

## **Kvalitetskontroll av auktoriserade och godkända 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 vart tredje år.

RN har under 2014 genomfört en sådan kvalitetskontroll av det registrerade revisionsföretaget PwC AB (PwC) och av sex revisorer verksamma hos PwC. Den uppdragsbaserade kontrollen har omfattat fem revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2013.

Vid dessa kontroller har inte framkommit annat än att PwC och de kvalitetskontrollerade revisorerna i allt väsentligt bedriver sin revisionsverksamhet i enlighet med god revisorssed och god revisionssed, se bifogad promemoria. RN har därför denna dag avskrivit ärendena beträffande dessa revisorer.

PwC anmodas att senast den 30 september 2015 informera RN om de åtgärder som vidtagits eller planeras med anledning av de rekommendationer och iakttagelser som framgår av myndighetens promemoria.

Ärendet avseende det registrerade revisionsbolaget PwC AB avskrivs.

### **Revisorsnämnden**

*Supervisory Board of Public Accountants*

Detta beslut har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Anita Wickström i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant samt revisionsdirektören Sören Bergner som föredragit ärendet.



Anita Wickström



Sören Bergner

Bilaga: Promemoria

Promemoria  
2015-04-01

Dnr 2014-532

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

### **1 Inledning**

Revisorsnämnden (RN) bedriver kvalitetskontroll av kvalificerade 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 2014 genomfört kvalitetskontroll av det registrerade revisionsföretaget PwC AB (PwC). Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av sex revisorer och fem av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades den 31 december 2013. De utvalda revisorerna är antingen huvudansvariga revisorer när revisionsföretaget är vald revisor (fyra revisorer i fyra revisionsuppdrag) eller revisorer som är personligt valda (två revisorer i ett revisionsuppdrag). I det efterföljande används genomgående begreppet ansvarig revisor.

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 och i andra företag av allmänt intresse utförs enligt god revisorssed och god revisionsmed. RN:s kontroll relaterar till de olika kraven i ett system för kvalitetskontroll som följer av ISQC 1.<sup>1</sup>

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.

PwC och de i revisionsbyrån verksamma revisorerna är skyldiga att inom ramen för god revisionssed följa International Standards on Auditing (ISA). RN:s kvalitetskontroll omfattar bedömningar av hur dessa standarder har följts. RN har vid sina tidigare kvalitetskontroller avseende PwC skaffat sig kunskaper om PwC:s revisionsmetodik och hjälpmedel liksom om hur den interna kvalitetskontrollen fungerar. RN har vid sin granskning haft tillgång till PwC:s IT-baserade revisionsystem och har kunnat bedöma hur det har använts i de enskilda uppdragen. Genomgångar har skett av såväl digitala kopior av elektronisk revisionsdokumentation som pappersbaserad dokumentation.

RN har löpande informerat de för revisionerna ansvariga revisorerna och risk management partner inom PwC om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med ansvariga revisorer och med ledningen för PwC.

### 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 myndighetens 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 revisionsmed. RN bedömer om revisorerna i allt väsentligt utför uppdragen med opartiskhet och självständighet<sup>2</sup> och om kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering uppfyller de särskilt höga krav som ställs på

<sup>1</sup> *International Standard on Quality Control ISQC 1* (Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster).

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

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.

RN:s kontrollmetod är dels generell, dels anpassad till den metodik som tillämpas inom det specifika revisionsföretaget. Bedömningen av revisorns arbete sker utifrån de krav som ställs på en revision av ett börsnoterat företag.

I de fall RN finner att förbättringar kan göras i firmans system och rutiner eller i en enskild revisors arbetssätt diskuterar RN detta med revisionsföretaget eller revisorn och framför förslag till åtgärder.

### **3 Kontrollernas genomförande hos PwC**

#### **3.1 Iakttagelser beträffande PwC:s system för kvalitetskontroll**

##### *3.1.1 Inledning*

Enligt ISQC 1 ska revisionsföretaget inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som innefattar riktlinjer och rutiner för vart och ett av följande områden.

- Ledningens ansvar för kvalitet inom revisionsföretaget
- Relevanta yrkesetiska krav
- Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag
- Personal
- Hur uppdrag utförs
- Övervakning

Målet ska vara att inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som ger revisionsföretaget rimlig säkerhet att revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

Utöver vad som direkt följer av ISQC 1 ska följande beaktas. Vid revision av börsnoterade företags finansiella rapporter ska det enligt ISQC 1 och ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, genomföras särskild uppdragsanknuten kvalitetskontroll. En särskild kvalitetsgranskare ska utses för att göra en objektiv utvärdering av de betydelsefulla bedömningar som revisionsteamet har gjort och de slutsatser revisionsteamet har kommit fram till vid utformningen av revisorns rapport. Vidare ska revisionsföretaget ha riktlinjer och rutiner i enlighet med ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

### 3.1.2 *Ledningens ansvar för kvalitet inom revisionsföretaget*

Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att främja en intern kultur där kvalitet är grundläggande vid utförande av uppdrag. Revisionsföretagets ledning och i tillämpliga fall styrelse har det yttersta ansvaret för företagets kvalitetskontrollsystem. Enligt RN:s bedömning byggs en intern kvalitetskultur bäst upp i ett revisionsföretag i vilket ledningen med auktoritet och uthållighet driver kraven på hög kvalitet och har styrmedel, inklusive verkningsfulla belöningsystem och karriärvägar för medarbetarna.

Ett registrerat revisionsbolag som har revisionsuppdrag i börsnoterade företag ska enligt 22 a och 23 §§ revisorslagen samt 18 § revisorsförordningen (1995:665) årligen upprätta en rapport (transparensrapport) om sin verksamhet med uppgifter bl.a. om revisionsbolagets system för intern kvalitetssäkring av revisionsverksamheten. RN har tagit del av den av PwC publicerade transparensrapporten för räkenskapsåret 1 juli 2012–30 juni 2013 och finner att rapporten innehåller den information som krävs enligt revisorslagen och revisorsförordningen.

RN har vidare tagit del av beskrivningar av revisionsfirmans organisation, ledningens organisation och ansvarsfördelning samt ledningens system och rutiner för kvalitetssäkring inom revisionsverksamheten.

RN har också fått en översiktlig beskrivning av såväl uppbyggnaden av PwC:s delägarsystem som de principer för vinstdelning och rörlig ersättning som tillämpas inom organisationen. Kvalitetsbrister hos enskilda delägare kan medföra avdrag på den rörliga delen av ersättningen. Avvikelser från etiska riktlinjer eller kvalitetskrav rapporteras till företagsledningen.

RN bedömer att ledningens riktlinjer och rutiner, avsedda att främja en intern kultur där kvalitet är grundläggande, uppfyller kraven i ISQC 1.

### 3.1.3 *Relevanta yrkesetiska krav*

Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge företaget rimlig säkerhet för att företaget och dess personal följer relevanta yrkesmässiga krav och att företaget, dess personal och, i tillämpliga fall, andra som omfattas av kraven på oberoende (vilket inbegriper nätverksföretag och deras personal) upprätthåller sitt oberoende enligt relevanta yrkesetiska krav.

RN har tagit del av policier och vägledningar som PwC har beträffande etik inklusive oberoende. PwC har system och rutiner för att underlätta medarbetarnas hantering och efterlevnad av relevanta yrkesetiska krav och revisionsföretagets övervakning av att reglerna följs inom organisationen.

PwC tillämpar PwC:s globala policy för oberoendefrågor, PwC Global Independence Policy, som reglerar oberoendekraven såväl för de enskilda medarbetarna som för den enskilda firman inom PwC:s nätverk. Policyn behandlar frågor och restriktioner avseende bl.a. finansiella intressen, lån och placeringar,

försäkringsavtal, affärsrelationer och tjänster tillhandhållna vid sidan av revisionsuppdraget. Polycyn behandlar även skillnader i tillämpning när det gäller s.k. Public Interest Entities, SEC Restricted Entities och icke publika revisionsklienter. Övergripande är PwC:s uppförandekod (Code of Conduct) som gäller alla anställda inom revisionsföretaget.

PwC har IT-baserade system för handläggning, uppföljning och kontroll av bl.a. följande processer med relevans för de yrkesetiska kraven:

- utvärdering och beslut om kundrelationer (se avsnitt 3.1.4 nedan),
- utvärdering och beslut om tjänster till revisionskunder,
- övervakning av att rotationsreglerna följs inom organisationen,
- rapportering av medarbetarnas finansiella intressen och bekräftelse av oberoendet, samt
- den svenska firmans affärsrelationer.

PwC genomför utbildning och vidareutbildning av sina medarbetare årligen vad avser de yrkesetiska kraven. Nyanställda erhåller inledande utbildning i kraven på etik och oberoende kort tid efter anställningen.

PwC inhämtar bekräftelse om oberoendet från samtliga medarbetare med kundkontakt en gång om året.

Avdelning "Risk and Quality" ("R&Q") med stöd av bl.a. avdelningen "Independence Office" och Risk Management Partners inom organisationen ansvarar för utbildning och rådgivning till medarbetare och uppdragsteam inom revisionsföretaget och övervakar att reglerna för yrkesetik följs, bl.a. genom uppföljande kontroller.

PwC har även en funktion för anonym rapportering av eventuella uppmärksammade missförhållanden när det gäller etik och oberoende.

PwC:s utformning av och effektiviteten i ovan nämnda IT-baserade system följs upp i valda områden varje år och vart tredje år görs en heltäckande uppföljning (se vidare avsnitt 3.1.7 nedan).

RN förordade vid avrapporteringen av 2011 års kvalitetskontroll att PwC skulle fastställa en tydlig policy för hur förhandsprövning av fristående rådgivning och bedömning av föreliggande hot mot oberoendet inför påskrift av revisionsberättelsen ska dokumenteras. RN konstaterar att firman infört nya mallar och instruktioner för dokumentation av oberoendet i samband med acceptering och förnyelse av revisionsuppdrag och i samband med den slutliga prövningen inför avgivande av revisionsberättelse.

RN finner att de nya mallarna och åtföljande instruktioner innebär en väsentligt förbättrad vägledning för ansvarig revisor vid dokumentationen av oberoendeförhållandet i enlighet med analysmodellen. Trots detta föreligger fortfarande ett visst behov av att se över rutiner och stärka dessa inom följande områden.

- Vid uppföljning av förhandsgodkännanden av fristående rådgivning har RN i vissa fall uppmärksammat att godkännandet av uppdraget är daterat efter angivet datum

för beräknad start av uppdraget, och i vissa fall även efter angivet beräknat datum för uppdragets avslutande. Även om uppdraget, såsom PwC har gjort gällande, i praktiken inte påbörjats innan förhandsgodkännandet daterats vill RN understryka att förhandsgodkännande alltid ska finnas innan ett uppdrag får påbörjas och att det av dokumentationen klart ska framgå att sådant godkännande har erhållits.

- Den svenska firman tillämpar PwC:s globala system för de individuella medarbetarnas bekräftelse av efterlevnad av de yrkesmässiga kraven beträffande etik och oberoende. RN finner att systemet är väl utvecklat och anpassat efter de olika krav som ställs på medarbetare av olika kategorier. Om medarbetaren inte kategoriserar sig själv rätt i processen blir dock bekräftelsen inte korrekt med hänsyn till den kategori som individen faktiskt tillhör. RN anser att PwC:s ledning bör vidta åtgärder för att säkerställa att medarbetare klassificerar sig korrekt i samband med den årliga bekräftelsen.
- Beskrivningen av de tjänster för vilka förhandsgodkännande söks hos revisionsansvarig i koncernen är i vissa fall knapphändiga med referens endast till PwC:s vägledning. För uppdrag där tjänsten i ansökan om förhandsgodkännande kan föranleda någon som helst risk ur oberoendesynpunkt bör tjänsten beskrivas noggrannare. Dokumentationen av revisionsansvarigs bedömning av om tjänsten i alla delar är förenlig med kraven på revisorns oberoende bör också förtydligas.

RN finner att PwC:s riktlinjer och rutiner när det gäller relevanta yrkesmässiga krav i allt väsentligt uppfyller kraven enligt ISQC 1. RN *rekommenderar* ändå PwC att stärka rutinerna enligt ovan.

#### 3.1.4 *Acceptera och behålla kundrelationer och särskilda uppdrag*

Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner för att acceptera och behålla kundrelationer avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att det bara åtar sig eller behåller kundrelationer och uppdrag där revisionsföretaget dels har den kompetens och den förmåga som krävs (däribland tid och resurser) för att utföra uppdraget, dels kan följa relevanta yrkesetiska regler samt har övervägt kundens hederlighet.

RN har funnit att PwC har ett väl utvecklat IT-baserat system för dokumentation av risker med kunder och för beslutsordningen när det gäller acceptering och behållande av kundrelationer.

Enligt PwC:s globala policy ska bedömning och beslut ske av varje ny kundrelation och ombedömning av kundrelationen görs årligen. PwC tillåter att en förkortad ombedömning görs av befintliga kunder över ett treårsintervall under förutsättning att det inte avser en kundrelation som bedömts innehålla en förhöjd risk och att inga väsentliga händelser inträffat vilka påverkar eller förändrar kundens riskprofil sedan den senaste utvärderingen.

RN finner att PwC:s riktlinjer och rutiner för acceptering av nya kunder och behållande av befintliga kundrelationer uppfyller kraven enligt ISQC 1.



### 3.1.5 *Personal*

Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att företaget har personal med den kompetens som krävs rörande yrkesetiska krav och förmåga och engagemang att tillämpa dessa krav i enlighet med standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Personalfrågor som är relevanta omfattar bl.a. rekrytering, utvärdering av prestationer, tid att utföra uppdrag, kompetens, karriärutveckling, befordran och ersättning samt beräkning av personalbehov inom revisionsföretaget. Hur revisionsföretaget utser uppdragsteam är av stor betydelse för kvaliteten i det enskilda uppdraget.

PwC har centrala funktioner för personalfrågor och rekryteringsstöd. Utbildningsplaner finns för grundutbildning och vidareutbildning av revisorer med inriktning på stora företag samt mindre och medelstora företag. Firman har ett centralt system där medarbetarnas deltagande i relevant grund- och vidareutbildning registreras. Medarbetarna utvärderas i samband med årliga medarbetarsamtal där utvärdering också görs av att utbildningskraven är uppfyllda.

Vidare har PwC en procedur för "licensiering" av revisorer som ska vara påskrivande i och arbeta med börsnoterade företag. Detsamma gäller för revisorer som ska vara påskrivande och arbeta med företag inom den finansiella sektorn.

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

### 3.1.6 *Hur uppdrag utförs – säkerställande av kvalitet*

Revisionsföretaget ska fastställa riktlinjer och rutiner avsedda att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att uppdrag utförs enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga lagar och andra författningar samt att revisionsföretaget eller den ansvarige revisorn lämnar rapporter som är korrekta med hänsyn till omständigheterna. Sådana riktlinjer och rutiner ska innefatta förhållanden som är relevanta för att främja att uppdrag utförs med jämn och hög kvalitet, ansvar för övervakning, och ansvar för genomgång av utfört arbete.

Utförandet av uppdrag på ett tillfredsställande sätt kräver också att resurser finns för vederbörliga konsultationer och att konsultationer äger rum i svåra och tvistiga frågor.

Revisionsföretaget ska vidare fastställa riktlinjer och rutiner som, för tillämpliga uppdrag, kräver en uppdragsanknuten kvalitetskontroll. Företaget ska också fastställa riktlinjer och rutiner för att hantera och lösa meningsskiljaktigheter inom uppdragsteamet, med dem som konsulterats eller mellan den ansvarige revisorn och den särskilde kvalitetsgranskaren för uppdraget. Vidare ska även riktlinjer och rutiner fastställas för revisorns dokumentation av revisionsarbetet, tystnadsplikt och säker förvaring av och arkivering av uppdragsdokumentation.

RN har tagit del av PwC:s revisionsmetodik samt firmans riktlinjer för hur uppdrag ska utföras inom revisionsverksamheten. RN har i sin uppdragsbaserade

kvalitetskontroll följt upp hur firmans metodik och riktlinjer tillämpas i de enskilda uppdragen.

RN bedömer att PwC:s riktlinjer och rutiner för att främja jämn och hög kvalitet och för att säkerställa att revisionsuppdrag genomförs i överensstämmelse med god revisorssed och god revisionssed i allt väsentligt uppfyller kraven i ISQC 1 och tillämpliga ISA-standarder.

### *3.1.7 Övervakning av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll*

Revisionsföretaget ska inrätta en övervakningsprocess avsedd att ge revisionsföretaget rimlig säkerhet att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. Övervakningsprocessen ska innefatta övervakningen inom det pågående uppdraget, uppdragsanknuten oberoende kvalitetskontroll för revision av börsnoterade företags finansiella rapporter och andra uppdrag för vilka firman beslutat att uppdragsanknuten kvalitetskontroll ska ske, samt kvalitetskontroll i efterhand.

#### *Övervakning inom revisionsuppdraget*

Övervakningen inom revisionsuppdraget innefattar bl.a. revisionsteamets sammansättning, specialister i teamet, möjligheten till konsultation och erfarna medarbetares kontroll av mindre erfarna medarbetares arbete samt revisionsansvarigs slutkontroll av väsentliga slutsatser i revisionen.

RN finner att PwC har rutiner för övervakning inom revisionsuppdraget som uppfyller kraven enligt ISQC 1.

#### *Uppdragsanknuten oberoende kvalitetskontroll*

Revisionsföretaget ska säkerställa att en uppdragsanknuten och oberoende kvalitetskontroll sker av revisionen i börsnoterade företag och i andra av företaget beslutade uppdrag. Enligt PwC:s riktlinjer ska revisionen i alla börsnoterade företag samt i företag där risken i uppdraget bedömts som förhöjd vara föremål för en oberoende intern uppdragsanknuten kvalitetskontroll genomförd av en särskild kvalitetsgranskare, hos PwC benämnd QRP. Utseendet av QRP administreras och övervakas av Risk Management Partner.

RN konstaterar att QRP utsetts för samtliga de revisionsuppdrag som RN har granskat avseende revisionen 2013. RN bedömer att PwC har rutiner och riktlinjer för uppdragsanknuten oberoende kvalitetskontroll som uppfyller kraven enligt ISQC 1 och ISA 220 samt att dessa riktlinjer i allt väsentligt tillämpats i de av RN granskade revisionsuppdragen.

### *Kvalitetskontroll i efterhand*

Den svenska firman har inom ramen för PwC:s globala policy ett inspektionsprogram som omfattar såväl revisionsbyråns interna system för kvalitetsövervakning i enlighet med professionella standarder samt kvalitetskontroll i efterhand av enskilda uppdrag.

En fullständig inspektion av PwC:s interna system för kvalitetsövervakning sker vart tredje år och i mindre omfattning åren däremellan. Inspektionen av enskilda uppdrag i efterhand sker genom ett program där ett antal uppdrag väljs ut varje år för inspektion. Enligt programmet för inspektion av enskilda uppdrag ska alla påskrivande revisorer bli föremål för kvalitetskontroll avseende minst ett revisionsuppdrag vart femte år. Påskrivande revisorer i större revisionskunder och väsentliga dotterbolag i större koncerner ska bli föremål för kvalitetskontroll minst vart tredje år. Större revisionsuppdrag ska vidare bli föremål för kvalitetsinspektion minst två gånger per sexårsperiod. Kvalitetskontrollprogrammet leds av och slutrapporten från kvalitetsinspektionen utformas av kvalificerade medarbetare från andra PwC-firmor med avsikt att säkerställa oberoende i övervakning och analys.

RN har tagit del av rapporteringen från den inspektion som genomfördes under 2013. Kvalitetskontrollteamet tillsammans med firmans interna kvalitetskontrollteam konstaterade brister bl.a. gällande efterlevnaden av kraven på registrering i PwC:s globala system av finansiella intressen. I kvalitetskontrollen av enskilda uppdrag konstaterade kvalitetskontrollteamet tillsammans med firmans interna kvalitetskontrollteam brister i revisionens genomförande, huvudsakligen hänförliga till små revisionsuppdrag. Iakttagelserna från kvalitetsinspektionen har föranlett åtgärder från företagsledningen för att åtgärda bristerna för framtiden. Av rapporten från inspektionsteamet framgår även att väsentliga förbättringar uppnåtts när det gäller genomförandet av uppdragen jämfört med föregående år.

RN bedömer att PwC:s kvalitetsinspektion i efterhand uppfyller kraven enligt ISQC 1.

#### *3.1.8 Revisorns ansvar avseende oegentligheter*

Enligt 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 för att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller fel. Revisorns skyldighet att agera vid fall av misstänkt brottslighet och misstanke om penningtvätt och finansiering av terrorism framgår av aktiebolagslagen (2005:551) respektive lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. I RevU 4, *Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt*, framgår närmare hur revisorn bör agera om fel eller oegentligheter förekommer som kan medföra sådan misstanke.

PwC har en policy beträffande åtgärder med anledning av risker för penningtvätt och finansiering av terrorism. Firman har också rutiner för att under revisionen

beakta aspekter som kan indikera oegentligheter av olika slag beträffande den finansiella rapporteringen.

RN bedömer att PwC:s system och rutiner när det gäller revisorns ansvar avseende oegentligheter samt revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt och finansiering av terrorism är tillfredsställande.

## **4 Iakttagelser vid RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll**

### **4.1 Allmänt**

RN:s kvalitetskontroll syftar till att bedöma om kvaliteten i revisionsföretagets system och rutiner uppfyller gällande krav enligt god revisorssed och god revisionsed. RN:s kvalitetskontroll syftar också till att bidra till en utveckling av revisionskvaliteten i enskilda uppdrag. RN har genomfört uppdragsgenomgångar av revisionen avseende räkenskapsåret 2013 i fem börsnoterade företag.

Ett viktigt moment är att RN vid genomgångar med revisionsteamerna och ledningen för revisionsföretaget presenterar sina iakttagelser och lämnar rekommendationer till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten. Under kvalitetskontrollen har RN lämnat rekommendationer till den ansvarige revisorn i de delar där RN finner att det finns möjligheter till förbättringar av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen. Iakttagelser och rekommendationer som RN särskilt vill lyfta fram sammanfattas i denna promemoria till ledningen för revisionsföretaget.

### **4.2 Planering**

Revisorns mål är att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller på fel, på rapport- och påståendenivåerna genom att förstå företaget och dess miljö, inklusive företagets interna kontroll, för att skapa en grund för utformning och utförande av åtgärder med anledning av de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter.<sup>3</sup>

Riskbedömningen ska bl.a. annat omfatta analytiska granskningsåtgärder. Revisorn ska även skaffa sig en förståelse för den interna kontroll som är relevant för revisionen. Detta gäller både företagsövergripande kontroller, som hanterar risker på rapportnivå, och kontrollaktiviteter, som hanterar risker för väsentliga felaktigheter på påståendenivå. Revisorn ska vidare skaffa sig en förståelse för hur företaget hanterat IT-relaterade risker.

RN finner att analytiska granskningsåtgärder i de kvalitetskontrollerade uppdragen överlag har genomförts. RN konstaterar dock att dokumentationen i ett par fall varit bristfällig då revisorernas bedömningar och slutsatser från de analytiska granskningsåtgärderna varit alltför knapphändigt beskrivna.

---

<sup>3</sup> ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö.*

### 4.3 Granskning av intern kontroll

PwC:s revisionsmetodik innebär, i enlighet med ISA, att för identifierade risker för oegentligheter och övriga risker för väsentliga felaktigheter (s.k. betydande risker) ska kontrollaktiviteter (s.k. nyckelkontroller), som är avsedda att hantera respektive risk, identifieras och bedömas med avseende på kontrollernas utformning och implementering.

Enligt ISA 240 utgör intäktsredovisningen normalt en betydande risk. Om revisorn anser att detta antagande inte är tillämpligt ska orsakerna till denna slutsats dokumenteras.

När revisorn har fastställt att det finns en betydande risk ska han eller hon skaffa sig en förståelse av företagets kontroller, vilket innefattar kontrollaktiviteter, som är relevanta för den risken. RN har i några fall noterat att, trots att intäktsredovisningen bedömts utgöra en betydande risk, kontrollaktiviteter hänförliga till intäktsredovisningen inte har utvärderats.

Härutöver har RN noterat att revisionsteamet i några fall, där i vart fall interna kontrollers utformning och implementering ska bedömas, har granskat aktiviteten i stället för kontrollen. Som exempel kan nämnas att man inte fokuserat på bolagets kontroll av att för redovisningen viktiga dokument har varit ändamålsenligt upprättade eller på bolagets kontroll av att rätt pris lagts in i systemet. I stället har man granskat själva dokumentet respektive det inlagda priset.

### 4.4 Analytiska granskningsåtgärder

Som ett led i substansgranskningen har analytiska granskningsåtgärder vidtagits. Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* ska, vid substansinriktad analytisk granskning, revisorn bl.a. utarbeta förväntade värden för redovisade belopp. Vidare ska revisorn bestämma det högsta belopp, som en eventuell skillnad mellan redovisat belopp och förväntat värde får uppgå till för att vara godtagbart utan ytterligare utredning.

RN konstaterar att kraven enligt ISA 520 inte i alla delar har följts, vilket påverkar kvaliteten på revisionsbevisen från substansgranskningen.

### 4.5 Dokumentation

Överväganden och bedömningar samt slutsatser som dragits av revisionsbevis ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade. Av ISA 230 *Dokumentation av revisionen* framgår följande.

”En viktig faktor när det gäller att bestämma formen för, innehållet i och omfattningen av revisionsdokumentation av betydelsefulla frågor är omfattningen av den professionella bedömning som har använts när arbetet utförts och resultaten har utvärderats. Dokumentationen av de professionella bedömningarna bidrar, när de är betydelsefulla, till att förklara revisorns slutsatser och underbygga bedömningens kvalitet. Sådana frågor är särskilt intressanta för dem som är ansvariga för att gå igenom revisionsdokumentationen, däribland dem som under

senare revisioner granskar sådant som har fortsatt betydelse (t.ex. vid en efterhandsgranskning av uppskattningar i redovisningen).”

RN har vid sina uppdragsgenomgångar funnit att det i några fall inte är möjligt att av dokumentationen utläsa vilka överväganden och bedömningar som legat till grund för de slutsatser som har dragits. Sådana brister i dokumentationen har uppmärksammats bl.a. i samband med granskning av koncernredovisning, t.ex. rörande granskning av inrapporterade siffror, elimineringar och andra justeringsposter samt även vid granskning av varulager, t.ex. rörande värdering i tillverkande företag och reserver för inkurans. Se även avsnitt 4.6 i denna promemoria.

I ett av uppdragen saknar revisorerna generellt kopior av klientföretagets relevanta egna dokumentation. Enligt revisorerna är de förhindrade av företaget att inneha kopior av dokumentation såsom kundavtal och kopior av dokument i företagets redovisningsprocess. För att en erfaren revisor ska kunna förstå bl.a. resultaten av vidtagna granskningsåtgärder och vilka revisionsbevis, som har inhämtats, bör i sådana fall noteringar av för revisionen relevanta uppgifter göras och ingå i dokumentationen. RN har inte kunnat finna att tillräckliga och ändamålsenliga noteringar gjorts i samband med bl.a. granskningen av intäkter, vilket har inneburit svårigheter för RN att förstå hur revisionen har genomförts.

RN vill framhålla att dokumentationen ska vara så tydlig att det framgår vilka frågor som har lett eller inte lett till vidare åtgärder. I de fall en fråga inte lett till vidare åtgärder bör skälet anges till varför denna ändå ansett som slutbehandlad. För att säkerställa hög revisionskvalitet är det viktigt att identifierade frågor utreds och slutgiltigt bedöms under revisionsarbetets gång och att detta också dokumenteras.

## 4.6 Särskilda granskningsområden

### 4.6.1 Varulager

Av ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* rörande lagerinventering som utförs vid en annan tidpunkt än datumet för de finansiella rapporterna framgår att revisorn, vid utformningen av granskningsåtgärder rörande förändringar i lagerbelopp mellan inventeringsdatumet, eller -datumerna, och om det slutliga resultatet av lagerinventeringen är korrekt bokfört, ska överväga:

- om den löpande lagerredovisningen är korrekt,
- tillförlitligheten i företagets löpande redovisning, och
- orsaker till betydande skillnader mellan den information som inhämtats under inventeringen och den löpande lagerredovisningen.

Lagervärdet baseras normalt på vad som framkommer i den löpande lagerredovisningen. Denna redovisning kontrollerar företagen vanligen genom s.k. rullande lagerinventeringar.

Revisorerna har i samtliga kvalitetskontrollerade uppdrag kontrollerat lagrets existens genom kontrollinventeringar före bokslutsdagen. Mot bakgrund av

förekomsten av inventeringsdifferenser och geografiskt spridda lagerplatser, bedömer RN det som väsentligt att revisorerna inhämtar revisionsbevis avseende bolagens kontroller över inventeringsdifferenser, något som i vissa fall inte har skett. Sådana kontroller borde innefatta utredning av orsaker till differenserna samt av bolaget vidtagna åtgärder för att förbättra kvaliteten på lagerredovisningen.

Vidare har RN noterat att revisorerna i tre av uppdragen inte har utfört avklippstester i tillräcklig omfattning. I två av uppdragen bedömer RN att gjorda överväganden och bedömningar beträffande tillämpade inkuransmodeller inte har dokumenterats i tillräcklig omfattning.

#### 4.6.2 *Nedskrivningsprövningar*

Enligt IAS<sup>4</sup> 36 *Nedskrivningar* föreligger en skyldighet att för vissa tillgångar årligen pröva om nedskrivningsbehov föreligger. Sådana prövningar innebär ofta att företaget beräknar tillgångens nyttjandevärde. Företagets ledning måste därvid uppskatta framtida kassaflöden och fastställa en diskonteringsfaktor.

Revisorns uppgift är att rimlighetsbedöma uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn. Revisorn bör dessutom kontrollera beräkningen av nyttjandevärdet och att beräkningen är i enlighet med IAS 36.

De antaganden som företagsledningen gör om den framtida vinstutvecklingen, dvs. framtida in- och utbetalningar, är ofta en avgörande faktor för det beräknade nyttjandevärdet och måste därför bedömas av revisorn. Med hänsyn till de ofta optimistiska antaganden som görs av företagsledningen vid uppskattningar av framtida kassaflöden ska revisorn på ett adekvat sätt ifrågasätta prognosernas tillförlitlighet samt företagsledningens historiska prognosförmåga. Revisorn ska, enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter* och ISA 540 *Granskning av uppskattningar i redovisningen m.m.*, granska utfallet för uppskattningar i redovisningen i föregående räkenskapsperiods finansiella rapporter. RN har i två av de kvalitetskontrollerade uppdragen inte kunnat finna någon dokumentation från utförd efterhandsgranskning av uppskattningar som gjordes i samband med föregående års nedskrivningsprövningar.

#### 4.6.3 *Oegentligheter*

Enligt ISA 240 ska revisorn fråga företagsledningen om dess egen bedömning av risken för oegentligheter och de kontroller som finns för att förebygga och upptäcka oegentligheter. Vidare ska uppdragsteamet internt diskutera riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Diskussionen bör även omfatta hur och var väsentliga fel kan uppstå. Resultatet av och överväganden med anledning av dessa åtgärder ska dokumenteras. För identifierade risker för oegentligheter ska kontroller som hanterar dessa risker granskas i vart fall med avseende på utformning och implementering. Vidare är påskrivande revisor skyldig att gå igenom dokumentationen från granskningen av oegentligheter.

---

<sup>4</sup> International Accounting Standards

RN har noterat att ovan nämnda krav i flera avseenden inte är uppfyllda i ett flertal av de kvalitetskontrollerade uppdragen. Bristerna avser bl.a. avsaknad av dokumentation från uppdragsteamets diskussion om riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter och från diskussioner med företagsledningen om dess egen bedömning av dessa risker. Vidare saknas i vissa fall dokumenterade överväganden rörande hur och var väsentliga fel kan uppstå.

#### 4.6.4 *Intäktsredovisning*

Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när intäkten ska redovisas (IAS 18 Intäkter).

RN saknar i två av de kvalitetskontrollerade uppdragen en tydlig och uttömmande dokumentation av hur revisorerna har tagit ställning till de tillämpade redovisningsprinciperna när det gäller intäktsredovisning i samband med väsentliga och komplexa försäljningskontrakt.

#### 4.6.5 *Rättstvister och krav*

Rättstvister och krav är ofta svårbedömda och kan ha en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

Revisorerna har i de kvalitetskontrollerade uppdragen begärt och erhållit sammanställningar och uttalanden beträffande rättstvister och krav från bolagets externa ombud eller från bolagsjurist. RN har dock funnit några exempel på att revisorerna inte tydligt dokumenterat sin egen bedömning av tvisterna och behovet av avsättningar eller i vilken utsträckning upplysningar erfordras i de finansiella rapporterna.

#### 4.6.6 *Överväganden med anledning av identifierade avvikelser*

Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* ska revisorn bedöma revisionsbevisens tillräcklighet och ändamålsenlighet. Om felaktigheter noterats vid revisorns granskning bör denne bedöma om felaktigheten påverkar risken för väsentliga felaktigheter och överväga om ytterligare granskning behövs.

RN har noterat att revisorerna i flera av uppdragen har konstaterat felaktigheter vid stickprovsgranskning utan att analysera orsakerna till felaktigheterna och utan att överväga om flera felaktigheter, som ensamt eller tillsammans kan utgöra ett väsentligt fel, kan förekomma. Detta innebär att revisorerna inte inhämtat tillräckliga revisionsbevis för risken för förekomsten av väsentliga fel.



#### 4.6.7 Genomgång av utfört arbete

Av ISA 220, p.16 följer att den ansvariga revisorn ska ta ansvar för att genomgång av utfört arbete utförs enligt revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för sådan genomgång. Vidare följer av p. A 16 att riktlinjerna och rutinerna för genomgången bygger på att mer erfarna teammedlemmar går igenom det arbete som mindre erfarna teammedlemmar utför.

I ett av de kvalitetskontrollerade uppdragen kan RN konstatera att arbete utfört av en granskningsledare vid granskningen av ett dotterföretag delvis inte har varit föremål för genomgång av den i dotterföretaget valde revisorn. Granskningsledaren är angiven både som ”preparer” och ”reviewer” av arbete som innefattar dokumentation av såväl planeringen av granskningen som fortsatta granskningsåtgärder. Vidare saknas i några fall ansvarig revisors genomgång av dokumentation från granskning av oegentligheter och andra betydande risker.

### 5. Avslutning av kvalitetskontrollen

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget PwC AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av sex utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat fem 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 avser de iakttagelser som redovisats i avsnitt 4 *rekommenderar* RN att PwC i den interna utbildningen och i andra forum för erfarenhetsutbyte uppmärksammar dessa frågor. När det gäller dessa iakttagelser och den rekommendation som redovisats i avsnitt 3.1.3 önskar RN att PwC senast den 30 september 2015 informerar RN om vilka åtgärder som vidtagits eller planeras.