

Verkställande direktören
Marianne Sandén Ljungberg
Mazars SET Revisionsbyrå AB
Mäster Samuelsgatan 56
111 83 STOCKHOLM

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

Revisorsnämnden avskriver ärendet.

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

Revisorsnämnden (RN) har under år 2012 genomfört en sådan kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Mazars SET Revisionsbyrå AB och av fem kvalificerade revisorer verksamma hos Mazars SET Revisionsbyrå AB. Vid denna kontroll har inte framkommit annat än att Mazars SET Revisionsbyrå AB och två av de kvalitetskontrollerade revisorerna i allt väsentligt bedriver sin revisionsverksamhet i enlighet med god revisorssed och god revisionssed, se bifogad promemoria. Ärendena beträffande två av de kvalificerade revisorerna har därför avskrivits. Vidare har RN avskrivit två ärenden som avsåg två revisorer verksamma på samma uppdrag. För detta uppdrag har RN dock gjort sådana iakttagelser och haft sådana synpunkter att RN avser att genomföra en förnyad kvalitetskontroll under hösten 2013. För ett femte ärende, med en vald revisor, avser RN att komplettera sin kvalitetskontroll innan beslut fattas i ärendet.

Mazars SET Revisionsbyrå AB anmodas att senast den 20 september 2013 rapportera till RN om de åtgärder som revisionsbyrån har vidtagit med anledning av de rekommendationer och iakttagelser som framgår av myndighetens promemoria.

Revisorsnämnden

Supervisory Board of Public Accountants

Ärendet avseende det registrerade revisionsbolaget Mazars SET Revisionsbyrå AB avskrivs.

Detta beslut har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Anita Wickström i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

Anita Wickström

Inger Blomberg

Bilaga: Promemoria

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

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) bedriver 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). Denna kvalitetskontroll är ett led i genomförandet av sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som det åligger RN att genomföra enligt 27 a § revisorslagen (2001:883).

RN har med början hösten 2012 utfört kvalitetskontroll hos Mazars SET Revisionsbyrå AB.¹ Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den uppdragsbaserade kontrollen har omfattat ett urval av 5 revisorer och 4 av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2011. De utvalda revisorerna är antingen huvudansvariga revisorer när revisionsföretaget är vald revisor eller personligt valda.

Mazars SET Revisionsbyrå AB är en svensk nätverksfirma i det internationella nätverket Mazars. För åtskiljande av det svenska revisionsbolaget och det internationella nätverk detta tillhör benämns det svenska revisionsbolaget fortsättningsvis Mazars SET och nätverket benämns Mazars Int.

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

2 Genomförandet av RN:s kvalitetskontroller

2.1 Systembaserad och uppdragsbaserad kvalitetskontroll²

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

¹ Bolaget är komplementär i dotterföretaget Mazars SET Revisionsbyrå KB. Kommanditdelägare är aktieföretag som ägs av de enskilda delägarna.

² RS *Revisionsstandard i Sverige* har ersatts av ISA *International Standards on Auditing* (Internationella standarder för revision och övriga granskningsuppdrag) för företag vars räkenskapsår påbörjades den 1 januari 2011 eller senare.

andra företag av allmänt intresse utförs enligt god revisorssed och god revisionsssed. RN:s kontroll relaterar till de olika krav i ett system för kvalitetskontroll som följer av ISQC 1.³

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

RN:s kontrollmetod är dels generell, dels anpassad till den metodik som tillämpas inom det specifika revisionsföretaget. RN:s utgångspunkt och hjälpmedel är till viss del desamma som gäller för den externa kvalitetskontroll av revisionsföretag och enskilda revisorer som enligt överenskommelse utförs av branschorganisationen FAR. Till detta har RN fogat vissa tillkommande kontrollmoment och hjälpmedel som är särskilt inriktade mot kvalitetskontroll av revisorer av börsnoterade företag.

Mazars SET har ett standardiserat revisionsprogram med vissa anpassningar. RN har vid sina tidigare kvalitetskontroller avseende Mazars SET skaffat sig kunskaper om revisionsföretagets revisionsmetodik och hjälpmedel liksom om hur den interna kvalitetskontrollen fungerar. Denna kunskap har uppdaterats vid den nu aktuella kontrollen. RN har löpande informerat de för revisionerna huvudansvariga och ansvariga inom revisionsföretaget om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med huvudansvariga revisorer och med ledningen för Mazars SET.

2.2 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar

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

RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroller sker för att med rimlig säkerhet ge RN underlag för en bedömning av om revisorer som utför revisionsuppdrag i börsnoterade företag genomför sina revisioner i enlighet med god revisorssed och god revisionsssed. RN bedömer om revisorerna i allt väsentligt utför uppdragen med opartiskhet och självständighet och om kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering uppfyller de särskilt höga krav som ställs på revisioner av börsnoterade företag. Kvalitetskontrollen innebär dock inte att RN går igenom en avslutad revision i alla dess delar eller att en fullständig analys görs av alla förhållanden i revisionen. Syftet är inte heller att bedöma om granskade årsredovisningar och annan granskad extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformade.

³ *International Standard on Quality Control ISQC 1* (Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag) ska vara infört senast den 1 januari 2011.

3 Kontrollernas genomförande hos Mazars SET

3.1 Iakttagelser beträffande Mazars SET:s system för kvalitetskontroll

3.1.1 Inledning

RN:s kvalitetskontroll har utöver det som följer av ISQC 1 även omfattat Mazars SET:s åtgärder avseende risk för penningtvätt och finansiering av terrorism, samarbete med klientföretags internrevision samt avtal avseende revisionsföretagets inköp och finansiella placeringar m.m.

ISQC 1 anger att ett revisionsföretags system för kvalitetskontroll ska innehålla riktlinjer och arbetsprocesser inom ett flertal delområden. Dessa ska innefatta ledningens ansvar för kvaliteten inom företaget, etiska krav, riskhantering, antagande och förnyelse av klientrelationer och specifika uppdrag, medarbetarnas kompetens och vidareutbildning, genomförande av uppdrag, övervakande kontroller samt dokumentation. Vad gäller ledningsansvaret ska riktlinjerna och processerna vara sådana att de befämjar en intern kultur där kvalitet ses som en nödvändighet i uppdragsverksamheten. Av betydelse är att företagets organisation är sådan att tillräckliga gemensamma resurser byggs upp för kvalitetsfrämjande åtgärder.

Vidare ska det enligt ISQC 1 finnas fungerande system som ser till att företaget och dess personal uppfyller gällande etiska krav, t.ex. i fråga om oberoende. Processerna och riktlinjerna ska säkerställa att revisionsföretaget har kompetens och resurser för revisionsuppdragen, att de enskilda medarbetarna har tillräcklig förmåga och kompetens att utföra uppdragen samt att huvudansvariga revisorer har de befogenheter som uppdragen kräver. För uppdrag i börsnoterade företag ska det enligt ISQC 1 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 sin egen inköpsverksamhet och sina egna finansiella placeringar så att revisorernas eller revisionsföretagets oberoende i enskilda revisionsuppdrag inte hotas.

I Rapport om öppenhet och insyn publicerad den 7 mars 2012 har Mazars SET:s styrelse och verkställande direktör lämnat en redogörelse för hur revisionsföretagets system för kvalitetskontroll är uppbyggt.⁴ RN har vid sin kvalitetskontroll konstaterat att Mazars SET har tagit fram en kvalitetshandbok med rutiner och riktlinjer för att utveckla systemet för kvalitetskontroll till bättre överensstämmelse med kraven i ISQC 1, men att dessa nya riktlinjer och rutiner, vilket även återspeglas i rapporten, inte fullt ut har hunnit införas i organisationen.

⁴ Rapporten är sådan som en revisor eller ett registrerade revisionsbolag som har uppdrag i börsnoterade företag, årligen ska upprätta enligt 22 a och 23 §§ revisorslagen.

3.1.2 Ledningens ansvar för kvaliteten inom revisionsföretaget, vinstdelningssystem och riktlinjer

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

RN har fått en beskrivning av uppbyggnaden av Mazars SET:s delägarsystem och de principer för vinstdelning och resultatbaserad medarbetarbelöning som tillämpas. Mazars SET Revisionsbyrå AB och dotterbolaget Mazars SET Revisionsbyrå KB ägs av ett trettiotal delägare vilka också är partners i Mazars på internationell nivå. Därtill förekommer fyra s.k. local partners (lokala delägare) som endast är kommanditdelägare i Mazars SET Revisionsbyrå KB. Den operativa verksamheten bedrivs i Mazars SET Revisionsbyrå KB, där all personal är anställd. Utöver delägare och lokala delägare med rätt till vinstandel finns också en krets av medarbetare som har rätt till täckningsbidrag på uppdragsnivå enligt anställnings- eller associeringsavtal.

RN genomförde åren 2009 och 2010 en systembaserad och uppdragsbaserad kvalitetskontroll hos dåvarande SET Revisionsbyrå vilken avrapporterades genom RN:s beslut den 29 juni 2010 (dnr 2009-940). I det beslutet framhöll RN följande vid sin bedömning av ledningens ansvar för kvaliteten inom revisionsföretaget.

”RN har noterat att vinstdelning sker från SET KB till delägarbolagen baserat på avräkning av täckningsbidrag på uppdragsnivå. Kostnadsdelning avseende gemensamma kostnader sker dels på regional nivå, dels på central nivå. SET:s system som bygger på personlig vinstavräkning för enskilda delägare medför enligt RN:s bedömning en risk i form av otillräckliga ekonomiska styrmedel för att premiera god uppdragskvalitet.”

Av RN:s nu genomförda systemgranskning framgår att Mazars SET:s vinstdelningssystem i stora drag är oförändrat. Det beskrivna systemet innebär resultatavräkning per resultatberättigad individ för täckningsbidrag på vissa uppdrag. Enligt RN:s bedömning kan ett sådant system medföra att antalet kunder, omfattningen av faktureringen och kortsiktiga resultat premieras framför investeringar i gemensamma resurser för kvalitetsfrämjande åtgärder. RN:s tidigare framförda farhågor kvarstår alltså på denna punkt.

Enligt Mazars SET:s kvalitetshandbok har styrelsen numera (beslutat år 2012) en möjlighet att, i samband med kvalitetsbrister i uppdrag, tilldela något som i handboken benämns formell varning och att utdöma erforderliga ekonomiska sanktioner. Såvitt RN erfarit har denna möjlighet ännu inte utnyttjats. Det interna

regelverket ger i övrigt ingen vägledning beträffande sanktioner vid regelöverträdelser.

Delägarna i Mazars SET har beslutat om ett antal framtida förändringar i vinstdelningssystemet efter principer som Mazars Int har etablerat och som ska vara genomförda senast år 2014. De nya reglerna innebär att vinstdelningen sker såväl baserad på intjäning som på andra kriterier, bland vilka uppdragskvalitet kan bli en påverkansfaktor på ett tydligare sätt än vad som är fallet i nuvarande system.

Genom att ingå i Mazars Int har Mazars SET fått en ny bas för utveckling av metoder och policier i kvalitetsbefrämjande syfte. RN har tagit del av relevanta delar av Mazars SET:s handböcker liksom beskrivningar av byråns organisation med olika ansvarsområden, dess revisionshjälpmedel samt organisation av interna kvalitetskontroller. Jämfört med de slutsatser som RN drog vid myndighetens senaste kvalitetskontroll är det uppenbart att Mazars SET:s ledning lägger ned ett konstruktivt arbete på att utveckla policier, riktlinjer och revisionsverktyg samt på att bygga en starkare intern kvalitetskultur.

RN bedömer att de ledningsfunktioner som har byggts upp inom Mazars SET för att uppfylla gällande kvalitetsnormer har skapat förutsättningar att möta de flesta kraven enligt ISQC 1. Som framgår nedan visar dock resultaten av revisionsföretagets årliga interna kvalitetskontroller att uppmärksammade brister alltjämt är många och av samma typ som tidigare år, vilket väcker frågan om ledningen har tillräcklig auktoritet och lämpliga styrmedel för att omsätta kvalitetsambitionerna till förändrade beteenden på ett effektivt sätt. Även RN:s uppdragsgranskningar visar på kvalitetsbrister.

Sammanfattningsvis innebär ovanstående att Mazars SET:s system i dagsläget alltjämt – och trots RN:s tidigare framförda synpunkter – måste bedömas vara behäftat med den svagheten, att ledningens styrmedel för att premiera god uppdragskvalitet förefaller att vara otillräckliga. RN anser att de av Mazars SET beslutade förändringarna snarast måste genomföras.

3.1.3 Etiska regler

Mazars Int har utarbetat en gemensam policy beträffande oberoende som utgör en miniminivå vilken varje medlemsfirma har att utvärdera sina nationella regler i förhållande till. En ledningsgrupp inom de nätverksgemensamma stödfunktionerna har till uppgift att säkerställa att riskhanteringsprocedurer – inkluderande oberoendehantering – existerar och övervakas inom varje medlemsfirma.

En grundläggande förutsättning för en effektiv hantering av frågor om etik och uppdragsrisker är att revisionsföretaget har en uppdaterad och säkerställd överblick över klienter med fördelning på kategorier och uppdragstyper. Något gemensamt nätverksbaserat uppdragsregister för överblick av börsnoterade företag finns inte inom Mazars Int. Mazars SET har en intern förteckning över företag med särskild

risk i vilken registreras företag med aktier noterade på en reglerad marknad eller en annan handelsplattform m.fl. typer av företag som anses förenade med förhöjd risk och som är revisionsklienter till Mazars SET (se avsnitt 3.1.4). Detta register ligger på revisionsföretagets intranät och samtliga medarbetare kan söka i det för att kontrollera om ett visst börsnoterat företag är klient. Förteckningen upptar inte namnen på dotterföretag till de företag som registreras. Samtliga medarbetare har också tillgång till revisionsföretagets administrativa system för tidrapportering m.m. som inkluderar samtliga kunder. Företagsledningen undersöker för närvarande möjligheten att effektivisera klienthanteringssystemet och användningen av detsamma.

Riktlinjer beträffande etik och oberoende är inarbetade i Mazars SET:s kvalitetshandbok som alla medarbetare har fått del av. En funktion benämnd Risk Manager har till uppgift att tillhandahålla vägledning och rådgivning rörande etik- och oberoendefrågor och har dessutom viktiga uppgifter inom näraliggande områden. Risk Managers ansvar innefattar också att underhålla den ovan nämnda förteckningen över uppdrag i börsnoterade företag eller uppdrag som på annat sätt är förenade med särskild risk. Inom Mazars SET finns två personer med uppgiften att vara Risk Manager och att även ansvara för frågor som rör oberoende och etik. Risk Manager ingår i Mazars SET:s gemensamma stödfunktioner och är direkt underställd VD. Medarbetarna genomgår utbildning i oberoendefrågor dels i samband med nyanställning, dels vid vissa vidareutbildningstillfällen.

Enligt Mazars SET:s interna kvalitetsregler är det den huvudansvarige revisorns skyldighet att bedöma den risknivå som en viss aktivitet eller ett visst särskilt förhållande innebär för revisionsföretagets och enskilda revisorers oberoende. Avstämning ska vid behov ske med Risk Manager för att säkerställa att hela företagets intresse tas till vara. Mazars SET:s policier innebär att ingen inom Mazars SET eller deras närmaste familjer får ha något direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i börsnoterade företag som utgör revisionsklienter till Mazars SET. Personliga eller familjemässiga relationer mellan någon i revisionsteamet och en ledamot i företagsledningen hos en revisionskund eller med någon som har en nyckelposition i revisionssammanhang, är också förbjudna. Förbjudna aktier framgår av den angivna förteckningen över företag med särskild risk som finns på revisionsföretagets intranät (se avsnitt 3.1.4). Förteckningen inkluderar även inrefererade uppdrag som revideras i Sverige.

Alla anställda avkrävs årligen en skriftlig förklaring att de följer Mazars SET:s policier vad gäller oberoende. Risk Manager övervakar att dessa förklaringar inkommer.

RN anmodar Mazars SET att fullfölja projektet med syfte att effektivisera klienthanteringssystemet och användningen av detsamma och rekommenderar också att förteckningen över företag med särskild risk kompletteras med uppgift om dotterföretag till sådana revisionsklienter.

RN finner, trots de gjorda iakttagelserna, att Mazars SET:s system för etik och oberoende i stort uppfyller kraven enligt ISQC 1 och att organisation, system och rutiner sammantaget synes fungera på ett godtagbart sätt.

3.1.4 Riskhantering, antagande och förnyelse av revisionsuppdrag

Mazars SET har i sin kvalitetshandbok tagit in beskrivningar av vilka åtgärder som ska vidtas vid utvärdering av en ny kund eller ett nytt uppdrag från en befintlig kund och beträffande utvärdering av att kunder och uppdrag kan behållas. Riktlinjer ges för accepterande av revisionsuppdrag i bolag med särskild risk liksom regler om vilka uppdrag som inte är tillåtna eller endast tillåtna med restriktioner. Enligt regelverket ska en ”fyraögonsprincip” alltid tillämpas vid accepterande av en ny kund. Risk Manager ska konsulteras och ge sitt godkännande i olika beskrivna situationer.

Uppgifter och ansvar för Risk Manager beskrivs i kvalitetshandboken. Mazars Int har inget internationellt utvecklat system med datorstöd för kartläggning av konflikt-risker och oberoendehot i samband med uppdrag utan rutinerna bygger på dokumentbaserad kommunikation.

I Mazars SET:s interna regelverk beskrivs vilka företag som ska klassas som företag av allmänt intresse och övriga företag med särskild risk. Till denna grupp hänförs

- Företag med aktier noterade på reglerad marknad eller annan handelsplattform
- Banker och kreditinstitut
- Värdepappersföretag och dess fonder
- Försäkringsföretag och understödsföreningar
- Fondföretag och dess fonder samt
- Internationellt inrefererade riskuppdrag, som dotterföretag till noterade företag m.m.

Uppdrag med särskild risk kan även vara företag av varierande storlek men av sådant allmänt intresse där en felaktig hantering kan innebära negativa konsekvenser för byrån. Till bedömning av vilka företag som ska klassificeras i kategorin ”särskild risk” ger regelverket vägledande exempel och krav på konsultation med Risk Manager vid behov. Den ovan nämnda förteckningen över riskuppdrag förs under ansvar av kundansvarig och kontorschef.

Samtliga revisionsklienter av nu nämnt slag omfattas av krav på en intern oberoende kvalitetssäkring genom en procedur som Mazars SET benämner kompletterande granskning och tätare kvalitetskontroller i efterhand. Såväl accepterande av kund i denna kategori som revisionsuppdrag ska godkännas av Risk Manager eller VD.

Enligt ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* definieras ett börsnoterat företag som ett företag vars aktier, andelar eller skuldebrev är noterade på en officiell fondbörs eller är föremål för handel som följer en officiell fondbörs eller liknande normgivares bestämmelser. RN noterar att Mazars SET:s kvalitetshandbok inte tar upp andra värdepapper än aktier.

RN finner att Mazars SET har ett system för antagande och förnyelse av kund och uppdragsrelationer som i stort kan anse uppfylla kraven enligt ISQC 1. RN noterar dock att det föreligger ett behov av att skaffa ett effektivare övervakningssystem. Slutligen är definitionerna av riskföretag i kvalitetshandboken inte heltäckande, enligt ISA 220.

3.1.5 Personella resurser

Mazars SET har en central funktion för bl.a. personalfrågor och rekryteringsstöd. En delägare är särskilt utsedd utbildningsansvarig. För revisionsmedarbetare finns fastställda utbildningsplaner som ska följas av de som hos RN ska genomgå revisors-examen och högre revisorsexamen. Dessa planer utarbetas av Mazars SET:s utbildningsansvarige. Ansvar för registrering och uppföljning av att sådan grundläggande utbildning fullföljs ligger på den enskilde medarbetaren och dennes kontors- eller gruppchef.

Ansvar för att det fortbildningskrav som gäller för godkända och auktoriserade revisorer fullgörs ligger på den enskilde revisorn. Register över genomgången fortbildning för kvalificerade revisorer upprättas genom ett separat system. Inrapportering sker från den anställde på en särskild utbildningsrapport som medarbetaren ska registrera i utbildningssystemet. Personalfunktionen inom Mazars SET ansvarar för att begära in och övervaka inlämnandet av dessa rapporter. För samtliga medarbetare och delägare finns ett register över genomförda utbildningar. Enligt vad RN erfarit föreligger vissa inrapporteringsbrister hos enskilda medarbetare varför det centrala registret blir ofullständigt och utbildningsfunktionens uppföljningsmöjligheter begränsas.

RN har tagit del av uppgifter om ett antal godkända och auktoriserade revisorers vidareutbildning. Enligt de framtagna uppgifterna uppfyller de aktuella revisorerna i allt väsentligt kravet på antal utbildningstimmar.

Medarbetarna utvärderas i samband med årliga utvecklingssamtal under ansvar av kontorscheferna. Medarbetarna utvärderas efter tekniska färdigheter, personliga egenskaper och kunskapsnivån avseende revisionsteknik m.m. Någon dokumenterad uppföljning sker dock inte i denna procedur av att den anställde har följt tillämpliga utbildningsplaner och fullgjort minimikrav beträffande fortbildning.

Efter den granskning RN genomförde under åren 2009 och 2010 konstaterade myndigheten att revisionsföretaget inte hade definierat kompetens- och erfarenhetsnivåer för medarbetare i revisionsuppdrag och inte heller utarbetat riktlinjer för hur olika typer av uppdrag ska bemannas. Revisionsföretaget har tagit fram en karriärstege med tydliga nivåer och kriterier för att nå målen.

Mazars SET uppställer särskilda erfarenhets- och utbildningskrav för medarbetare som ska arbeta i ansvarig ställning vid revisioner av börsnoterade företag och vissa

andra riskuppsdrag. Detta gäller huvudansvarig revisor och granskningsledare. För denna grupp finns även särskilda utbildningstillfällen. Det finns även särskilda krav för dem som ska arbeta med finansiella företag. Inom Mazars SET finns revisorer som har FAR-certifiering för revision av finansiella företag.

RN bedömer att Mazars SET i nuläget inte har fullt tillfredsställande överblick över utbildningsläget hos medarbetarna vilket också innefattar kontrollen över hur enskilda revisorer uppfyller de krav på yrkesmässig fortbildning som gäller för denna kategori av medarbetare. RN avser att vid nästa kvalitetskontroll följa upp hur registret med utbildningar hanteras. RN anser att Mazars SET snarast bör fortsätta arbetet med att genomföra systemet med definierade kompetens- och erfarenhetsnivåer för företagets revisionsmedarbetare och riktlinjerna för hur detta system ska kopplas till de interna reglerna om uppdragsbemanning, framförallt i uppdrag med särskild risk.

3.1.6 Säkerställande av revisionskvalitet

Grunden för säkerställande av revisionskvalitet i enskilda uppdrag är väl utbildade och erfarna ansvariga revisorer och medarbetare till dessa, en träffsäker och lätt-använd revisionsmetodik samt goda verktyg i det löpande arbetet.

För revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag ska det enligt ISQC 1 finnas en intern oberoende kvalitetssäkring genom en uppdragsanknuten kvalitetskontroll som, innan revisionsberättelsen lämnas, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner ska säkerställa att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen bl. a. innefattar 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. Vidare finns krav i ISA 220 som behandlar den huvudansvarige revisorns särskilda ansvar för kvalitetskontrollåtgärder vid en revision av sådana rapporter.

Den uppdragsanknutna kvalitetskontroll som ISQC 1 kräver benämns inom Mazars SET kompletterande granskning. I de uppdrag som förtecknas i listan över företag med särskild risk (jfr avsnitten 3.1.3 och 3.1.4 ovan) ska en kompletterande granskare knytas till revisionsteamet. Denne utses av Risk Manager eller VD och har specificerade uppgifter och ansvar för att kontrollera revisionsteamets planering, genomförande och rapportering av revisionsuppdraget.

För Mazars SET gäller att revisionsföretaget i nuläget använder 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 på koncernrevisioner. Genom medlemskapet i Mazars Int har Mazars SET tillgång till en nätverksgemensam revisionsmetodik som stöds av ett datoriserat revisions- och dokumentationsverktyg. Enligt nyligen tagna beslut är Mazars Int:s revisionsmetodik

också en del av Mazars SET:s revisionshandbok. Mazars Int:s revisionsverktyg har ännu inte börjat användas, men planeras bli infört successivt fr.o.m. 2012 års revisioner på börsnoterade företag och inrefererade uppdrag i första hand.

För att bedriva en sammanhållen och robust revisionsverksamhet som ur kvalitets-synpunkt kan bedömas som ett enhetligt system har det stor betydelse hur revisions-verksamheten leds och bemannas och hur den organiseras. Mazars SET:s verksamhet är primärt indelad i geografiska områden och kontor. Det finns en person inom affärsområdet revision, benämnd Revisionschef, som ingår som en av Mazars SET:s allmänna stödfunktioner underställd VD. För Revisionschefen finns en befattnings-beskrivning enligt vilken denne har övergripande ansvar för metodik, produkter och verktyg, utvecklingsprojekt, information om standards och verktyg m.m.

Enligt Mazars SET:s allmänna riktlinjer för revisionsföretagets alla uppdrag uppmuntras intern avstämning av slutsatser och ställningstaganden i svåra och kontroversiella frågor och det är ett krav att alla problem av större omfattning diskuteras med en erfaren och kunnig kollega, med Risk Manager eller med externa experter. Risk Manager har till uppgift att vid behov vara kontaktperson vid intressekonflikter inom etikområdet, nationellt och internationellt. Om konflikt uppstår mellan kompletterande granskare och huvudansvarig revisor ska detta också hanteras av Risk Manager.

Mazars SET har regler för uppdragsdokumentationens omfattning och arkivering dels i revisionshandboken (obligatoriska dokument m.m.), dels i kvalitetshandboken (allmänna riktlinjer och arkiveringsregler). Mazars SET avser att i framtiden upprätta revisionsdokumentation i två olika system beroende på uppdragets natur och storlek. Beträffande den dokumentation som upprättas i det äldre svenska revisionsverktyget förelåg vid tidpunkten för RN:s systemgranskning, hösten 2012, ingen möjlighet att begränsa åtkomst till dokumentationen enbart till de som arbetar med uppdraget. RN har i efterhand informerats om att åtgärder har vidtagits för att begränsa åtkomst-möjligheterna i det nuvarande revisionsverktyget.

RN bedömer sammanfattningsvis att Mazars SET: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 i allt väsentligt uppfyller kraven enligt ISQC 1 och ISA 220. Som framgår av RN:s beskrivningar ovan finns det dock områden där förutsättningarna och systemen för intern kvalitetssäkring kan förbättras.

RN konstaterar att det hittills använda revisionsverktyget primärt är utvecklat för att stödja revisorer som arbetar med små och medelstora företag. Det är inte heller utvecklat för att flera användare samtidigt ska kunna arbeta i samma uppdrag. RN ser därför en risk för att det ger medarbetarna otillräckliga verktyg för revision av börsnoterade företag och vid koncernrevisioner. RN anmodar därför Mazars SET att genomföra en snabb övergång till det mer utvecklade revisionsverktyg som numera är tillgängligt och integrerat med Mazars SET:s revisionsmetodik.

3.1.7 Revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll i efterhand

Mazars Int leder och övervakar regelbundna kvalitetskontroller av sina nationella medlemsföretag. RN har tagit del av sammanfattande synpunkter från den kvalitetskontroll som Mazars Int genomförde år 2010 och Mazars SET:s svar på dessa.

Mazars SET har ett internt system för kvalitetskontroll i efterhand under ledning av en ansvarig delägare som rapporterar kvalitetskontrollernas resultat till ledning och styrelse. Kvalitetskontrollerna genomförs av särskilt utsedda kvalitetskontrollanter som erhåller en intern utbildning för ändamålet. Systemet innefattar även omkontroller av revisorer vid påvisade kvalitetsbrister och möjlighet för revisionsföretaget att implementera särskilda åtgärdsprogram avseende revisorer som har allvarliga kvalitetsbrister.

Efter den granskning RN genomförde 2009 och 2010 framhöll RN i sitt beslut ”att antalet revisorer som blir underkända i dessa kontroller är högt och att det i båda de årsrapporter som RN tagit del av omnämns att ett flertal av byråns delägare – och kulturbärare – har underkänts i kvalitetskontrollen. Med anledning av dessa observationer och myndighetens egna iakttagelser vid kvalitetskontroll av enskilda revisorer finner RN att SET måste vidta åtgärder som leder till bestående kvalitetsförbättringar.”

RN har tagit del av rapporterna för kvalitetskontroller genomförda 2010 och 2011. I rapporteringen till styrelsen för Mazars SET Revisionsbyrå AB från dessa granskningar konstateras att noteringarna till stora delar kvarstår sedan tidigare år. De omdömen som ges är godkänt, godkänt trots brister och underkänt. Av rapporten från den interna kvalitetskontrollen år 2011 framgår att andelen av de granskade revisorerna som fått omdömet underkänt inte är tillfredsställande samt att andelen revisorer som godkänts utan någon anmärkning mot kvalitetsbrister är alldeles för låg. Bland revisorer med noterade kvalitetsbrister återfinns flera delägare.

En av de revisorer – tillika delägare – som underkändes i kvalitetskontrollen 2011 har tidigare erhållit varningar från RN år 2008 respektive år 2011. För denne revisor har upprepade allvarliga kvalitetsbrister rapporterats i interna kvalitetskontroller även tidigare år. Revisorn i fråga har likväl varit styrelseledamot i Mazars SET Revisionsbyrå AB fram till slutet av år 2012. RN finner att detta förhållande knappast ger några tydliga signaler till organisationen om vikten av hög kvalitet i revisionsarbetet.

En annan revisor som underkändes vid den interna kvalitetskontrollen år 2011 var en senior person som under detta år hade anställts i byrån utan delägarskap, men med rätt till vinstandel. Av rapporten framgår att skälet till underkännandet var att revisorn, trots krav från kontrollanten, inte hade rekvirerat dokumentation från sin tidigare arbetsgivare beträffande det uppdrag som skulle granskas. Av styrelse-

protokoll framgår inte om denna vägran att överlämna dokumentation till kontrollanten hade diskuterats i Mazars SET:s styrelse.

En av de revisorer som blev godkända vid den interna kvalitetskontrollen hösten 2011, var den huvudansvarige revisorn i ett av de börsnoterade företag vars revision nu har granskats av RN. RN har funnit att revisionsföretaget på detta uppdrag hade lämnat ett inte obetydligt biträde med redovisning i dotterföretag (se avsnitt 4.11). RN konstaterar att detta förhållande fanns redan för räkenskapsåret 2010 och också vid den tidpunkt då revisorn avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2010. Enligt uppgift som RN erhållit hade frågan uppmärksammats vid den interna kvalitetskontrollen och kommunicerats med ansvarig revisor av kvalitetskontrollanten. RN vill här påpeka vikten av att de interna kvalitetskontrollanter som granskar börsnoterade företag ska ha god kännedom om de särskilt höga krav som ställs vid revision av sådana företag.

RN bedömer att Mazars SET:s system för kvalitetskontroll i efterhand är utformat så att det ger företaget rimlig säkerhet för att revisorer som utför revisionsuppdrag med bristande kvalitet i förhållande till revisionsföretagets interna regler och riktlinjer över tiden kommer att bli uppmärksammade och föremål för i vart fall omkontroll. Det är dock viktigt att även oberoendefrågor uppmärksammas utöver kvalitetsbedömningar.

Rapporteringen till styrelsen från den internt kvalitetskontrollansvarige avseende den interna granskning som genomfördes år 2011 är väl genomarbetad och konstruktiv. RN konstaterar dock att några bestående kvalitetsförbättringar fortfarande inte har åstadkommits sedan RN:s tidigare kontroll utan att allvarliga kvalitetsbrister kvarstår. Det förhållandet att organisationen inte lyckas dra fördel av det interna kvalitetskontrollsystemets iakttagelser torde enligt RN:s bedömning kunna bero på att styrelsen saknar tillräckliga sanktioner och andra styrmedel för att komma tillrätta med kvalitetsbrister hos enskilda revisorer och delägare och att premiera god uppdragskvalitet framför andra belöningskriterier.

RN:s slutsats är att de kvalitetsbrister som framkommit vid de interna kvalitetskontrollerna inte är godtagbara och att de bl.a. beror på bristande efterlevnad av interna regler och riktlinjer samt att Mazars SET hittills inte haft några belönings- eller bestraffningssystem vid funna allvarliga kvalitetsbrister. RN anmodar styrelsen att snarast ta ett helhetsgrepp på kvalitetsfrågorna och använda flera verktyg såsom utbildningsverksamhet, bemanningskontroller, självvärderingar, premiering respektive bestraffning beroende på iakttagelser om uppdragskvalitet m.fl. åtgärder för att ge organisationen tydliga signaler om kvalitetsfrågornas vikt. Den hittills ensidiga betoningen på täckningsbidrag som grund för belöning har knappast ökat incitamenten för att fokusera även på kvaliteten.

3.1.8 Fel och oegentligheter

Av ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* framgår att en revisor som utför en revision enligt ISA ska uppnå rimlig säkerhet om att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller på fel. I Rev U 4 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt* framgår närmare hur revisorn bör agera.

Mazars SET har infört en särskild rutin i vilken risk för oegentligheter och fel analyseras av revisionsteamet. Rutinen stöds av en framtagen checklista som finns i revisionsverktygen. Interna riktlinjer rörande rapportering vid misstanke om brott respektive penningtvätt har kommunicerats via interna utbildningar. Risk Manager ska konsulteras vid misstanke om brott eller penningtvätt.

Mazars SET har genomfört en intern utbildning rörande penningtvätt och finansiering av terrorism. Interna riktlinjer finns som medarbetarna har att iaktta vid utvärdering av kunden liksom krav på identifiering och bakgrundskontroll av kunder.

RN anser att Mazars SET:s åtgärder i dessa avseenden är tillfredsställande.

3.1.9 Samarbete med klientföretags internrevision

God revisionssed kommer rörande samarbete med revisionsklientens internrevisionsfunktion till uttryck i ISA 610 *Beaktande av det arbete som utförs av företagets internrevision*. Mazars SET har inga egna eller nätverksgemensamma policies för samarbete och samverkan med internrevisionerna hos klientföretag. Mazars SET har särskilda granskningsprogram avsedda för vissa typer av finansiella företag. Dessa innehåller vissa uppföljningsmoment av förvaltningsrevisionell karaktär avseende organisation av och rapportering från intern revision. RN anser att Mazars SET:s instruktioner i detta avseende är tillfredsställande.

3.1.10 Riktlinjer avseende revisionsföretagets avtal om inköp och finansiella placeringar m.m.

Mazars SET:s kvalitetshandbok innehåller riktlinjer inom rubricerade område. Dessa innebär att revisionsföretaget, partner eller medarbetare som arbetar med revisionskunder inte får ha några ekonomiska eller kommersiella relationer med en revisionskund förutom det som beskrivs som normala ekonomiska relationer. Något centralt register finns inte som ger möjlighet till säker överblick över Mazars SET:s kund- och leverantörsrelationer.

RN bedömer att Mazars SET ändå synes ha en tillräcklig överblick över byråns relationer till företag av allmänt intresse och andra riskuppdrag eftersom dessa i nuläget är relativt få. Med hänsyn till att merparten av klienterna i övrigt är lokala företag som kan överblickas av respektive kontorschef synes möjligheterna att

hantera eventuella intressekonflikter som kan uppkomma till följd av inköp och finansiella placeringar tillräckliga i dagsläget. På sikt bör dock ett gemensamt och säkert system för klassificering av kund- och leverantörsrelationer utvecklas av Mazars SET.

3.2 Sammanfattande bedömning av systemgranskningen vid Mazars SET

RN:s undersökning visar att Mazars SET inom flertalet områden har system och processer som uppfyller kraven i ISQC1 och att det finns en ambition hos ledningen för revisionsföretaget att höja kvalitetsnivån. RN finner dock att styrelsen i Mazars SET kan stärka kvalitetskontrollsystemet inom revisionsföretaget framför allt inom följande områden.

1. Styrelsen i Mazars SET måste snarast ta ett helhetsgrepp på kvalitetsfrågorna inom revisionsverksamheten genom flera samordnade åtgärder för att skicka tydliga signaler ut i verksamheten om ledningens prioritering av kvalitet i allt arbete. Det är inte godtagbart att revisorer i ett registrerat revisionsbolag år efter år visar sig ha kvarstående allvarliga kvalitetsbrister vid de interna kvalitetskontrollerna.
2. Belönningssystemen som är en grundbult i styrningen måste snarast omarbetas så att de premierar hög kvalitet respektive leder till ekonomiska sanktioner vid fall av konstaterad väsentlig kvalitetsbrist i revisionsarbetet.
3. Det internationella nätverket Mazars Int:s revisionsverktyg måste snarast införas i revisionsuppdrag avseende i vart fall börsnoterade företag.
4. Vad gäller systemet för utbildningsregistrering måste respekten för inrapporteringen skärpas genom lämpliga åtgärder mot dem som inte sköter sin inrapportering.
5. Mazars SET bör fortsätta arbetet med att genomföra systemet med kompetens- och erfarenhetsgradering av revisionsmedarbetarna med koppling till principerna för uppdragsteamens sammansättning och riktlinjerna för hur detta system ska kopplas till de interna reglerna om uppdragsbemanning, framförallt i uppdrag med särskild risk.
6. Mazars SET bör fullfölja projektet med syfte att effektivisera klienthanterings-systemet och användningen av detsamma och komplettera förteckningen över företag med särskild risk med uppgift om dotterföretag till sådana revisionsklienter.

4 Iakttagelser vid RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll

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 i de enskilda uppdragen. RN har genomfört uppdragsgenomgångar av revisionerna av fyra börsnoterade företag.

Ett viktigt moment är att RN vid genomgångar med revisionsteamet och ledningen för revisionsföretaget presenterar sina iakttagelser och lämnar rekommendationer till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten. Under kvalitetskontrollens gång har RN lämnat rekommendationer till de huvudansvariga respektive personvalda revisorerna i de delar där det finns möjligheter till förbättringar av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen. Iakttagelser och synpunkter som avser mer generella frågor eller mer allvarliga brister sammanfattas i denna promemoria till ledningen för revisionsföretaget.

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 vissa 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.⁵ Dessa standarder är mycket tekniska och detaljrika. Mazars SET hade hösten 2011 sex revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag. RN har vid den nu genomförda kvalitetskontrollen granskat fyra av dessa och fem revisorer. Härutöver har skett ytterligare en granskning, en omkontroll, som har redovisats separat.⁶ Genomgången nedan avser således fyra revisionsuppdrag i börsnoterade företag. RN noterar att revisionsuppdragen avseende de börsnoterade företagen har fördelats på flera delägare i byrån.

I ett av de aktuella företagen fanns två valda revisorer. RN använder dock nedan begreppet ”revisorn” även för detta uppdrag för att det inte ska framgå vilket företag som avses.

4.2 Dokumentation

4.2.1 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 har funnit. De slutsatser som dragits av revisionsbevis som tagits fram ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade.

⁵ Dessa poster ska särredovisas enligt ISA 32, Finansiella instrument: Klassificering, IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering samt IFRS 7, Finansiella instrument: Upplýsingar.

⁶ Dnr 2012-207 och dnr 2012-208 (avser två revisorer varför RN öppnat två ärenden).

RN har vid sina uppdragsgenomgångar funnit att det i vissa fall inte är möjligt att av dokumentationen utläsa vilka granskningar som har skett eller vilka slutsatser som dragits. Vid granskning av exempelvis projektredovisning finns listor markerade med bockar. Det framgår inte vad markeringarna avser. Vidare saknas i vissa fall tydliga referenser till andra handlingar. Även dokumentationen över granskningarna av årsredovisningarna är bristfällig och består till stor del av endast bockar. RN anser att dokumentationsnivån inte helt uppfyller de krav som ställs. RN rekommenderar Mazars SET att vid sina utbildningar betona att dokumentationen ska vara så utformad att den uppfyller kraven i ISA 230.

4.2.2 Rapportering till revisionsklienterna

Revisorn ska, enligt ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*, punkterna 16 och 17, ta upp ett antal frågor med styrelsen. Enligt punkt 23 ska revisorn dokumentera vad som har sagts. I flera uppdrag finns i dokumentationen över avrapporteringar endast rubriker varför det inte tydligt framgår vad revisorerna har observerat och anfört i olika frågor. Vad gäller rapportering till revisionsklienterna finns i två fall anteckningar om att löpande granskning hade avrapporterats muntligt. Inför slutrevisionen hade i dessa uppdrag upprättats dokument som endast består av rubriker. Det framgår inte tydligt vad revisorerna ansåg i olika frågor. RN anser att dokumentationen bör förbättras så att det tydligt framgår vad revisorerna har anfört, vid såväl muntliga som skriftliga avrapporteringar.

4.2.3 Sammanställning av fel

Av ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen*, punkt 5 följer att revisorn ska sammanställa felaktigheter som identifierats under revisionen. I punkt 8 i samma ISA sägs att revisorn utan onödigt dröjsmål ska informera den lämpliga ledningsnivån om alla de felaktigheter som ackumulerats under revisionen. Fel som inte är uppenbart betydelselösa ska också enligt ISA 450, punkt 14 ingå i företagsledningens upplysningar till revisorn med kommentarer från företagsledningen. Felen ska härutöver kommuniceras till styrelsen. Enligt ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för bolagets styrning* ska revisorn med styrelsen ta upp bl.a. betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen.

För två av de aktuella företagen finns i dokumentationen en sammanställning över fel som konstaterats vid revisionen. Av dokumentationen kan inte i något fall utläsas om dokumenten hade kommunicerats med respektive företag. Den för respektive uppdrag ansvarige revisorn har till RN uppgett att sammanställningarna inte hade överlämnats till företagen. RN konstaterar att revisorerna inte alltid har följt reglerna i här aktuella ISA.

4.3 Väsentlighetstal

ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* behandlar revisorns ansvar för att tillämpa begreppet väsentlighet vid planering och utförande av revision

av finansiella rapporter. ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifierats under revisionen* klargör hur väsentlighet tillämpas när revisorn utvärderar hur revisionen påverkas av identifierade felaktigheter och hur de finansiella rapporterna påverkas av eventuella felaktigheter som inte har rättats.

Beträffande en koncern hade koncernrevisorn i sin instruktion angett ett visst väsentlighetstal. Dotterföretagsrevisorn hade dock i sin plan angett ett högre väsentlighetstal. Av dokumentationen kan inte utläsas om koncernrevisorn hade reflekterat över att detta senare belopp översteg det som angetts i instruktionerna, om detta var acceptabelt och i så fall varför. För flera företag gäller att det inte av dokumentationen kan utläsas vilka faktorer som hade beaktats av revisorerna vid fastställandet av väsentlighetstalen.

Mazars SET bör i sina instruktioner förtydliga att det inte är tillräckligt att endast ange ett väsentlighetstal utan att det också måste framgå på vilka faktorer som väsentlighetstalet grundas.

4.4 Aktier i ett börsnoterat företag

För ett av företagen uppges i årsredovisningens not om redovisningsprinciper att företaget skrev ned värdet av aktier om det förelåg en värdenedgång som var betydande eller långvarig. Enligt noten hade företaget definierat betydande som mer än 20 procent och långvarig som minst 14 månader. Av dokumentationen framgår att det aktuella företaget ägde aktier i ett börsnoterat företag och att det förelåg en värdenedgång på mer än 20 procent. Enligt vad RN har utrett hade marknadsvärdet varit lägre än företagets anskaffningsvärde under åtminstone 18 månader. Någon nedskrivning skedde dock inte över resultaträkningen. Nedskrivning skedde i stället över Övrigt totalresultat.

Enligt IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, punkt 61 är en betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet för en investering i ett egetkapitalinstrument under dess anskaffningsvärde ett objektiva belägg för ett nedskrivningsbehov. Eftersom nedgången varit såväl betydande som långvarig borde revisorn ha påtalat att nedskrivning skulle ske via resultaträkningen.

4.5 Kassagenererande enhet och aktier i dotterföretag

Av IFRS 8 *Rörelsesegment*, punkt 5 framgår följande.

Ett rörelsesegment definieras som en del av ett företag

- som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag)
- vars rörelseresultat regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat och
- om vilket det finns fristående finansiell information.

Enligt IAS 36 *Nedskrivningar*, punkt 6 definieras en kassagenererande enhet som den minsta identifierbara grupp av tillgångar som vid en fortlöpande användning ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Enligt punkt 80 kan en kassagenererande enhet, vid fördelning av goodwill, inte vara större än ett rörelsesegment (se nästa stycke om goodwill).

I årsredovisningen för ett företag uppgavs att koncernen dels bara hade ett segment trots att man hade likartad verksamhet i olika länder, dels att koncernen var minsta kassagenererande enhet och att nedskrivningsprövningen av immateriella tillgångar därför hade gjorts på koncernnivå. Koncernen bestod av helägda dotterbolag och även av bolag med betydande minoritetsintressen. Av dokumentationen kan inte utläsas om koncernrevisorn gjorde några egna bedömningar i frågan om segment respektive kassagenererande enhet. Frågan var viktig eftersom den även fick konsekvenser för bedömningen av de i koncernen redovisade goodwillvärdena.

4.6 Kommunikation med dotterbolagsrevisorer

För att kunna säkerställa hög kvalitet i koncernrevisioner är det viktigt att det finns anpassade instruktioner för revisioner av koncerner med tydliga krav på återrapportering.

RN har i några fall funnit att koncernrevisorerna i sina koncerninstruktioner inte tillräckligt tydligt har angett omfattningen av åiterrapporteringar och vilka krav de önskade ställa beträffande dotterföretagsrevisorernas granskningar och avseende vilka dokument de önskade erhålla. Vidare har i några fall inte samtliga efterfrågade dokument inkommit till koncernrevisorn. Av dokumentationen kan inte utläsas att dessa brister skulle ha föranlett några åtgärder från respektive koncernrevisor.

RN anser att koncernrevisorerna på ett tydligare sätt skulle ha dokumenterat vilka granskningar de ansåg skulle genomföras i respektive dotterföretag och att de också bättre skulle ha följt upp att de efterfrågade rapporterna kom in till koncernrevisorn. RN rekommenderar att Mazars SET tillser att huvudansvarig respektive personvald revisor vidtar dessa åtgärder.

4.7 Granskning av koncernsammanställning

RN finner att det är svårt att följa de arbetspapper som ska visa att koncernredovisningen i de svenska koncernerna har granskats i tillräcklig omfattning. Dokumentationen består ofta endast av kopior av klientens dokumentation, försedd med diverse bockar som inte förklarats. Det är oklart om och hur många av ”koncernlakanens” belopp per företag, som stämts av mot underliggande information, som har granskats av dotterföretagens revisorer.⁴ Samma förhållande gäller kassaflödesana-

⁴ Med koncernlakan avses en uppställning av samtliga koncernföretags resultat- och balansposter samt de elimineringskrav som krävs för att komma fram till koncernens resultat- och balansposter.

lyserna. Som framgått ovan är kraven i ISA 230 att en erfaren revisor från dokumentationen utan hjälp ska kunna bilda sig en uppfattning om huruvida det arbete som utförts har skett enligt bl.a. ISA. RN anser att den dokumentation som RN har tagit del av inte uppfyller detta krav vad avser revisionen av koncernredovisningen i de aktuella företagen. RN rekommenderar att Mazars SET upprättar riktlinjer i ovan nämnda avseenden.

4.8 Kassa och bank

RN har generellt observerat att mycket begränsad granskning har skett av intern kontroll vad avser bankkonton och derivat och att revisorerna har förlitat sig på att klienterna haft tillfredsställande intern kontroll, t.ex. att bankavstämningar har skett löpande under året. Även inom detta område ska de kontroller som revisorn beslutar att förlita sig på granskas och bedömas i lämplig omfattning.

Sådana bankbekräftelser som ska användas som underlag för granskningen ska enligt ISA 505 *Externa bekräftelser* tillställas revisorn direkt.

RN rekommenderar Mazars SET att utforma riktlinjer för att åtgärda de brister som noterats ovan.

4.9 Intern kontroll

I de 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. Vissa räkenskapspåståenden, t.ex. om fullständighet, kräver att man, i vart fall till viss del, granskar den interna kontrollen. RN har uppfattat att revisorerna implicit har litat på viss intern kontroll utan att detta har verifierats eller dokumenterats. RN har sålunda inte funnit tillräcklig dokumentation kring frågor om intern kontroll eller om denna har fungerat under hela den granskade perioden. Utifrån den samlade dokumentationen bedömer RN att revisionsteamerna har haft underlag för att kunna uttala sig om själva uppbyggnaden av klientföretagens interna kontroll men däremot inte om hur effektivt den har fungerat under räkenskapsåret.

Av dokumentationen för två av företagen framgår att revisorerna vid sin avrapportering till styrelserna uttalade att den interna kontrollen var god. Av dokumentationen kan dock inte för något av företagen utläsas vilken grund som fanns för dessa uttalanden. RN finner att revisorerna inte borde uttalat att den interna kontrollen var god om det inte finns några handlingar som visar att granskning hade skett och att den interna kontrollen hade fungerat under året.

4.10 Utformning av årsredovisningar

Vad avser de företag som tillämpar IFRS har RN noterat ett antal fall där det i företagens årsredovisningar har använts uttryck som inte stämmer med IFRS terminologi. Vidare har RN i ett företags årsredovisning funnit inkonsekvenser i hanteringen av derivat avseende räntor. Företaget har inte tillämpat säkringsredovisning men i resultaträkningen ändå klassificerat resultaten på derivaten som om man hade tillämpat sådan redovisning. Skillnadsbeloppet har redovisats på annan rad i resultaträkningen varför nettoresultatet blivit korrekt. Dessutom ger årsredovisningens text intryck av att säkringsredovisning hade tillämpats, även om det på annan plats i årsredovisningen framgår att sådan redovisning inte tillämpades.

RN:s slutsats är dock att inget av påpekandena är så allvarligt att de skulle ha påverkat de avgivna revisionsberättelserna.

4.11 Redovisningstjänster till koncernbolag

I revisionsdokumentationen för ett av de granskade företagen finns ett uppdragsbrev för redovisningstjänster vid kombiuppdrag som är upprättat i oktober 2010 och undertecknat av företrädare för Mazars SET respektive moderföretaget i den aktuella koncernen. Enligt detta uppdragsbrev skulle Mazars SET från den 6 december 2010 till den 30 juni 2011 biträda med redovisningstjänster i en omfattning som motsvarar ungefär en heltidstjänst. Det anges att personalen i redovisningsuppdraget inte kommer att utföra någon revision för företaget och att uppdraget inte innefattar någon grundbokföring. Vidare hänvisas till FAR:s uttalande EtikU 6 om s.k. byråjäv samt till att biträde inte får lämnas till företag som utgör större företag enligt definitionen i 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554). RN:s utredning har visat att Mazars SET:s samtliga fakturor avseende redovisningsuppdraget var ställda till moderföretaget och att redovisningsuppdraget omfattade 24 av moderföretagets totalt 85 dotterföretag. RN noterar att det av fakturorna inte kan utläsas vilka dotterföretag som avsågs.

Mazars SET har uppgett att redovisningstjänsterna inte har avsett moderföretaget eller något av de större dotterföretagen och att biträdet därför inte har stridit mot bestämmelsen om byråjäv i 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551). Det biträde som lämnats har avsett dotterföretag som tillsammans motsvarar obetydligt mer än 10 procent av koncernens balansomslutning. Redovisningsuppdraget har analyserats och hanterats vid den oberoendeprövning som har utförts enligt 21 § revisorslagen (2001:883).

RN konstaterar att Mazars SET i förevarande fall har träffat ett avtal med det börsnoterade moderföretaget om att biträda företag i koncernen med redovisningen under mer än ett halvt års tid i en omfattning som motsvarar ungefär en heltidstjänst och att fakturorna från revisionsbyrån är ställda till moderföretaget. Även om tjänsterna har varit förenliga med aktiebolagslagens bestämmelser rörande byråjäv anser RN att det ur ett oberoendeperspektiv kan ifrågasättas att ett revisionsföretag, på det sätt och i

den omfattning som Mazars SET har gjort i detta fall, utöver revisionen tillhandahåller redovisningstjänster till företag i en koncern där moderföretaget är börsnoterat.

5 Avslutning av kvalitetskontrollen

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Mazars SET Revisionsbyrå AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av fem utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat fyra revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag.

RN:s sammanfattande bedömning är att revisionsföretagets riktlinjer och rutiner i allt väsentligt är av god kvalitet och att revisionskvaliteten i de utförda revisionsuppdragen överlag har varit tillfredsställande. Vad gäller punkterna 1, 2, 3 och 6 i RN:s sammanfattande bedömning (avsnitt 3.2) anmodas Mazars SET att snarast vidta de åtgärder som RN har begärt. Mazars SET föreläggs att senast den 20 september 2013 till RN ge in en skriftlig redogörelse för de vidtagna åtgärderna.

När det gäller de rekommendationer som har framförts i denna promemoria önskar RN att Mazars SET samtidigt med den nämnda redogörelsen informerar RN om vilka åtgärder som har vidtagits eller planeras.