

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

Revisorsnämnden avskriver ärendet.

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

RN har under 2013 genomfört en sådan kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget BDO AB (nedan kallat BDO). Vid denna kontroll har inte framkommit annat än att BDO i allt väsentligt bedriver sin revisionsverksamhet i enlighet med god revisorssed och god revisionssed, se bifogad promemoria. Ärendet avseende den enskilde revisor som granskats har på grund av revisorns sjukdom inte kunnat slutföras. RN har därför i dag avskrivit ärendet rörande denne.

BDO anmodas att senast den 31 oktober 2014 till RN ge in en redogörelse och lämna den information som framgår av myndighetens promemoria. Kvalitetskontroll-ärendet avseende det registrerade revisionsbolaget BDO kan därmed avskrivas.

Ärendet avskrivs.

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

Anita Wickström

Lars Engerup

Revisorsnämnden

Supervisory Board of Public Accountants

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

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) bedriver kvalitetskontroll av auktoriserade och godkända 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 under 2013 genomfört en kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget BDO AB (nedan BDO). Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Urvalet för uppdragsgranskningen har omfattat en revisor och två av denne genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2012.

RN redovisar i sina kvalitetskontrollrapporter normalt iakttagelser såväl från den systembaserade som från den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen. Den enskilde revisor som granskats i samband med denna kvalitetskontroll är på grund av sjukdom för närvarande förhindrad att lämna RN sådana uppgifter som behövs för att myndigheten ska kunna göra slutliga bedömningar av de granskade revisionerna. RN redovisar därför inte några iakttagelser från den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen i den förevarande promemorian.

BDO är en svensk nätverksfirma i det internationella nätverket BDO International. För åtskiljande av det svenska revisionsbolaget och det internationella nätverket benämns det senare nedan BDO International.

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

2 Genomförandet av RN:s kvalitetskontroller

2.1 Systembaserad och uppdragsbaserad kvalitetskontroll

RN:s periodiskt återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå. På företagsnivå görs en systembaserad kvalitetskontroll. Kontrollen innebär att RN granskar utformningen av och funktionen i revisionsföretagets system och processer för att säkerställa att revisionsuppdrag i börsnoterade företag utförs enligt god revisorssed och god revisionssed. RN:s kontroll relaterar till de olika krav i ett system för kvalitetskontroll som följer av International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1)¹ och International Standards on Auditing (ISA) 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*.

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

RN:s utgångspunkter och hjälpmedel motsvarar i delar de som används av branschorganisationen FAR i organisationens externa kvalitetskontroll av revisionsföretag och enskilda revisorer. Till detta har RN fogat vissa tillkommande kontrollmoment och hjälpmedel som är särskilt inriktade mot kvalitetskontroll av revisioner av börsnoterade företag.

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 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 revisionssed. RN bedömer om revisorerna i allt väsentligt utför uppdragen med opartiskhet och självständighet² och om kvaliteten i planeringen av granskningen, genomförandet och rapporteringen 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.

¹ Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närallgande tjänster.

² I fortsättningen av denna promemoria används begreppet oberoende.

I de fall RN finner att specifika förbättringar kan göras i ett system eller i en enskild revisors arbetssätt kommunicerar RN detta med företrädare för revisionsföretaget respektive revisorn och framför förslag till åtgärder.

3 Kontrollernas genomförande hos BDO

3.1 Allmänt

RN:s kvalitetskontroll har utöver det som följer av ISQC 1 även omfattat BDO:s åtgärder avseende risk för penningtvätt och finansiering av terrorism, samarbete med klientföretags internrevision samt avtal avseende revisionsföretagets inköp och finansiella placeringar m.m. I den nu genomförda kvalitetskontrollen har RN även följt upp BDO:s åtgärder med anledning av synpunkter från den år 2011 genomförda kvalitetskontrollen.

RN har löpande informerat de ansvariga inom BDO om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Som framgår ovan har RN inte kunnat erhålla alla sådana uppgifter som behövs för att myndigheten ska kunna göra slutliga bedömningar av de granskade revisionerna. Några iakttagelser vid uppdragsbaserad kvalitetskontroll redovisas därför inte i den förevarande promemorian. Den slutgenomgång som har hållits med ledningen för BDO innefattade dock även vissa iakttagelser från uppdragsgranskningarna.

Det IT-baserade revisionsverktyget, som utvecklats av BDO International, tillämpas på noterade bolag och från utlandet inrefererade uppdrag. På övriga revisionsuppdrag – huvuddelen – tillämpas en för BDO anpassad version av ett standardiserat svenskt revisionsprogram.

3.2 Iakttagelser beträffande BDO:s system för kvalitetskontroll

3.2.1 Inledning

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

Vidare ska det enligt ISQC 1 finnas fungerande system som ser till att företaget och dess personal uppfyller gällande etiska krav, t.ex. i fråga om oberoende. Processerna

och riktlinjerna ska säkerställa att revisionsföretaget har kompetens och resurser för revisionsuppdragen, att de enskilda medarbetarna har tillräcklig förmåga och kompetens att utföra uppdragen samt att huvudansvariga revisorer har de befogenheter som uppdragen kräver. För uppdrag i börsnoterade företag ska det enligt ISQC 1 och ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen dateras, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Likaså ska det finnas riktlinjer och processer som leder till att erforderliga konsultationer sker i 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.

I den transparensrapport som publicerades den 31 augusti 2013 lämnar BDO:s styrelse och verkställande direktör en redogörelse för hur revisionsföretagets system för kvalitetskontroll är uppbyggt.³ RN har tagit del av denna redogörelse och jämfört den med den information som inhämtats i samband med RN:s nu genomförda systemkontroll. RN har inte funnit några väsentliga avvikelser mellan BDO:s beskrivning i transparensrapporten och den bild av BDO:s system för kvalitetskontroll som RN har inhämtat.

3.2.2 *Ledningens ansvar för kvaliteten inom revisionsföretaget*

En väsentlig beståndsdel i ett kvalitetssäkringssystem är att ledningen tar ansvar och har verktyg för att etablera en stark kvalitetsorienterad kultur inom revisionsföretaget.

Enligt RN:s erfarenhet, 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 utveckling med krav på hög kvalitet och även har verkningsfulla belöningsystem i sin hand.

BDO ingår i ett globalt nätverk, BDO International, som svarar för utveckling av metodik och riktlinjer. RN har tagit del av BDO:s metodikhandböcker och riktlinjer för revisorernas professionella ansvar. RN har vidare tagit del av beskrivningar av byråns organisation, dess revisionshjälpmedel och organisationen av dess uppdragsbaserade kvalitetskontroller och övervakande kvalitetskontroll.

BDO:s övergripande kvalitetsorganisation har utvecklats och finns internt beskriven i en verksamhetshandbok som medarbetarna har tillgång till via intranätet.

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

Ansvar för kvalitetssystemet ligger på styrelsen i BDO AB. BDO:s kvalitetspolicy utvecklas och övervakas av BDO:s Risk Management Partner. Inom affärsområdet Revision ansvarar kontors- och gruppchefer för kvalitetsarbetet under regionchefen. Kvalitetsövervakningen sker genom BDO:s kvalitetsnämnd och affärsområdenas kvalitetsgrupper liksom av kvalitetsansvariga inom varje enhet eller grupp. Kvalificerade medarbetare arbetar med årliga självutvärderingar och egna förbättringsplaner som diskuteras och utvärderas av linjechef.

BDO International kräver att medlemsfirmorna i varje land organiserar sin riskhanteringsfunktion utifrån förhållandena i landet och att varje medlemsfirma utser en Risk Management Partner (RMP). I Sverige utses RMP av den verkställande direktören och rapporterar till denne. RMP:s ansvarsområden omfattar bl. a oberoendefrågor, riskuppdrag, intern kvalitetskontroll och regelverket kring åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. RMP har till sitt stöd en särskild Risk Managementgrupp i vilken ingår bl.a. BDO:s bolagsjurist.

Inom ramen för riskhanteringen identifieras vilka uppdrag som ska hanteras som högriskuppdrag. Dessa är föremål för särskild intern registrering, rapportering till BDO International och särskild beslutsordning vid förnyelseprövning, vilket innebär att de ska godkännas av affärsområdeschefen.

RN har fått en översiktlig beskrivning av såväl uppbyggnaden av delägarsystem som de principer för vinstdelning som tillämpas. BDO har i september 2013 totalt 49 delägare fördelade på tre regioner. Delägare i BDO ingår dels i ett landsomfattande delägaravtal, dels i ett regionalt delägaravtal.

BDO AB är moderbolag i en koncern där huvuddelen av verksamheten bedrivs genom tre regionala dotterkoncerner. I två av dessa dotterkoncerner ingår ett regionalt kommanditbolag i vilka det regionala aktiebolaget är komplementär och i vilket de delägare som är verksamma i regionen är kommanditdelägare genom egna aktiebolag.

De regionala bolagen driver verksamheten. Trots att de regionala bolagen vid tidpunkten för granskningen var helägda dotterbolag till BDO AB så var det i praktiken de regionala delägargrupperna som styrde de regionala bolagen. RN har tagit del av BDO AB:s styrelseprotokoll och kan konstatera att moderbolagets styrelse i huvudsak hanterar för koncernen gemensamma frågor såsom internationellt samarbete, marknadsföring, risk management, personalfrågor, bolagsjuridik, försäkringsfrågor, kvalitetskontroll och ekonomiadministration.

Fördelning av verksamhetens resultat och delägarersättningar fastställs på regional nivå. Även om ersättningssystemen uppvisar regionala olikheter framgår att metodtillämpning och uppdragskvalitet är faktorer efter vilka delägarersättningarna fastställs eller ska fastställas i framtiden. RN har tagit del av hur delägarersättningarna fastställts i de regionala ersättningskommittéerna. Även om det kan utläsas på ett tydligt sätt i en av regionerna att kvalitetsbrist påverkat

ersättningen kan RN konstatera att genomförandet av ett kvalitetskriterium vid fastställandet av delägarersättningen inte gått lika långt i alla regioner.

Det finns därutöver delägare i en av regionerna som har specialavtal där ersättning inte fastställs av den regionala ersättningskommittén. Dessa delägares ersättningar är en inte oväsentlig del av den aktuella regionens resultat. Förekomsten av dessa specialavtal uppges komma att upphöra i samband med att nu berörda delägare lämnar delägarkretsen.

BDO har således genom den regionala självstyrningen och delägaravtalens konstruktion en mer ”federativ” struktur än vad den officiella koncernstrukturen tyder på. BDO:s verkställande direktör och styrelse har enligt RN:s uppfattning inte de ekonomiska styrmedel som krävs för att med kraft kunna driva kvalitetsutvecklingen i regionerna.

RN *förelägger* BDO att se till att kvalitetskriteriet genomförs vid fastställandet av delägarersättningarna i samtliga regioner.

Vidare *rekommenderar* RN att BDO utformar ersättningssystemet för delägare så att detta ger BDO AB:s företagsledning mer verkningfulla styrmedel för att främja en god uppdragskvalitet.

RN *rekommenderar* också att RMP ska utses av styrelsen och ha en rapporteringsväg direkt till styrelsen utöver löpande rapportering till den verkställande direktören.

3.2.3 Etiska regler

BDO International ställer krav på att medlemsfirmorna i respektive land ska ha nationella oberoendepolicies som uppfyller kraven enligt International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) Code of Ethics och respektive lands nationella krav. Medlemsfirmorna ska vidare ha en funktionär på delägarnivå (Independence Champion) som övervakar att tillämpliga oberoenderegler och rutiner följs, att det sker utbildning inom området samt att BDO Internationals nätverksgemensamma databas över uppdrag i noterade och andra företag av allmänt intresse (Restricted clients) underhålls. En delägare inom BDO med särskilt ansvar för kontakterna med BDO International ansvarar för den löpande uppdateringen av denna databas.

Inom BDO har RMP det övergripande ansvaret för området etik och oberoende. RMP ansvarar vidare för den interna rådgivningsfunktionen för oberoendefrågor. Överträdelser av oberoenderegler hanteras också av RMP.

BDO:s Risk Management-policy innehåller, utöver hänvisningar till revisorslagen, IESBA:s Code of Ethics och FAR:s yrkesetiska regler, krav på att medarbetarna i

tillämpliga delar ska följa regler uppställda av SEC och PCAOB.⁴ Policyn innehåller också anvisningar rörande revisorns tystnadsplikt, restriktioner rörande delägares och andra medarbetares och närståendes aktieinnehav, regler om verksamhet vid sidan av BDO och om gåvor från kunder. Policyn innehåller vidare krav på årliga oberoendeförklaringar från medarbetare. Oberoendeanalyser utförs i revisionsuppdrag, bestyrkandeuppdrag och vid behov i rådgivningsuppdrag. För hantering av oberoendehot och bevakning av olika relationer till uppdragsgivare och leverantörer har BDO utvecklat en databas som täcker BDO:s klientuppdrag och leverantörsrelationer. Databasen är tillgänglig för medarbetarna på intranätet och medarbetarna är skyldiga att utföra kontroller mot databasen. Detta system kompletterar den databas över ”Restricted Clients” som BDO International sköter och håller tillgänglig för medarbetare på det internationella intranätet.

Medarbetarna informeras om oberoenderegler i samband med intern utbildning.

RN bedömer att det system och de rutiner som BDO byggt upp till skydd för företagets och medarbetarnas etik och oberoende uppfyller kraven i ISQC 1 och att system och rutiner sammantaget synes fungera på ett godtagbart sätt.

3.2.4 Antagande och förnyelse av revisionsuppdrag

BDO:s regler och rutiner vid antagande och förnyelse av revisionsuppdrag är samlade i BDO:s Risk Managementpolicy.

Kontroller för att upptäcka och hantera oberoendehot ska utföras mot de interna databaser som finns dels på nationell nivå över alla kund- och leverantörsrelationer, dels på internationell nivå över ”restricted clients” (jfr ovan).

För att bedöma den risk som befintliga och potentiella kunder kan medföra för BDO genomförs riskanalyser enligt fastställda procedurer med internt metodstöd. Målet är att identifiera kunder och uppdrag som inte kan accepteras eller behållas alternativt som kan accepteras eller behållas endast efter godkännande på ansvarig nivå och med relevanta åtgärder för riskhantering. Kriterier för vad som ska betraktas som högriskuppdrag inkluderar faktorer såsom att företaget är noterat eller att företaget står under offentlig tillsyn i Sverige eller annat land. Andra bedömningsgrunder är antal anställda, omsättning och särskilda redovisningskrav. Exempel på åtgärder för hantering av högriskuppdrag är krav på ledningsattest, särskild kvalitetssäkring och krav på att ansvarig revisor är i särskild ordning internt licensierad för uppdragstypen.

BDO har inga krav på godkännande inför antagande av uppdrag där det förväntade arvudet understiger ett visst belopp.

⁴ United States Securities and Exchange Commission (SEC) är en amerikansk federal myndighet som utövar tillsyn över handeln med värdepapper. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) är en amerikansk federal organisation som har till uppgift att reglera och kontrollera den amerikanska revisionsbranschen.

RN bedömer att BDO:s system och rutiner för antagande och förnyelse av uppdrag uppfyller kraven i ISQC 1, men *rekommenderar* BDO

- att tillämpa ett attestförfarande för godkännande av samtliga nytillkommande kunder.
- att definiera vad som betraktas som ett noterat företag för att säkerställa att även företag som emitterat andra värdepapper än aktier omfattas av definitionen.

3.2.5 Personella resurser

Hos BDO har HR-funktionen fr.o.m. 2013 organiserats på nationell nivå efter att tidigare i huvudsak varit regionalt baserad. HR-funktionens ansvarsområden är rekrytering, kompetensutveckling inklusive grund- och vidareutbildning och administration av den interna processen med utvecklingssamtal.

Enligt ISQC 1 har revisionsföretaget ett ansvar för att medarbetarnas kompetens utvecklas och bibehålls. För svensk del gäller det krav som uppställs i RN:s föreskrifter.⁵

BDO har ett utbildningsutbud avsett för revisorer fram till auktorisation. Revisionsbyrån har också ett utbildningsutbud för anställda kvalificerade revisorer och delägare. I den interna utbildningen finns närvarokontroll.

BDO:s interna krav på vidareutbildning för kvalificerade revisorer överensstämmer med de krav som uppställs av FAR. En kvalificerad revisors vidareutbildning ska enligt dessa krav omfatta minst 120 timmar per treårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Minst 60 timmar ska vara verifierbara. Det är den enskilde medarbetarens ansvar att planera sin utbildning och att vara medveten om och bevaka att han eller hon uppfyller RN:s och FAR:s krav.

BDO har numera anskaffat ett system för central registrering och uppföljning av medarbetarnas utbildningar. Vid tillfället för RN:s kvalitetskontroll var införande av systemet påbörjat, men det hade inte använts för central registrering och uppföljning. En följd av detta är att HR-funktionens uppföljningsmöjligheter begränsas.

Som en del i BDO:s system för medarbetarutveckling ska varje medarbetare årligen genomföra en självvärdering och utforma en personlig förbättringsplan. Ett element i en förbättringsplan kan vara utbildning. Förbättringsplanen diskuteras med den kvalitetsansvarige vid den enhet där medarbetaren är verksam och utgör en del av grunden för bestämmande av medarbetarens ersättning.

⁵ Se 5 § RNFS 2001:2 Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Från och med den 1 augusti 2013 ska fortbildningen omfatta minst 100 verifierbara timmar under den femårsperiod som närmast föregår en ansökan om fortsatt auktorisation eller godkännande.

RN *rekommenderar* BDO att slutföra införandet av det centrala systemet för registrering och uppföljning av medarbetares och delägars utbildning.

3.2.6 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 lättanvänd 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 (inom BDO benämnd Särskild kvalitetsgranskare). Revisionsföretagets riktlinjer och rutiner ska säkerställa att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen bl.a. innefattar en diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvarige revisorn, genomgång av de finansiella rapporterna, genomgång av viss uppdragsdokumentation, övervägande av uppdragsteamets utvärdering av revisionsföretagets oberoende samt ställningstagande till om vederbörliga konsultationer har ägt rum.

Vidare finns krav i ISA 220 som behandlar den huvudansvarige revisorns särskilda ansvar för kvalitetskontrollåtgärder vid en revision av sådana rapporter.

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

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

Ansvariga revisorers och medarbetarnas kvalifikationer

BDO har infört ett licensieringssystem för att säkerställa att högriskuppdrag, t.ex. revision i noterade företag, leds av personer med tillräcklig utbildning och erfarenhet. BDO har däremot inte utvecklat närmare krav på bemanningen av högriskuppdrag på nivån under ansvarig revisor och har inte ett fast system för indelning av medarbetarna efter uppnådd erfarenhet och bedömd färdighet. Ett sådant system med utarbetade bemanningskrav på viktiga funktioner inom uppdraget är enligt RN:s och internationell erfarenhet en betydelsefull beståndsdel i ett kvalitetssystem.

Revisionsmetodik och revisionsverktyg

BDO använder två olika IT-baserade revisionssystem. Båda systemen är ISA-anpassade och har en gemensam bas av BDO:s internt fastställda kvalitetskrav på en revision. Det ena, som är utvecklat genom BDO International, ger möjligheter för den huvudansvarige revisorn att löpande följa och gå igenom utfört arbete m.m. Systemet ifråga har hittills haft begränsad användning och begränsat antal användare

inom BDO, men användningen av systemet planeras bli utvidgad enligt styrelsebeslut taget under 2013. BDO:s andra revisionssystem bygger på ett standardiserat svenskt revisionsprogram med viss byråanpassning. Detta är primärt utvecklat för att stödja revisorer som arbetar med små och medelstora företag och är inte lämpat för att utföra revisioner i större uppdrag i vilka flera personer ska arbeta samtidigt.

RN har även tagit del av BDO:s generella instruktioner för koncernrevision. Dessa stämmer i allt väsentligt överens med gällande standarder: ISA för revision, standard för översiktlig granskning (SÖG) och standard för granskning enligt särskild överenskommelse (SNT).

RN har noterat att regler saknas för koncernrevisorers godkännande i förväg av dotterbolagsrevisorerna uppdrag utöver revisionsuppdraget i dotterbolagen i enlighet med ISQC 1. Detta godkännande ska avse såväl att det inte föreligger intressekonflikter eller oberoendehot som att det finns kompetens att utföra uppdraget.

Konsultation

BDO:s centrala styrdokument som finns tillgängligt för alla medarbetare på intranätet behandlar intern och extern konsultation i svårbedömda professionella frågor. Vid avlämnande av revisionsberättelse som avviker från standardutformningen finns krav på konsultation med erfaren kollega på delägarnivå. Detta konsultationskrav är inarbetat i revisionsprocessen. I övrigt ges ingen vägledning om till vilka instanser en medarbetare bör vända sig för vägledning inom olika frågeområden.

Meningsskiljaktigheter inom revisionsteamet

BDO:s centrala styrdokument som finns tillgängligt för alla medarbetare på intranätet innehåller riktlinjer för hantering av meningsskiljaktigheter inom teamet. Regelverket anvisar inte tydligt vilken instans som ska hantera frågor som inte kan lösas inom teamet.

Särskild kvalitetsgranskare

Särskild kvalitetsgranskare ska utses i alla högriskuppdrag enligt den av BDO tillämpade klassificeringen av uppdrag. Klassningen som högrisk fastställs av affärsområdeschefen, som ansvarar för att en kvalificerad särskild granskare utses. Den särskilda kvalitetsgranskningen utförs med metodstöd i form av checklistor som utgör en integrerad del av revisionsmetodiken.

Enligt ISQC 1 ska revisionsföretaget utforma riktlinjer och rutiner som säkerställer oberoende och objektivitet hos den som ansvarar för särskild kvalitetsgranskning. Den som utför särskild kvalitetsgranskning ska inte delta i uppdraget på annat sätt under den period hans eller hennes särskilda granskning avser. Hans eller hennes

objektivitet ska inte heller på annat sätt kunna anses hotad.⁶ I BDO:s Risk Management-policy anges att om revisorssuppleant finns bör denne utses till särskild kvalitetsgranskare. Enligt RN:s bedömning har en revisorssuppleant genom stämmeval (eller motsvarande) erhållit en sådan väsentlig relation till klienten och revisionsuppdraget att han eller hon inte samtidigt bör ansvara för funktionen som särskild kvalitetsgranskare.

Dokumentationens slutliga omfattning och sammanställande

BDO:s kvalitetshandbok innehåller riktlinjer rörande arkiveringsrutiner och hantering av arbetsdokumentation.

RN bedömer sammanfattningsvis 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 revisionsred i allt väsentligt uppfyller kraven enligt ISQC 1 och ISA 220.

RN förelägger dock BDO att

- utforma riktlinjerna för utseendet av särskild kvalitetsgranskare i överensstämmelse med ISQC 1 och därmed frånga principen att en av klientföretaget vald revisorssuppleant bör utföra särskild kvalitetsgranskning,
- anpassa utformningen av generella instruktioner för koncernrevision till ISQC 1 såvitt avser koncernrevisorernas godkännande i förväg av dotterbolagsrevisorernas andra uppdrag för dotterbolagen utöver revisionsuppdraget.

RN rekommenderar BDO att i enlighet med vad som anförts ovan att vidta följande ytterligare åtgärder.

- Att överväga en fastare indelning av medarbetare i kompetensgrader kopplat till tydligare krav på sammansättningen av uppdragsteam i kvalificerade uppdrag.
- Att sprida användningen av det revisionsverktyg som utvecklats inom BDO International till alla uppdrag där det svenska standardiserade revisionsprogrammet inte räcker till för god kvalitetssäkring.
- Att förtydliga riktlinjerna för hur intern konsultation ska ske i andra fall än som nu beskrivs i regelverket.
- Att tydliggöra reglerna kring hantering av meningsskiljaktigheter inom ett revisionsuppdrag.

3.2.7 Revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll i efterhand

BDO har ett system för intern kvalitetskontroll i efterhand. En av styrelsen utsedd Kvalitetsnämnd, vars ordförande rapporterar direkt till styrelsen, leder och övervakar

⁶ Se ISQC 1, punkterna 39-41 samt A49.

kvalitetskontrollarbetet. Kvalitetsnämnden följer en fastställd arbetsordning. Riktlinjer, rutiner och verktyg av betydelse för den interna kvalitetskontrollen finns beskrivna och exemplifierade i olika styrdokument samt i riktlinjer för BDO:s kvalitetssystem och kvalitetskontroll.

Kvalitetskontroller av enskilda revisorers arbete genomförs av särskilt utsedda kvalitetskontrollanter, vilka valts ut efter kriterier som erfarenhet och intresse. Under de senaste åren har BDO haft åtta sådana interna kvalitetskontrollanter för affärsområdet Revision. Under 2012 genomfördes kvalitetskontroll av 37 revisorer.

För varje affärsområde finns en utsedd kvalitetsgrupp som tar emot rapporter över utförda kvalitetskontroller och bedömer utfallet av dessa och rapporterar till Kvalitetsnämnden. För affärsområdet Revision består kvalitetsgruppen av Kvalitetsnämndens ordförande, affärsområdeschefen samt affärsområdets kvalitetsansvarige med sekreteraren i Kvalitetsnämnden som föredragande.

Varje kvalificerad revisor kvalitetskontrolleras vart tredje år genom den ovan beskrivna kontrollorganisationen. Åren däremellan gör varje kvalificerad revisor en självbedömning. Systemet med årliga självbedömningar innebär att revisorns gör en egen kvalitetsbedömning och en förbättringsplan. Bedömningen går igenom med gruppchef eller kontorschef eller av dessa utsedda särskilda kvalitetsansvariga. I samband därmed sker även en översiktlig kontroll av några av revisorns uppdrag.

RN har tagit del av resultaten från de senaste tre årens kvalitetskontroller. Resultaten redovisades som godkänd, begränsad omkontroll och omkontroll. Ingen revisor har rapporterats till FAR. Kvalitetskontrollerna har rapporterats till styrelsen i BDO AB. Väsentliga iakttagelser i kvalitetskontrollerna delges all revisionspersonal vid årliga obligatoriska utbildningar.

RN har vidare tagit del av det kvalitetskontrollprogram som genomförts under åren 2010–2012 samt rapporten från Kvalitetsnämnden från 2012. Rapporten innehåller en övergripande bedömning av utfallet av kvalitetskontrollen. RN har även muntligen informerats om vissa förändringar efter icke godkända kvalitetskontroller.

Inrefererade uppdrag kvalitetskontrolleras därutöver av den internationella organisationen vart tredje år. Detta skedde senast 2010.

RN bedömer att BDO:s system för kvalitetskontroll i efterhand i allt väsentligt uppfyller kraven i ISCQ 1.

3.2.8 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 att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller på fel. I FAR:s RevU 4 *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*, framgår närmare

hur revisorn bör agera i de fall där misstanke uppstår. BDO:s interna policies följer ovannämnda normer. Vid misstanke om brott ska revisorn konsultera RMP.

Vad särskilt gäller penningtvätt och finansiering av terrorism har BDO en särskild policy för hantering av dessa frågor. Enligt riktlinjerna är identitetskontroll samt kontroll av verklig huvudman obligatoriska moment vid antagande av nya klienter. Vidare ges intern utbildning i dessa frågor. Överväganden avseende misstanke om och eventuell anmälningsskyldighet rörande penningtvätt och finansiering av terrorism har inarbetats i BDO:s löpande revisionsprocess. Vid misstankar om penningtvätt eller finansiering av terrorism ska ansvarig revisor, innan anmälan görs, konsultera RMP.

RN anser att BDO:s system och rutiner i detta avseende är tillfredställande.

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

Inom BDO finns ett informationssystem som även täcker internationella kontakter. När en medarbetare ska registrera en ny kund eller inleda en ny affärsförbindelse eller teckna ett nytt avtal ska denne göra en sökning på den berörda motparten. För systemet då en träff ska berörd revisor eller annan kontaktperson kontaktas för eventuellt godkännande av den tilltänkta nya affären. Systemet är nyligen infört. Befintliga kunder och affärsförbindelser har dock inte testats mot detta informationssystem.

RN bedömer att BDO:s system för registrering och sökning av avtal om inköp och om finansiella placeringar skapar erforderliga möjligheter för att säkerställa revisorns oberoende inom det nu behandlade området men *rekommenderar* BDO att även testa befintliga kunder och affärsförbindelser.

4 Avslutning av kvalitetskontrollen

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget BDO. RN har också inlett en uppdragsbaserad kvalitetskontroll av en utvald revisor. Denna kontroll, som har omfattat två revisionsuppdrag för börsnoterade revisionsklienter har dock, som framgått ovan, inte kunnat helt slutföras.

RN:s sammanfattande bedömning är att revisionsföretagets riktlinjer och rutiner i allt väsentligt är av god kvalitet. Vad gäller punkterna 3.2.2 och 3.2.6 anmodas BDO att snarast vidta de åtgärder som RN begärt. BDO föreläggs att senast den 31 oktober 2014 ge in en skriftlig redogörelse för de vidtagna åtgärderna.

När det gäller de rekommendationer som har framförts i denna promemoria (se avsnitt 3.2.2 och 3.4.2–3.2.6) önskar RN att BDO samtidigt med den nämnda redogörelsen informerar RN om vilka åtgärder som har vidtagits eller planeras.