

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

### **1 Inledning**

Sedan hösten 2009 bedriver Revisorsnämnden (RN) kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som har revisionsuppdrag i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller på en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) 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 hösten 2010 har RN genomfört kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget BDO AB (nedan BDO). Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av tre revisorer och tre av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades senast den 31 december 2009.

RN har tidigare genomfört en kvalitetskontroll hos BDO (se dnr 2006-1507). Erfarenheterna från den kontrollen har legat till grund för 2010 års kvalitetskontroll. RN har utöver genomgångarna av enskilda revisioner följt upp åtgärder vidtagna av BDO med anledning av de synpunkter som RN lämnade vid denna kvalitetskontroll. BDO har vidtagit åtgärder med utgångspunkt från RN:s tidigare lämnade synpunkter och rekommendationer.

RN:s utgångspunkt vid bedömningarna nedan har varit International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) enligt vilken riktlinjer och rutiner för att kunna följa ISQC 1 ska vara införda senast den 1 januari 2011. Vidare omfattar RN:s kvalitetskontroll i tillämpliga delar bedömningar av hur såväl Revisionsstandard i Sverige (RS) som International Standards on Auditing (ISA) har följts. ISA kommer under år 2011 att ersätta nuvarande RS. RN har informerats om att BDO ännu inte har fastställt riktlinjer och rutiner för att kunna följa ISQC 1 samt att BDO har börjat tillämpa ISA endast på de internationellt refererade uppdragen inom BDO. Eftersom de nya systemen snart ska vara införda har RN bedömt att, utöver

hänvisning till nuvarande system, en hänvisning också till de nya systemen bidrar till att utveckla revisionskvaliteten hos BDO.

De slutsatser som RN har dragit i samband med de nu genomförda kvalitetskontrollerna redovisas i denna promemoria. I den mån RN bedömer att något av vikt återstår vad gäller åtgärder på grund av RN:s tidigare bedömningar har det inarbetats i RN:s synpunkter nedan.

## **2 Genomförandet av RN:s kvalitetskontroller**

### **2.1 Systembaserad och uppdragsbaserad kvalitetskontroll**

RN:s periodiskt återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå. På företagsnivå görs en systembaserad kvalitetskontroll. Kontrollen innebär att RN granskar utformningen av och funktionen i revisionsföretagets system och processer för att säkerställa att revisionsuppdrag i börsnoterade företag utförs enligt god revisorssed och god revisionsned.

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 ändamålsenligheten i byråns system för kvalitets-säkring 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 revisionsned 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 uppfyller de särskilt höga krav som ställs på revisioner av börsnoterade företag vad gäller opartiskhet och självständighet<sup>1</sup> och kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering. 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 används för den externa kvalitetskontroll av revisionsföretag och

---

<sup>1</sup> I fortsättningen av denna promemoria används begreppet "oberoende".

enskilda revisorer som utförs av branschorganisationen Far på uppdrag av 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.

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

### **3 Kontrollernas genomförande hos BDO – systemkontroller**

#### **3.1 Allmänt**

RN har vid sin tidigare kvalitetskontroll avseende BDO skaffat sig kunskaper om BDO: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 revisorers arbete till stor del utifrån kunskapen om de krav som ställs i revisionsföretagets interna riktlinjer och rutiner.

Genomgångar av de tre enskilda uppdragen har skett utifrån pappersbaserad dokumentation.

Under arbetets gång och efter dess avslutande har RN löpande informerat revisionsansvariga och ansvariga inom BDO om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med uppdragsansvariga revisorer och med ledningen för BDO.

#### **3.2 Iakttagelser beträffande BDO: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 dels RS, dels ISQC 1. RN:s kvalitetskontroll har utöver vad som följer av RS och ISQC 1 även omfattat BDO:s åtgärder avseende risk för penningtvätt och finansiering av terrorism samt avtal avseende inköp och finansiella placeringar.

I RS 220 Kvalitetskontroll inom revisionen punkt 4SE, Revisionsföretaget, anges att ett revisionsföretag ska införa riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll som är utformade för att säkerställa att alla revisioner utförs enligt god revisors sed och god revisionssed uttryckta genom RS. Enligt ISQC 1 ska ett revisionsföretags system för kvalitetskontroll innehålla riktlinjer och rutiner inom ett flertal delområden, nämligen ledningens ansvar för kvaliteten inom företaget, yrkesetiska krav, 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 yrkesetiska krav, t.ex. i fråga om oberoende. Det ska även finnas riktlinjer och rutiner för hur klientuppdrag antas och förnyas, vilket bland annat innefattar frågan om revisionsföretaget har kompetens och resurser för revisionsuppdragen, samt för att säkerställa att de enskilda medarbetarna har tillräcklig förmåga och kompetens för att utföra uppdragen och att ansvariga revisorer har de befogenheter som uppdragen kräver. För uppdrag i börsnoterade företag ska det finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen lämnas, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Likaså ska det finnas riktlinjer och processer som leder till att erforderliga konsultationer sker i svåra eller tvistiga frågor och i fall då det förekommer skilda uppfattningar inom revisionsteamet eller mellan den ansvarige revisorn och den revisor som utför kvalitetssäkring i uppdraget. 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.

BDO ingår i ett globalt nätverk. RN har tagit del av BDO:s metodhandböcker och riktlinjer för revisorernas professionella ansvar samt beskrivningar av byråns organisation, dess revisionshjälpmedel och organisationen av dess uppdragsbaserade kvalitetskontroller och övervakande kvalitetskontroll. RN har också fått en översiktlig beskrivning av BDO:s åtgärder vid funna kvalitetsbrister hos enskilda delägare. BDO har 60 delägare.

Enligt uppgift från BDO kan kvalitetsbrister hos enskilda delägare leda till varningar och i sista hand avsked. Däremot leder brister inte till avdrag på den rörliga delen av ersättningen. Avvikelse från etiska riktlinjer eller kvalitetskrav med mera ska i första hand hanteras av respektive gruppchef eller kontorschef. RN konstaterar att BDO för närvarande inte har möjligheten att använda ekonomiska styrmedel för att främja en god uppdragskvalitet. RN anser att det är önskvärt att sådana styrmedel införs.

### *3.2.3 Antagande och förnyelse av uppdrag*

BDO har interna riktlinjer för prövning av klienter och uppdrag i samband med antagande och förnyelse av uppdrag. Prövningen sker inom uppdraget och under uppdragsinnehavarens ansvar. Vad gäller revisionsuppdrag som enligt BDO:s kriterier utgör högriskuppdrag ska en omprövning (accept) ske en gång per år med undantag för internationellt refererade uppdrag som omprövas vart tredje år. Övriga uppdrag omprövas endast om förutsättningarna för uppdraget väsentligt har ändrats. BDO har inte något IT-baserat system för att följa upp att riktlinjerna följs utan hanteringen sker genom att blanketter upprättas manuellt, sänds till en person på kontoret i Stockholm och förvaras i pärmar. Vid en sammanställning av riskuppdrag som gjordes av BDO under hösten 2010 framkom att accept saknades för ca hälften av högriskuppdragen, varav flera avsåg publika aktiebolag.

RN anser att BDO:s system och rutiner för uppföljning av antagande och förnyelse av uppdrag inte uppfyller kraven i RS 220 punkt 6SE f), Accepterande och bibehållande av kunder eller i ISQC 1.

RN har informerats om att varje revisor inom BDO vid antagande och förnyelse av högriskuppdrag ska se till att accept erhålls av Risk Management Partner och att BDO:s styrelse har beslutat om att kvalitetsnämnden ska följa upp att så sker i fortsättningen.

#### *3.2.4 System för säkerställande av revisionskvalitet*

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

- konsultation,
- uppdragsanknuten kvalitetskontroll,
- 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.

BDO har interna regler bl.a. i dokument benämnda Riktlinjer för offensiv revision, Kvalitetsstödshandbok samt Risk Management Policy. Av de interna reglerna framgår att konsultation ska ske då en revisor överväger att avge en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen. Såvitt RN har kunnat finna saknas däremot riktlinjer och rutiner för konsultation, exempelvis när specialister inom IFRS och treasury ska anlitas. Inte heller finns riktlinjer och rutiner för fall då menings-skiljaktigheter uppkommer vid utförandet av ett revisionsuppdrag. RN konstaterar att BDO:s system och rutiner för konsultation inte helt uppfyller vare sig kraven i RS 220 punkt 6SE e), Konsultation eller motsvarande krav i ISQC 1.

För revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag ska det enligt ISQC 1 finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen lämnas, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Vidare ska det finnas riktlinjer och rutiner som kräver att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen bl.a. ska innehålla 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. Det ska även finnas riktlinjer och rutiner för dokumentation av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen.

Enligt BDO:s riktlinjer ska en särskild kvalitetsgranskare, en s.k. concurring review partner (CRP) utses i alla högriskuppdrag. Dessa är

- marknadsnoterade uppdrag
- vissa internationellt refererade uppdrag inom BDO
- moderbolag i en koncern med fler än 200 anställda
- företag med mer än 500 mnkr i omsättning eller balansomslutning under något av de två senaste räkenskapsåren (som enskilt företag eller koncern)

BDO har, på RN:s fråga, uppgett att det inte finns någon spärr i nuvarande IT-system för registrering av nya uppdrag. Även om svaren på kontrollfrågorna visar att det uppenbart är fråga om ett högriskuppdrag är det tekniskt möjligt att gå vidare i systemet och registrera revisionsuppdraget utan att någon CRP utses.

Vid RN:s genomgång av BDO:s egen uppföljning av högriskuppdrag under hösten 2010 framkom att CRP saknades i flera av de uppdrag som enligt BDO:s riktlinjer utgör högriskuppdrag, bl.a. i några publika aktiebolag. Som framgår nedan saknades sådan funktion i ett av de tre av RN granskade uppdragen i börsnoterade företag. I ett andra uppdrag var CRP:s insats begränsad.

Enligt BDO:s regler ska den särskilde kvalitetsgranskarens arbete utföras *före revisionsberättelsens avgivande* i revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag. I övriga fall är det tillräckligt att CRP:s arbete sker före arkivering av årets revisionsakter. Detta har BDO förklarat med att antalet högriskuppdrag är så många och att det inte finns tid att utföra kvalitetsgranskning innan revisionsberättelserna avges. RN finner att värdet med CRP kan ifrågasättas om det är tillräckligt att denne tar del av dokumentationen först inför arkivering, dvs. efter revisionsberättelsernas avgivande. Den granskning som då kan göras blir en kvalitetskontroll i efterhand och inte en särskild kvalitetsgranskning enligt ISQC 1.

BDO saknar riktlinjer och rutiner för hur CRP ska utföra sitt arbete och hur detta ska dokumenteras. Enligt uppgift från BDO fanns tidigare en checklista men det är inte längre obligatoriskt att använda denna. Det som finns i revisionsprogrammet är ett planeringsdokument och en slutkontrollista som ska signeras av CRP. I RN:s skrivelse, daterad den 2 mars 2007, till BDO med anledning av den av RN år 2006 genomförda kvalitetskontrollen ansåg RN att en förstärkning borde ske av funktionen CRP. RN har av BDO informerats om att CRP numera måste utföra sitt arbete före revisionsberättelsens avgivande vad avser revisioner av börsnoterade företag.

RN anser att ytterligare förstärkning bör ske av CRP-funktionen.

Tidigare fanns en person utsedd inom BDO som ansvarade för utvecklingen av revisionskvalitet. Denne ingår nu i styrelsen och har där detta ansvarsområde. Det fanns, vid tidpunkten för RN:s systemgranskning, inte någon person utsedd utanför styrelsen som ansvarade för dessa frågor. BDO har därefter uppgett att styrelseledamoten är den som har ansvar för utvecklingen av revisionskvalitet

RN anser sammanfattningsvis vad gäller BDO:s system för säkerställande av revisionskvalitet att BDO: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 revisionssed inte till alla delar uppfyller kraven enligt RS 220 eller enligt ISQC 1. Eftersom bristerna avser för revisionskvaliteten väsentliga områden bör de snarast åtgärdas.

### *3.2.5 Byråns interna system för kvalitetskontroll i efterhand*

BDO har ett system för intern kvalitetskontroll i efterhand under ledning av en ansvarig delägare som rapporterar kvalitetskontrollernas resultat till BDO:s styrelse. BDO:s riktlinjer innebär att enskilda delägare och enskilda kontor ska granskas minst en gång vart tredje år. Ansvarig för internationellt refererade uppdrag samt ansvarig för risk management ska kontrolleras varje år. Härutöver förekommer kontroll av BDO:s internationella organisation vart tredje år avseende revisioner av internationellt refererade uppdrag.

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.

RN har tagit del av genomförandet och utfallet av 2009 års företagsövergripande kvalitetskontrollprogram inom BDO. Den samlade rapporten innehåller en övergripande bedömning av utfallet av kvalitetskontrollen och förslag till åtgärder. Däremot finns inte någon redogörelse för uppföljningen av handlingsplanerna med anledning av noterade brister vid föregående års granskning. RN har muntligt informerats om de åtgärder som har vidtagits.

RN har noterat att ett antal revisorer ska bli föremål för omkontroll efter BDO:s interna kvalitetskontroll i efterhand, som skedde hösten 2009.

RN har vid genomgång av styrelseprotokoll för åren 2009 och 2010 inte kunnat finna att styrelsen för BDO har beslutat om några övergripande handlingsplaner vare sig med anledning av kvalitetskontrollen för år 2008 eller för år 2009. RN har informerats om att BDO:s styrelse vid ett möte den 29 november 2010 har behandlat den rapport som upprättades efter kvalitetskontrollen för år 2009 samt beslutat om åtgärder med anledning av denna.

Kvalitetskontrollerna har tidigare genomförts av en enhet inom BDO, benämnd kvalitetsnämnd. Denna ersattes hösten 2009 av en annan enhet, benämnd BDO:s policygrupp för kvalitet och utveckling. I februari 2010 beslöt styrelsen att denna

grupp skulle avvecklas och att den tidigare kvalitetsnämnden skulle återaktiveras. Styrelsen för BDO hade, vid tidpunkten för RN:s utredning, ännu inte utsett ledamöter i kvalitetsnämnden eller fastställt någon arbetsordning för denna. Däremot har tre kvalificerade revisorer, bildat en kvalitetsgrupp. Detta innebär enligt BDO att kvalitetskontrollarbetet i praktiken har fortgått som tidigare.

Utöver vad som ovan beskrivits har BDO ett eget system med årliga självdeklARATIONER som upprättas av varje revisor och som innebär att revisorn gör en egen kvalitetsbedömning och anger vad som kan förbättras. Bedömningen går igenom med gruppchef eller kontorschef eller av dessa utsedda särskilda kvalitetsansvariga. Det sker även en översiktlig kontroll av några av revisorns uppdrag. I vissa fall upprättas en särskild aktivitetsplan. Rapportering (anonymiserad) sker till regionchef, kvalitetsnämnd och styrelse.

RN konstaterar att BDO:s nuvarande system för kvalitetskontroll, såvitt framgår av styrelseprotokoll, inte formellt har fastställts av styrelsen. RN finner att BDO i nuläget inte helt uppfyller kraven i RS 220 punkt 6SE g), Program för uppföljning av kvalitetskontroll eller i ISQC 1.

### *3.2.6 Yrkesetiska regler*

BDO har interna policier som innehåller bestämmelser om byråns och vid denna verksamma revisorers oberoende som uppfyller relevanta krav. Det finns en intern rådgivningsfunktion för oberoendefrågor. Medarbetare, inklusive delägare, informeras om oberoenderegler i samband med intern utbildning och avkrävs en årlig bekräftelse att dessa bestämmelser följs. Vidare intygar samtliga medarbetare årligen att varken de eller närstående personer till dem innehar värdepapper i de marknadsnoterade företag, inklusive börsnoterade företag, som granskas av BDO. Om en medarbetare eller en närstående person till denne skulle inneha värdepapper i ett sådant bolag som granskas av BDO ska medarbetaren omgående rapportera innehavet. BDO anser sig ha rutiner för att vidta lämpliga åtgärder i dessa situationer.

BDO har inte tillgång till ett IT-baserat övervakningssystem av uppdrag som möjliggör ”automatiserad” central överblick. Mot bakgrund härav anser RN att BDO:s system och rutiner för efterlevnad av yrkesetiska regler inte uppfyller kraven i ISQC 1.

### *3.2.7 Personella resurser*

BDO har en central funktion för personalfrågor. BDO har interna utbildningskrav och intern utbildningsuppföljning under ansvar av gruppchef eller kontorschef. För att kunna följa upp att medarbetare som ännu inte är godkända eller auktoriserade revisorer får den utbildning som behövs för att kunna avlägga revisorsexamen använder BDO utbildningskort och s.k. måldokument. Något motsvarande system finns inte för godkända och auktoriserade revisorer. Medarbetarna utvärderas i samband med medarbetarsamtal som äger rum två gånger per år under ansvar av grupp-



chef eller kontorschef. Inom ramen för dessa samtal beslutas vilken vidareutbildning som medarbetarna ska gå. I den interna kvalitetskontrollen följer BDO upp att medarbetarna fullgör utbildningskraven. RN har tagit del av uppgifter om ett antal godkända och auktoriserade revisorers vidareutbildning. Dessa uppgifter har sammanställts av de berörda medarbetarna och avser både externa och interna utbildningar. Uppgifterna förvaras digitalt hos medarbetarna. Enligt de framtagna uppgifterna uppfyller de aktuella revisorerna kravet på antal utbildningstimmar. RN har dock upplysts om att BDO inte alltid har närvarokontroll på interna utbildningar och att den enskilde revisorn som regel inte behöver verifiera att han eller hon har gått de redovisade utbildningarna.

BDO:s funktion för risk management beslutar om en revisor har lämplig kompetens och förmåga att inneha revisionsuppdraget i ett visst börsnoterat företag. Det är därefter den ansvarige revisorn som tar ställning till om medarbetarna i revisionslaget har erforderlig erfarenhet och kompetens för uppdraget. Risk Management Partner har dock möjlighet att komplettera eller byta ut medarbetare i laget. BDO har en årlig vidareutbildningsdag för de medarbetare som arbetar med börsnoterade företag.

Från och med den 1 maj 2010 gäller att revisorer ska genomgå fortbildning av viss omfattning (se 5 a § RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet – RNFS 2001:2).<sup>2</sup> RN anser, mot den bakgrunden, att BDO bör införa ett centralt system för uppföljning av genomgångna utbildningar. I detta bör medarbetarnas externa och interna fortbildningar registreras baserat på underlag i form av intyg eller närvaroförteckningar från genomgångna utbildningar. RN bedömer att BDO i nuläget inte har förutsättningar för att säkerställa att enskilda revisorer helt uppfyller RN:s krav eller kraven i ISQC 1.

BDO har inte fastställt några riktlinjer avseende krav på erfarenhet och kompetens som ska vara uppfyllda för att kunna utses till revisor i börsnoterade företag. RN anser att sådana riktlinjer bör fastställas för att BDO ska uppfylla kraven i RS 220 punkt 6SE c), Bemanning av uppdrag och i ISQC 1.

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

BDO har en särskild policy för hantering av penningtvätsfrågor. BDO:s riskanalyser i dessa frågor utgår från revisorns kundkänedom, varvid identitetskontroll samt kontroll av verklig huvudman är obligatoriska moment vid antagande av nya klienter. Vidare ges en återkommande intern utbildning i dessa frågor, i vilken exempel som är baserade på gjorda erfarenheter av penningtvätsfrågor tas upp. Utbildningen är obligatorisk för samtliga medarbetare och i den interna kvalitetskontrollen följer BDO upp att medarbetarna har gått

<sup>2</sup> Enligt RNFS 2002:1 5 a § 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 Revisorsnämnden till myndigheten ange omfattningen av fullgjord fortbildning och ge in underlag som visar att fortbildningskravet är uppfyllt.

kursen. RN anser att BDO uppfyller relevanta krav vad avser hanteringen av penningtvättsfrågor.

### 3.2.9 Avtal med leverantörer av varor och tjänster från oberoendesynpunkt

Det finns inte några skriftliga riktlinjer för ingående av avtal om inköp och liknande externa avtal. Det finns däremot interna rutiner som innebär att BDO kontrollerar en tilltänkt avtalspart mot vissa klienter (s.k. restricted clients). BDO:s regionkontor, dvs. de kontor som finns utanför Stockholm, ingår affärsavtal för egen räkning och ska i samband därmed göra motsvarande kontroller. Det finns dock inte något system i vilket de avtal som regionkontoren ingår registreras. Någon rapportering om ingångna avtal sker inte heller från BDO:s regionkontor. Det finns inte något system eller rutiner för att kontrollera att dessa kontor kontrollerar tilltänkta avtalsparter mot restricted clients.

RN rekommenderar BDO att införa skriftliga riktlinjer för avtal om inköp och liknande externa avtal. För att undvika att BDO ingår avtal som skulle kunna äventyra revisionsföretagets och den enskilde revisorns oberoende bör BDO och dess regionkontor kontrollera tilltänkta avtalsparter mot samtliga revisionsklienter. Vidare bör BDO införa rutiner för att kunna kontrollera att regionkontoren tillämpar riktlinjerna vid ingående av de aktuella avtalen. En sådan kontroll kan underlättas om samtliga avtal om inköp och liknande externa avtal som BDO och dess regionkontor ingår registreras i ett centralt register. RN anser att BDO i nuläget inte har system för att fullt ut säkerställa att samtliga revisorer kan uppfylla kraven i 20–21 §§ revisorslagen, som reglerar revisorns opartiskhet och självständighet.

## 4 Kontrollernas genomförande hos BDO – uppdragsgenomgångar

### 4.1 Allmänt

Som tidigare nämnts syftar RN:s kvalitetskontroll inte enbart till att bedöma om kvaliteten i revisionsföretagets system och rutiner uppfyller gällande krav på god revisorssed och god revisionsred. 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.

BDO har för de granskade uppdragen använt ett standardiserat revisionsprogram med vissa anpassningar. Detta är inte särskilt utvecklat för att uppfylla de särskilda krav som ställs på revision av börsnoterade företag eller av koncernrevisioner. I de kvalitetskontrollerade revisionsuppdragen har teamen valt att tillämpa substansgranskning som revisionsansats. Granskningen av klientföretagets interna kontroll

har i huvudsak begränsats till utredningar om den interna kontrollens uppbyggnad, se även senare avsnitt om intern kontroll.

Verksamhet bedriven i börsnoterade företag kringgärdas av ett för denna verksamhet särskilt regelverk, bl.a. vad gäller rapporteringsregler. Att revidera sådana företag innebär därför att särskilda krav ställs på specialkunskaper om detta regelverk hos de revisorer som utför revision i dessa företag. Ett av de mest väsentliga kraven vid revision av börsnoterade företag är att revisorn måste ha god kunskap om IFRS, som i många avseenden skiljer sig från övrig svensk redovisningsstandard. Som framgår nedan har RN funnit brister i tillämpningen av IFRS i de årsredovisningar som RN har granskat. Ett särskilt område i detta avseende rör hanteringen av finansiella tillgångar och skulder (som ska redovisas enligt IAS 32, IAS 39 och IFRS 7). Dessa standarder är mycket tekniska och detaljrika. BDO hade hösten 2010 fem revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag. RN har granskat tre av dessa. RN noterar att revisionsuppdragen avseende de börsnoterade företagen har fördelats på flera delägare i byrån.

Att inhämta kunskap om IFRS och att hålla sig à jour med alla förändringarna i detta regelverk är ett tidskrävande arbete. Detta kan vara svårt att göra för en revisor som bara har en enda klient som är ett börsnoterat företag. RN konstaterar att BDO i nuläget har koncentrerat ansvaret för revisioner av börsnoterade företag till två personer. Vad beträffar finansiella poster bör byrån överväga om inte någon borde specialisera sig på detta område och delta i de uppdrag i vilka det finns andra finansiella tillgångar och skulder än de allra enklaste.

RN bedömer att teamens sammansättning i de granskade revisionsuppdragen inte till alla delar uppfyller de krav som enligt RS 220 och ISQC 1 bör ställas på särskild erfarenhet och kompetens med hänsyn till uppdragets storlek och komplexitet.

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

#### *4.2 Tillämpningen av BDO:s revisionsmetodik*

##### *4.2.1 Planering*

RN har beträffande två av de tre av RN granskade revisionsuppdragen noterat att planeringsdokumenten inte är daterade. De valda/huvudansvariga revisorerna har anfört att revisionsplanen ses som ett föränderligt dokument och därför inte dateras. RN anser dock, med stöd av RS 300 Planering och ISA 230 Dokumentation av revisionen, att det av revisionsplaner ska framgå dels när de ursprungligen upprättades, dels när uppdateringar sker i olika frågor.

##### *4.2.2 Koncernrevision*

För att kunna säkerställa hög kvalitet i koncernrevisioner är det viktigt att det finns anpassade koncerninstruktioner med tydliga krav på återrapportering. Omfattande koncernrevisioner behöver även väl uppbyggda IT-baserade revisionsystem. Det revisionsystem som BDO använder är uppbyggt för revision av enskilda företag och är inte anpassat för de speciella krav som ställs på koncernrevisioner. Som exempel kan nämnas att systemet inte innehåller särskilda funktioner som medför att koncernrevisorn kan kontrollera och hantera risker på koncernnivå. I praktiken krävs därför att koncernrevisorn vidtar 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 av andra team under moderbolagsteamets kontroll.

RN finner att planeringen i de kvalitetskontrollerade uppdragen har varit god och att granskningen överlag täcker de riskområden som har identifierats. RN har i ett revisionsuppdrag rörande en koncern kunnat konstatera att instruktionen till dotterbolagsrevisorerna är relativt omfattande och innehåller tydliga krav på bl.a. inriktning och rapportering. Ett flertal nyckelprocesser och fokusområden har angetts som områden för avrapportering. Vid RN:s genomgång av avrapporteringen från flera av koncernens väsentliga dotterbolag framgår att flertalet dotterbolagsrevisorer inte alls hade sänt in några av de rapporter som moderbolagsrevisorn hade krävt i sina instruktioner. Beträffande ett av dotterbolagen fanns en av de begärda rapporterna avseende ett av områdena för avrapportering. För ett annat dotterbolag fanns en annan av de begärda rapporterna avseende ett annat område. Enligt moderbolagsrevisorn hade inga ytterligare rapporter inkommit. Han har tolkat dotterbolagsrevisorernas underlåtenhet att inkomma med rapporter som att de hade bedömt att inget ytterligare fanns att rapportera. RN finner det vara tveksamt att, som revisorn har gjort, utgå från att inga risker finns om inget har rapporterats.

RN anser att moderbolagsrevisorn i förväg måste ta tydlig ställning till vilka rapporter som ska krävas in och att det måste finnas en bättre uppföljning av att efterfrågade rapporter också kommer in. RN förutsätter att BDO vidtar lämpliga åtgärder för att säkerställa att kraven på rapportering till moderbolagsrevisorn förtydligas.

#### *4.2.3 BDO:s IT-baserade revisionsystem*

BDO har ett IT-baserat revisionsprogram. Basen är ett standardprogram som har byråanpassats av BDO. Programmet är främst lämpat för revisioner i små och medelstora företag. Programmet används bl.a. för att upprätta riskanalyser, granskningsplaner och granskningsprogram. RN finner att det nuvarande revisionsprogrammet inte i alla delar uppfyller de krav som bör ställas vid revision av börsnoterade företag eller av finansiella företag. I myndighetens beslut, daterat den 2 mars 2007, avseende den tidigare av RN utförda kvalitetskontrollen, rekommenderade RN att revisionsverktyget utvecklades.

BDO har uppgett att man inom BDO:s internationella organisation håller på att utveckla ett nytt revisionsverktyg som BDO ska börja använda år 2011. Nuvarande brister kommer därmed att vara åtgärdade vad avser såväl koncernrevisioner som revisioner av börsnoterade företag.

### 4.3 Dokumentation

#### 4.3.1 Stegen i en revision och slutsatser

Enligt RS 230 Dokumentation ska revisorn i arbetspapper dokumentera information om dels planeringen av granskningsarbetet, dels karaktären, omfattningen och förläggningen i tiden av granskningsåtgärderna, resultaten därav samt de slutsatser som dragits av de revisionsbevis som tagits fram.

ISA 230 Dokumentation av revisionen bygger på att revisorn identifierar riskområden, granskar dessa och drar slutsatser från vad han eller hon har funnit. Många IT-baserade revisionssystem innehåller funktioner som innebär att det normalt inte går att avsluta ett revisionssteg innan ett tidigare steg har slutförts och kontrollerats av en överordnad. Sådana funktioner saknas i BDO:s nuvarande system.

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, däribland dem som under senare revisioner granskar sådant som har fortsatt betydelse (t.ex. vid en efterhandsgranskning av uppskattningar i redovisningen).”<sup>3</sup>

I fråga om koncernrevisioner har RN i avsnitt 4.2.2 framfört att revisorerna i ett revisionsuppdrag inte har krävt att få in alla de rapporter som angavs i instruktionerna till dotterbolagsrevisorerna. Att underlåta att dokumentera att revisorn inte har erhållit allt begärt underlag kan leda till en osäkerhet om vilka revisionsåtgärder som har utförts i praktiken vad avser dotterbolagen. I sin tur leder detta till viss osäkerhet om huruvida revisionsmålen för koncernen i sin helhet har uppnåtts i de delar som har varit berörda.

RN har konstaterat att medarbetarna i revisionsteamet i flera fall har funnit brister, exempelvis differenser vid lagerinventeringar, eller haft synpunkter på vissa rutiner men 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 detta ställningstagande har inte dokumenterats. RN har även observerat att det saknas dokumentation av både slutsatserna och grunderna för dessa beträffande vissa frågor. Exempel på sådan bristande dokumentation är när revisorerna har granskat lager men inte har dragit någon egen slutsats om

<sup>3</sup> Far:s översatta text av ISA 230, som ska tillämpas vid revision av räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare.

storleken på reserver för inkurans. I ett annat fall hade antecknats att ett bolags kassarutiner bedömdes vara goda. Det var dock av dokumentationen inte möjligt att utläsa vilken grund som fanns för denna slutsats.

Vidare finns det brister i dokumentationen avseende planerade åtgärder som inte vidtas. För ett bolag planerades granskningar av lager och kassarutiner i två av bolagets butiker. Eftersom den ena butiken lades ned skedde granskning i endast en butik. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken bedömning som gjordes för att inte ersätta denna granskning med granskning av en annan butik.

RN anser att dokumentationsnivån överlag uppfyller de krav som ställs. RN vill ändå 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 att BDO i internutbildningen och i sina interna instruktioner fäster uppmärksamhet på detta.

#### 4.3.2 Ansvarig revisors viktigare bedömningar

Revisorn ska upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå följande (ISA 230 punkt 8):

- a) Karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som har utförts för att uppfylla ISA och tillämpliga krav i lagar och andra författningar.
- b) Resultaten av granskningsåtgärderna och vilka revisionsbevis som har inhämtats.
- c) Betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser.

BDO använder ett dokument som upprättas av medarbetaren på nivån närmast under den valde revisorn och som utgör en sammanställning till den valde revisorn. Denna sammanfattning utgör även grund för avrapportering till klienten. Däremot finns det inte en handling upprättad av den valde revisorn som mer ingående behandlar 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 granskningsåtgärder och dragna slutsatser, finns något enskilt mål i en ISA som revisorn inte kan uppfylla, och som skulle hindra revisorn från att uppnå sitt övergripande mål.”

RN rekommenderar att BDO tar fram ett dokument som sammanfattar revisionen och innehåller en beskrivning av de risker som har identifierats för koncernen och

de i dennas ingående bolagen. 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 har utförts.

#### *4.3.3 Dokumentation från tidigare år*

En generell observation är att de utredningar och bedömningar som gjorts beträffande vissa för revisionen väsentliga frågor under ett år inte alltid förs över till nästkommande års revisionsdokumentation. Detta förhållande medför att det inte är möjligt att i efterhand utläsa om och i så fall hur teamet behandlade den specifika frågan i tidigare års revision. Därmed försvåras den interna och externa kvalitetskontrollen. Vidare finns risk för att teamet inte uppmärksammar att de förutsättningar som gällde för utredningen och bedömningen det tidigare året helt eller delvis kan ha blivit inaktuella.

I två av de tre av RN granskade revisionsuppdragen finns i flera fall hänvisningar till att rutingranskningar har skett tidigare år. I årsakten för respektive bolag anges dock inte när dessa kontroller har skett.

BDO har anfört att dokumentationen avseende tidigare års revisioner sparas digitalt för evigt. Vidare finns i programmet ett avsnitt rubricerat Bedömningar. Härmed kan koppling ske till tidigare års utförda granskningar.

RN anser att dokument (elektroniska eller pappersbaserade) från tidigare års granskningar bör gås igenom för att se om de fortfarande gäller och, om så är fallet, kopieras över till den aktuella akten med en anteckning om att de blivit genomgångna.

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

I de tre uppdrag i vilka RN har granskat genomförda revisioner 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. Det har dock 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 (s.k. walk-through test).

RN anser att det är svårt att dra slutsatser om vissa räkenskapspåståenden, 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 varvid inventeringar och uppföljning av differenser är särskilt viktiga. Det finns risk för att revisorer undermedvetet litar på rutinerna och klientföretagens kontroller av dessa. RN har inte i dokumentationen funnit några 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 endast har skaffat sig information om själva uppbyggnaden av klientföretagets interna kontroll men däremot inte bedömt hur effektivt den har fungerat under räkenskapsåret.

#### *4.5 Anlitande av specialister*

I ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter uttalas att specialister ska kunna konsulteras när det är nödvändigt.<sup>4</sup> RN har, för två av de av RN granskade revisionsuppdragen, funnit ett flertal brister vad gäller årsredovisningarnas utformning i enlighet med IFRS.<sup>5</sup> Någon IFRS-specialist hade inte anlits i ett av fallen. RN har informerats om att den valde revisorn i ett av de aktuella bolagen är IFRS-specialist. Bristerna har dock inte varit så allvarliga att de borde ha påverkat utformningen av revisionsberättelserna.

RN har informerats om att det inom BDO ankommer på den valde revisorn att själv avgöra om en IFRS-specialist ska anlitas för granskning av årsredovisningar i de bolag som ska tillämpa IFRS. Eftersom dessa redovisningsprinciper kräver särskild kunskap, rekommenderar RN att en IFRS-specialist eller en revisor med särskilt hög kompetens inom området medverkar i granskningen av tillämpliga delar av årsredovisningen.

RN har även funnit brister vad avser granskning och redovisning av finansiella tillgångar och skulder. I ett bolag hade granskning inte skett av effektiviteten m.m. i treasuryverksamheten med hänvisning till att beloppen inte var väsentliga. Enligt revisorn hade det arbete som utförts begränsats till att stämna av värdet av vid årsskiftet utestående kontrakt. RN anser inte att detta var tillräckligt eftersom beloppen, enligt RN:s mening, var väsentliga.

RN rekommenderar att BDO förtydligar när granskning ska ske av ett bolags treasuryverksamhet och tillser att en vald revisor i ett börsnoterat företag har möjlighet att anlita en specialist för granskning av treasuryverksamhet och för att säkerställa att information om finansiella förhållanden är korrekt rapporterad i årsredovisningen.

#### *4.6 Risk för oegentligheter*

BDO använder ett standardformulär för att dokumentera revisorns bedömning av risk för oegentligheter. RN finner att innehållet i dokumentet är godtagbart utifrån kraven i RS 240 Oegentligheter och fel.

#### *4.7 Recessionens påverkan på revisionerna*

---

<sup>4</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.

<sup>5</sup> Ett tredje bolag hade tidigare tillämpat IFRS men ändrade handelsplats under år 2009. Årsredovisningen för år 2009 upprättades därför enligt Årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens Allmänna Råd.



#### 4.7.1 Allmänt

Allmänt sett kan, på grund av den ekonomiska recessionen, revisionsrisken antas ha ökat och påverkat planeringen och genomförandet av de enskilda revisionsuppdragen i börsnoterade företag för år 2009. Den ökade revisionsrisken kan främst härledas till att många företag hade vikande lönsamhet och medföljande likviditetsproblem, värderingsproblem, problem med lånevillkor, intäktsredovisning, fortlevnad och upplysningar i årsredovisningar.

RN har informerats om att BDO globalt och nationellt har gett ut viss information och viss vägledning i frågor relaterade till den ekonomiska recessionen. Frågan om recession var dock inte relevant för de tre bolag som omfattades av RN:s granskning.

#### 4.7.2 Värderingsproblem

En fråga av stor betydelse i de enskilda revisionsuppdragen har varit värderingen av immateriella tillgångar, främst goodwill. I årsredovisningarna för år 2009 har, i de av RN granskade uppdragen, inga nedskrivningar av immateriella tillgångar gjorts. Ett av de granskade bolagen hade en stor goodwillpost. RN har 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 av verksamhet beräknar ett slutvärde vid utgången av prognosperioden. Den stora delen av det sammanlagda nuvärdet kommer ofta 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.

Det är oundvikligt att revisorns granskning av det värde som ett klientföretag har satt på sina immateriella tillgångar normalt utgår ifrån företagets egna prognoser. RN vill framhålla att det är viktigt att revisorerna omsorgsfullt dokumenterar sina överväganden om företagets antaganden i dessa prognoser. RN har samtidigt noterat att det i ett revisionsuppdrag saknas dokumentation som visar hur revisorn har granskat utfallet av precisionen i koncernledningens tidigare prognoser. Det finns en risk för att räkenskapsår med svagare resultat än prognoserna inte leder till ändringar av värdena i företagets beräkningsmodeller utan att man antar att de förväntade förbättrade resultaten ändå uppstår fast längre fram i tiden. RN anser att revisorernas överväganden avseende denna risk bör tydligt beskrivas i dokumentationen.

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 revisorn i ett fall borde ha framhållit för revisionsklienten att upplysningarna i detta avseende var otillräckliga.

#### *4.8 Särskild kvalitetsgranskare*

Enligt BDO:s riktlinjer för revisioner ska det utses en CRP i bl.a. revisionsuppdrag för börsnoterade företag. Uppgiften är att övervaka att revisionsuppdraget utförs enligt BDO:s interna kvalitetskrav. RN anser i likhet med ledningen för BDO att det för utvecklingen av revisionskvaliteten ligger ett stort värde i att en kvalitetskontrollerande funktion som CRP finns kopplad till ett enskilt uppdrag med förhöjd revisionsrisk. Det är viktigt att denne revisor 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.

I ett av de av RN granskade revisionsuppdragen har en CRP granskat såväl planering som avrapportering. I ett annat uppdrag finns spår av en CRP beträffande planeringen och delvis beträffande avrapporteringen. Dokumentationen beträffande detta andra uppdrag tyder på viss brist på en dialog mellan CRP och vald revisor. I detta uppdrag har det inte förekommit någon diskussion angående eventuellt nedskrivningsbehov av goodwill. I ett tredje uppdrag har inte någon CRP anlåtits för räkenskapsåret 2009. I dokumentationen för detta tredje uppdrag finns inga anteckningar om varför en särskild kvalitetsgranskare saknas. RN har av BDO informerats om att den som tidigare varit CRP i det tredje uppdraget avgick från uppdraget och att det tog tid att finna en ersättare med erfarenhet av börsnoterade företag.

RN förutsätter att BDO snarast vidtar åtgärder för att säkerställa att det alltid finns en CRP i revisionsuppdrag för börsnoterade företag.

RN har informerats om att detta är åtgärdat.

#### *4.9 Andra uppdrag än revisionsuppdrag*

I årsredovisningen för ett av bolagen hade arvode för andra uppdrag i koncernen redovisats med ett relativt stort belopp i relation till revisionsarvodet för koncernen. I blanketten för oberoendeanalys avseende det svenska moderbolaget saknas anteckningar om dessa konsultuppdrag. Revisionsteamet har förklarat att beloppet till största delen avsåg skattekonsultationer för dotterbolag utanför Sverige. RN anser att detta förhållande borde ha kommenterats på analysblanketten för moderbolaget och därmed koncernen. RN anser vidare att BDO bör införa krav på att moderbolagsrevisorn i sina instruktioner till revisorerna i dotterbolagen ställer krav på att moderbolagsrevisorn alltid kontaktas innan ett konsultuppdrag godtas i ett dotterbolag, oavsett om dotterbolaget har sitt säte i Sverige eller i ett annat land.

### **5 Chief Operative Officer**

RN noterar att BDO har anställt en chief operative officer (COO) för att leda verksamheten. Denne är inte kvalificerad revisor. Vad RN har funnit i denna del har

föranlett RN att öppna ett förfrågansärende (dnr 2010-1529). RN har i detta senare ärende informerats om att BDO numera har en auktoriserad revisor som verkställande direktör.

## **6 Avslutning av kvalitetskontrollen**

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget BDO AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av tre utvalda revisorer verksamma inom revisionsbolaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat tre revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag.

RN:s sammanfattande bedömning är att revisionsföretagets riktlinjer och rutiner på företagsnivå måste förbättras i de avseenden som RN har påtalat. Revisionskvaliteten i de granskade revisionsuppdragen har varierat. I ett ärende har RN öppnat ett disciplinärende mot den huvudansvarige revisorn.

De iakttagelser och rekommendationer till förbättringar av revisionskvaliteten som RN har gjort har delgetts ledningen för BDO AB och har sammanfattats i denna promemoria. RN förväntar sig att BDO beaktar de synpunkter som har framförts ovan.