KOMMISSIONENS REKOMMENDATION

av den 15 november 2000

om kvalitetssäkring av lagstadgad revision i Europeiska unionen: minimikrav

[delgivet med nr K(2000) 3304]

(Text av betydelse för EES)

(2001/256/EG)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR UTFÄRDAT DENNA REKOMMENDATION

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, särskilt artikel 211 andra strecksatsen i detta, och

av följande skäl:

(1) I rådets åttone direktiv 84/253/EEG [1] av den 10 april 1984 grundat på artikel 54.3 g i fördraget, ”om godkännande av personer som har ansvar för lagstadgad revision av räkenskaper” fastställs de krav som ställs på personer som är behöriga att genomföra lagstadgad revision av räkenskaper.

(2) Kvalitetssäkring av lagstadgad revision är av avgörande betydelse för att säkerställa en god revisionskvalitet. God revisionskvalitet innebär att trovärdigheten av offentliggjord ekonomisk information stärks och ger ett mervärde och ett förstärkt skydd till aktieägare, investerare, långivare och andra intressenter.

(3) Kvalitetssäkring utgör branschens viktigaste medel för att ge allmänheten och tillsynsmyndigheterna garantier för att revisorer och revisionsbyråer håller en kvalitetsnivå i sitt arbete som uppfyller fastställda revisionsnormer och yrkesetiska regler. Kvalitetssäkring ger dessutom branschen möjlighet att främja kvalitetsförbättringar.

(4) Uttalanden i revisionsberättelser bör överallt i Europeiska unionen ge en viss minimigaranti beträffande den ekonomiska informationens tillförlitlighet. Det skulle därför kunna hävdas att medlemsstaterna redan borde ha vidtagit åtgärder för att säkerställa att alla revisorer som utför lagstadgad revision omfattas av ett kvalitetssäkringssystem.

(5) Kvalitetssäkring är emellertid ett förhållandevis nytt begrepp i Europeiska unionen, vilket framgår av det faktum att en rad medlemsstater endast helt nyligen har infört det, och att flera medlemsstater inte hade ett kvalitetssäkringssystem per den 1 januari 1999.

(6) De befintliga nationella kvalitetssäkringssystemen uppvisar många olikheter, exempelvis vad gäller kvalitetskontrollens räckvidd, graden av frivillighet eller obligatorium, hur ofta den återkommmande granskningen sker samt i vilken utsträckning rapporteringen är offentlig. Sådana olikheter gör att det blir svårt att bedöma huruvida de nationella kvalitetssäkringssystemen uppfyller de ifrågavarande minimikraven.

(7) Det finns för närvarande inte någon internationellt godtagen norm, som definierar minimikrav för kvalitetssäkring och som kan användas som riktmärke (benchmark) för nationella kvalitetssäkringssystem.

(8) Detta initiativ för kvalitetssäkring riktar sig till den lagstadgade revisorskåren i Europeiska unionen i sin helhet och syftar till att fastställa en norm för medlemsstaternas kvalitetssäkringssystem i hela Europeiska unionen.

[1] EGT L 126, 12.5.1984, s. 20.

(9) I syfte att höja den lagstadgade revisionens kvalitet kan definitionen av minimikrav kompletteras med andra former av extern kontroll av den lagstadgade revisionsfunktionen, som kan genomföras av tillsynsmyndigheter, börsinspektionsorgan eller andra branschspecifika övervakningsmyndigheter.

(10) Det är upp till medlemsstaterna själva att utforma ytterligare kontroller av den lagstadgade revisionens kvalitet.

(11) Frågan om kvalitetssäkring behandlades i kommissionens grönbok [1] om den lagstadgade revisorns roll, ställning och ansvar i Europeiska unionen, som fick stöd av rådet, Ekonomiska och sociala kommittén och Europaparlamentet.

(12) Som en uppföljning av kommissionens meddelande ”Lagstadgad revision i Europeiska unionen: Vägen framåt” [2] inrättades Europeiska unionens revisionskommitté som har beslutat att föra upp kvalitetssäkringen som en av de prioriterade frågorna på dagordningen, och i dess överläggningar nåddes enighet om att det i varje medlemsstat bör införas ett kvalitetssäkringssystem för lagstadgad revision.

(13) Ovan nämnda meddelande innehåller en tydligt uttalad avsikt att arbeta för att harmonisera och förbättra den lagstadgade revisionens kvalitet, om möjligt utan att ny lagstiftning införs. Det är därför lämpligt att kommissionen utfärdar en rekommendation. Om rekommendationen inte leder till en önskvärd harmonisering i fråga om kvalitetssäkring, kommer kommissionen att överväga behovet av lagstiftning. I detta syfte avser kommissionen att se över situationen inom tre år efter antagandet av denna rekommendation.

(14) Med hänvisning till slutsatserna från Europeiska rådets möte i Lissabon offentliggjorde kommissionen ett meddelande benämnt ”Strategin för finansiell rapportering: den fortsatta inriktningen” [3], i vilket vikten av att den lagstadgade revisionen håller en likvärdig och hög kvalitetsnivå inom hela Europeiska unionen understryks.

(15) Det rådde allmän enighet i Europeiska unionens revisionskommitté och i kontaktkommittén för redovisningsdirektiven om de minimikrav som anges i denna rekommendation.

HÄRIGENOM REKOMMENDERAS

att kvalitetssäkringssystemen i Europeiska unionens medlemsstater bör uppfylla följande minimikrav:

1. KVALITETSSÄKRINGENS OMFATTNING

Medlemsstaterna bör vidta åtgärder för att säkerställa att alla personer som utför lagstadgad revision omfattas av ett kvalitetssäkringssystem.

Uttrycket personer refererar till det åttonde direktivet, i vilket regler fastställs för godkännande av personer som utför lagstadgad revision (lagstadgade revisorer). För närvarande omfattas inte alla personer i Europeiska unionen som utför lagstadgad revision av ett kvalitetssäkringssystem.

2. METODIK

Både kollegial kontroll (peer review) och övervakning är godtagbara metoder för kvalitetssäkring.

Det finns huvudsakligen två olika metoder för kvalitetssäkring i Europeiska unionen: övervakning och kollegial kontroll. Med övervakning avses en situation där en anställd från branschorganet eller tillsynsmyndigheten styr kvalitetssäkringssystemet och utför kvalitetssäkringsgranskningen. Kollegial kontroll avser en situation där (aktiva) revisorskolleger, *peers*, avlägger kontrollbesök.

[1] EGT C 321, 28.10.1996, s. 1.
[2] EGT C 143, 8.5.1998, s. 12.
[3] KOM(2000) 359 slutlig, 13.6.2000.

Övervakning och kollegial kontroll betraktas som två likvärdiga metoder. I bägge fallen bör ansträngningar göras för att säkerställa både kontrollanternas kvalitet och objektivitet. Lämpliga åtgärder bör vidtas för att säkerställa att kontrollanterna har aktuella kunskaper om revisionsnormer och system för kvalitetskontroll (se även punkt 9). Detta är särskilt viktigt när övervakningsmetoden tillämpas.

Farhågor beträffande kontrollanternas objektivitet bör kunna minskas genom en tillräckligt omfattande offentlig tillsyn över hur den kollegiala kontrollen handläggs och genomförs och resultaten presenteras (se även punkterna 6 och 10). Detta är särskilt betydelsefullt när metoden med kollegial kontroll tillämpas.

3. KONTROLLENS OMFATTNING OCH URVALET AV KONTROLLERADE PERSONER

3.1 **Föremålet för en kvalitetskontroll är den lagstadgade revisorn, vilken kan vara antingen en revisionsbyrå eller en enskild revisor (se punkt 1).**

Vissa medlemsstater kräver gemensam revision. I detta fall skulle utgångspunkten för urvalet av ändamål för kvalitetskontrollen kunna vara det enskilda lagstadgade revisionsuppdraget i stället för den lagstadgade revisorn, men föremålet för kvalitetskontrollen är dock fortfarande den lagstadgade revisorn.

3.2 **Urvalet av de lagstadgade revisorer som blir föremål för kontroll bör göras på ett konsekvent sätt för att kunna säkerställa att samtliga lagstadgade revisorer täcks in inom en viss förutbestämd tidsperiod.**

Under förutsättning att det kan säkerställas att samtliga lagstadgade revisorer täcks in inom en förutbestämd tidsperiod, skulle det årliga urvalet av de lagstadgade revisorer som blir föremål för kontroll kunna ske på grundval av en riskbedömning (t.ex. på grundval av kundkretsens art, omsättningen från revision i förhållande till den totala omsättningen eller resultaten av tidigare kontroller), stickprov eller en kombination av dessa metoder.

3.3 **När det gäller revisionsbyråer med flera kontor är det enskilda kontoret den storleksmässigt optimala enheten för en kvalitetskontroll. Vid en kvalitetsbedömning av en revisionsbyrå med flera kontor bör alltid ett lämpligt antal av dess kontor medtas.**

Större revisionsbyråer har en kontrollpolicy och kontrollförfaranden som omfattar hela byrån och som syftar till att säkerställa ett visst mått av enhetlighet, men de enskilda kontoren kan tänkas använda normer och standarder på olika sätt. Därför anses det enskilda kontoret vara det mest lämpliga föremålet för kvalitetssäkringskontroller.

3.4 **Alla lagstadgade revisorer bör kunna omfattas av kontrollen inom en period av högst sex år.**

Med de nuvarande kvalitetssäkringssystemen i Europeiska unionen tar det mellan ett och tio år att bedöma samtliga lagstadgade revisorer. I enlighet med den differentiering som görs i punkt 5.1 bör den period som krävs för att nå full täckning kortas i fråga om lagstadgade revisorer som har verksamheter av allmänt intresse (public interest entity) bland sina kunder.

Om en lagstadgad revisor uteslutande reviderar små verksamheter med låg risk kan det godtas att kontrollperioderna utsträcks till högst tio år. I sådana fall kommer det att vara nödvändigt att erhålla regelbundet återkommande information från den lagstadgade revisorn för att få bekräftat att hans kundkrets inte väsentligen ändrats.

3.5 **Perioden bör förkortas för lagstadgade revisorer som tidigare granskats med mindre tillfredsställande resultat.**

I situationer där resultatet av kvalitetskontrollen i stort sett var tillfredsställande, men där det gjorts vissa rekommendationer om förbättringar skulle det kunna vara mera effektivt att följa upp genomförandet av de enskilda rekommendationerna än att företa en ny heltäckande kvalitetskontroll.

4. **KVALITETSKONTROLLENS RÄCKVIDD**

4.1 **Kvalitetssäkringen avser lagstadgad revision av årsredovisningshandlingar utförda av lagstadgade yrkesrevisorer. Kvalitetskontrollens räckvidd bör innefatta en värdering av systemet för intern kvalitetskontroll i en revisionsbyrå och omfatta en tillräcklig verifiering av den interna kontrollen av förfaranden och revisionsdokumentation för att kunna styrka att den fungerar tillfredsställande.**

Samtliga medlemsstater har redan krävt att revisionsbyråerna skall införa en intern kvalitetskontroll i överensstämmelse med den internationella revisionsnormen ISA 220, Quality Control for Audit work. Utöver de fetstilta styckena i ISA 220 kan det bli nödvändigt att på medlemsstatsnivå införa mer specifika krav på den interna kvalitetskontrollen hos lagstadgade revisorer, vilka tjänar till att underbygga kvalitetskontrollerna. Dessa ytterligare krav skulle kunna baseras på de förfaranden för kvalitetskontroll som nämns i ISA punkt 220.6 som behandlar målsättningarna för interna system för kvalitetskontroll i revisionsbyråer.

4.2 **Kvalitetskontrollen bör omfatta följande ämnesområden när det gäller kontroll av enskild revisionsdokumentation:**

— **Kvaliteten på det bestyrkande materialet i de arbetsdokument som ligger till grund för bedömningen av kvaliteten i revisionsarbetet,**

— **iakttagande av revisionsnormer,**

— **iakttagande av yrkesetik och yrkesregler, inberäknat regler om oberoende,**

— **revisionsberättelser:**

1. **korrekt format och uttalande i revisionsberättelsen,**

2. **årsredovisningshandlingarnas överensstämmelse med den ram för framläggande av räkenskaper som angivits i revisionsrapporten,**

3. **försummelse att nämna årsredovisningshandlingars bristande överensstämmelse med andra rättsliga krav som det hänvisas till i revisionsberättelsen.**

En lagstadgad revision som utförs i överensstämmelse med rättsliga krav, fastställda revisionsnormer och som iakttar yrkesetiska regler är av avgörande betydelse för användare av reviderad ekonomisk information eftersom den säkerställer ett visst mått av trovärdighet för de reviderade årsredovisningshandlingarna. Särskilda krav har fastställts vad gäller revisionsberättelsen till följd av dess betydelse som det offentliggjorda resultatet av en lagstadgad revision. Kravet på överensstämmelse med en viss ram för framläggande av räkenskaper har medtagits för att understryka den lagstadgade revisionens avgörande roll när det gäller att upprätthålla respekten för redovisningsnormerna.

5. **OLIKA METODER**

5.1 **Det har ansetts lämpligt att göra åtskillnad mellan den metod som tillämpas för kvalitetssäkring när det gäller lagstadgade revisorer som har kunder bland verksamheter av allmänt intresse (public interest) och den kvalitetssäkring som tillämpas i fråga om revisorer som inte har några verksamheter av allmänt intresse bland sina kunder. Denna åtskillnad gäller vissa systemaspekter på kvalitetssäkring som exempelvis en tätare kontroll, en ökad offentlig kontroll över hur kvalitetssäkringen styrs samt möjlighet för de behöriga myndigheterna att få tillgång till kontrollantens dokumentation (se punkt 5.2). Denna skillnad förändrar inte räckvidden, målsättningarna eller den övergripande metoden för den enskilda kvalitetssäkringen.**

Uttrycket verksamhet av allmänt intresse täcker bland annat börsnoterade bolag, kreditinstitut, försäkringsbolag, investeringsbolag, fondföretag (företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper) och pensionsfonder.

5.2 **Tillsynsmyndigheten eller den behöriga myndighet som har det slutliga ansvaret för att administrera och underhålla kvalitetssäkringssystemet kan ges tillgång till enskild dokumentation, som kontrollanten framtagit om lagstadgade revisorer som har kunder i synnerhet bland verksamheter av allmänt intresse. Tillgången till kontrollantens dokumentation bör underställas bestämmelserna om tystnadsplikt i punkt 8.**

6. OFFENTLIG ÖVERVAKNING OCH OFFENTLIG RAPPORTERING

6.1 **Kvalitetssäkringssystem bör vara underställda lämplig offentlig tillsyn som företas av en kontrollstyrelse i vilken majoriteten av medlemmarna inte är yrkesrevisorer.**

Kvalitetssäkringssystemen i Europeiska unionen bör ha tillräcklig trovärdighet för att uppfylla de externa målsättningarna, nämligen att upprätthålla allmänhetens förtroende och gentemot tillsynsmyndigheterna kunna påvisa att de självreglerande skyldigheterna i tillräcklig grad uppfylls. Kravet på offentlig övervakning avser att säkerställa att kvalitetssäkringen både faktiskt och i allmänhetens ögon är en uppgift som har tillräcklig trovärdighet. Den faktiska uppläggningen av offentlig övervakning av kvalitetssäkringen kommer att variera mellan medlemsstaterna beroende på de befintliga strukturerna för tillsyn över det lagstadgade revisionsyrket och betydelsen av sektorsspecifik lagstadgad kontroll av den lagstadgade revisionens kvalitet.

Offentlig övervakning för kvalitetssäkring skulle kunna vara ett komplement till befintliga strukturer för tillsyn av revisionsbranschen som redan inbegriper offentlig medverkan, medan det i andra situationer skulle kunna behövas en särskild kommitté med deltagande av personer utanför revisionsyrket, exempelvis företrädare för näringslivet, för tillsynsmyndigheterna på värdepappersområdet och för aktieägarna.

Målsättningarna för den offentliga övervakningen av kvalitetssäkringen skulle kunna innefatta följande:

1. Övervakning av styrningen (planering och kontroll) av kvalitetssäkringssystemet.

2. Utvärdering av kontrollresultaten.

3. Godkännande av offentliggörande av resultaten av kvalitetssäkringen (se punkt 6.2).

6.2 **Resultaten av kvalitetssäkringen bör i tillräcklig utsträckning offentliggöras.**

Offentliggörande av resultaten av kvalitetssäkringen är ännu ett medel för att öka allmänhetens förtroende för kvalitetssäkringssystemen. Offentliggörande av de samlade resultaten av kvalitetssäkringen utan att nämna enskilda revisionsbyråer kan anses vara tillräckligt. Trovärdigheten bland allmänheten skulle kunna bli större om den offentliggjorda rapporteringen även omfattade rekommendationer om yrkesmässiga och/eller regelmässiga åtgärder, uppföljning av rekommendationer samt påföljder.

7. DISCIPLINÄRA PÅFÖLJDER

Det är nödvändigt med en systematisk koppling mellan otillfredsställande resultat av kvalitetskontrollerna och verkställandet av disciplinära påföljder. Påföljdssystemet bör omfatta möjligheten att stryka den lagstadgade revisorn ur registret över lagstadgade revisorer.

Kvalitetssäkringen är inte i sig det enda verktyget för disciplinära påföljder. Kvalitetssäkringen syftar till att upprätthålla, påvisa och förbättra revisionskvaliteten. Kopplingen mellan kvalitetskontroller och disciplinära påföljder bidrar till att öka trovärdigheten bland allmänheten och är också logisk eftersom kvalitetssäkring kan ses som ett verktyg för att upprätthålla kvaliteten. Möjligheten att stryka en revisor ur registret är särskilt relevant för länder där registreringen av auktoriserade revisorer är åtskild från det branschorgan som handhar kvalitetssäkringssystemet.

8. **TYSTNADSPLIKT**

8.1 **Den lagstadgade revisorn bör undantas från bestämmelser om tystnadsplikt vad gäller revisionsdokumentation som används i samband med kvalitetssäkringskontrollen.**

I de flesta medlemsstater som har ett kvalitetssäkringssystem omfattas inte överlämnandet av revisionsarbetsdokument till kontrollanterna av de normala reglerna för revisorers tystnadsplikt. Detta innebär att överlämnandet av revisionsdokumentation till kontrollanterna inte kan utgöra ett brott mot tystnadsplikten och därför inte kan leda till skadeståndsanspråk.

8.2 **Kontrollanten bör omfattas av regler om tystnadsplikt liknande de som gäller för lagstadgade revisorer. När tillsynsorganet eller annan behörig myndighet ges tillgång till kontrollantens dokumentation (se punkt 5.2) kan detta dock inte anses utgöra ett brott mot tystnadsplikten.**

De flesta medlemsstater med ett kvalitetssäkringssystem har infört samma regler för kontrollantens tystnadsplikt som de som gäller för lagstadgade revisorer när de utför lagstadgad revision.

8.3 **Det bör tillses att alla personer som arbetar eller har arbetat för de ifrågavarande tillsynsorganen eller andra behöriga myndigheter med ansvar för att administrera och upprätthålla kvalitetssäkringssystemet, såväl som medlemmarna av den ”offentliga övervakningsnämnden” (public oversight board), skall omfattas av kravet på tystnadsplikt.**

I slutändan beroende på den nationella lagstiftningen, innebär tystnadsplikt i det här sammanhanget att de berörda personerna inte får röja konfidentiella upplysningar som de har erhållit under tjänsteutövningen till någon enda person eller myndighet, utom i sammanfattning eller i ackumulerad form på ett sådant sätt att kontrollanten eller den lagstadgade revisor som är föremål för kvalitetskontrollen, samt revisionsklienten som de kontrollerade dokumenten berör samt berörda parter till denne revisionsklient inte kan identifieras individuellt.

9. **KONTROLLANTENS FÖRMÅGA**

Kvalitetssäkringssystemet bör säkerställa att de personer – vare sig det gäller yrkeskolleger eller anställda i ett övervakningsorgan – som utför kvalitetskontroller har en lämplig yrkesutbildning och en relevant erfarenhet i kombination med särskild utbildning i kvalitetssäkring.

I flera länder kan endast en aktiv yrkesrevisor utses till kollegial kontrollant (peer reviewer). Den relevanta erfarenheten kan också avse sektorsspecifik erfarenhet.

10. **KONTROLLANTENS OBEROENDE OCH OBJEKTIVITET**

Kvalitetssäkringssystemet bör säkerställa att det tas tillbörlig hänsyn till eventuella intressekonflikter när kontrollanterna väljs ut för enskilda kontrolluppdrag. Kontrollanterna bör minst omfattas av de krav på oberoende som gäller för lagstadgade revisorer.

Urvalet av kontrollanter för individuella kvalitetskontroller bör grundas på kriterier som ger garantier för kontrollantens faktiska och formella oberoende och opartiskhet. Den konkreta tillämpningen av urvalskriterier skulle kunna övervakas av den offentliga övervakningsnämnden.

11. **RESURSER**

Det bör avsättas tillräckliga resurser (input) till kvalitetssäkringssystemen för att de skall kunna få ett realistiskt genomslag när det gäller trovärdigheten för systemen bland allmänheten.

Det kommer att stå klart att kvalitetssäkringssystem kostar pengar och därför bör vara så effektiva som möjligt för att uppfylla de realistiska kraven från allmänhetens och myndigheternas sida. Om ett kvalitetssäkringssystem tillämpas på ett opartiskt sätt på alla lagstadgade revisorer i Europeiska unionen kommer det inte att påverka de lika konkurrensvillkoren på det här området.

Det finns tydliga skillnader vad gäller de resurser som används för kvalitetssäkring. För att en meningsfull jämförelse skall vara möjlig, bör de samlade resurserna ställas i förhållande till antalet lagstadgade revisorer med beaktande av huruvida de lagstadgade revisorerna har kunder bland verksamheter av allmänt intresse eller ej (se punkt 3.4 angående kontrollfrekvensen). Offentliggörande av information om de resurser som avsätts till extern kvalitetssäkring kommer att öka allmänhetens tilltro till systemen.

12. **SLUTBESTÄMMELSER**

Denna rekommendation riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdad i Bryssel den 15 november 2000.

På kommissionens vägnar

Frederik BOLKESTEIN

Ledamot av kommissionen