

## Kvalitetskontroll av auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag som utför lagstadgad revision i företag av allmänt intresse

### 1 Inledning

Det åligger Revisorsinspektionen (RI) att minst vart tredje eller vart sjätte år genomföra sådan kvalitetskontroll som avses i artikel 26 Europaparlamentets och rådets förordning nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG (EU-förordningen).<sup>1</sup>

RI har under år 2017 kvalitetskontrollerat det registrerade revisionsbolaget Grant Thornton Sweden AB (GT). Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av tre revisorer och lika många av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår avslutades 2016. I ett av uppdragen är GT vald som revisor och den utvalda revisorn är utsedd till huvudansvarig revisor och i två av uppdragen är revisorererna personvalda. I det efterföljande används genomgående begreppet ansvarig revisor.

Vid den systembaserade kvalitetskontrollen har RI beaktat de strängare regler som sedan den 17 juni 2016 gäller för revisorer som utför lagstadgad revision i företag av allmänt

---

<sup>1</sup> Motsvarande krav avseende auktoriserade och godkända 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) fanns, före den 17 juni 2016, i 27 a § revisorslagen (2001:883).

intresse. De slutsatser som RI har dragit i samband med de genomförda kvalitetskontrollerna redovisas i denna rapport som omfattar områden där RI har funnit brister eller förbättringspotential. Övriga områden som har varit föremål för RI:s kvalitetskontroll kommenteras inte närmare.

## 2 Genomförandet av RI:s kvalitetskontroller

### 2.1 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar

RI:s periodiskt återkommande kvalitetskontroll sker dels på företagsnivå, dels på uppdragsnivå.

På företagsnivå görs en systembaserad kvalitetskontroll av revisionsföretaget. Kontrollen innebär att RI granskar hur revisionsföretagets system och processer är utformade och fungerar. Syftet är att säkerställa att revisionsuppdrag i företag av allmänt intresse utförs enligt god revisorssed och god revisionssed.

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

Kvalitetskontrollen görs utifrån ett risk- och väsentlighetsperspektiv och för att ge RI rimlig grund för sina slutsatser om kvaliteten i utförd revision.

Kvalitetskontrollen innebär inte att RI 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, de av revisorerna, granskade årsredovisningarna eller annan extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformade.

## 3 Iakttagelser vid RI:s systembaserade kvalitetskontroll

### 3.1 Inledning

Ledningen för ett revisionsföretag ska inrätta och upprätthålla ett kvalitetskontrollsystem som innefattar riktlinjer och rutiner för hantering av vart och ett av följande områden.<sup>2</sup>

- 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 revisionsföretagets ledning rimlig säkerhet att företaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar, och att rapporter som ansvariga revisorer lämnar är korrekta med hänsyn till omständigheterna.

Ett revisionsföretags riktlinjer och processer ska 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.

RI har som en del av kvalitetskontrollen följt upp de iakttagelser som gjordes i samband med den förra systembaserade kvalitetskontrollen av GT (dnr 2014-829). Inspektionen kan konstatera att revisionsföretaget har vidtagit relevanta åtgärder i de delar som omfattades av RI:s tidigare iakttagelser.

---

<sup>2</sup> Detta följer av EU-förordningen, revisorslagen (2001:883), förordning (1995:665) om revisorer, Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet och ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1 – Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster).

## 3.2. RI:s bedömning av GT:s system och processer

### 3.2.1 Allmänt

Ett revisionsföretags riktlinjer och processer ska 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.

### 3.2.2 Relevanta yrkesetiska krav

#### Oberoendebekräftelse från personal

Enligt ISQC1 p. 24 ska revisionsföretaget minst en gång varje år skriftligen inhämta bekräftelse på att revisionsföretagets riktlinjer och rutiner följs av all personal som enligt relevanta yrkesetiska krav ska vara oberoende. GT har en rutin där företaget årligen, helt i enlighet med kraven i ISQC1, låter personalen bekräfta sitt oberoende. I denna årliga bekräftelserutin har emellertid GT undantagit all administrativ personal.

RI *rekommenderar* GT att överväga att låta den årliga oberoendebekräftelsen omfatta även viss administrativ personal, låt vara att all personal inte behöver besvara alla frågor i formuläret utan att frågorna som ska besvaras lämpligen anpassas efter personalkategori och arbetsuppgifter.

#### Registrering av finansiella innehav

GT har en policy och ett system för att personal i vissa kategorier ska registrera sina finansiella innehav. Policyn undantar indirekta innehav understigande fem procent av den enskildes samlade finansiella intressen från kravet på registrering. Det finns oklarheter i instruktionerna beträffande definitionen av indirekta innehav och på vilket sätt beräkning av de angivna fem procenten ska ske. Det kan i detta sammanhang noteras att ISQC1 inte anger någon gräns när mindre innehav kan vara tillåtna/där mindre innehav kan undantas från skyldigheten att låta registrera dem.”

RI *rekommenderar* GT att förtydliga sin policy beträffande finansiella innehav så att det klart framgår dels om ett innehav är förbjudet eller inte, dels definitionen och beräkningssättet av indirekta innehav.

### 3.2.3 Acceptera och behålla kundrelationer och revisionsuppdrag

Inför antagande av ett nytt uppdrag för en ny kund eller ett nytt uppdrag för en befintlig kund ska kontroll av oberoendet och eventuella intressekonflikter ske enligt GT:s rutin för konfliktkontroll. Även inför förnyande av revisionsuppdrag för befintlig kund gör ansvarig revisor förfrågningar beträffande oberoende- och konfliktkontroll. Utskick sker via e-post till partners i Sverige och internationellt inom Grant Thornton International genom en så kallad ”Relationship check”. Från och med år 2017 har ett systembaserat verktyg införts. Kontrollen utförs, i enlighet med GT:s policy, i det inledande skedet av revisionen. Oberoende ska säkerställas genom hela revisionsprocessen och att göra en kontroll i det inledande skedet av revisionen är ingen garanti för att förhållanden inte förändras fram till det avslutande skedet av revisionen.

RI *rekommenderar* GT att överväga att införa att en kontroll även genomförs i slutskedet av revisionsprocessen.

### 3.2.4 Uppdragsanknuten kvalitetskontroll

För uppdrag i företag av allmänt intresse, och i andra uppdrag där revisionsföretaget beslutar om det, ska det finnas en intern oberoende kvalitetssäkring (hos GT benämnd CRP) som utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Därutöver ska det finnas riktlinjer och processer som säkerställer att erforderliga konsultationer sker i de fall när det förekommer skilda uppfattningar inom revisionsteamet eller mellan den ansvariga revisorn och den revisor som utför kvalitetssäkring i uppdraget. GT har en policy som väl beskriver hur den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen ska utföras och har även utarbetat en mall att användas i CRP:s arbete. I policyn och mallen anges att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen ska ha slutförts senast samma dag som revisionsberättelsen avges. Av EU-förordningen artikel 8.1 framgår att innan de rapporter som avses i artiklarna 10 (revisionsberättelsen) och 11 (kompletterande rapporten till revisionskommittén) utfärdas ska en kvalitetskontroll utföras för att bedöma om revisorn på ett rimligt sätt har kommit fram till de utlåtanden och slutsatser som anges i utkastet till rapporten. Dag för den kompletterande rapporten till revisionskommittén och avgivande av revisionsberättelse kan skilja sig åt. Av

denna anledning anser RI att det är lämpligt att förtydligande görs i både policyn och mallen så att den särställning som den kompletterande rapporten till revisionskommittén har tydligt framgår.

RI *rekommenderar* GT att se över formuleringarna i policy och mall avseende CRP:s arbete i förhållande till avgivande av den kompletterande rapporten till revisionskommittén.

### 3.2.5 Konsultationer

Av ISQC1 punkt 34 framgår att ett revisionsföretag ska fastställa riktlinjer och rutiner som med rimlig säkerhet innebär att

- vederbörliga konsultationer äger rum i tvistiga frågor,
- tillräckliga resurser finns tillgängliga för att vederbörliga konsultationer ska kunna äga rum,
- karaktären på, omfattningen av och slutsatser som dras av sådana konsultationer dokumenteras och godkänns av både den person som konsulterar och den som konsulteras, och
- slutsatser som dragits av konsultationen leder till korrekta åtgärder.

Av GT:s revisionsinstruktioner framgår att konsultation (hos GT benämnt samråd) ska ske vid olika angivna situationer. Exempel på detta ges på ett antal olika ställen i revisionsinstruktionerna, vilket försvårar för medarbetarna att avgöra när och i vilka situationer konsultationer ska sker. Beroende på vilken frågeställning som berörs görs en hänvisning till vilka utsedda personer som ska konsulteras och för respektive område finns en angiven mailadress som ska användas vid samrådet. Konsultationen, dess frågor från medarbetarna och svar registreras inte på ett systematiskt och överskådligt sätt utan arkiveras i en särskild mapp på mailservern. Det förekommer även att konsultationer sker utanför e-mail systemet.

RI *rekommenderar* GT att samlat i ett särskilt avsnitt i revisionsinstruktionerna sammanställa de situationer där krav på konsultation ska ske samt vidare överväga att

införa ett registreringssystem (loggning) av de situationer där konsultationer har förekommit.

### 3.2.6 Avslutande av revisioner

Av ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. A21 framgår att revisorn inom 60 dagar efter revisionsberättelsens avgivande ska slutföra arbetet med sin dokumentation. Enligt GT:s interna policy så ska dokumentationen av en revision vara slutförd senast 45 dagar efter revisionsberättelsens avgivande. GT använder ett IT-baserat revisionsverktyg och systemet sänder automatiskt ut påminnelser till revisionsteamet att avsluta och stänga de digitala akterna. GT har emellertid ingen övervakande kontroll av att de elektroniska akterna avslutas och stängs inom föreskriven tid.

RI *rekommenderar* GT att införa en övervakande kontroll av att regelverket och GT:s policy för att avsluta och arkivera revisionsdokumentationen efterlevs.

### 3.3 Sammanfattande bedömning

RI bedömer att de ledningsfunktioner, system, rutiner, riktlinjer och policyer som har byggts upp inom GT generellt möter kraven för att uppfylla gällande kvalitetsnormer (se avsnitt 3.1 ovan).

## 4 Iakttagelser vid RI:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll

### 4.1 Inledning

RI:s uppdragsgenomgångar har inte enbart som syfte att bedöma om revisionsföretaget och de vid detta verksamma revisorerna uppfyller gällande krav på god revisorssed och god revisionsred. RI:s kvalitetskontroll ska även bidra till en utveckling av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen.

RI presenterar vid genomgångar med ansvarig revisor sina iakttagelser och förslag till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten. Iakttagelser och synpunkter som avser mer generella frågor, brister eller andra frågor som RI vill lyfta fram, sammanfattas i denna rapport till ledningen för GT.

## 4.2 Dokumentation

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Även ISA<sup>3</sup> 230 *Dokumentation av revisionen* behandlar revisorns dokumentationsskyldighet. Av standarden framgår att revisorn ska upprätta dokumentation som utgör en tillräcklig och ändamålsenlig dokumentation av grunden för revisors rapport och att revisionen har planerats och utförts enligt ISA samt tillämpliga krav i lagar och andra författningar.

De slutsatser som dragits av inhämtade revisionsbevis ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade. Av ISA 230 p. A 9 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 har utförts och resultaten har utvärderats. Dokumentation 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.*

RI har vid kvalitetskontrollen funnit vissa brister i dokumentationen av väsentliga granskningsområden och obligatoriska åtgärder i revisionen. Ställningstaganden och slutsatser baserade på utförda granskningsåtgärder har inte alltid dokumenterats på ett tydligt och överskådligt sätt. RI har vid sina uppdragsgenomgångar kunnat förstå hur granskningen har utförts och vilka slutsatser som dragits, dock har detta kunnat ske först efter kompletterande samtal med ansvarig revisor. RI har efter att ha erhållit denna kompletterande information funnit att de ställningstaganden och slutsatser som revisorn

---

<sup>3</sup> International Standards on Auditing



kommit fram till är godtagbara. RI återger nedan några områden där dokumentationen har behövt kompletteras.

- Avstämning av finansiella poster mot engagemangsbesked
- Kontroll av indata vid bedömning av potentiella kredit/kundförluster
- Motivering till en aktivering i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter punkt 35*.
- Synpunkter från den särskilde kvalitetsgranskaren på bolagets finansiella rapport
- Av ISA 600 *Särskilda överväganden – Revision av koncernredovisningar* punkt 49 framgår att vissa frågor, utöver de som anges i ISA 260 *Kommunikation med dem som ha ansvar för företagets styrning* och övriga ISA, ska diskuteras med koncernstyrelsen. I ett av de granskade uppdragen har denna kommunikation inte dokumenterats.
- Bristfällig dokumentation av granskningen av vissa elimineringsar.

### 4.3 Kvalitetssäkring

För att säkerställa kvaliteten i revision av företag av allmänt intresse har GT utöver sina vanliga kvalitetskrav fastställt en policy som anger att

- CRP (Concurring Review Partner) ska utses,
- en specialist alltid ska involveras vid frågeställningar kring finansiella instrument, värdering till verkligt värde och vid nedskrivningsprövningar, och
- när den ansvariga revisorn finner det lämpligt, ska en IFRS specialist involveras i teamet.

RI har vid sin genomgång funnit att kvaliteten i den finansiella rapporteringen i ett uppdrag varit låg. Ingen brist, var för sig eller sammantaget, är dock så väsentlig att det borde föranlett en notering i revisionsberättelsen men bristerna är av sådan omfattning och karaktär att de borde uppmärksammas i någon av de ovan angivna kvalitetsinstanserna och kommunicerats direkt med bolagets styrelse. De av RI noterade kvalitetsbristerna är bl.a. följande

- Felaktigt årtal angivet på flera ställen i årsredovisningen där felangivelsen är av betydelse.
- Utelämnande av väsentlig information, bristfälliga upplysningar enligt IFRS samt felaktigheter i not till en av bolagets största poster.
- Diskonteringsränta efter skatt har använts vid nedskrivningstest när det enligt IAS 36 *Nedskrivningsprövningar* punkt 55 anges att diskonteringsränta ska anges före skatt.
- Årsredovisningen har inte daterats på ett tydligt sätt av styrelsen vid avgivandet.

I ett annat uppdrag har annan information utanför själva årsredovisningen i revisionsberättelsen angetts som tillhörande årsredovisningshandlingen. I detta uppdrag har RI även funnit formella fel i årsredovisningshandlingen som borde ha uppmärksammats i granskningen av den finansiella rapporteringen.

RI *rekommenderar* GT att se över och förbättra kvalitetssäkringsprocesserna beträffande den finansiella rapporteringen.

#### 4.5 Granskning av generella IT-kontroller

Enligt ISA *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* 315 p. 18 ska revisorn skaffa sig en förståelse av det informationssystem som är av betydelse för den finansiella rapporteringen. Generella IT-kontroller syftar till att upprätthålla integritet och säkerhet i data som bearbetas i informationssystemen och är därför viktiga för revisorn att granska.

För ett uppdrag har RI funnit att det saknas en sammanhållen och detaljerad granskning och bedömning av generella IT-kontroller. Det finns några övergripande meningar på olika ställen i dokumentationen som berör bolagets IT-system där det bl.a. framgår att bolaget använder standardssystem. RI anser att revisorn inte kan underlåta att granska generella IT-kontroller med hänvisning till att systemet är mindre sofistikerat. Kraven på integritet och säkerhet är lika stora oavsett vilken typ av system som används. Särskilt med beaktande av de särskilt höga krav som ställs på noterade företag rörande snabb och säker finansiell rapportering.

RI *rekommenderar* GT att rikta ökad uppmärksamhet mot att ändamålsenlig granskning utförs av generella IT-kontroller.

#### 4.6 Kommunikation med Revisionsutskott

Enligt 9 kap. 6 b § aktiebolagslagen (2005:551) i dess lydelse före den 17 juni 2016<sup>4</sup> ska revisorn årligen till revisionsutskottet skriftligen försäkra sitt oberoende samt redogöra för vilka övriga tjänster än revisionstjänster som tillhandahållits bolaget. Hur denna skriftliga försäkran kunde utformas angavs för 2016 i FAR:s uttalande EtikU 9, *Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan*, punkten 4.10 *Revisorns skriftliga försäkran*.<sup>5</sup>

Enligt ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning* p.17 står bl.a. "Detta ska innefatta sammanlagda arvoden, under den period de finansiella rapporterna omfattar, för revisionstjänster och andra tjänster som revisionsföretaget och företag i dess nätverk utfört åt företaget."

För två av de granskade uppdragen finns krav på att oberoendebekräftelse ska lämnas från revisorn till revisionskommittén. För båda uppdragen har oberoendebekräftelse lämnats, men uppgiften om arvodenas storlek totalt och arvode för respektive tjänst har utelämnats.

#### 4.7 Sammanfattande rekommendationer

RI har ovan redovisat vissa brister rörande dokumentation (se avsnitt 4.2). RI *rekommenderar* att GT vidtar åtgärder för att förbättra dokumentationen i uppdragen avseende i nämnda avsnitt beskrivna dokumentationsbrister.

RI har vidare redovisat vissa uppdragsspecifika brister där revisionskvaliteten kan förbättras (se avsnitt 4.3 - 4.6). RI *rekommenderar* GT att i den interna utbildningen och i andra former av erfarenhetsutbyten uppmärksamma dessa frågeställningar samt att dessa även blir föremål för fokus i såväl den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen som inspektioner inom ramen för revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem.

---

<sup>4</sup> Bestämmelsen upphävdes den 17 juni 2016 genom lag 2016:431 om ändring i aktiebolagslagen. Motsvarande krav följer från detta datum av artikel 6(2)a EU-förordningen.

<sup>5</sup> Motsvarande regler fanns före februari 2016 i FAR:s uttalande EtikU 9, *Revisorns kommunikation med andra bolagsorgan*, punkten 4.1.4 *Revisorns skriftliga försäkran*.

## 5 Avslutning av kvalitetskontrollen

RI har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Grant Thornton Sweden AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av tre utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget.

RI: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.

När det gäller de iakttagelser och rekommendationer som redovisats i denna promemoria föreläggs Grant Thornton Sweden AB att senast den 5 april 2018 till RI ge in en skriftlig redogörelse för vilka åtgärder som vidtagits eller planeras.