

D 42/00-01

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de revisorer som inte är medlemmar i någon av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitets-bedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i tre aktiebolag. Granskningen har beträffande två av bolagen avsett räkenskapsåret 1998-05-01–1999-04-30 samt beträffande det tredje bolaget räkenskapsåret 1999. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De överväganden som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

A-son har 30 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i en enskild firma, A-sons Revisionsbyrå (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

A-sons revisionsarbete

A-sons dokumentation av revisionen i de tre här aktuella bolagen ingår för respektive bolag en granskningsplan samt en standardiserad checklista. Granskningsplanen består av en beskrivning av det aktuella bolagets verksamhet, viss riskbedömning, kortfattad beskrivning av revisionsåtgärder samt uppdragsorganisation och tidplan. På respektive checklista är antecknat ja, nej eller ok efter olika frågor. Vid ett fåtal frågor finns kortfattade noteringar. A-son har till RN också sänt in två blanketter benämnda Bokslutsblankett och Granskningsmeddelande på vilka finns anteckningar över kontroller och avstämningar utförda av bolagens bokslutsupprättare (anställd på revisionsbyrån). Slutligen finns i dokumentationen bokslutsbilagor avseende samtliga bolag. Dessa och granskningsmeddelandena är signerade av A-son eller av hans revisionsmedarbetare. A-son har till RN också insänt dokumentation gällande kontroller av bolagens skatter och avgifter. Samtliga kontroller har utförts och dokumenterats av bokslutsupprättaren. På dokumenten finns A-sons eller revisionsmedarbetarens signatur.

I årsredovisningen för ett av bolagen finns en upplysning om att anläggningstillgångar skrivits av ”med 3 % av anskaffningsvärdet, vilket anses tillräckligt med hänsyn till förslitning”. Avskrivning har det aktuella året skett med ca 9 000 kr. Närmast föregående år gjordes avskrivning med ca 115 000 kr vilket motsvarade 35 % av anskaffningsvärdet. Enligt uppgift i årsredovisningen för ett annat bolag har inventarier skrivits av med 10 % av anskaffningsvärdet, dvs. med ca 287 000 kr att jämföra med ca 407 000 kr föregående år. Anskaffningsvärdet var ungefär detsamma över åren. Slutligen finns i årsredovisningen för det tredje bolaget en upplysning om att inventarier skrivits av med 10 % av anskaffningsvärdet, dvs. med ca 94 000 kr att jämföra med ca 195 000 kr året innan. Det redovisade anskaffningsvärdet hade minskat något (från 1,2 mkr till 0,9 mkr). Checklistans fråga om ”avskrivning skett enligt lämplig plan” har i samtliga tre bolag besvarats med ja. Vilken plan som avses eller vilken grund A-son haft för denna slutsats framgår inte.

A-son har anfört följande.

”Det är riktigt att anteckningarna på Bokslutsblanketten och Granskningsmeddelandena är upprättade av bokslutsupprättaren. Dessa handlingar har varit ett utmärkt hjälpmedel vid revisionen, varvid de kompletteras av kommentarer av mig” eller min revisionsmedarbetare. ”När bokslutet är upprättat, är redovisningen så väl genomgången och eventuella fel

korrigerade, att det förekommer endast ett mindre antal anteckningar att göra och dessa framgår av dokumentationen.” Samtliga balansposter har granskats men ”det är en brist, att checklistan inte innehåller utrymme för anteckningar om denna granskning. Vid granskningen har dock redan redovisningen nagelfarits så noggrant, att samtliga poster brukar stämma”. ”Det är ju detta som är fördelen med att bokslut och årsredovisning upprättas av personal på revisionsbyrån. Arbetet är professionellt utfört och fel och misstag undviks. Därigenom minimeras behovet av revisionsanteckningar. Det är ju också så att om fel upptäcks, rättas dessa innan årsredovisningen undertecknas och då saknas det ju anledning till mer detaljerad dokumentation.”

I sina kommentarer över RN:s promemoria har A-son tillagt att ”jag och min revisionsmedarbetare granskat bokslutsupprättarens uppgifter och att det ingalunda är så att bokslutsupprättarens avstämmningar utgör den slutliga granskningen. Bokslutsupprättarens arbete ersätter ingalunda revisorns arbete”. Vad gäller dokumentation har A-son tillagt: ”Kommentarer görs endast beträffande väsentliga fel och anmärkningar eller där det finns skäl att hänvisa till eller sammanfatta kommentarer i annan dokumentation. Enligt min mening är noteringarna uttömmande nog för att läsaren ska förstå innebörden av dem. Att göra noteringar då kommentarer är överflödiga anser jag inte vara meningsfullt.”

Vad beträffar bolagens avskrivningar har A-son hänvisat till ett uttalande av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR (samlingsvolymen år 1999). Uttalandet återfinns i FAR:s dåvarande rekommendation ”Redovisning av materiella anläggningstillgångar” under rubriken ”Avskrivningar utöver plan”. Enligt A-son innebär uttalandet att avskrivningsplan vid denna tidpunkt inte erfordrades i mindre företag. ”Man kunde därför ej heller lämna upplysning om att avskrivningsplanen ändrats väsentligt.” A-son har tillagt att det är möjligt att ”med lätthet räkna ut att avskrivningsprocenten väsentligt förändrats”.

RN gör följande bedömning.

RN:s genomgång av A-sons revisionsdokumentation tyder på att A-son i hög grad förlitat sig på det arbete som utförts av den i revisionsbyrån anställda bokslutsupprättaren. A-sons kortfattade noteringar verifierar inte att vare sig han eller revisionsmedarbetaren – annat än undantagsvis – skulle ha gjort några egna självständiga granskningsinsatser. Det finns därför anledning framhålla att kontroller i samband med bokslutsupprättandet utgör en del av revisionsklientens interna kontroll. Om revisorn bedömer det möjligt att förlita sig på den interna kontrollen kan omfattningen av substansgranskningen reduceras. Revisorn kan dock inte helt underlåta att vidta egna kontrollåtgärder. A-son har i efterhand utförligt beskrivit vissa av sina revisionsinsatser. De revisionsåtgärder som A-son härvid uppger sig ha gjort skulle ha framgått av hans dokumentation.

Enligt 20 § första stycket 2 bokföringslagen (1976:125) i dess lydelse före den 1 januari 2000 skall i resultaträkningen eller i särskild not lämnas uppgifter och upplysningar om grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med angivande av betydelsefulla ändringar i dessa grunder. För samtliga tre här aktuella bolag gäller att avskrivningsbeloppen för de aktuella räkenskapsåren väsentligt understeg de avskrivningar som skett närmast föregående år. Inte i något fall framgår av respektive årsredovisning vare sig grunderna för avskrivning eller varför avskrivningsbeloppen varierade på sätt som skett. RN konstaterar att det uttalande av FAR som A-son har hänvisat till avser ett uttalande om huruvida avskrivningar utöver plan skall särredovisas eller ej. I samma rekommendation uttalar FAR att lagtexten i 20 § bokföringslagen ”bör tolkas så att såväl tillämpad avskrivningsmetod som tillämpade livslängder skall anges”. A-son borde således ha verkat för att upplysning om grunderna för avskrivning lämnades i respektive bolags årsredovisning och att i årsredovisningarna även gavs information om varför avskrivningsbeloppen väsentligt förändrats.

RN:s sammanfattande bedömning

RN:s granskning visar att A-sons revisionsdokumentation har betydande brister. Vidare borde A-son ha verkat för att upplysningar om grunderna för avskrivning lämnades i respektive bolags årsredovisning och att information gavs om skälen till de ändrade avskrivningsbeloppen.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.