

LR: dom 1998-12-14, mål nr Ö 10032-98

## **D 23/98**

Polismyndigheten i Y län har till Kommerskollegium (KK) inkommit med en anmälan avseende godkände revisorn A-son. I anmälan ifrågasätts A-sons insatser som revisor i ett aktiebolag (motionscentret) under räkenskapsåren 1990/91 t.o.m. 1992/93.

Ärendet har överförs till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KK:s ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, såvitt gäller bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser d.v.s. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma ifråga är varning eller upphävande av godkännandet.

### **Bakgrund**

Polismyndigheten har anfört att de vid genomgång av bolagets (ett gym) räkenskapshandlingar kunnat konstatera att underlagen till respektive månads försäljning bestod av ur en almanacka utrivna blad med för varje dag påskrivet sammanlagt försäljningsbelopp för gym, café och solarium. Några kassaremsor har inte påträffats. Dessa omständigheter sammantaget med att bolagets ägare hade en redovisad fordran på bolaget om ca 200 tkr avseende löpande utlägg och att någon lön inte utbetalts borde enligt polismyndigheten lett till misstanke om oredovisade intäkter. Såvitt framkommit har A-son skött bolagets redovisning. Att bolaget skulle ha betalat för detta och för revisionen framgår dock inte av redovisningen.

A-son har i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1991/92 anmärkt på förekomsten av väsentliga brister i bolagets interna kontroll. I en revisionspromemoria för samma räkenskapsår har hon påtalat att dagskassorna måste sättas in på bank med jämna mellanrum samt att det är svårt att bedöma om samtliga fakturor är bokförda eftersom betalning mestadels skett genom kontantbetalning på posten. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1992/93 har hon anmärkt på att bolaget är likvidationspliktigt. I övrigt har revisionsberättelserna varit rena.

### **A-sons yttrande**

Beträffande sina granskningsinsatser har A-son anfört att hon hade muntliga kontakter med bolagets ägare för att kunna bedöma räkenskapsmaterialets trovärdighet. Räkenskapsmaterialet var delvis bristfälligt och det var svårt att få en övergripande kontroll. En kassaapparat användes men det var enligt företagsledaren inte möjligt att få ut totalt dagssaldo på en separat slagremsa. För att underlätta för den som gjorde redovisningen i bolaget skulle därför företagsledaren göra en egen sammanställning av dagskassorna. Vid besök kontrollerade A-son några av företagsledarens sammanställningar för att se om de överensstämde med kassaremsorna, vilket de gjorde. I det material som hon fortlöpande fick del av för revision fanns inga kassaremsor med. När hon reviderade räkenskapsåret 1992/93 var det bestämt att bolaget skulle likvideras. Mot bakgrund av det ansåg A-son inte att det var nödvändigt att anmärka i revisionsberättelsen på bristerna i den interna kontrollen. De personer som gjort borgensåtaganden i förhållande till bolaget var redan informerade om

verksamheten. Vad gäller det faktum att kostnader för redovisning och revision inte redovisats i bolaget har A-son anfört att hennes revisionsarbete har fått göras med stor eftersläpning varför även faktureringen för detta har släpat efter. Bolagets redovisning utfördes av A-sons make som äger en redovisningsbyrå. Inom denna byrå utförs redovisningen åt flera av hennes revisionsklienter.

## **RN:s bedömning**

I 22 § bokföringslagen (1976:125) föreskrivs bl.a. att allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Enligt 5 § samma lag skall vidare bokföring för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). För inbetalningar vid kontantförsäljning under en dag får i vissa fall gemensam verifikation användas. Bokföringsnämnden har i en rekommendation den 1 juli 1988 (BFN R2) uttalat att i mindre företag som använder en eller ett fåtal kassaapparater skall den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna.

I ärendet har framkommit att bolagets dagliga kontrollremсор inte har bevarats. A-son borde när hon fick del av bolagets räkenskapsmaterial för revision ha frågat efter dem och om det då framkommit att de inte bevarats ha informerat klienten om dennes lagstadgade skyldighet att bevara dessa. Vad i övrigt gäller granskningen av bolagets intäktsredovisning har A-son för några enstaka dagar på plats stämt av de av företagsledaren på almanacksblad gjorda sammanställningarna över dagskassorna med kontrollremсор. I övrigt har hon såvitt framkommit inte vidtagit någon analytisk granskning eller andra granskningsåtgärder för att förvissa sig om rimligheten i de av bolaget redovisade intäkterna. RN bedömer att de vidtagna granskningsåtgärderna inte kan anses uppfylla kraven enligt god revisionssed.

Av A-sons yttrande framstår det vidare som att hon ansåg det korrekt att bolaget inte redovisat någon kostnad för redovisning och revision. – Vad hon anfört utgör inte grund för att de upplupna kostnaderna inte skulle ha belastat resultatet.

En vald revisor skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till bolagsstämman, 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (1975:1385). I denna skall revisorn bl.a. anmärka på väsentliga brister i bolagets förvaltning som upptäckts under revisionen. A-son har för det andra räkenskapsåret hon reviderade bolaget anmärkt i revisionsberättelsen på förekomsten av väsentliga brister i bolagets interna kontroll. Under det tredje året har den interna kontrollen uppenbarligen inte förbättrats men A-son har – eftersom bolaget skulle likvideras och intressenterna enligt hennes uppfattning hade kännedom om bolagets verksamhet – bedömt det obehövt att åter anmärka i revisionsberättelsen. Det kan härvid konstateras att de skäl A-son åberopat inte är sådana att de kan motivera underlåtelse att anmärka i revisionsberättelsen. A-son har således även i detta avseende avvikit från god revisionssed.

A-sons revisionsdokumentation är i sin helhet bristfällig. Av denna går inte att utläsa hur granskningen utförts eller vilken omfattning den haft.

Sammanfattningsvis bedömer RN med beaktande av vad som framkommit i ärendet att den granskning A-son har utfört i ifrågavarande revisionsuppdrag och dokumentationen av denna har varit bristfällig. Likaså har hon brustit i sin rapportering av uppdraget dels genom att underlåta att för klienten påtala vikten av att följa bokföringslagen, dels genom att av ovidkommande skäl underlåta anmärka i revisionsberättelsen. Den sammanfattande bedömningen är att A-son i flera avseenden avvikit från god revisionssed. Avvikelserna måste bedömas som allvarliga.

I ärendet har vidare framkommit att A-sons make utfört den löpande redovisningen och upprättat bokslut i bolag i vilka A-son varit vald revisor, bl.a. i det i detta ärende aktuella bolaget. Av 10 kap 4 § första stycket 3 aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att den som är gift med person som biträder vid bolagets bokföring inte kan vara revisor i bolaget. Det åligger varje revisor att känna till denna centrala lagregel.

A-son har i flera avseenden på ett allvarligt sätt åsidosatt sina plikter som revisor. Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus, föredragande.