



Justitiedepartementet

Datum 2012-01-20  
Dnr 15-2011-1446  
Ert datum 2011-12-06  
Er referens Ju2011/8676/L  
1

## Riksrevisionens yttrande över Europeiska kommissionens förslag om revision (Ju2011/8676/L1)

### **Inledning**

Riksrevisionen har beretts tillfälle att yttra sig med anledning av Europeiska kommissionens förslag till en förordning om särskilda krav rörande lagstadgad revision i företag av allmänt intresse samt ett direktiv med ändringar av det s.k. revisorsdirektivet. Riksrevisionen begränsar sitt yttrande till de delar av förslagen inom vilka Riksrevisionen har relevanta erfarenheter respektive ansvar.

Riksrevisionen ska enligt lagen (SFS 2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följa god revisionssed vilket innebär att ISA i tillämpliga delar ska följas. Kommissionens förslag är därför relevanta även för Riksrevisionens verksamhet.

Yttrandet följer, utöver ett allmänt inledande avsnitt, strukturen i förslagen till direktiv respektive förordning. Riksrevisionen vill också hänvisa till sitt yttrande i december 2010 över Kommissionens s.k. Grönbok (EC Green Paper, Audit Policy; Lessons from the Crisis).

### **Principiella synpunkter**

Riksrevisionen anser för det *första* att det är positivt att förslagen syftar till att höja kvaliteten på lagstadgad revision. Förslagen betonar emellertid inte i tillräcklig utsträckning de redovisningsskyldigas odelade ansvar för sin finansiella rapportering och vilken betydelse redovisningsföreskrifternas utformning kan ha för den finansiella rapporteringens upplevda kvalitet.



Hög kvalitet i revisionen kan inte uppnås med endast ökade krav på revisorn. Styrelser och företagsledningar med det operativa ansvaret för den finansiella informationen är de som i första hand kan och bör ha ansvaret för att öka förståelsen. Detta ställer i sin tur krav på att redovisningsreglerna återspeglar behovet av tydligare och utökad information.

Riksrevisionen vill för det *andra* lyfta fram frågor om harmonisering och implementering av revisionsstandarder som har bäring också på den statliga revisionen. Riksrevisionen vill här inledningsvis framhålla vikten av en global harmonisering av revisionsstandarder såväl inom den privata som den offentliga sektorn. Det är därför positivt att förslagen syftar till att harmonisera revisionsstandarder. För revision av svenska statens verksamhet är detta av stor betydelse.

Förslaget innebär vidare risker för europeiska avvikelser från utvecklingen mot en global harmonisering av revisionsstandarder.

I artikel 26 i direktivet anges följande.

*”Medlemsstaterna ska se till att lagstadgade revisorer och revisionsföretag följer internationella revisionsstandarder när de utför lagstadgad revision, så länge dessa standarder är förenliga med kraven i detta direktiv och i förordning”.*

Enligt revisionslagen (SFS 2002:1022) ska Riksrevisionens årliga revision ske enligt god sed, vilket i sin tillämpning innebär att revision ska ske enligt ISA. Till det kommer att Riksrevisionen tillsammans med andra Supreme Audit Institutions (SAI) inom ramen för INTOSAI har beslutat om särskilda tolkningsmeddelanden (Practice Notes) vilka har skapat ett för den statliga finansiella revisionen globalt harmoniserat ramverk av revisionsstandarder. Sedan 2010 har Riksrevisionen tillämpat dessa standarder för den årliga revisionen av statliga myndigheter, årsredovisningen för staten, riksdagsförvaltningen, Riksbanken samt även Regeringskansliet i tillämpliga delar.

För att Riksrevisionen i sin granskning av staten och de statliga myndigheterna skall kunna uppfylla lagens krav att granskningen skall ske i enlighet med god sed är det därför av stor vikt att kunna hänvisa till en entydig tolkning av god sed. En hänvisning enbart till ISA är därvid väsentlig.

Det förslag som nu föreligger innebär möjligheten att genom förändring i direktiv och/eller förordning kunna göra tillägg till och avvikelser från ISA. Om dessa förslag skulle fullföljas och utvecklas på ett sätt som inkluderar



europiska avvikelser från en global harmonisering uppstår en allvarlig komplikation för den statliga revisionen.

Revisorer som verkar inom EU, inklusive Riksrevisionen, skulle då behöva förhålla sig till två olika regleringar. Å ena sidan ISA i den tolkning som IAASB fastställer efter samverkan med den statliga sfärens INTOSAI. Å andra sidan ISA i den tolkning som EU fastställer och som genom förordning respektive via direktiv kan komma att gälla i Sverige. För att hantera denna typ av problem förordar Riksrevisionen istället att vid var tid gällande ISA ska gälla som revisionsstandard i EU samt att direktivet och förordningen inte avviker från ISA.

En annan typ av problem kan på sikt uppstå för den statliga revisionen i den mån möjligheten till europeiska avvikelser från ISA utnyttjas extensivt av EU på förslag av medlemsstaterna. I sammanhanget ska här erinras att det just är medlemsstaternas regeringar som ska granskas av de olika riksrevisionerna inom EU.

Ytterligare en komplikation i sammanhanget är det förhållandet att riksrevisorerna enligt regeringsformen ska bedriva granskningen på ett oberoende sätt (RF 13 kap. 7 - 9 §§) samt att det enligt lagen med instruktion för Riksrevisionen framgår att den årliga revisionen ska genomföras enligt god sed.<sup>1</sup> I den mån avvikelser från god sed beslutas som inkräktar på innehållet i den statliga revisionen kan en konflikt uppstå mot det grundlagsskyddade oberoendet. Riksrevisionen kan konstatera att denna typ av problem – som inte bara avser svenska förhållanden – inte är utredda i förslaget till direktiv och förordning. (Artikel 26 direktivet och Artikel 20 förordningen).

#### **Närmare om direktivförslag**

Det är positivt att förslagen syftar till att harmonisera revisionsstandarder. Det är även positivt att ISA skall införas. Det är dock viktigt att hänvisningen till ISA formuleras så att det är vid revisionen aktuell ISA som skall gälla. (Artikel 26)

#### **Närmare om förslag till förordning**

Det är positivt att förslagen uppmärksammar risk för regelarbiter. (3 Legal elements .... 3.2.). Detta var också en fråga Riksrevisionen framförde i synpunkterna på grönboken.

---

<sup>1</sup> Prop. 2001/02:190, sid. 157 och prop. 1975:103, sid. 242.



Ett exempel på en europeisk avvikelse från utvecklingen mot global harmonisering är förslaget att byråernas revisionsnära rådgivning begränsas till 10 %. Med tanke på en eventuell utveckling mot s.k. integrated reporting eller andra större förändringar kan en sådan begränsning snarare leda till minskad kvalitet i finansiell rapportering. (Artikel 9)

Det är positivt att förslagen syftar till att förtydliga begreppet ”lagstadgad revision” och det är viktigt att begreppet inte vidgas till att innefatta bedömning av företagsledningars styrning. (Artikel 14)

Det är positivt att förslagen syftar till att harmonisera användningen av revisionsstandarder. Det är positivt att ISA införs för PIE. Som noteras ovan avseende ändringsförslagen till direktivet, så anser Riksrevisionen dock att det är viktigt att hänvisningen i förordningen till ISA formuleras så att det är vid revisionen aktuell ISA som skall gälla. (Artikel 20)

Det är också positivt att formerna för revisorers rapportering utvecklas. Användares behov av information är tydligare idag än tidigare. Att reagera på dessa behov är viktigt för att upprätthålla värdet och relevansen i revisionen. Här pågår inom IAASB ett omfattande arbete som med fördel bör avvaktas. Det är dock viktigt att förstå att informationsgapet endast till viss del kan fyllas med utökade krav på rapportering från revisorn. Revisorn får inte bli den primära källan för information rörande enheten. Det är viktigt att ledningens primära ansvar för informationsgivning kvarstår. Mer genomgående förslag rörande ledningens rapportering behövs för att helt tillgodose ökade informationskrav från användare.

Revision enligt ISA kräver ett trepartsförhållande för att vara meningsfull, nämligen uppdragsgivaren, den redovisningsskyldige och granskaren. Om revisorn lämnar redovisningsinformation som den redovisningsskyldige inte lämnat kan i princip ett behov uppstå att tillsätta en ytterligare revisor för att granska den första revisorns uppgifter.

Vissa av förslagen om revisorers rapportering behöver utifrån användares behov ytterligare analys (Artikel 22). Detta gäller särskilt kraven i 22.2. punkterna G till I som innehåller krav på att revisorn rapporterar mer om genomförandet av revisionen. Att revisorn rapporterar en andel av revisionsbevis införskaffade genom systembaserad granskning eller substansbaserad granskning, torde vara av intresse för en begränsad andel intressenter. Riksrevisionen har svårt att se något tillfört värde eller förståelse för en generell användare genom att den typen av information tillförs berättelsen. Artikel 22.2. punkt J kräver en redovisning av tillämpade



väsentlighetsgränser. Denna typ av rapportering tas upp av en del respondenter till det konsultationspapper som IAASB publicerade i maj 2011 (Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change). Införande av en sådan rapportering torde kunna öka förståelsen för revisorns bedömningar. Det bör dock tydliggöras vad som avses med väsentlighetströskel. En rapportering av samtliga väsentlighetstal som använts i revisionen torde snarare vara förvillande än att öka förståelsen för revisorns genomförande av revisionen.

Artikel 22.2. punkt L innehåller en redovisning av revisorns bedömning av enhetens förmåga att fortsätta verksamheten inom överskådlig framtid. Nu gällande standarder innefattar att revisorn gör en sådan bedömning som ett led i granskningen. De krav som finns i standarderna är dock formulerade för att utgöra ett underlag för revisorns ställningstagande vid granskningen av de finansiella rapporterna, och inte för att lämna en extern bedömning. En utökning av kraven till att innefatta ett sådant uttalande kan därför medföra behov av ytterligare normering.

Artikel 22.2. punkt K kräver en bedömning av enhetens interna kontrollsystem. Kravet medför två problem. För det första är kravet formulerat såsom en utökning av revisorns ansvar (..interna kontrollsystemet, inklusive väsentliga kontrollbrister som påvisats under den lagstadgade revisionen..). Det saknas idag normering för hur utökningen av revisorsansvar skall genomföras. För det andra är den granskning som ISA nu kräver av den interna kontrollen över finansiella rapporter inte utformad för att avge en sådan bedömning. Normering saknas således även om ett uttalande skulle begränsas till den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen.

Rapportering av bedömningar av intern kontrollstruktur och förmåga att fortsätta verksamheten (going concern) är områden som också framhölls som möjliga sätt att öka förståelsen och minska informationsgapet av en del respondenter till IAASB:s konsultationspapper. Riksrevisionen vill dock peka på att det även för dessa områden saknas normer och riktlinjer. Det finns en risk i att sådana krav utan normativa riktlinjer snarare medför en minskad kvalitet och en ökad otydlighet i redovisning av genomfört revisionsarbete.

Vidare innehåller skrivningarna otydligheter. Artikel 22.2.punkt O anger att överträdande av lagar och förordningar som är ”*significant for the governance of the entity*” skall rapporteras och förklaras. Huruvida begreppet ”significant” i detta sammanhang ges samma innebörd som i en lagstadgad revision i enlighet med ISA är otydligt. Detta bör tydliggöras, och om en annan innebörd avses, krävs även här ytterligare normering.



Riksrevisionen anser på grund av skälen redovisade ovan att om revisionsberättelsens innehåll skall utökas med syfte att öka förståelsen, bör detta avse sådant som dels tillför intressenterna relevant information, dels är sådant som är normativt möjligt att genom en revisionsprocess inhämta revisionsbevis till stöd för.

Ytterligare analys och normering krävs innan sådana utökade rapporteringskrav införs.

Artikel 23 redovisar kraven på rapportering till revisionsutskott eller motsvarande. Riksrevisionen anser att införande av sådana krav på rapportering är positivt och stödjer en sådan utveckling.

Beslut i detta ärende har fattats av riksrevisor Claes Norgren. Revisionsdirektör Jonas Hällström har varit föredragande.

Claes Norgren

Jonas Hällström