

## PROMEMORIA

2010-09-24

Dnr 2010-598

Verkställande direktören  
Jan Birgeron  
Ernst & Young AB  
Box 7850  
103 99 STOCKHOLM

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

#### **1 Inledning**

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

RN genomför under år 2010 kvalitetskontroller av tre registrerade revisionsbolag. Under första delen av år 2010 har RN genomfört kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Ernst & Young AB (nedan EY). Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av 13 revisorer och 11 av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades senast den 31 december 2009. Urvalet av uppdrag har gjorts mot bakgrund av olika risk- och väsentlighetsfaktorer. Bland dessa ingår rådande recession i svensk och internationell ekonomi och klientföretagens samlade börsvärde.

RN har tidigare genomfört kvalitetskontroll hos EY (se dnr 2006-1500 och 2008-835). Erfarenheterna från dessa genomgångar har legat till grund för 2010 års kvalitetskontroll. RN har utöver genomgångarna av enskilda revisioner följt upp åtgärder vidtagna av EY med anledning av de synpunkter som RN lämnade vid den senaste kvalitetskontrollen. EY 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 gjort 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 utförs enligt god revisorssed och god revisionsd.

På uppdragsnivå genomförs RN:s kvalitetskontroll med inriktning mot hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. De större revisionsföretagen i Sverige har 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>1</sup> Genom den uppdragsbaserade kontrollen får RN underlag att bedöma såväl effektiviteten i byråns system för kvalitetssäkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

### **2.2 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar**

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

RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll sker för att med rimlig säkerhet ge RN underlag för en bedömning av om revisorer som utför revisionsuppdrag i börsnoterade företag genomför sina revisioner i enlighet med god revisorssed och god revisionsd för att på så sätt skaffa sig en rimlig grund för de uttalanden som de har att göra i uppdragen. RN bedömer om revisorerna i allt väsentligt utför uppdragen med opartiskhet och självständighet<sup>2</sup> och om kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering uppfyller de särskilt höga krav som ställs på revisioner av börsnoterade företag. Den innebär dock inte att RN går igenom en avslutad revision i alla dess delar eller att en fullständig analys görs av alla förhållanden, oavsett om dessa är skriftligen dokumenterade eller inte. Syftet är inte heller att bedöma om granskade årsredovisningar och annan granskad extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformade.

### **2.3 Beskrivning av kontrollmetod**

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 revision av börsnoterade företag. Bedömningen av revisorns arbete sker utifrån de krav som ställs på en revision av ett börsnoterat företag.

---

<sup>1</sup> Nuvarande RS kommer att ersättas av nya ISA översatta till svenska under år 2011.

<sup>2</sup> I fortsättningen av denna promemoria används begreppet ”oberoende”.

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 Allmänt**

RN har vid sina tidigare kvalitetskontroller avseende EY skaffat sig kunskaper om EY:s revisionsmetodik och hjälpmedel liksom om hur den interna kvalitetskontrollen fungerar. Denna kunskap har uppdaterats vid den nu aktuella undersökningen. RN grundar därför sin bedömning av enskilda revisors 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 EY:s IT-baserade revisionssystem och har 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 revisionsansvariga och ansvariga inom EY om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med uppdragsansvariga revisorer och med ledningen för EY.

#### **3.2 Iakttagelser beträffande EY: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.<sup>3</sup> RN:s kvalitetskontroll har utöver det som följer av ISQC 1 även omfattat EY:s åtgärder avseende risk för penningtvätt, samarbete med klientföretags internrevision samt avtal avseende inköp och finansiella placeringar.

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

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

Vidare ska det finnas fungerande system som ser till att företaget och dess personal uppfyller gällande etiska krav, t.ex. i fråga om oberoende. Det ska även finnas riktlinjer och processer för hur klientuppdrag antas och förnyas, vilket bland annat inne-

---

<sup>3</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.

fattar frågan om revisionsföretaget har kompetens och resurser för revisionsuppdragen, samt för att säkerställa att de enskilda medarbetarna har tillräcklig förmåga och kompetens för att utföra uppdragen och att ansvariga revisorer har de befogenheter som uppdragen kräver. För uppdrag i börsnoterade företag ska det finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen lämnas, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Likaså ska det finnas riktlinjer och processer som leder till att erforderliga konsultationer sker i svåra eller tvistiga frågor och i fall då det förekommer skilda uppfattningar inom revisionsteamet eller mellan den ansvarige revisorn och den revisor som utför kvalitetssäkring i uppdraget.

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.

EY ingår i ett globalt nätverk. Delägarna i EY är sedan år 2009 även delägare i ett europeiskt revisionsbolag (Ernst & Young Europe LLP) tillsammans med delägare från övriga europeiska länder. Det europeiska bolaget är en del av det globala nätverket. Det nya delägarskapet har enligt uppgift hittills inte inneburit väsentliga förändringar i arbetssätt eller ersättningssystem för delägare.

RN har tagit del av EY:s metodikhandböcker och riktlinjer för revisorernas professionella ansvar samt beskrivningar av byråns organisation, dess revisionshjälpmedel och organisationen av dess uppdragsbaserade kvalitetskontroller och övervakande kvalitetskontroll. RN har också fått en översiktlig beskrivning av såväl uppbyggnaden av EY:s delägarsystem som de principer för vinstdelning och resultatbaserad medarbetarbelöning som tillämpas inom EY. EY har omkring 175 delägare.

Kvalitetsbrister hos enskilda delägare kan ge avdrag på den rörliga delen av ersättningen. Avvikelse från etiska riktlinjer eller kvalitetskrav med mera rapporteras till en central funktion som upprättar ett underlag för sådana avdrag. RN har tagit del av det för år 2010 aktuella underlaget.

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

### *3.2.3 Etiska regler*

EY 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 in-

formeras om oberoenderegler i samband med intern utbildning och avkrävs en årlig oberoendeförsäkran. Delägare lämnar en sådan försäkran fyra gånger per år. EY utnyttjar ett antal olika IT-baserade övervakningssystem, bl.a. för av antagande av uppdrag och investeringar i värdepapper.

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

### 3.2.4 *Antagande och förnyelse av uppdrag*

EY har i sina interna riktlinjer och hjälpmedel ett IT-system och rutiner för prövning av klienter och uppdrag i samband med antagande och förnyelse av uppdrag. Prövningen sker inom uppdraget och under uppdragsinnehavarens ansvar.

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

### 3.2.5 *Personella resurser*

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

För att kunna följa upp vidareutbildningskravet enligt Far:s yrkesetiska regel 6<sup>4</sup> finns ett centralt utbildningssystem. 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 internutbildningen är registreringen integrerad med utbildningen automatiskt. De enskilda revisorerna ska enligt instruktionerna själva svara för att genomförd externutbildning registreras i systemet. Det finns ingen central kontroll av att den sammanlagda interna och externa vidareutbildningen uppfyller Far:s vidareutbildningskrav utan ansvaret har legat på enskild revisor. RN har upplysts om att under år 2010 kommer EY att införa en central kontroll. Kontrollen kommer därmed att omfatta både intern och extern vidareutbildning.

EY har en procedur för ”licensiering” av revisorer som ska arbeta med börsnoterade företag.

I fråga vidareutbildningskravet bedömer RN att om EY inför en centraliserad kontroll enligt vad som ovan nämnts bör såväl de nya krav som RN från den 1 maj 2010 ställer på fortbildning (se 5 a § RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet – RNFS 2001:2)<sup>5</sup> och ISQC 1 kunna uppfyllas.

---

<sup>4</sup> Far:s 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.

<sup>5</sup> Enligt 5 a § RNFS 2002:1 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.

RN bedömer att EY:s system och rutiner för personella resurser i övrigt uppfyller kraven i ISQC 1.

### 3.2.6 *System för säkerställande av revisionskvalitet*

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

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

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

RN:s bedömning är att EY:s åtgärder även i övrigt på företagsnivå 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 *Byråns interna system för kvalitetskontroll i efterhand*

EY har sedan länge ett system för intern kvalitetskontroll i efterhand under ledning av en ansvarig delägare som rapporterar kvalitetskontrollernas resultat till EY:s svenska ledning, ledningen för Nordic Sub-Area samt EY Global. EY:s riktlinjer innebär att enskilda delägare och enskilda kontor granskas minst en gång vart tredje år. Det finns två löpande program för kvalitetskontroll och utvärdering; dels ett globalt program omfattande uppdrag över 200 revisionstimmar, dels ett ”Sub-Areaprogram” omfattande uppdrag upp till 200 revisionstimmar. Kvalitetskontrollerna genomförs av särskilt utsedda kvalitetskontrollanter som erhåller en intern utbildning för ändamålet. Systemet innefattar omkontroller av revisorer vid påvisade kvalitetsbrister och möjlighet för byrån att införa särskilda åtgärdsprogram avseende revisorer vars arbete har allvarliga kvalitetsbrister. Ekonomiska sanktioner kan vidtas vid underkänt resultat.

EY har ett system för dokumentation och rapportering, kallat Mutual Accountability, vilken är basen för utvärdering av utförda prestationer. Baserat på den sammanställda informationen ges varje partner en ”rating” och ett omdöme. Bedömningen baseras bl.a. på genomförda utbildningar samt resultatet av intern och extern kvalitetskontroll. Vidare beaktas förekomst av skadeståndsanspråk och pågående tvister.

RN har tagit del av genomförandet och utfallet av 2009 års företagsövergripande kvalitetskontrollprogram inom EY. Den samlade rapporten 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 EY: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 *EY:s åtgärder avseende penningtvätt*

EY har en särskild policy för hantering av penningtvätsfrågor. Identitetskontroll samt kontroll av verklig huvudman är obligatoriska moment vid antagande av nya klienter. Vidare ges intern utbildning och årlig påminnelse om dessa frågor i samband med bl.a. årlig obligatorisk vidareutbildning.

### 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 revisionssed i Sverige kommer rörande samarbete med internrevision till uttryck i RS 610 *Beaktande av det arbete som utförts av företagets internrevision*. Mot bakgrund av att RS 610 är en relativt allmänt utformad revisionsstandard, bör en revisionsbyrå enligt RN:s uppfattning ge sina medarbetare närmare riktlinjer beträffande innebörden av god revisionssed när externrevisorn använder sig av det arbete som utförs av ett klientföretags internrevision.

RN finner att EY inom sin organisation har riktlinjer och metoder för en effektiv samverkan med klientföretagens internrevision i överensstämmelse med krav på revisorns oberoende och god revisionssed.

### 3.2.10 *Riktlinjer avseende avtal om inköp och finansiella placeringar*

RN har tagit del av EY:s riktlinjer och rutiner för avtal om inköp och finansiella placeringar och liknande externa avtal. RN bedömer att EY 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 revisionssed och god revisionssed. RN:s kvalitetskontroll syftar även till att bidra till en utveckling av revisionskvaliteten, vilket kan göras på olika sätt. Ett viktigt moment är att RN vid genomgångar med revisionsteamet och ledningen för revisionsföretaget presenterar sina iakttagelser och lämnar rekommendationer till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten. Iakttagelser och rekommendationer som är begränsade till ett enskilt revisionsuppdrag delges den valde revisorn alternativt den huvudansvariga revisorn. Iakttagelser och rekommendationer som avser mer generella frågor sammanfattas i denna promemoria till ledningen för revisionsföretaget.

EY 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 EY: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 erfarenhet och kompetens med hänsyn till uppdragens storlek och komplexitet. Beträffande treasury-funktioner (finansiella transaktioner med omvärlden) bedömer RN att teamen i vissa fall bör förstärkas med en specialist inom treasury eller en revisor med motsvarande kompetens, se även nedan under 3.3.2.5.

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

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

#### *3.3.2.1 Koncernrevision*

En viktig del i att säkerställa hög kvalitet i koncernrevisioner är anpassade koncerninstruktioner med tydliga krav på återrapportering. Omfattande koncernrevisioner behöver även väl uppbyggda IT-baserade revisionssystem. Dagens revisionssystem är i allmänhet uppbyggda för att uppfylla krav på revision av enskilda företag och tar inte alltid hänsyn till de speciella krav som ställs på koncernrevisioner. Som exempel kan nämnas att systemen inte innehåller särskilda funktioner som underlättar för koncernrevisorn att kontrollera och hantera risker på koncernnivå. I praktiken får därför koncernrevisorn ofta vidta kompletterande åtgärder för att säkerställa att tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats avseende alla väsentliga frågor i koncernrevisionen. Exempel på sådana kompletterande åtgärder är gemensamma revisionsåtgärder vidtagna av koncernteamet och bolagsvisa revisioner utförda av moderbolagsteamet eller under kontroll av detta.

För att hantera de skillnader som ofta finns mellan de bedömningar som görs vid revisionen av enskilda bolag respektive sådana som måste göras i samband med koncernrevision bör det i revisionsbyråernas system finnas en tydlig koppling (brygga) mellan de båda slagen av granskningsnivåer. En sådan brygga bör finnas i revisionsdokumentationen avseende moderbolaget och visa hur risker och andra väsentliga frågor på koncernnivå hanteras i den samlade koncernrevisionen.

RN har funnit att i flertalet av revisionsuppdragen är koncerninstruktionerna bra och innehåller den information som dotterbolagsrevisorerna behöver för att kunna utföra sin granskning och rapportera tillbaka på förväntat sätt. RN noterar dock att det förefaller finnas viss osäkerhet om hur EY:s mall för koncerninstruktioner ska användas och möjligheten att anpassa mallen efter individuella förutsättningar. RN har vidare funnit exempel på att dotterbolagsrevisorer har instruerats att utföra viss granskning, dock utan att det närmare har preciserats vad som ska göras mer än att enbart rapportera tillbaka till koncernrevisorerna vad som i praktiken har gjorts. RN noterar att det för institutet ”specifika granskningsåtgärder” finns en standard i instruktionerna som



anger inriktning, omfattning och rapportering till moderbolagets revisorer. På direkt fråga från RN vid genomgångarna med teamen framkom trots detta i några fall viss osäkerhet om vad dotterbolagens revisorers arbete hade inneburit. Osäkerhet om innebörden av standardiserade koncerninstruktioner kan leda till att förväntade revisionsinsatser i dotterbolag inte blir utförda eller att ett onödigt omfattande arbete utförs. RN rekommenderar EY att vidta lämpliga åtgärder för att säkerställa att ingen osäkerhet råder om innebörden av gällande koncerninstruktioner.

### 3.3.2.2 *EY:s IT-baserade revisionssystem*

EY har ett väl utformat IT-baserat revisionssystem, utvecklat inom det internationella nätverket. Systemet används bl.a. för att upprätta riskanalyser, granskningsplaner och granskningsprogram. Vid bedömningen av hur systemet används i praktiken har RN funnit variationer i tillämpningen. I vissa revisionsuppdrag har en förenklad version av revisionssystemet använts trots att denna är avsedd för revision av mindre och medelstora företag. Ansvariga revisorer har förklarat detta med att moderbolaget i en koncern inte bedriver annan verksamhet än ägande av aktier i de rörelsedrivande dotterföretagen. Eftersom moderbolagets egen verksamhet är så begränsad har revisorerna ansett att det förenklade systemet är tillräckligt. RN kan ha viss förståelse för detta synsätt om man enbart ser till revisionen av moderbolaget, men finner att det finns en klar risk för kvaliteten i koncernrevisionen om inte det större systemet används, som är utvecklat för revisioner av stora företag och börsnoterade företag. RN finner det olämpligt att den enklare versionen av systemet används i revisionen av börsnoterade företag.

Med undantag för ovanstående bedömer RN att det arbete som gjorts av revisorerna för att planera revisionen och för att identifiera de viktigaste revisionsriskerna är väl genomfört. De särskilda dokument som används för att precisera revisionsstrategin har RN genomgående funnit hålla hög kvalitet.

### 3.3.2.3 *Dokumentation*

#### 3.3.2.3.1 *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. EY:s IT-baserade revisionssystem innehåller sådana funktioner att det normalt inte går att avsluta ett revisionssteg utan att ett tidigare steg har slutförts och kontrollerats av en överordnad. Systemet ger dock i sig inga garantier för att de slutsatser som ansvariga revisorer drar är fullständiga och tydligt motiverade.

Enligt ISA 230 ska de slutsatser som dragits av revisionsbevis som tagits fram dokumenteras. 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, där-

ibland dem som under senare revisioner granskar sådant som har fortsatt betydelse (t.ex. vid en efterhandsgranskning av uppskattningar i redovisningen).”<sup>6</sup>

RN finner att planeringen i de kvalitetskontrollerade uppdragen har varit god och att granskningen överlag täcker de riskområden som har identifierats. I fråga om koncernrevisioner har RN i tidigare avsnitt framfört att det i några revisionsuppdrag funnits vaga instruktioner vilket kan leda till en osäkerhet om vilka revisionsåtgärder som har utförts i praktiken. I sin tur leder det till viss osäkerhet om revisionsmålen för koncernen i sin helhet har uppnåtts i de delar som har varit berörda. Som helhet bedömer RN dock att inga för koncernrevisionerna avgörande frågor har lämnats öppna.

RN har konstaterat att EY:s medarbetare i ett antal fall har funnit fel eller haft synpunkter men där dokumentation om vilken slutsats som dragits av detta saknas. I vissa fall kan det på goda grunder antas att medarbetaren har dragit slutsatsen att en viss fråga inte har varit väsentlig, men utan att detta ställningstagande har dokumenterats. RN har även observerat att det har saknats dokumentation av både slutsatserna och grunderna för dessa beträffande vissa frågor. Exempel på sådan bristande dokumentation är när revisorerna har granskat lager och kundfordringar men inte har dragit någon egen slutsats om storleken på reserver för inkurans eller osäkra fordringar.

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

### 3.3.2.3.2 Ansvarig revisors viktigare bedömningar

De viktigare bedömningar som den ansvarige revisorn gör är särskilt betydelsefullt att dokumentera. EY 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 stödjande 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 granskningsåtgär-

---

<sup>6</sup> Far:s översatta text av ISA 230, som är avsedd att införas under år 2011.

der 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 en slutsats baserad på den granskning som gjorts.

#### *3.3.2.3.3 Dokumentation från tidigare år*

En generell observation är att de utredningar och bedömningar som gjorts beträffande vissa för revisorerna väsentliga frågor under ett år inte alltid förs över till nästkommande års arbetspapper. 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 senare års revision. 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 har av EY:s ledning upplysts om att det är enkelt att föra över sådan information i revisionssystemet men noterar att det i de av RN granskade revisionerna sällan förekommit sådan överföring. RN rekommenderar EY att klargöra att det går att enkelt överföra väsentlig och ”flerårig” information till nästkommande år inom ramen för IT-systemet.

#### *3.3.2.4 Granskning och uttalanden beträffande intern kontroll*

##### *3.3.2.4.1 Allmänt*

I det urval av uppdrag som RN har gjort 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 anser att det är svårt att dra slutsatser om vissa redovisningspåståenden, t.ex. huruvida allt som ska faktureras faktiskt blir fakturerat, utan att granska den interna kontrollen. Revisionsbevis avseende försäljningen kan i många fall inhämtas från de rutiner som finns kring lagret i ett företag och då är särskilt inventeringar och uppföljning av differenser viktiga. En risk finns att revisorer undermedvetet ”litar på” rutinerna och klientföretagens kontroller i dessa. RN har i de flesta fall inte i dokumentationen funnit ingående diskussioner kring frågor om intern kontroll eller om denna har fungerat under hela den granskade perioden. Utifrån den samlade dokumentationen drar RN därför slutsatsen att teamen som regel inte har underlag för att kunna uttala sig om annat än själva uppbyggnaden av klientföretagets interna kon-

troll, däremot inte om hur effektivt den har fungerat under räkenskapsåret. Eftersom det ofta finns önskemål från klientföretag att revisorn ska göra uttalanden om intern kontroll föreslår RN att EY överväger om kraven för att få göra sådana uttalanden bör göras tydligare och om utbildningen i frågor om intern kontroll kan behöva utvecklas.

Som tidigare har nämnts har RN 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 och inom applikationssystem krävs som regel relativt omfattande utredningar och tester av tillförlitligheten. RN har i många 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.

#### *3.3.2.4.2 Uttalanden till företagsledningen, revisionsutskottet och/eller styrelsen om företagets interna kontroll*

Som framgått ovan har i de flesta fall revisorernas ansats varit att granska substansen i redovisningen i stället för att bygga sin granskning på företagets interna kontroll. Trots detta har RN funnit fall där revisorerna har gjort uttalanden till företagsledningen, revisionsutskottet och/eller styrelsen, där de uttalar att den interna kontrollen i bolaget är bra. I endast ett fåtal av dessa fall har revisorerna granskat hur effektivt den interna kontrollen har fungerat under året. Revisorerna förefaller i stället ha byggt sitt uttalande på sin goda allmänna kunskap om företaget och koncernen samt de översiktliga genomgångar av systemens utformning som han eller hon har gjort, men som utifrån vad som framgår av arbetspapperen inte kan vara så heltäckande som ett generellt uttalande kräver.

#### *3.3.2.4.3 Granskning av det uttalande om intern kontroll som styrelsen gör i bolagsstyrningsrapporten*

I ett fall har RN funnit att revisorn indirekt har gjort ett uttalande om den interna kontrollen i sin granskningsrapport avseende revisionsklientens bolagsstyrningsrapport. I den av revisorn översiktligt granskade bolagsstyrningsrapporten fanns information om den interna kontrollen och det uttalades att den fungerade väl. Det sades vidare att revisorn delade styrelsens bedömning. I revisorns efterföljande granskningsrapport uttalas att inget har framkommit som skulle innebära att bolagsstyrningsrapporten inte upprättats enligt reglerna för denna. Revisorns uttalande riskerar att ge en utomstående läsare intrycket att revisorn delar styrelsens uppfattning om den interna kontrollens kvalitet. En revisor måste, enligt RN:s uppfattning, alltid ha tillräcklig grund för ett sådant uttalande. Detta innebär att revisorn ska ha granskat den interna kontrollens kvalitet ingående.

I det aktuella fallet hade revisorn granskat den interna kontrollens uppbyggnad men inte hur effektivt den hade fungerat under räkenskapsåret. Liksom i föregående avsnitt ställer sig RN frågande till att sådana uttalanden avges utan att det finns tillräcklig grund. RN rekommenderar EY att närmare överväga vilka uttalanden som ska få göras om intern kontroll och vilken granskning som ska krävas dessförinnan.

### 3.3.2.5 *Anlitande av specialister*

I ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* uttalas att specialister ska kunna konsulteras när det är nödvändigt.<sup>7</sup> RN har i flera av de kvalitetskontrollerade uppdragen funnit att granskningsåtgärder som bör utföras i samband med finansiella säkringar etc., inte har genomförts alls eller inte på ett tillfredsställande sätt. Som exempel kan nämnas granskning av klientföretagets dokumentation kring identifiering av säkringar och granskning av att klienten mäter effektiviteten i ingångna säkringar på tillfredsställande sätt. RN har dock dragit slutsatsen att detta, i de granskade fallen, inte har inneburit att revisionen har allvarliga brister sett till uppdraget som helhet.

RN har intrycket att kunskapen om treasury-relaterade frågor i icke-finansiella företag inte är tillräckligt stor hos revisorer i allmänhet för att säkerställa att en tillfredsställande granskning utförs i dessa avseenden. RN har funnit exempel på att upplysningar om finansiella transaktioner i årsredovisningar har varit felaktiga eller otillräckliga, men enligt RN:s uppfattning inte i så allvarlig mån att årsredovisningarna blivit vilseledande. Eftersom dessa frågor kräver särskild kunskap, rekommenderar RN att en treasuryspecialist eller en revisor med särskilt hög kompetens inom området föreslår granskningsprogram, följer upp att ett korrekt arbete har utförts samt medverkar i granskningen av tillämpliga delar av årsredovisningen.

### 3.3.2.6 *Några andra metodrelaterade frågor*

#### 3.3.2.6.1 *Bankbekräftelser*

RN har funnit att revisorerna i vissa fall nöjt sig med att använda från företaget erhållna bankbesked som underlag vid sin granskning av klientföretagets kassa- och banktillgodohavanden samt andra engagemang med banker i stället för att förmå klienten att begära att bankerna tillställer revisorerna sådana bankbesked direkt. RS 505 *Externa bekräftelser* är mycket tydlig på hur en bekräftelse skall begäras för att utgöra ett gott revisionsbevis. Ett revisionsbevis som erhålls från klienten har ett lägre bevisvärde än ett som erhålls direkt. RN finner också att revisorerna i ett antal fall inte har fått fullständiga engagemangsbesked, utan främst kontoinformation.

RN är införstådd med att banker i många fall har svårt att utfärda heltäckande engagemangsbesked och ibland är ovilliga att utfärda sådana till revisorerna. RN anser dock att engagemangsbesked direkt från banker är ett viktigt revisionsbevis och att sådana därför i normalfallet bör inhämtas.

---

<sup>7</sup> Enligt RS 220 *Kvalitetskontroll inom revisionen*, 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.

### 3.3.2.6.2 Risk för oegentligheter

EY använder bl.a. ett internt standardformulär för att dokumentera revisorns bedömning av risk för oegentligheter. Formulärets standardtext är omfattande. De kommentarer som teamen har lämnat i formuläret är i de flesta fall mindre utförliga än standardtexten, vilket leder till slutsatsen att även om teamens diskussioner kan ha varit ingående så framgår det inte på ett allsidigt sätt vilka väsentliga risker som har identifierats. Vidare har RN funnit att fokus i vad som har dokumenterats i stor utsträckning har legat på risken för att företagsledningen försöker ”försköna” resultat och ställning, och då i synnerhet risken för att den försöker att få ut högre ersättning. RN delar uppfattningen att en sådan risk ofta är väsentlig. Det kan emellertid även finnas risk för andra typer av oegentligheter och även direkta fel, som också täcks av RS 240, och som skulle behöva beaktas i större omfattning än vad som har framgått i de utvalda revisionsuppdragen.

### 3.3.2.6.3 Uttalanden från företagsledningen och uppdragsbrev

I samtliga kvalitetskontrollerade uppdrag har revisorerna inhämtat skriftliga uttalanden från företagsledningen om årsredovisningen. I flera fall har revisorerna 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, finansierings-situationen i övrigt, prövningen av nedskrivningsbehov och värdet av uppskjuten skattefordran.

I detta sammanhang kan frågan om vad som borde finnas i ett uppdragsbrev förtjäna att uppmärksammas. Ett väl utformat uppdragsbrev tydliggör vad som faktiskt har överenskommit utöver de generella förpliktelserna för respektive uppdragsgivare och revisor. De alltmer fördjupade diskussionerna mellan revisor och klientföretagens revisionsutskott (eller styrelser) innebär en utökad möjlighet för revisorn att med stöd av uppdragsbrevet tydliggöra sin roll och sitt ansvar i relation till klientföretagens ledningar, styrelser och revisionsutskott. RN vill i sammanhanget betona vikten av att diskussionerna med revisionsutskottet dokumenteras liksom revisionsutskottets eller styrelsens inställning till de frågor som väckts i samband med att uppdragsbrev upprättas.

### 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 medföljande likviditetsproblem, värderingsproblem, problem med lånevillkor, intäktsredovisning, fortlevnad och upplysningar i årsredovisningar.

Inför uppdragsgenomgångarna har RN noterat att EY globalt och nationellt har gett ut omfattande information och ett antal vägledningar om frågor relaterade till recessionen. EY har även anpassat sina riktlinjer för hur enskilda revisionsuppdrag ska utföras. Av nämnda underlag har samtidigt framgått att det avgörande för riskbedömningen ska vara förutsättningarna i det enskilda uppdraget och att det därmed var varje enskild revisors professionella omdöme som var den viktigaste faktorn för hög revisionskvalitet.

### *3.3.3.1 Vikande lönsamhet och ökande likviditetsproblem*

RN har vid sina genomgångar kunnat konstatera att teamen genomgående har anpassat sin riskanalys 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 2009 har få nedskrivningar av immateriella tillgångar gjorts. Ett antal av de granskade bolagen har haft stora goodwill-poster. RN har mot denna bakgrund gjort följande iakttagelser.

Det sätt som allmänt används för att värdera goodwillposter innebär att man nuvärdesberäknar ett bolags prognostiserade flöden 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 ansvariga revisorer, fästa uppmärksamhet på vissa antaganden av betydelse för de slutliga bedömningar som enligt RN:s mening en revisor har att göra i värderingsfrågor.

- I vissa av de fall där en koncern har olika kassagenererande enheter, har samma kalkylränta använts för samtliga enheter. Skälet till att revisorerna i dessa fall har godtagit detta antagande har inte sällan saknats i revisionsdokumentationen. RN anser att revisorer bör ifrågasätta om inte kalkylräntan ska sättas för varje enskild enhet, eftersom riskprofilen kan skilja sig åt mellan olika enheter.
- RN finner att revisionsteamerna 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.
- Det är oundvikligt att revisorns granskning av det värde som ett klientföretag har satt på sina immateriella tillgångar normalt utgår 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 företagens 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 om 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.

### 3.3.3.3 *Lånevillkor*

Revisorerna har genomgående genomfört utökad granskning i tillämpliga fall av efterlevnaden av lånevillkor och hur dessa presenteras i årsredovisningarna.

### 3.3.3.4 *Fortlevnad*

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

### 3.3.3.5 *Upplysningar i årsredovisningar*

I samtliga revisionsuppdrag har en IFRS-specialist funnits knuten till teamet. Det har i revisionsdokumentationerna funnits tydlig dokumentation om teamets och specialistens genomgångar av upplysningarna i årsredovisningarna.

### 3.3.4 *Särskild kvalitetsgranskare*

Enligt EY:s riktlinjer för revisioner av börsnoterade företag ska det finnas en s.k. oberoende revisor. Uppgiften är att övervaka att revisionsuppdraget utförs enligt EY:s interna kvalitetskrav. RN anser i likhet med ledningen för EY att det ligger ett stort värde för utvecklingen av revisionskvalitet att en kvalitetskontrollerande funktion som oberoende revisor finns kopplad till ett enskilt uppdrag med förhöjd revisionsrisk. Det är viktigt att den oberoende revisorn engagerar sig i de väsentliga momenten i revisionens genomförande som planering, riskbedömningar, utvärdering och rapportering samt att han eller hon lägger ned tillräcklig tid på sin uppgift.

RN uppfattar att funktionen har funnits i samtliga kvalitetskontrollerade uppdrag utom ett, men anser att de insatser och bedömningar som den oberoende revisorn har utfört borde ha framgått tydligt och direkt i den elektroniska revisionsdokumentationen. Av de tidsuppföljningar som finns i uppdragsdokumentationen är det svårt att kunna dra en generell slutsats om respektive oberoende revisor har lagt ned till-



räcklig tid för sin kvalitetskontroll. RN har förstått att den oberoende revisorn i många fall lägger ned mer tid på enskilda uppdrag än vad som framgår av tidrapporteringen. RN föreslår att åtgärder vidtas för att säkerställa att redovisad tid i det enskilda uppdraget visar faktiskt utfört kvalitetskontrollerande arbete.

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

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Ernst & Young AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av 13 utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat 11 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. De iakttagelser och rekommendationer till förbättringar av revisionskvaliteten som RN har gjort har delgetts ledningen för Ernst & Young och har sammanfattats i denna promemoria. RN kommer i kommande kvalitetskontroller följa upp de åtgärder som Ernst & Young har vidtagit med anledning av RN:s synpunkter.