

D 38/99

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 revisorer som har ett mycket stort antal uppdrag som ordinarie revisor i aktiebolag 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 kvalitetsbedömning av hans arbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i två aktiebolag, ett mindre "transportbolaget" och ett större "grossistbolaget". Med hänvisning 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-sons oberoende som revisor m.m.

A-son har 320 revisionsuppdrag varav 242 uppdrag uppges vara aktiva. Han utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrå) som utöver A-son har fem anställda. Två av dessa är godkända revisorer. A-son har varit vald revisor i två redovisningsbyråer som handhar den löpande redovisningen åt 50 respektive 60 av hans revisionsklienter. A-son har till RN uppgett att han tillskrivit de två redovisningsbyråerna och uppmanat dem att välja ny revisor.

RN gör följande bedömning.

RN har vid sin bedömning av revisionsbyråns resurser och hur A-son organiserat sitt revisionsarbete inte funnit skäl att ifrågasätta hans förutsättningar för att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) avböja eller avsäga sig uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. A-son har varit vald revisor i två redovisningsbyråer med vilka han har ett betydande samarbete. Han har genom dessa uppdrag äventyrat sitt oberoende som revisor.

Transportbolaget (räkenskapsår 1996-09-01—1997-08-31)

I posten kassa/bank ingår tillgångar på ett bankkonto. Beloppet som uppgår till 167 tkr utgör ca 30% av bolagets balansomslutning det aktuella året. I dokumentationen finns endast en kopia på en insättning under året. Denna verifierar inte saldot per bokslutsdagen.

A-son har till bolaget lämnat en granskningsrapport i vilken han i allmänna termer informerar om vilka granskningsåtgärder han utfört. Flertalet av dessa åtgärder kan inte verifieras av dokumentationen vare sig i ursprungligt till RN insänt material eller i senare översända kompletteringar.

Vad gäller banksaldot uppger A-son att han fått bekräftelse av den bokföringsbyrå som hanterar bolagets redovisning att bolaget hade dessa medel per bokslutsdagen. Vidare har han i yttrande till RN informerat om vilka granskningsinsatser han utfört som grund för sin rapport till bolaget.

RN gör följande bedömning.

Vad beträffar posten kassa/bank har A-son låtit sig nöja med en muntlig bekräftelse från bokföringsbyrån. Denna byrå är p.g.a. jäv inte behörig att vara revisor eller revisionsmedarbetare varför uppgifter från en sådan källa inte utan egen uppföljning kan användas i revisionen. A-son skulle således själv ha förvissat sig om att saldot på denna post var korrekt

Enligt god revisionssed skall såväl vidtagna revisionsåtgärder som slutsatser alltid kunna styrkas av revisorns dokumentation. A-sons dokumentation av detta uppdrag är generellt bristfällig och uppfyller inte detta grundläggande krav.

Grossistbolaget (räkenskapsår 1996-10-01–1998-01-31)

Detta är ett av A-sons större uppdrag. Det aktuella räkenskapsåret hade bolaget en årsomsättning om 36 mkr och en balansomslutning om 22 mkr. Grossistbolaget ingick i en större koncern och hade som moderbolag ett franskt bolag. Vid ingången av det aktuella räkenskapsåret var grossistbolaget moderbolag till ett svenskt dotterbolag.

I A-sons dokumentation saknas revisionsplan och riskanalys.

Under räkenskapsåret (i januari 1997) avyttrade grossistbolaget sitt dotterbolag till det franska moderbolaget med en redovisad skattefri reavinst om 750 tkr. Upplysning om detta lämnas i grossistbolagets förvaltningsberättelse. Enligt A-son fick han per fax bekräftat att försäljning skett mellan koncernbolag. I hans dokumentation finns en notering om att han efterlyst köpeavtalet. Han erhöll dock inget svar på denna sin begäran innan han undertecknade revisionsberättelsen i april 1998. Av dokumentationen framgår inte om han övervägt och i så fall vilken bedömning han gjort i frågan om skattefrihet. Detsamma gäller det sätt på vilket affären redovisats.

Enligt årsredovisningen har grossistbolaget återbetalat ett aktieägartillskott till det franska moderbolaget med 1 280 tkr. Upplysning om återbetalningen har lämnats i förvaltningsberättelsen. Årsredovisningens not till det egna kapitalet upplyser däremot inte om denna. Återbetalningen har felaktigt redovisats över resultaträkningen. I förslaget till vinstdisposition uppgår avsättning till reservfond till 10 % efter avdrag för återbetalat aktieägartillskott. Den felaktiga redovisningen har således fått till följd att även den vinst som utgjorde underlag för beslut om vinstdisposition blivit fel. Avsättningen till reservfond har därmed blivit 128 tkr för låg. Av jämförelsesiffrorna till resultaträkningen framgår att motsvarande återbetalning skett även föregående år, då med 550 tkr, och även detta år redovisats över resultaträkningen. I A-sons dokumentation finns en kopia av moderbolagets bekräftelse på att 1 280 tkr mottagits som återbetalning av lån. Det finns inget som tyder på att A-son noterat den felaktiga vinstdispositionen eller att han kontrollerat huruvida beslutet om återbetalning fattats på ett enligt aktiebolagslagen korrekt sätt, dvs. av en bolagsstämma.

Bland bolagets omsättningstillgångar finns redovisat värdet av grossistbolagets innehav i en penningmarknadsfond med 2 053 tkr (ca 10 % av balansomslutningen). I A-sons dokumentation finns ett kontobesked med detta belopp. Detta är dock utfärdat en månad före balansdagen. Grossistbolagets varulager är i årsredovisningen upptaget till 6 163 tkr (ca 28 % av balansomslutningen). Enligt en lagerlista som ingår i dokumentationen uppgår saldot per bokslutsdagen till 4 535 tkr. Enligt försäkringsbrev är lagret försäkrat till 5 000 tkr. Av dokumentationen framgår att stickprovsinventering har utförts av medarbetare till A-son. Vem som utfört denna, dess omfattning, urvalsprinciper och slutsatser framgår dock inte. Även beträffande övriga betydande balansposter är det av dokumentationen svårt att utläsa vilken granskning som skett.

Av vad A-son anfört till RN framgår bl.a. följande.

”Planeringen har varit muntlig genom en diskussion med inblandade revisorer.”

Vad gäller försäljningen av dotterbolaget har A-son nöjt sig med att få affären bekräftad per fax, men tillägger att han dessutom konstaterat att köpeskillingen likvidmässigt kommit till säljarbolaget – grossistbolaget.

Beträffande aktieägartillskottet uppger A-son att det franska moderbolaget önskade redovisa återbetalningen över sin resultaträkning med hänsyn till franska skatteregler. ”Detta medförde att återbetalningen av aktieägartillskottet även i den svenska årsredovisningen bokfördes över resultaträkningen.”

Vad beträffar värdet av grossistbolagets innehav i penningmarknadsfonden per bokslutsdagen uppger A-son att kontroll skett genom telefonsamtal men där ”av någon anledning någon anteckning inte gjorts på underlaget”. Vad gäller varulagret har han för RN beskrivit hur bl.a. stickprovsinventeringen utförts samt dess omfattning och resultat. Vad avser det redovisade lagervärdet i relation till det låga försäkringsbeloppet uppger A-son att i lagret tillfälligt ingick en post om 1 200 tkr som bolaget inte stod risken för. För att styrka denna uppgift har A-son till RN sänt in en skrivelse från ekonomichefen i grossistbolaget som denne upprättat i efterhand. Av skrivelsen framgår att varorna p.g.a. distributionsavtal skulle ”mellanlanda” hos grossistbolaget för vidare försäljning till annat bolag inom koncernen. A-son anför att ”även när det gäller granskningsmomentet varulager kan jag medge att en utförlig skriftlig sammanfattning med utförliga kommentarer hade underlättat en utomstående bedömning”.

RN gör följande bedömning.

A-son skulle ha upprättat och dokumenterat en revisionsplan och en riskbedömning.

Vad avser försäljningen av dotterbolaget var detta en för grossistbolaget väsentlig affärshändelse. A-son har låtit sig nöja med en faxbekräftelse om att transaktionen skett. RN anser att A-son mera aktivt skulle ha verkat för att erhålla en kopia av avtalet för att dels få köpeskillingen bekräftad, dels få underlag för att själv kunna bedöma huruvida bolagets redovisning av affären var korrekt. Att konstatera att köpeskillingen inkommit till säljarbolaget kan inte anses tillräckligt eftersom han i avsaknad av avtal inte fått verifierat att inbetalningen avsåg hela det överenskomna beloppet. De kontrollåtgärder A-son uppger sig ha utfört skulle ha dokumenterats.

Vad gäller återbetalningen av aktieägartillskottet framgår inte av A-sons dokumentation på vilka villkor som detta ursprungligen gavs. Inte heller kan av dokumentationen utläsas hans eventuella överväganden vad gäller principen för redovisning av återbetalningen. Han har inte uppmärksammat att avsättningen till reservfond blev för låg p.g.a. att återbetalningen av aktieägartillskottet felaktigt redovisades över resultaträkningen. Oavsett att redovisning skedde över resultaträkningen borde A-son ha uppmärksammat att avsättning till reservfond skulle ha beräknats på resultatet före återbetalningen av aktieägartillskottet. Det franska moderbolagets önskan om ett visst redovisningssätt är enligt RN:s mening inget skäl för A-son att acceptera en felaktig redovisning i det svenska bolaget. A-son har inte gjort gällande att han i denna fråga verkat för en mera korrekt utformning av årsredovisningen. Det har inte heller framkommit att han förvässat sig om att beslutet om återbetalning fattats på ett formellt korrekt sätt, dvs. av en bolagsstämma.

Vad beträffar penningmarknadsfonden är det anmärkningsvärt att A-son inte försökt att få fram ett skriftligt dokument som visade saldot per bokslutsdagen. Hans dokumentation över granskningen av varulager är bristfällig och hans förklaring till varför försäkringsbeloppet betydligt understeg varulagrets bokförda värde är svårförståelig. A-son har inte på ett övertygande sätt kunnat förklara på vilka grunder han bedömde att bolaget inte stod någon risk för den tillkommande lagerposten. Den kompletterande förklaring som lämnats av bolagets ekonomichef talar snarare för hela lagret borde ha varit försäkrat.

RN sammanfattande bedömning.

Genom att i betydande omfattning ha klienter gemensamma med två redovisningsbyråer i vilka A-son varit vald revisor har han äventyrat sitt oberoende som revisor. Enligt god revisionssed skall en revisor planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sin granskning. RN:s genomgång av A-sons granskningsinsatser i de två här aktuella bolagen visar på väsentliga brister. Denna bedömning kvarstår även om A-son skulle ha utfört de ytterligare granskningsåtgärder som han uppgett för RN. Dokumentationen är i flera fall så bristfällig att det inte är möjligt att i efterhand utläsa granskningens inriktning, omfattning och slutsatser.

A-son har i flera avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

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