

2012-03-27

Dnr 2011-506

Verkställande direktören Peter Bodin
Grant Thornton Sweden AB
Box 7623
103 94 STOCKHOLM

Kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade 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 inom EES eller på en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) minst vart tredje år.

Revisorsnämnden (RN) har under år 2011 genomfört en sådan kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Grant Thornton Sweden AB och av fem kvalificerade revisorer verksamma hos Grant Thornton Sweden AB, se bifogad promemoria. Vid denna kontroll har inte framkommit annat än att Grant Thornton Sweden AB och de kvalitetskontrollerade revisorerna i allt väsentligt bedriver sin revisionsverksamhet i enlighet med god revisorssed och god revisionsd, se bifogad promemoria. Ärendena beträffande de fem kvalificerade revisorerna har därför avskrivits.

Grant Thornton Sweden AB anmodas att senast den 10 september 2012 rapportera till RN om de åtgärder som Grant Thornton Sweden AB har vidtagit med anledning av RN:s rekommendationer och iakttagelser.

Ärendet avseende det registrerade revisionsbolaget Grant Thornton Sweden AB avskrivs.

Detta beslut har fattats av Revisorsnämndens chef, direktören Peter Strömberg i närvaro av chefsjuristen Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

Peter Strömberg

Inger Blomberg

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

1 Inledning

Som ett led i sitt uppdrag att upprätthålla kvaliteten i och förtroendet för revisorers verksamhet bedriver Revisorsnämnden (RN) kvalitetskontroll av godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag. Kvalitetskontrollerna omfattar bl.a. revisionsuppdrag i företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag) och i andra företag av allmänt intresse. Kontrollerna är i denna del ett led i genomförandet av sådan periodiskt återkommande kvalitetskontroll som åligger RN att genomföra enligt 27 a § revisorslagen (2001:883).

RN har under hösten 2011 genomfört kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Grant Thornton Sweden AB (GT). Kontrollen har varit såväl system- som uppdragsbaserad (se nedan). Den har omfattat ett urval av fem revisorer och fyra av dem genomförda revisionsuppdrag för klienter vars räkenskapsår i tre fall avslutades den 31 december 2010 och i ett fall den 30 april 2011. De utvalda revisorerna är antingen huvudansvariga revisorer när revisionsföretaget är vald revisor eller personligt valda. I det efterföljande används genomgående begreppet huvudansvarig 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 börsföretag och i andra företag av allmänt intresse utförs enligt god revisorssed och god revisionssed. RN:s kontroll relaterar till de olika krav i ett system för kvalitetskontroll som följer av ISQC 1.¹

På uppdragsnivå genomförs RN:s kvalitetskontroll med inriktning mot hur lagstadgad revision utförs i enskilda uppdrag. GT har ett IT-baserat revisionsverktyg, här benämnt IT-systemet, och utför revision enligt sådana metoder som syftar till att både Revisionsstandard i Sverige (RS) och International Standards on Auditing (ISA) ska uppfyllas. RN:s kvalitetskontroll omfattar i tillämpliga delar bedömningar av hur båda standarderna har följts.² I praktiken har dock ISA införts inom GT vad avser revisionen av de börsnoterade företagen varför RN:s bedömningar nedan utgår från ISA om någon ISA-standard är tillämplig på revisionsuppdraget. Genom den uppdragsbaserade kontrollen får RN underlag att bedöma såväl effektiviteten i byråns system för kvalitetssäkring som kvaliteten i enskilda revisorers arbete.

2.2 Kvalitetskontrollens mål och begränsningar

Kvalitetskontroller sker liksom revision utifrån ett risk- och väsentlighetsperspektiv och görs för att ge RN rimlig grund för sina slutsatser om kvaliteten i utförda revisioner.

RN:s uppdragsbaserade kvalitetskontroll sker för att med rimlig säkerhet ge RN underlag för en bedömning av om revisorer som utför revisionsuppdrag i börsnoterade företag genomför sina revisioner i enlighet med god revisorssed och god revisionssed för att på så sätt skaffa sig en rimlig grund för de uttalanden som de ska göra i uppdragen. RN bedömer om revisorerna i allt väsentligt utför uppdragen med opartiskhet och självständighet³ och om kvaliteten i granskningens planering, genomförande och rapportering uppfyller de särskilt höga krav som ställs på revisioner av börsnoterade företag. Kvalitetskontrollen innebär dock inte att RN går igenom en avslutad revision i alla dess delar eller att en fullständig analys görs av alla förhållanden. Syftet är inte heller att bedöma om granskade årsredovisningar och annan granskad extern rapportering har varit i alla avseenden korrekt utformade.

2.3 Beskrivning av kontrollmetod m.m.

RN:s kontrollmetod är dels generell, dels anpassad till den metodik som tillämpas inom det specifika revisionsföretaget. RN:s utgångspunkt och hjälpmedel är till stor del desamma som gäller för den externa kvalitetskontroll av revisionsföretag och enskilda revisorer som utförs av branschorganisationen Far enligt överenskommelse med RN. Till detta har RN fogat vissa tillkommande kontrollmoment och hjälpmedel som är särskilt inriktade mot kvalitetskontroll av revisioner av börsnoterade företag.

¹ International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näralliggande tjänster. Riktlinjer och rutiner ska vara införda senast den 1 januari 2011.

² RS har ersatts av nya ISA översatta till svenska för företag vars räkenskapsår påbörjades den 1 januari 2011 eller senare.

³ I fortsättningen av denna promemoria används begreppet "oberoende".

Bedömningen av revisorns arbete sker utifrån de krav som ställs på en revision av ett börsnoterat företag.

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

3 Kontrollernas genomförande hos GT

3.1 Allmänt

RN har vid sina tidigare kvalitetskontroller avseende GT skaffat sig kunskaper om GT:s revisionsmetodik och hjälpmedel liksom om hur den interna kvalitetskontrollen fungerar. Denna kunskap har uppdaterats vid den nu aktuella undersökningen. RN grundar sin bedömning av enskilda revisorers arbete till stor del utifrån kunskapen om de krav som ställs i revisionsföretagets interna riktlinjer och rutiner.

RN har vid sin granskning haft tillgång till GT:s IT-baserade revisionssystem och har kunnat bedöma hur det har använts i de enskilda uppdragen. Genomgångar har till största delen skett av pappersbaserad dokumentation och till en mindre del av digitala kopior av elektronisk revisionsdokumentation.

RN har löpande informerat de för revisionerna huvudansvariga och ansvariga inom GT om gjorda iakttagelser samt ställt och fått svar på uppkomna frågor. Slutgenomgångar har hållits med huvudansvariga revisorer och med ledningen för GT.

3.2 Iakttagelser beträffande GT:s system för kvalitetskontroll

3.2.1 Inledning

RN:s kvalitetskontroll har utöver det som följer av ISQC 1 även omfattat GT:s åtgärder avseende risk för penningtvätt och finansiering av terrorism, samarbete med klientföretags internrevision samt avtal avseende revisionsföretagets inköp och finansiella placeringar m.m.

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

Vidare ska det enligt ISQC 1 finnas fungerande system som ser till att företaget och dess personal uppfyller gällande etiska krav, t.ex. i fråga om oberoende. Processerna och riktlinjerna ska säkerställa att revisionsföretaget har kompetens och resurser för revisionsuppdragen, att de enskilda medarbetarna har tillräcklig förmåga och kompetens att utföra uppdragen samt att huvudansvariga revisorer har de befogenheter som uppdragen kräver. För uppdrag i börsnoterade företag ska det enligt ISQC 1 finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen lämnas, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Likaså ska det finnas riktlinjer och processer som leder till att erforderliga konsultationer sker i svåra eller tvistiga frågor och i fall då det förekommer skilda uppfattningar inom revisionsteamet eller mellan den ansvarige revisorn och den revisor som utför kvalitetssäkring i uppdraget. Revisionsföretaget ska också ha riktlinjer och rutiner för dess egen inköpsverksamhet och finansiella placeringar så att revisorernas eller revisionsföretagets oberoende i enskilda revisionsuppdrag inte hotas.

3.2.2 Ledningens ansvar för kvaliteten inom revisionsföretaget

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

Enligt RN:s bedömning, vilken också stöds av erfarenheter från det internationella kvalitetskontrollarbete som RN följer, byggs en stark intern kvalitetskultur bäst upp i ett revisionsföretag i vilket ledningen med auktoritet och uthållighet kan driva krav på hög kvalitet och även har verkningfulla belöningsystem i sin hand.

GT ingår i ett globalt nätverk som i allt väsentligt svarar för utveckling av metodik och riktlinjer. RN har tagit del av GT:s metodikhandböcker och riktlinjer för revisorernas professionella ansvar. RN har vidare tagit del av beskrivningar av byråns organisation, dess revisionshjälpmedel och organisationen av dess uppdragsbaserade kvalitetskontroller och övervakande kvalitetskontroll. RN har också fått en översiktlig beskrivning av såväl uppbyggnaden av GT:s delägarsystem som de principer för vinstdelning som tillämpas inom GT. GT har ca 140 delägare.

Kvalitetsbrister hos enskilda delägare kan medföra utebliven löneförhöjning eller ett stopp för tilldelning av ytterligare aktier. Medarbetare kan också erhålla en varning av GT:s styrelse, vilket också förekommer. Avvikelse från etiska riktlinjer eller kvalitetskrav m.m. rapporteras till företagsledningen. RN har tagit del av de under år 2010 sammanställda rapporterna från byråns interna kvalitetskontroller.

RN bedömer att de ledningsfunktioner som har byggts upp inom GT för att uppfylla gällande kvalitetsnormer möter kraven enligt ISQC 1.

3.2.3 GT:s IT-baserade revisionssystem

GT har ett IT-baserat revisionsprogram, IT-systemet, som är utvecklat av den internationella organisationen. Programmet följer de regler som finns i ISA. I Sverige används systemet främst som verktyg för att skapa en revisionsstrategi och för att ta fram revisionsplaner för de enskilda revisionsuppdragen avseende större företag.

RN har vid sin granskning av de fyra revisionsuppdragen översiktligt gått igenom den planering och de riskbedömningar som gjorts i IT-systemet och därvid gjort vissa generella iakttagelser.

RN konstaterar att IT-systemet är byggt för att se till att samtliga krav i ISA uppfylls.

Planeringen börjar med en analys av risker som klientföretaget ställs inför och en analys av de rutiner och kontroller som företaget har. Programmet ger bra anvisningar om vilken information om risker som ska inhämtas och hur detta ska ske. Revisorn väljer ett antal riskindikatorer utifrån en lista som programmet tillhandahåller. Det krävs inga motiveringar till varför en viss risk men inte en annan väljs. Revisorn lägger därefter in information i systemet om företaget, redovisnings-systemen, kontroller m.m. Häri ingår beskrivningar av enskilda kontrollmoment. Den information som systemet kräver, täcker både övergripande kontroller och specifika kontrollaktiviteter. Vad beträffar de övergripande kontrollerna dokumenteras dessa genom att revisorn noterar vilka av ett stort antal möjliga aktiviteter som bolaget faktiskt utför. Systemet utvärderar därefter de aktiviteter som utförs för att komma fram till en lista på svagheter i den interna kontrollen, hänförliga till de övergripande kontrollerna, och en utvärdering. Vid denna utvärdering ger systemet olika vikt åt olika kontroller, men hur dessa vikter är satta är inte omedelbart tillgängligt för revisorn. Systemet ger dock möjlighet att ta fram en sammanställning (All Entity Level Controls), av de olika kontrollmomenten hos kunden, som den av systemet visade slutsatsen bygger på.

I det material som RN har granskat, förefaller de flesta slutsatserna rimliga utifrån de kontroller som har identifierats. I något fall kan dock RN ifrågasätta de slutsatser som systemet drar.

RN anser att de kontroller på företagsnivå som ISA 315, Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö, nämner är avgörande för uppfattningen om dels företagets redovisning generellt, dels riskerna för att de specifika kontrollaktiviteterna inte fungerar som avsett.⁴ Om dessa kontroller inte finns eller om de inte fungerar på tillfredsställande sätt, ökar alltså både risken att redovisningen generellt är behäftad med fel, och risken att specifika kontrollaktiviteter inte fungerar som avsett. Härav följer att slutsatserna om de övergripande kontrollerna är av stor vikt.

När informationen om företagets olika kontrollmoment förs in i systemet ska revisorn göra en bedömning av huruvida en viss rutin hos företaget uppfyller den definition av en kontroll som ska föras in i systemet. I många fall är detta lätt: Har företaget ett revisionsutskott? I andra fall handlar det mer om var på en skala man befinner sig. Om en granskning från företagsledningens sida av de av företaget framtagna rapporterna, exempelvis månadsbokslut, verkligen innebär en sådan kontroll som revisionssystemet kräver kan vara svårt att bedöma. Detta gäller särskilt

⁴ De kontroller som avses är kontrollmiljö, företagsledningens riskbedömning, information och kommunikation samt övervakning.

för en mindre erfaren medarbetare som i vissa fall är den som fyller i listan över befintliga kontroller från företagsledningens sida.

Även om systemet kräver att den ansvariga revisorn går igenom och godkänner det arbete som medarbetarna har utfört, anser RN att bedömningen av de övergripande kontrollerna i många fall är så svår att en särskild genomgång bör göras av den ansvariga revisorn att de slutsatser som systemet visar faktiskt överensstämmer med revisorns uppfattning om företaget. Ett lämpligt underlag för denna genomgång vore att GT föreskriver att den ansvariga revisorn ska gå igenom den ovan nämnda All Entity Level Controls för att se dels att revisorn inte finner att någon bedömning av huruvida en kontroll existerar är orimlig mot bakgrund av revisorns kunskap om företaget, dels att revisorn kontrollerar att han eller hon har samma uppfattning som den slutsats som systemet dragit om tillräckligheten i de kontrollmoment som klientföretaget tillämpar.

Dokumentationen i systemet över vilket arbete som har utförts visar vem som har utfört ett visst arbete men inte när arbetet utfördes. Vidare framgår av systemet vem som har gått igenom och kvalitetssäkrat utfört arbete men inte när detta skedde. GT har i efterhand uppgett att information om när granskningar skett finns i IT-systemets arkivfil men att dessa uppgifter inte framgår av den ”gästfil” som RN har haft tillgång till och att inte heller GT:s egna kvalitetskontroller har tillgång till annat än gästfilen. Eftersom dokumentation av tidpunkten för när olika granskningsåtgärder genomförs är ett krav enligt ISA 230, bör RN och andra som i efterhand ska kvalitetskontrollera revisionsuppdrag i framtiden få tillgång till sådan information. Även i övrigt bör all dokumentation som medlemmar i ett revisionsteam har tillgång till beträffande revisionen av ett revisionsuppdrag också göras tillgänglig för såväl interna som externa kvalitetskontroller. GT har informerat om att arkivfilen innehåller samma information som den som medlemmar i revisionsteamet har tillgång till. RN kommer att vid nästa kvalitetskontroll få tillgång till arkivfilen i stället för gästfilen.

RN konstaterar vidare att det förefaller oklart hur IT-systemet ska användas vid revision av koncerner, dvs. om systemet ska dokumentera koncernens eller moderföretagets risker m.m. Detta medför att dokumentationen i systemet i vissa fall är otydlig. RN rekommenderar att en separat akt läggs upp, i IT-systemet eller pappersbaserat, för koncernöverväganden eftersom riskerna för en koncern som helhet kan skilja sig väsentligt från de som bedöms finnas i moderföretaget. Det blir ännu viktigare att tydligt bedöma och klargöra koncernrisker vid tillämpningen av nya ISA 600, Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar.

Det kan vid revision av ett år vara viktigt att kunna se vilka granskningar av exempelvis viktiga rutiner som skett tidigare år. I IT-systemet finns möjlighet att lägga in s.k. permanenta akter. Denna möjlighet har dock inte utnyttjats i någon av de av RN granskade uppdragen. Inte heller finns referenser till tidigare års akter.

Sammanfattningsvis bedömer RN att IT-systemet i huvudsak bör kunna utgöra ett gott stöd för revisionen. Dokumentationen i systemet bör dock kompletteras med en beskrivning av de främsta faktorerna som leder till systemets slutsatser om att risken

i de övergripande kontrollerna är låg, när så är fallet. Som GT:s ledning föreslagit, förefaller revisionsstrategin vara en lämplig plats för den kompletterande informationen. Slutligen förutsätter RN att de möjligheter som finns att i systemet lägga in permanenta akter också utnyttjas.

3.2.4 Koncerninstruktioner

RN har även tagit del av GT:s generella koncerninstruktioner. RN konstaterar att dessa i allt väsentligt stämmer överens med gällande standarder, ISA, SÖG och SNT.⁵

3.2.5 Etiska regler

GT har riktlinjer och IT-baserade system för uppföljning av medarbetarnas professionella ansvar. Systemen omfattar byråns och vid denna verksamma revisorers oberoende. En intern rådgivningsfunktion finns för oberoendefrågor. Medarbetare informeras om oberoenderegler i samband med intern utbildning. Samtliga medarbetare inom GT avkrävs en årlig oberoendeförsäkran. Vidare intygar samtliga medarbetare årligen att varken de eller närstående personer till dem innehar värdepapper i de marknadsnoterade företag, inklusive börsnoterade företag, som granskas av GT. GT anser sig ha rutiner för att vidta lämpliga åtgärder i dessa situationer.

GT har ett system för godkännande i förväg av tjänster som kan utgöra fristående rådgivning. Systemet, innebär att var och en som är verksam inom GT och som överväger att ge fristående rådgivning till en revisionsklient eller dess dotterföretag, måste underställa huvudansvarig revisor frågan om tjänsten får tillhandahållas. Utan uttryckligt godkännande från den huvudansvarige revisorn får fristående rådgivning inte påbörjas. GT har inget internationellt separat system som revisorer och konsulter kan använda för att följa upp huruvida den kund som vill köpa fristående rådgivning också är en revisionsklient. Sökning sker, vad gäller svenska företag, i stället i affärssystemet.

GT har uppgett att i samtliga fall där GT är revisorer i ett moderföretag, alla svenska dotterföretag revideras av GT. GT har en policy att för alla nya uppdrag, inklusive konsultuppdrag, måste en undersökning göras om huruvida det är fråga om en befintlig kund, och om så är fallet, måste den aktuella revisorn kontaktas.

När det gäller moderföretag i Sverige med utländska dotterföretag ingår i GT:s generella riktlinjer avseende koncerninstruktioner till dotterföretagsrevisorer att moderföretagsrevisorn i Sverige måste underrättas innan ett konsultuppdrag antas i ett utländskt dotterföretag. Det innebär att dessa instruktioner inte når de dotterföretagsrevisorer för vilka revisorn i Sverige inte kräver vare sig revision (audit), översiktlig granskning (review) eller särskilda granskningsåtgärder (agreed upon procedures). Enligt GT gäller att innan ett uppdrag avseende fristående rådgivning ska antas i en internationell koncern så skickas en förfrågan via Grant

⁵ SÖG, Standarder för översiktlig granskning, och SNT, Standarder för näralliggande tjänster.

Thorntons internationella nätverk till en särskild enhet i USA som i sin tur skickar förfrågan vidare inom Grant Thornton International. Detta innebär att GT i Sverige inte kan se vilka kunder som finns utanför Sverige. Eftersom det inte finns något system finns inte heller någon spärr vilket innebär att ett konsultuppdrag kan bli registrerat i Sverige utan att ovan nämnda åtgärder vidtas.

RN konstaterar att GT inte har tillgång till ett IT-baserat globalt övervakningssystem av uppdrag som möjliggör ”automatiserad” central överblick av konsultuppdrag inom en koncern. RN anser att GT:s system och rutiner för efterlevnad av yrkesetiska regler därför inte helt uppfyller kraven i ISQC 1. Med anledning härav förordar RN att GT verkar för att Grant Thornton International (GTI) inför ett bättre övervakningssystem. I ett sådant system bör alla revisionsklienter och alla dotterföretag till revisionsklienter läggas in. Det bör vara tillgängligt för alla inom GTI så att var och en kan se om en presumtiv klient för ett konsultuppdrag är en revisionsklient.⁶

3.2.6 Antagande och förnyelse av revisionsuppdrag

GT har interna riktlinjer för prövning av klienter och uppdrag i samband med antagande och förnyelse av uppdrag. Dessa finns beskrivna i en handbok i ett avsnitt rubricerat Godkännande och bibehållande av kunder.⁷ Vidare finns handlingar som visar vilka bedömningar som ska göras vid utvärdering av befintlig klient respektive vid accepterande av ny klient.

Vad gäller revisionsuppdrag som enligt GT:s kriterier kan vara särskilt riskfyllda, däribland börsnoterade företag, sker bedömningarna av en särskild grupp, Gruppen för utvärdering av uppdrag (GU), både vad avser utvärdering av befintliga uppdrag och beträffande frågan om ett nytt uppdrag ska accepteras. Dessa prövningar sker varje år för befintliga sådana uppdrag. För övriga uppdrag ankommer det på respektive kontorschef att bedöma om ett nytt uppdrag ska accepteras. För befintliga, inte riskfyllda uppdrag, ligger det på kontorschef att i samråd med den valde revisorn årligen bedöma om uppdraget kan behållas. Till stöd för bedömningen finns en särskild checklista. GT har även en funktion benämnd Revisionschef som har ett övergripande ansvar för revisionskvalitet inom GT.⁸

RN bedömer att GT:s system och rutiner för antagande och förnyelse av revisionsuppdrag uppfyller kraven i ISQC 1.

3.2.7 Personella resurser

Från och med den 1 maj 2010 uppställer RN krav på fortbildning (se 5 a § RNFS 2001:2 Villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet).⁹ I GT:s

⁶ RN har i ett beslut 2011-11-03 (dnr 2011-676) uttalat att en koncernrevisor har ett särskilt ansvar för revisionen i koncernen och för att se till att dotterbolagsrevisorerna får kännedom om uppdrag som avse fristående rådgivning och därmed möjlighet att analysera sitt oberoende.

⁷ Senast uppdaterat 2008-02-07

⁸ Se avsnitt 3.2.8 nedan.

⁹ Enligt denna bestämmelse ska revisorer i den omfattning som följer av god revisorssed genomgå fortbildning. Fortbildningen ska omfatta minst 200 timmar per femårsperiod, dock minst 20 timmar per år. Revisorerna ska på

handbok finns riktlinjer för utbildning från år 2008. I dessa anges att en revisors vidareutbildning ska omfatta minst 120 timmar per treårsperiod, dock minst 20 timmar per år, och att minst 60 timmar ska vara verifierbara.

GT har olika centrala funktioner för bl.a. personalfrågor och rekryteringsstöd. GT har också interna utbildningskrav och intern utbildningsuppföljning under ansvar av överordnade. Kontorscheferna ska godkänna all utbildning. Medarbetarna utvärderas i samband med årliga utvecklingssamtal under ansvar av kontorscheferna. Dessa utvärderas av marknadsområdescheferna som i sin tur utvärderas av VD. Vid dessa samtal följs upp att utbildningskraven är uppfyllda.

GT har ett system som administrerar de byråinterna utbildningarna. På dessa finns närvarokontroll. Vad gäller externa utbildningar framgår dessa av tidrapporterna. På dessa framgår dock sällan vilken utbildning man gått. GT har inte något centralt utbildningsregister för att kunna följa upp utbildningskraven.

GT kräver särskilda kunskaper av dem som arbetar med noterade företag och har ett system för intern certifiering. För denna grupp finns även särskilda utbildningskrav. Det finns även särskilda krav för de som ska arbeta med finansiella företag. Inom GT finns revisorer som har Far-certifiering för finansiella företag.

RN har tagit del av uppgifter om ett antal godkända och auktoriserade revisorers vidareutbildning. Enligt de framtagna uppgifterna uppfyller de aktuella revisorerna i allt väsentligt kravet på antal utbildningstimmar.

GT:s styrelse beslutar om en revisor har lämplig kompetens och förmåga att inneha revisionsuppdraget i ett visst börsnoterat företag oavsett om det är byråuppdrag eller personval. För övriga uppdrag i vilka byrån är vald revisor lämnas förslag av kontorschefer. GT:s styrelse bekräftar samtliga val av huvudansvarig revisor. Gruppen för utvärdering av uppdrag tar årligen ställning till bemanningen av revisionsteamet för noterade företag.

RN konstaterar att formuleringarna i GT:s utbildningskrav inte helt överensstämmer med de krav på fortbildning som gäller från maj 2010, så som de uttrycks i nämnda föreskrift från RN. RN rekommenderar GT att uppdatera de interna utbildningskraven.

RN bedömer att GT i nuläget inte har förutsättningar för att löpande och på ett enkelt sätt säkerställa att enskilda revisorer helt uppfyller RN:s krav eller kraven i ISQC 1 vad avser uppföljning av externa utbildningar. RN rekommenderar GT att införa ett centralt system för uppföljning av genomgångna utbildningar. I detta bör medarbetarnas såväl externa som interna fortbildningar registreras baserat på underlag i form av intyg eller närvaroförteckningar från genomgångna utbildningar.

3.2.8 Säkerställande av revisionskvalitet

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

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

Vidare finns krav i ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter. Denna ISA behandlar revisorns särskilda ansvar för kvalitetskontrollåtgärder vid en revision av sådana rapporter.

GT har interna regler bl.a. i ett dokument benämnt Risk Management Manual (handboken). Här finns bl.a. regler om etik, anmälningar om misstanke om brott, tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, användning av sakkunniga, godkännande och bibehållande av kunder, klassificering av kunder och uppdrag, kvalitetskrav och kvalitetssäkring, kvalitetskontroll samt oberoende, integritet och objektivitet.

I handboken finns ett avsnitt benämnt Användning av sakkunniga.¹⁰ I detta dokument hänvisas till en lista Interna rådgivare. Vidare finns regler om vad som gäller vid anlitan av konsulter inom områden där GT inte har intern kompetens. Det finns också riktlinjer och rutiner för när konsultation ska ske, exempelvis när specialister inom IFRS och treasury ska anlitas och för fall då meningsskiljaktigheter uppkommer vid utförandet av ett revisionsuppdrag. RN konstaterar att GT:s system och rutiner för konsultation uppfyller kraven i ISQC 1.

Inom GT finns den ovan nämnda funktionen Revisionschef som erhåller instruktioner av VD och företagsledning. Denne har det övergripande ansvaret för att leda revisionsorganisationen. Vidare finns stödfunktioner som innebär att vissa personer ska kontaktas vid revisionsfrågor om finansiella företag. Några andra personer ska kontaktas vid överväganden om att utforma revisionsberättelser som avviker från standardutformningen.

För revisionsuppdrag avseende börsnoterade företag ska det enligt ISQC 1 finnas en intern oberoende kvalitetssäkring som, innan revisionsberättelsen lämnas, utvärderar revisionsteamets viktigaste bedömningar och slutsatser. Vidare ska det finnas riktlinjer och rutiner som kräver att den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen bl.a. ska innehålla diskussion om betydelsefulla frågor med den ansvarige revisorn, genomgång av de finansiella rapporterna, genomgång av viss uppdragsdokumentation, övervägande av uppdragsteamets utvärdering av revisionsföretagets oberoende samt ställningstagande till om vederbörliga konsultationer har ägt rum. Det ska även

¹⁰ Senast uppdaterad 2008-02-07.

finnas riktlinjer och rutiner för dokumentation av den uppdragsanknutna kvalitetskontrollen.

Enligt GT:s riktlinjer ska det finnas en intern oberoende kvalitetssäkrare benämnd Concurring Review Partner (CRP). En sådan ska utses i revisionsuppdrag som avser börsnoterade företag, övriga listade företag och finansiella företag. Vidare ska CRP utses i de fall som den ovan nämnda Gruppen för utvärdering av uppdrag kräver detta. Slutligen finns i IT-systemet kriterier benämnda Engagement Profile Factor som anger när CRP kan utses beroende på typ av företag, teamens kompetens och riskfaktorer. GT har riktlinjer för CRP:s uppdrag, ansvar och åtgärder. Revisionschefen följer upp att CRP utses enligt GT:s riktlinjer.

RN bedömer sammanfattningsvis att GT:s åtgärder för att säkerställa att alla revisionsuppdrag genomförs i enlighet med företagets interna regler och riktlinjer och i överensstämmelse med god revisorssed och god revisionsred i allt väsentligt uppfyller kraven enligt ISQC 1 och ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter.

3.2.9 Revisionsföretagets interna system för kvalitetskontroll i efterhand.

GT har ett system för intern kvalitetskontroll i efterhand under ledning av en ansvarig delägare. Kvalitetskontrollerna genomförs av särskilt av VD utsedda kvalitetskontrollanter som erhåller en intern utbildning för ändamålet. Detta sker vid en årlig utbildningsdag. Väsentliga iakttagelser i kvalitetskontrollerna delges all revisionspersonal vid årliga obligatoriska utbildningar. GT:s riktlinjer innebär att varje godkänd eller auktoriserad revisor granskas minst en gång vart sjätte år. Varje sådan kontroll omfattar minst två uppdrag. Revisorer med uppdrag i börsnoterade företag kontrolleras minst en gång per treårsperiod vad avser revisionen av de börsnoterade företagen och minst en gång vart sjätte år vad avser övriga revisionsuppdrag. Härutöver förekommer kvalitetskontroller av GT:s internationella organisation. Dessa kontroller sker vart tredje år. Avrapportering sker till VD och styrelse i Sverige samt även till den internationella organisationen.

Kvalitetskontrollerna planeras och genomförs av en enhet inom GT, benämnd kvalitetsnämnd som också sammanställer resultatet. Ledamöterna i denna utses av VD. Nämnden ger uppdrag till de ovan nämnda kontrollanterna. RN har tagit del av genomförandet och utfallet av 2010 års företagsövergripande kvalitetskontrollprogram inom GT. RN bedömer att GT:s system för kvalitetskontroll i efterhand uppfyller kraven i ISQC 1.

Systemet innefattar omkontroller av revisorer vid påvisade kvalitetsbrister och möjlighet att införa särskild övervakning av revisorer vars arbete har allvarliga kvalitetsbrister. Handlingsplaner för enskilda revisorer med anledning av resultat av kvalitetskontroller utarbetas av respektive kontorschef. Om en partner är underkänd lyfts frågan dessutom till VD och GT:s styrelse. Kontorschef, VD och styrelse ska i samråd med aktuell revisor diskutera förutsättningarna för utveckling av revisorns kompetens eller om revisorn bör avsäga sig sitt godkännande respektive sin auktorisation eller lämna revisionsbyrån.

RN bedömer att GT:s system för kvalitetskontroll i efterhand är så utformat att det ger företaget rimlig säkerhet att revisorer som utför revisionsuppdrag med bristande kvalitet i förhållande till byråns interna regler och riktlinjer över tiden kommer att bli uppmärksammade och föremål för omkontroll eller andra åtgärder.

3.2.10 GT:s åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

GT har en särskild policy för hantering av penningtvätsfrågor och finansiering av terrorism. Under år 2010 fanns checklistor med hänvisning till den lag som gällde före den 15 mars 2009. Nya riktlinjer och blanketter har utarbetats i augusti 2011.¹¹ Enligt de nya riktlinjerna är identitetskontroll samt kontroll av verklig huvudman obligatoriska moment vid antagande av nya klienter. Vidare ges intern utbildning i dessa frågor. Vid misstankar om penningtvätt och finansiering av terrorism får den valde revisorn inte göra en anmälan utan att först diskutera frågan med Risk Management.¹²

Inom GT finns särskilda dokument benämnda Checklista Kundkännedom som ska användas för att erhålla inledande kundkännedom för att uppfylla kraven i lag (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.

RN anser att GT:s rutiner i detta avseende är tillfredsställande.

3.2.11 Fel och oegentligheter

Av ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter, framgår att en revisor som utför en revision enligt ISA ska uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller på fel. I Rev U 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt, framgår närmare hur revisorn bör agera i dessa fall.

I GT:s handbok finns en instruktion avseende Anmälningar om misstanke vid brott enligt den s.k. brottskatalogen.¹³ Här framgår bl.a. att vald revisor vid misstanke om brott i dessa frågor genast ska kontakta någon av de interna rådgivare som ansvarar för frågor vid misstanke om brott.

RN anser att GT:s instruktioner i detta avseende är tillfredsställande.

3.2.12 Samarbete med klientföretags internrevision

Den externa revisorns samarbete med en internrevisionsfunktion hos revisionsklienten regleras för vissa slag av verksamheter i lag och i övrigt genom god revisionssed. God revisionssed kommer rörande samarbete med revisionsklientens

¹¹ Senast uppdaterade 2011-08-25.

¹² Se Fars etikregel, Etik U 11, som kräver att en funktionsansvarig ska utses.

¹³ Senast uppdaterad 2011-09-08.

internrevisionsfunktion till uttryck i ISA 610, Beaktande av det arbete som utförs av företagets internrevision. GT har egna instruktioner och hänvisar dessutom till Fars vägledning i denna fråga. RN anser att GT:s instruktioner i detta avseende är tillfredsställande.

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

Det finns inte inom GT några skriftliga riktlinjer för ingående av avtal om inköp och liknande externa avtal. Det finns däremot interna rutiner som innebär att kontorschefer, på lokal nivå, godkänner både nya uppdrag och leverantörer. På central nivå sker vissa kontroller av GT:s ekonomichef som handlar upp tjänster centralt. Det finns däremot inte något system eller rutiner för att kontrollera tilltänkta avtalsparter mot revisionsföretagets klientregister (restricted clients).

RN anser att GT i nuläget inte har något system för att fullt ut säkerställa att samtliga revisorer kan uppfylla kraven i 20–21 §§ revisorslagen, som reglerar revisorns opartiskhet och självständighet vad avser avtal med leverantörer. För att undvika att GT ingår avtal som skulle kunna äventyra revisionsföretagets och den enskilde revisorns oberoende bör GT och dess lokalkontor kontrollera tilltänkta avtalsparter mot samtliga revisionsklienter. En sådan kontroll kan underlättas om samtliga avtal om inköp och liknande externa avtal som GT och dess lokalkontor ingår registreras i ett centralt register. RN förordar att GT inför skriftliga riktlinjer för avtal om inköp och liknande externa avtal .

4 Kontrollernas genomförande hos GT – uppdragsgenomgångar

4.1 Allmänt

Som tidigare nämnts syftar RN:s kvalitetskontroll inte enbart till att bedöma om kvaliteten i revisionsföretagets system och rutiner uppfyller gällande krav på god revisorssed och god revisionsmed. RN:s kvalitetskontroll syftar även till att bidra till en utveckling av revisionskvaliteten, vilket görs genom uppdragsgenomgångar. Ett viktigt moment är att RN vid genomgångar med revisionsteamet och ledningen för revisionsföretaget presenterar sina iakttagelser och lämnar rekommendationer till åtgärder för att utveckla revisionskvaliteten. Under kvalitetskontrollens gång har RN lämnat rekommendationer till den huvudansvarige revisorn i de delar där det finns möjligheter till förbättringar av revisionskvaliteten i de enskilda uppdragen. Iakttagelser och rekommendationer som avser mer generella frågor sammanfattas i denna promemoria till ledningen för revisionsföretaget.

GT har en organisation och en revisionsmetodik som är utvecklad för att uppfylla de särskilda krav som ställs på revision av börsnoterade företag. RN har i sin granskning funnit att GT:s metodik i allt väsentligt har tillämpats på avsett sätt av de kvalitetskontrollerade revisorerna. I övervägande antalet kvalitetskontrollerade revisionsuppdrag har teamen valt att tillämpa substansgranskning som revisionsansats. Granskningen av klientföretagens interna kontroll har i huvudsak begränsats till utredningar

om den interna kontrollens uppbyggnad, se även avsnitt 4.6 om granskning och uttalanden beträffande intern kontroll.

RN bedömer att teamens sammansättning i de utvalda revisorernas revisionsuppdrag i allt väsentligt uppfyller de krav som bör ställas på revisorers erfarenhet och kompetens med hänsyn till uppdragets storlek och komplexitet.

4.2 Användningen av GT:s IT-baserade revisionsystem

Som framgått ovan har GT ett IT-baserat revisionsprogram som är utvecklat av den internationella organisationen. RN har vid sin granskning av de fyra revisionsuppdragen översiktligt gått igenom den planering och de riskbedömningar som gjorts i IT-systemet och därvid gjort vissa iakttagelser.

IT-systemet ger revisorn möjlighet att välja mellan att granska intern kontroll och att utföra substansgranskning. I de fyra revisionsuppdrag som RN har granskat har revisorerna endast i ett fåtal fall litat på mer än någon enstaka intern kontrollaktivitet. Skälet till val av metod, som enligt RN är en betydelsefull fråga, har inte alltid dokumenterats. Enligt ISA 330 Revisorns hantering av bedömda risker, ska revisorn förlita sig på intern kontroll både i de fall detta ger en mer effektiv granskning och i de fall där det inte är möjligt att enbart förlita sig på substansgranskning för att minska risken för väsentliga fel till en godtagbart låg nivå.

RN har inte påträffat någon mer ingående analys som tydligt visar vilka överväganden som har gjorts beträffande hur allmänna kontroller i IT-systemen ska inverka på revisionen (se även avsnitt 4.6).

IT-systemet ger förslag till granskningsprogram. De förslag som ges kan revisorn ändra genom att ta bort eller lägga till granskningsmoment. RN konstaterar att det inte finns några motiveringar beträffande de ändringar av detta slag som har gjorts i de fyra här aktuella uppdragen. RN anser att de överväganden som ligger bakom val av ändringar är viktiga för att förstå revisorns strategi. Härav följer att arbetspappren bör innehålla motiveringar, i synnerhet när avvikelser görs från de val som föreslås av systemet.

Sammanfattningsvis bedömer RN att IT-systemet, så som det har använts i de fyra här aktuella revisionsuppdragen inte ger tillräcklig information om revisorernas överväganden vid val av granskningsmoment. Vidare är det svårt att, i enlighet med kraven i ISA 215 och 230, i efterhand kunna bedöma den utvärdering som systemet har gjort av de övergripande kontrollerna. Som framgått ovan (avsnitt 3.2.3) anser RN, på grund av den vikt som de övergripande kontrollerna har, att den ansvarige revisorn bör gå igenom systemets dokument benämnt All Entity Level Controls.

4.3 Dokumentation

4.3.1 Stegen i en revision och slutsatser

ISA 230 bygger på att revisorn identifierar riskområden, granskar dessa och drar slutsatser från vad han eller hon har funnit.

De slutsatser som dragits av revisionsbevis som tagits fram ska vara fullständiga och tydligt dokumenterade. Av standarden 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, däribland dem som under senare revisioner granskar sådant som har fortsatt betydelse (t.ex. vid en efterhandsgranskning av uppskattningar i redovisningen).”¹⁴

RN har vid sina uppdragsgenomgångar funnit att det i vissa fall inte är möjligt att av dokumentationen utläsa vilka granskningar som har skett eller vilka slutsatser som dragits. Vid granskning av exempelvis lager och projektredovisning finns listor markerade med bockar eller med färgmarkeringar. Det framgår inte vad markeringarna avser. Vidare saknas i vissa fall tydliga referenser till andra handlingar.

RN anser att dokumentationsnivån i några uppdrag inte helt uppfyller de krav som ställs. RN rekommenderar GT att vid sina utbildningar betona att dokumentationen ska vara så utformad att den uppfyller kraven i ISA 230.

4.3.2 Ansvarig revisors viktigare bedömningar

ISA 230 säger följande i punkt A 11.

”Revisorn kan tycka att det är praktiskt att göra en sammanfattning och behålla den som en del av revisionsdokumentationen (även kallad granskningssammanfattning) som redogör för de betydelsefulla frågor som har identifierats under revisionen och hur de har hanterats eller som innehåller korsreferenser till annan relevant och stödjande revisionsdokumentation som utgör sådan information. En sådan sammanfattning kan underlätta effektiv granskning och inspektion av revisionsdokumentationen, i synnerhet i stora och komplexa revisioner. Dessutom kan en sådan sammanfattning vara till hjälp för revisorn när han eller hon överväger de betydelsefulla frågorna. Den kan också hjälpa revisorn att överväga om det, mot bakgrund av utförda granskningsåtgärder och dragna slutsatser, finns något enskilt mål i en ISA som revisorn inte kan uppfylla, och som skulle hindra revisorn från att uppnå sitt övergripande mål.”

Inom GT används ett dokument benämnt Sammanfattning av väsentliga iakttagelser (Summary of Significant Matters, SoSM) som är avsett att utgöra ett internt

¹⁴ Far:s översatta text av ISA 230, som ska tillämpas vid revision av räkenskapsår som började den 1 januari 2011 eller senare.

dokument. RN bedömer att utformningen av detta dokument motsvarar de krav som ställs i ISA 230 punkt A 11.

4.3.3 Extern rapportering

Vad gäller rapportering externt fanns i samtliga fall rapporter efter såväl löpande granskning som efter bokslutsgranskning. I ett fall bestod dock avrapporteringen till styrelsen efter bokslutsgranskningen endast av power-point-bilder med rubriker. RN anser detta vara otillräckligt eftersom det i detta fall inte tydligt framgår vilka bedömningar revisorerna gjort i olika frågor eller vad man mer i detalj hade framfört till styrelsen.

4.3.4 Dokumentation från tidigare år

En generell observation är att de utredningar och bedömningar som gjorts beträffande vissa för revisionen väsentliga frågor under ett år inte alltid förs över till nästkommande års revisionsdokumentation. Detta förhållande medför att det inte är möjligt att i efterhand utläsa om och i så fall hur teamet behandlade den specifika frågan i tidigare års revision. Därmed försvåras den interna och externa kvalitetskontrollen. Vidare finns risk för att teamet inte uppmärksammar att de förutsättningar som gällde för utredningen och bedömningen det tidigare året helt eller delvis kan ha blivit inaktuella.

RN rekommenderar GT att överväga hur väsentlig information med bäring på flera års granskningar på lämpligt sätt förs vidare inom ramen för det IT-baserade revisionssystemet.

4.4 Koncernrevision och konsolidering

För att kunna säkerställa hög kvalitet i koncernrevisioner är det viktigt att det finns anpassade instruktioner för revisionen av den koncernen med tydliga krav på återrapportering. Såvitt framgår av dokumentationen i två revisionsuppdrag rörande koncerner är det respektive moderföretag som har gett instruktionerna till dotterföretagsrevisorerna. Det är oklart vilka krav som har ställts av de svenska koncernrevisorerna. RN anser att koncernrevisorerna på ett tydligare sätt skulle ha dokumenterat vilka granskningar de ansåg skulle genomföras i respektive dotterföretag. RN förordar att GT tillser att huvudansvarig revisor säkerställer detta.

RN finner vidare att det är svårt att följa de arbetspapper som ska visa att koncernredovisningen i den svenska koncernen har granskats i lämplig omfattning. Dokumentation består ofta endast av kopior av klientens dokumentation, försedd med diverse bockar som inte förklaras. Det är oklart om och hur många av ”koncernlakanens” belopp per företag, som stämts av mot underliggande information, som har granskats av dotterföretagens revisorer.¹⁵ Samma förhållande gäller kassaflödesanalyserna. Som framgått ovan är kraven i ISA 230 (som gäller från år 2011) att en

¹⁵ Med koncernlakan avses en uppställning av samtliga koncernbolags resultat- och balansposter samt de elimineringskrav som krävs för att komma fram till koncernens resultat- och balansposter.

erfaren revisor från dokumentationen utan hjälp ska kunna bilda sig en uppfattning om huruvida det arbete som utförts har skett enligt bl.a. ISA. RN anser att den dokumentation som RN har tagit del av inte uppfyller detta krav vad avser revisionen av koncernredovisningen. RN förordar att GT tillser att huvudansvarig revisor säkerställer även detta.

4.5 Kassa, bank och treasuryaktiviteter

I de revisionsakter som RN har granskat har granskningen av kassa och bank, med något undantag, inskränkt sig till att avstämningar gjorts mot bankbekräftelser per balansdagen. Av dokumentationen har inte kunnat utläsas huruvida revisorerna fått bekräftelserna sig tillsända direkt eller om de varit kopior av bekräftelser som klienten erhållit från banken.

RN anser att bankbekräftelser bör tillställas revisorn direkt. Dessutom bör begäran om bankbekräftelse utformas av revisorn tillsammans med företaget, eftersom företaget undertecknar begäran. RN anser vidare att all information i bankbekräftelser bör följas upp, t.ex. information om de som kan teckna företagets bankkonton, lån, säkerheter, borgensförbindelser m.m.

RN konstaterar vidare att en mycket begränsad granskning har skett av intern kontroll, vad avser bankkonton och derivat. RN noterar att det förefaller som om revisorerna har förlitat sig på att klienterna haft tillfredsställande intern kontroll, t.ex. att bankavstämningar skett löpande under året, dock utan att själva kontrollera detta. RN anser att de kontroller som revisorn beslutar att förlita sig på ska kontrolleras i lämplig omfattning och att den kontrollen dokumenteras tydligt. Så har dock inte skett beträffande de fyra av RN granskade uppdragen.

RN rekommenderar GT att utforma riktlinjer för att åtgärda de brister som noterats ovan.

4.6 Granskning och uttalanden beträffande intern kontroll

I de fyra uppdrag i vilka RN har granskat genomförda revisioner har revisorerna endast undantagsvis byggt revisionen på en granskning av hur väl klientföretagens interna kontroll har fungerat under året. Revisorerna har valt att i stället ha en ansats för revisionen som baseras på substansgranskning, vilket teamen har bedömt vara mer effektivt. Det har dock funnits genomgångar av hur den interna kontrollen är tänkt att fungera, kompletterad med att revisorerna följt en transaktion genom systemet för att kontrollera att man uppfattat systemet korrekt (s.k. walk-through test).

Vissa räkenskapspåståenden, t.ex. om fullständighet, kräver att man, i vart fall till viss del, granskar den interna kontrollen. RN har uppfattat att revisorer implicit litat på viss intern kontroll utan att detta dokumenterats eller verifierats. RN har sålunda i vissa fall inte funnit tillräcklig dokumentation kring frågor om intern kontroll eller om denna har fungerat under hela den granskade perioden, exempelvis avseende fullständigheten och periodiseringen i intäktsredovisningen. Utifrån den samlade

dokumentationen bedömer RN att revisionsteamet har haft underlag för att kunna uttala sig om själva uppbyggnaden av klientföretagets interna kontroll men däremot inte om hur effektivt den har fungerat under räkenskapsåret.

4.7 Anlitande av specialister

I ISA 220 Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter, uttalas att specialister ska kunna konsulteras när det är nödvändigt. I de uppdrag RN har kontrollerat är RN:s bedömning att specialister har konsulterats i rimlig utsträckning. Vad gäller IFRS-frågor har specialister konsulterats i samtliga fyra av RN granskade uppdrag. I revisionsakterna för ett av de aktuella företagen saknas dock tydlig dokumentation om teamets och specialistens genomgångar av upplysningarna i årsredovisningen. RN rekommenderar GT att tillse att huvudansvarig revisor säkerställer detta.

4.8 Särskild kvalitetsgranskare

Som framgått ovan (avsnitt 3.2.8) finns inom GT en särskild kvalitetsgranskare benämnd CRP som har till uppgift att övervaka att revisionsuppdraget utförs enligt GT:s interna kvalitetskrav. RN anser i likhet med ledningen för GT att det har ett stort värde för utvecklingen av revisionskvalitet att en kvalitetskontrollerande funktion som CRP finns knuten till ett enskilt uppdrag med förhöjd revisionsrisk. Det är viktigt att CRP engagerar sig i de väsentliga momenten i revisionens genomförande som planering, riskbedömningar, utvärdering och rapportering samt att han eller hon lägger ner tillräcklig tid på sin uppgift.

Revisionschefen övervakar att CRP utfört sitt arbete genom att begära in och gå igenom CRP:s rapportering från planering och riskbedömning till avslutandet av en revision.

RN konstaterar att funktionen har funnits i samtliga fyra av RN kvalitetskontrollerade uppdrag. RN anser dock att dokumentationen av de insatser, bedömningar och slutsatser som CRP har svarat för i flertalet fall är knapphändig och standardmässig och består av kortfattade noteringar på en checklista. Av de tidsuppföljningar som presenterats för RN är det svårt att kunna dra en generell slutsats om respektive CRP har lagt ner tillräcklig tid på sin kvalitetskontroll. De huvudansvariga revisorerna har anfört att CRP i många fall har ägnat mer tid åt enskilda uppdrag än vad som framgår av tidrapporteringen. RN har vidare konstaterat att CRP i samtliga fyra här aktuella uppdrag har signerat checklistorna efter det att respektive revisionsberättelse hade daterats.

RN rekommenderar GT att vidta åtgärder för att säkerställa att dokumentationen av de insatser, bedömningar och slutsatser som CRP svarar för förbättras. RN vill också framhålla att CRP:s arbete ska vara slutfört innan respektive revisionsberättelse dateras.

4.9 Händelser efter räkenskapsårets utgång samt överväganden om fortsatt drift

Revisorn ska utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att uppmärksamma alla händelser som har inträffat mellan datumet för den finansiella rapporten och datumet för revisionsberättelsen. Revisorn ska även bedöma förutsättningarna för fortsatt drift. GT har särskilda blanketter för dessa uppföljningar. RN har inte anledning att ifrågasätta att samtliga granskningar har skett i tillräcklig utsträckning.

4.10 Utformning av årsredovisningar

I samtliga de av RN granskade bolagens årsredovisningar har i vissa fall använts uttryck som inte stämmer med IFRS terminologi. Vidare har RN i två av företagens årsredovisningar funnit inkonsekvenser i hanteringen av derivat avseende räntor respektive valutadifferenser. Företagen har inte tillämpat säkringsredovisning, men i resultaträkningarna ändå klassificerat resultaten på derivaten som om man hade tillämpat sådan redovisning. Skillnadsbeloppet har redovisats på annan rad i resultaträkningarna varför nettoresultaten blivit korrekta. Dessutom ger årsredovisningarnas texter intryck av att säkringsredovisning har tillämpats, även om det på annan plats i respektive årsredovisning framgår att sådan redovisning inte tillämpades.

RN:s slutsats är dock att inget av påpekandena är så allvarligt att det skulle ha påverkat de avgivna revisionsberättelserna.

5 Avslutning av kvalitetskontrollen

RN har slutfört sin systembaserade kvalitetskontroll av det registrerade revisionsbolaget Grant Thornton AB och sin uppdragsbaserade kvalitetskontroll av fem utvalda revisorer verksamma inom revisionsföretaget. Den uppdragsbaserade kvalitetskontrollen har omfattat fyra 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 god. Vad gäller system för övervakning av yrkesetiska regler (avsnitt 3.2.5), riktlinjer avseende revisionsföretagets avtal om inköp och finansiella placeringar m.m. (avsnitt 3.2.13) samt koncernrevision och konsolidering (avsnitt 4.4) anmodas GT att snarast vidta de åtgärder som RN har begärt. GT föreläggs att senast den 10 september 2012 till RN ge in en skriftlig redogörelse för de vidtagna åtgärderna.

När det gäller övriga rekommendationer som har framförts i denna promemoria vill RN att GT samtidigt med den nämnda redogörelsen informerar RN om vilka åtgärder som har vidtagits eller planeras.