestämda pensionsutfästelser, har RN 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 företagens konsolideringsprocess varit tillfredsställande och fungerat på ett effektivt sätt.

- I två uppdrag har upplysningar rörande ställda säkerheter och ansvarsförbindelser i koncernen inte varit korrekt redovisade i årsredovisningen. I ett uppdrag har RN noterat att en företagsinteckning i ett dotterbolag inte var redovisat i årsredovisningen. I ett annat uppdrag hade en ställd säkerhet i fast egendom, i ett dotterbolag, inte medtagits med motiveringen att säkerheten inte var utnyttjad på bokslutsdagen. RN anser att ställda säkerheter ska redovisas även om kreditlimiten inte är utnyttjad.

3.2.6 Varulager

I flera av de kvalitetskontrollerade uppdragen utgör varulager en väsentlig post i balansräkningen, där räkenskapspåståendena existens och värdering ofta innehåller en förhöjd risk för väsentliga fel. Särskilt i företag med tillverkning är risken för väsentliga fel i värderingen förhöjd. Därför är revisorns genomgång av kalkylprinciper och bedömning av hur använda kalkylkomponenter motsvarar faktisk kostnad en viktig granskningsåtgärd. RN har noterat vissa brister i granskningen i tre av de kvalitetskontrollerade uppdragen. Som exempel på brister kan nämnas att revisorns bedömningar saknats när revisorerna konstaterat ej obetydliga avvikelser vid test av kalkylkomponenter och huruvida volymantaganden är normala.

I tre uppdrag har revisorerna inte tydligt identifierat kontrollaktiviteter (s.k. nyckelkontroller) och inte uttryckligen tagit ställning till utformning och implementering av dessa nyckelkontroller. I ett av dessa uppdrag hade revisorn bedömt att det fanns en betydande risk för felaktig inkuransreservering. I detta fall borde revisorn ha fokuserat på kontroller relaterade till bedömning av nedskrivningsbehov av varulager.

3.2.7 Uttalanden från företagsledningen

De uttalanden från företagsledningen som ska avges i samband med revisionsberättelsens avgivande är upprättade enligt en standardmall utan några individuella anpassningar. I två av uppdragen har RN noterat ett antal svåra och komplexa frågor som i hög grad baseras på företagsledningarnas uppskattningar. Exempel på detta är avsättningar för tvister, miljöåtaganden, omstruktureringskostnader, värderingsfrågor vid förvärv samt fortsatt drift. RN anser att det hade varit lämpligt att revisorerna i dessa uppdrag skulle ha agerat för att uttalandena från företagsledningarna hade anpassats till de förhållanden som råder för respektive bolag och för aktuella frågeställningar i varje enskilt fall.

3.2.8 Sammanfattande rekommendationer

RN har ovan redovisat vissa brister rörande dokumentation (se avsnitt 3.2.2). RN *rekommenderar* att PwC vidtar åtgärder för att säkerställa att all revisionsdokumentation är tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt så att det klart framgår hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts,

när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits.

RN har vidare lämnat vissa synpunkter på områden där revisionskvaliteten kan förbättras (se avsnitt 3.2.3 – 3.27). Det har i huvudsak rört sig om behovet att i revisionsuppdragen beakta:

- de metodmässiga stegen i ISA 520,
- vikten av identifiering och test av nyckelkontroller, riktiga val av granskningsåtgärder för att kunna bedöma den interna kontrollen och vad som ska anses vara substansgranskningsåtgärder av tillräcklig omfattning rörande granskning av intäktsredovisning och varulager,
- de särskilda överväganden som krävs i enlighet med ISA 600 rörande granskning av pensionsutfästelser och upplysningskrav rörande ställda säkerheter, samt.
- behovet av anpassningar av uttalanden från företagsledningen till förhållanden och frågeställningar i varje enskilt uppdrag.

RN *rekommenderar* att PwC i den interna utbildningen och i andra former av erfarenhetsutbyten uppmärksammar dessa frågeställningar samt att dessa även blir föremål för fokusering i såväl den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen som inspektioner inom ramen för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem.

4 Avslutning av kvalitetskontrollen

RN har slutfört sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av sex utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat sex revisionsuppdrag för börsnoterade revisionsklienter.

RN:s sammanfattande bedömning är att revisionskvaliteten i de utförda revisionsuppdragen överlag har varit tillfredsställande. RN har inte funnit skäl att frångå sin tidigare gjorda bedömning av att revisionsföretagets riktlinjer och rutiner i allt väsentligt är av god kvalitet.

När det gäller de iakttagelser och rekommendationer som redovisats i denna promemoria föreläggs PwC AB att senast den 20 juni 2017 till RN ge in en skriftlig redogörelse för vilka åtgärder som vidtagits eller planeras.