

D 27/99

Revisorsnämnden (RN) har inom ramen för sin systematiska uppsökande tillsyn granskat den verksamhet som bedrivs av godkände revisorn A-son. Vad som därvid framkommit beträffande A-sons revisionsinsatser och det sätt på vilket han dokumenterar sitt revisionsarbete har föranlett RN att öppna ett disciplinärende (dnr 1999-371). RN har tidigare mottagit en anmälan angående A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag (dnr 1998-1106). Förevarande beslut avser RN:s ställningstaganden i båda ärendena.

Dnr 1999-371

Av RN:s utredning framgår bland annat följande.

Planering och riskanalys

I samtliga tre aktiebolag för vilka RN kontrollerat hur A-son utfört sitt arbete avseende räkenskapsåret 1997 har dokumentationen varit mycket bristfällig. Av den dokumentation som finns framgår inte om, och i så fall hur, A-son utfört riskanalys, planering och förvaltningsrevision. A-son har uppgett att de flesta av hans klienter är små och har varit hans klienter under en längre tid varför han har god kännedom om dem. A-son har vidare uppgett att han gör en rimlig planering även med inriktning på riskanalys inför revisionen men att han inte dokumenterar denna. Mot bakgrund av att A-son har ett stort antal revisionsklienter (cirka 240 aktiva revisionsuppdrag) förefaller det osannolikt att han kunnat genomföra en riskanalys och planering individuellt anpassat för vart och ett av klientbolagen utan att göra noteringar om detta. Sammantaget har det enligt RN:s mening inte framkommit att A-son utfört planering eller riskanalys inför revisionen av de aktuella bolagen.

Transaktioner mellan moder- och dotterbolag

Enligt 10 kap. 10 § andra stycket aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse före den 1 januari 1999 skall en revisionsberättelse innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning. Om sådana upplysningar, som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, inte har lämnats i årsredovisningen skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. Av 5 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att dotterbolag skall lämna uppgift i årsredovisningen om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Ett av de bolag som A-son reviderat räkenskapsåret 1997, produktbolaget, utgör dotterbolag i en koncern. Detta bolag återförsäljer sitt moderbolags produkter och dotterbolagets omsättning utgörs till största delen av dessa försäljningar. I dotterbolagets årsredovisning för ifrågavarande räkenskapsår saknas emellertid uppgifter om inköpen från moderbolaget.

Uppgift om inköp från moderbolaget skulle rätteligen ha lämnats i årsredovisningen och, då så inte skett, borde A-son ha anmärkt på detta. A-son har uppgett att årsredovisningen för föregående räkenskapsår innehöll uppgifter om inköp och försäljning mellan koncernföretagen men att dessa uppgifter fallit bort när årsredovisningen gjordes om enligt nya årsredovisningslagen. Mot bakgrund av den förklaring A-son lämnat till att uppgifterna

saknades kan det ifrågasättas om han granskat årsredovisningen i detta avseende. Hans eventuella granskning har i vart fall varit uppenbart bristfällig. Genom att inte i tillräcklig omfattning granska uppgifterna i årsredovisningen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Kundfordringar

Kundfordringarna i produktbolaget uppgick till drygt 3 miljoner kr vilket motsvarade mer än 80 procent av bolagets totala tillgångar. Med hänsyn härtill och med beaktande av omständigheterna i övrigt var det fråga om en väsentlig post. En revisor måste ägna en sådan post stor uppmärksamhet vid sin revision. Av reskontrakopior per den 7 januari 1998 framgår att cirka en tredjedel av dessa fordringar vid den tidpunkten var förfallna till betalning. Förutom noteringen "betalt" vid två fakturor på totalt cirka 51 000 kr och en anteckning om att reservering med

25 000 kr gjorts i anledning av en tvistig fordran så finns inga noteringar i A-sons dokumentation av revisionen. Det framgår inte av dokumentationen vem som har gjort dessa noteringar. Inte heller framgår det om någon granskning eller uppföljning skett av betalningar efter bokslutsdagen. Det kan vidare inte utläsas av dokumentationen om A-son gjort någon bedömning av kundfordringarnas existens och värde. A-son har uppgett att han normalt analyserar kundfordringar med avseende på ålder samt följer upp betalningar. Däremot har det inte framkommit vad han granskat i förevarande bolag, i vilken omfattning granskningen skett eller vilka slutsatser som dragits. Varken av vad A-son anfört till RN eller av dokumentationen framgår att han skulle ha granskat posten med avseende på t.ex. fordringarnas existens. Med hänsyn till ovanstående kan A-son inte anses ha granskat kundfordringarna i erforderlig omfattning. Därmed har han även i detta avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Varulager

I ett annat bolag, försäljningsbolaget, bestod varulagret av nya och begagnade bilar, s.k. demonstrationsbilar, reservdelar m.m. Varulagret utgjorde cirka 29 procent av bolagets tillgångar. I dokumentationen återfinns inventeringsintyg påtecknat av bolagets ägare, en sammanställning av de olika lagerposterna samt lagerlistor per bokslutsdagen med avstämnings- och korrigeringsnoteringar. Av dokumentationen framgår inte om A-son granskat bolagets rutiner för inventering. Lagerlistorna är framtagna ur bolagets datoriserade lagerredovisningssystem vilket hade införts i bolaget under det aktuella räkenskapsåret, dvs. år 1997.

A-son har uppgett att han inte varit närvarande vid inventeringen av varulagret och har vidare anfört följande. Han är normalt inte närvarande vid lagerinventeringen i de bolag han reviderar. I vissa fall kan han ge instruktioner om hur inventeringen skall genomföras men han gör ingen uppföljning av om dessa efterlevs. Han har vid sin revision ägnat sig åt bolagets lagerredovisningssystem och har stickprovsvis kontrollerat de i systemet inlagda priserna. Han anser att han kunnat förlita sig på systemet eftersom det sköts av en utomstående som inte är ägare av bolaget. Beträffande värderingen av de begagnade bilarna i lager hade han diskuterat värderingen med bolagets ägare. Bolaget hade under året sålt de bilar som på grund av för höga inbytespriser varit övervärderade och på så vis realiserat den uppkomna förlusten. Om bilarna inte hade sålts så hade en nedskrivning av varulagret fått övervägas.

Varulagret får anses ha utgjort en väsentlig post i bolaget och det fanns därför anledning att granska posten ingående. Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte varit närvarande vid lagerinventeringen. Om en revisor inte är närvarande vid inventeringen måste han på annat sätt förvissa sig om att inventeringen är tillförlitlig, detta gäller inte minst de använda inventeringsrutinerna. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son granskat de senare. Mot

bakgrund av vad han uppgett om sina revisionsinsatser vad gäller lagerinventering finns det inget som tyder på att A-son skulle ha utvärderat tillförlitligheten av ifrågavarande bolags inventeringsrutiner. Den kontroll av det datoriserade lagerredovisningssystemet som A-son sagt sig ha gjort har inte dokumenterats, vilket framstår som särskilt anmärkningsvärt med tanke på att systemet var nytt för året i bolaget. Den påstådda kontrollen framstår dessutom som i hög grad ofullständig. Särskilt mot bakgrund av att han vid granskningen av varulagret helt tycks ha förlitat sig på att lagerredovisningssystemet fungerat borde han genom noggranna kontroller ha förvissat sig om att så verkligen var fallet. Det förhållandet att annan än bolagets ägare har haft hand om hanteringen av systemet medför ingen annan bedömning. Vidare skall det framhållas att en revisors granskning beträffande varulagret måste innebära en självständig kontroll av bolagets värdering av tillgångarna. A-son synes i det här avseendet i alltför hög grad ha förlitat sig på uppgifter från bolagets ägare och han har i vart fall inte utfört en tillräcklig granskning. Sammantaget har det förekommit flera allvarliga brister såväl i A-sons granskning av varulagret som i hans dokumentation av denna granskning.

Leasingbilar

En revisor måste genom egna kontroller förvissa sig om att de i balans- och resultaträkningen redovisade posterna är korrekta. I försäljningsbolaget fanns leasingbilar upptagna som en tillgång motsvarande cirka 15 procent av bolagets totala tillgångar. A-son har inte gjort någon kontroll av att bilarna verkligen var bolagets egendom på bokslutsdagen, t.ex. genom kontroll med centrala bilregistret. A-son har uppgett han gjort en avstämning med den bank som belånat leasingkontrakten och anfört att det förhållandet att han känner klienten är en garanti för att de i bokslutet upptagna leasingbilarna existerar. Den påstådda avstämningen med banken framgår inte av A-sons dokumentation. Såvitt framgår av dokumentationen har han inte heller utfört några andra kontrollåtgärder beträffande leasingbilarna. Enligt A-sons egna uppgifter har han i allt väsentligt förlitat sig på bolagets uppgifter om bilarnas existens. De granskningsåtgärder A-son vidtagit har därmed varit otillräckliga för att han skulle ha kunnat bilda sig en välgrundad uppfattning om bilarnas existens och värde. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Dokumentation

Enligt 10 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Enligt samma paragraf gäller också att dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand samt att dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Närmare anvisningar för dokumentationen återfinns i 11–14 §§ i de nämnda föreskrifterna. Enligt 11 § skall av dokumentationen framgå

1. de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar samt den planering, som har legat till grund för granskningen,
2. den granskning som har genomförts,
3. de iakttagelser som har gjorts och de slutsatser som har dragits samt
4. de åtgärder som har vidtagits.

A-sons dokumentation av de revisioner RN kontrollerat har som framgått varit klart otillräcklig. Flertalet av de granskningsåtgärder som A-son uppgett sig ha utfört finns inte noterade i hans granskningsdokumentation. Noteringar om iakttagelser och bedömningar saknas helt. Generellt kan sägas att det inte är möjligt att utifrån A-sons dokumentation följa revisionsprocessen från planering till avrapportering. Någon grundakt innehållande

grundläggande information om bolagen finns inte. Det kan inte utläsas hur A-son planerat sitt arbete och några riskbedömningar finns inte noterade. A-son har till RN anfört att det förhållandet att dokumentationen innehåller underlag och specifikationer för aktuella poster också innebär att han har granskat dessa. Enbart det förhållandet att dokumentationen innehåller sådana handlingar innebär dock inte att A-son kan anses ha dokumenterat sin granskning i den omfattning som krävs. Sammantaget finner RN att A-sons dokumentation inte uppfyller kraven enligt 10 och 11 §§ i ovan angivna föreskrifter.

Dnr 1998-1106

I det inledningsvis nämnda ärendet (dnr 1998-1106) har anmälaren bland annat anfört följande. A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag (bilbolaget). En anställd i bilbolaget har gjort sig skyldig till bedrägeri genom att under flera års tid från bilbolagets postgiro- och bankgirokonto regelbundet utbetala pengar till sig själv. Utbetalningarna har saknat verkligt underlag. Vid sina revisioner i bilbolaget har A-son inte funnit några av de oegentligheter som pågått. Totalt sett har det rört sig om 273 bedrägerier. Den anställde har inte dömts för fler än 100 av dessa men det beror på att åklagaren valde att begränsa åtalet till detta antal och innebär inte att det faktiska antalet bedrägerier varit färre än 273. Under en period har nästan alla kontantutbetalningar från bilbolagets bankgirokonto gjorts direkt av och till den anställde i fråga. Det ifrågasätts om granskning har skett i erforderlig omfattning. Om stickprov gjorts på utbetalningarna via bankgiro så borde bedrägerierna omedelbart ha upptäckts. Anmälaren har även gjort gällande att A-son inte varit närvarande vid någon varulagerinventering i bilbolaget och att han inte heller på annat sätt förvissat sig om att varulagret varit korrekt värderat.

A-son har till RN bland annat uppgett följande. Vad gäller granskningen av post- och bankgirotransaktioner så har han gjort flera stickprov. Inget stickprov har visat att felaktiga betalningar skett. De felaktiga utbetalningarna har skett på ett förslaget sätt så att de varit svåra att upptäcka. – Han har visserligen inte varit närvarande vid varulagerinventeringen men han ”införskaffade tillförlitlig dokumentation av sådan art att den sammantaget med stickprovskontroller och rimlighetskontroller gav en tillfredsställande grund för bedömningen av varulagrets existens, värde och klassificering”. Mot denna bakgrund ansåg han att personlig närvaro vid lagerinventeringarna inte var nödvändig.

RN har tagit del av A-sons dokumentation samt Svea hovrätts dom i brottmålet mot den anställde som hade utfört bedrägerierna. Av domen framgår bland annat följande. Personen i fråga dömdes för grovt bedrägeri. Genom bedrägerierna hade den anställde förmått bilbolaget att utbetala sammanlagt cirka 622 000 kr. Under exempelvis år 1994 gjordes sådana utbetalningar med 244 000 kr fördelat på 33 tillfällen.

RN gör följande bedömning.

A-son har uppgett att ifrågavarande bedrägerier utförts på ett förslaget sätt och att de felaktiga utbetalningarna varit svåra att upptäcka. Mot bakgrund av omständigheterna i ovan nämnda dom samt med beaktande av vad som i övrigt framkommit i ärendet finner RN det osannolikt att A-son inte skulle ha upptäckt de felaktiga transaktionerna om han utfört en normal granskning. Det kan å andra sidan inte helt uteslutas att A-son utfört de påstådda stickproven. De kontroller som han påstått sig ha gjort framgår emellertid inte alls av dokumentationen. Det kan således i vart fall konstateras att A-sons dokumentation även i detta avseende varit bristfällig. – A-son har uppgett att han inte varit närvarande vid varulagerinventeringen men att han genom att införskaffa ”tillförlitlig dokumentation” samt göra ”stickprovskontroller och rimlighetskontroller” förvissade sig om att varulagret var korrekt redovisat. De påstådda kontrollerna framgår dock inte av hans granskningsdokumentation, vilken över huvud taget är mycket knapphändig. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av vad som framkommit om

nivån på A-sons granskningsinsatser – inte minst i det tidigare behandlade ärendet (dnr 1999-371) – ifrågasätter RN om han över huvud taget granskat varulagret. I vart fall kan det konstateras att A-sons granskningsdokumentation varit klart bristfällig också när det gäller bilbolagets varulager.

RN:s sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis har det framkommit flera allvarliga brister såväl i A-sons arbete som i hans dokumentation. Omständigheterna får anses så försvårande att det finns anledning att starkt ifrågasätta A-sons lämplighet som revisor. RN finner dock, om än med stor tveksamhet, varning vara en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Lena Abjörner, Stig von Bahr, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt byrådirektören Martina Jäderlund, föredragande.