

## D 45/97

Ett fåmansägt aktiebolag har anmält godkände revisorn A-son till Kommerskollegium (KK). Anmälan avser A-sons insats som vald revisor i bolaget under räkenskapsåren 1990/91, 1991/92 och 1992/93 (brutet räkenskapsår 1/7–30/6). Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelser till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, såvitt avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, dvs. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma i fråga är varning eller upphävande av godkännandet.

A-son valdes till revisor i bolaget i februari 1991. Sommaren 1992 beslutade Skatteförvaltningen i X län (skattemyndigheten) att granska bolagets inkomst- och mervärdesskatteredovisning för åren 1991 och 1992. Efter en första granskning av räkenskaperna bedömde skattemyndigheten att bolagets redovisning var så bristfällig att den inte gick att följa. Bokföringsmaterialet återlämnades därför under skatterevisionens gång till bolaget för omarbetning. Rekonstruktionen av bokföringen kom att omfatta räkenskapsåren 1990/91, 1991/92 och 1992/93. Arbetet utfördes av den revisionsbyrå genom vilken A-son vid den tiden bedrev sin verksamhet. Ett antal av skattemyndighetens anmärkningar kvarstod dock även efter omarbetningen. Vid skattegranskningen uppdagades också flera allvarliga brister beträffande bolagets hantering av mervärdesskatt. Bolaget har bl.a. ifrågasatt om inte A-son redan i ett tidigt skede borde ha uppmärksammat och för styrelsen påtalat bristerna i bolagets rutiner och redovisning så att rättelse kunnat ske.

A-son avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret 1990/91 den 7 september 1992. För räkenskapsåret 1991/92 avgavs två revisionsberättelser. Den första den 21 juni 1993 och den andra den 21 februari 1994. I den senare av de två revisionsberättelserna anges att den avser "den rättade" årsredovisningen. Någon närmare förklaring ges inte. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1992/93 avgav A-son den 25 februari 1994. Samtliga dessa revisionsberättelser, med undantag för den som avser "den rättade" årsredovisningen för räkenskapsåret 1991/92, innehåller anmärkningen att årsredovisningen upprättats för sent. I övrigt är revisionsberättelserna rena. A-son avsade sig uppdraget som revisor i bolaget i december 1993. Den andra av de två revisionsberättelserna avseende räkenskapsåret 1991/92 och revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1992/93 har hon således avgett efter det att hon frånträtt uppdraget.

A-son har anfört bl.a. följande.

Hon valdes till revisor i bolaget den 6 februari 1991. Bolaget hade dessförinnan varit vilande under ett flertal år. Sommaren 1992 konstaterade skattemyndigheten att räkenskaperna var i ett sådant bristfälligt skick att någon granskning inte var möjlig att genomföra. Efter förfrågan från bolagets styrelse uppdrogs åt A-sons revisionsbyrå att bringa reda i redovisningen. Bokföringsmaterialet, grundbok och huvudbok, lämnades in till byrån för granskning. Verifikaten var konterade och numrerade. Ett försök gjordes av redovisningspersonalen på byrån att korrigera befintligt material vilket dock visade sig vara omöjligt. A-son beslutade då att göra om bokföringen helt och hållet. Mycket av arbetet, som utfördes av A-son och en av hennes medarbetare, bestod av att i samråd med bolagets ägare eliminera kostnader av privat karaktär ur redovisningen. Räkenskapsåret 1990/91 hade bolaget endast genomfört ett fåtal transaktioner. A-son upprättade personligen bolagets bokslut för detta år. Under de två följande åren var verksamheten av större omfattning. Huvuddelen av rekonstruktionsarbetet avseende denna period utfördes av A-sons

medarbetare. Räkenskapsåret 1991/92 avgavs två årsredovisningar. Den andra av dessa upprättades efter att skattemyndigheten påtalat ytterligare felaktigheter beträffande redovisningen av mervärdesskatt.

A-son har inte utfört något löpande granskningsarbete från det att hon tillträdde uppdraget fram till dess att skattemyndigheten lämnade tillbaka bokföringsmaterialet för omarbetning. Hon har dock under denna tid vid flera tillfällen muntligen uppmanat bolagets styrelse att inkomma med räkenskaperna för revision. I samband med att rekonstruktionen av bokföringen pågick hade hon upprepade muntliga kontakter med företagsledaren. Vid dessa tillfällen påtalade hon även de fel som upptäckts i bolagets redovisning. Rekonstruktionen medförde att bristerna i bokföringen rättades. Omarbetningen innebar emellertid inte att bolaget fick kontroll över sin ställning och sitt resultat. Företagsledaren var mycket okunnig när det gällde redovisningsfrågor. A-son bedömde ändå inte att det fanns skäl att anmärka på redan rättade fel i sina revisionsberättelser. De kvarvarande brister som skattemyndigheten påtalat rörde vissa delar av mervärdesskatteredovisningen och inte bokföringen som sådan. Granskningen av skatter och avgifter har A-son inte ansett vara av primär betydelse vid sin revision eftersom dessa områden redan kontrollerats av skattemyndigheten.

Arbetet med att rekonstruera bolagets bokföring medförde till slut att A-son ansåg sig jävig som revisor. Hon frånträdde därför uppdraget i förtid den 17 december 1993, vilket registrerades hos PRV den 10 januari 1994. A-son underlät dock att göra någon anmälan till länsstyrelsen i enlighet med 10 kap 5 § aktiebolagslagen (1975:1385)(ABL). Efter att ha av sagt sig uppdraget blev hon uppringd av den tillträdande revisorn som bad henne slutföra revisionen avseende räkenskapsåren 1991/92 och 1992/93. Hon gjorde detta och avgav därefter sina revisionsberättelser i slutet av februari 1994. A-son har i efterhand insett att hon med hänsyn till revisionsbyråns inblandning i bolagets bokföring inte borde ha avgett dessa revisionsberättelser.

RN, som har haft tillgång till A-sons granskningsdokumentation och även företagit ett besök hos henne, gör följande bedömning.

En revisor är skyldig att verka för att klienten upprättar och hanterar bokföringen i enlighet med lag och god sed. A-son valdes som revisor i februari 1991. Räkenskapsåret 1990/91 avslutades den 30 juni 1991. Bolaget har emellertid inte lagt fram några räkenskaper för revision förrän sommaren 1992 i samband med skattemyndighetens granskning. A-son har under hela denna tid uppenbarligen inte genomfört någon som helst kontroll av bolagets rutiner och redovisning vilket i sig är anmärkningsvärt. Det kan vidare konstateras att hon nöjt sig med att muntligen påtala för företagsledaren att bolaget varit skyldigt att upprätta årsredovisning. Denna åtgärd har dock inte varit tillräcklig. Eftersom muntliga påpekanden inte hjälpte borde hon även skriftligen ha erinrat styrelsen om dess ansvar i nämnda avseende och om inte heller detta haft någon effekt, som sista utväg, ha av sagt sig uppdraget.

A-son har reviderat räkenskapsåret 1990/91 trots att hon personligen upprättat bolagets bokslut. Detta strider mot bestämmelsen i 10 kap 4 § första stycket 1 ABL, enligt vilken den som biträder vid bokföringen inte kan vara revisor i bolaget. För räkenskapsåren 1991/92 och 1992/93 har A-son avgett revisionsberättelser efter det att hon av sagt sig uppdraget på grund av jäv. Hon har själv förklarat att jävssituationen uppkommit som en följd av revisionsbyråns arbete med rekonstruktionen av bolagets räkenskaper för just dessa år. RN finner att A-son genom att avge revisionsberättelser trots att hon ansett sig jävig på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina plikter som revisor. RN menar vidare att A-son överhuvudtaget saknat behörighet att avge några revisionsberättelser efter det att hon frånträtt uppdraget. Hon har i och för sig varit bolagets valda revisor under de räkenskapsår hon reviderat. Eftersom det i årsredovisningen bör redogöras för viktigare händelser som inträffat efter räkenskapsårets slut måste dock revisorns granskning av förvaltningen sträcka sig ända fram till tiden för avgivandet av revisionsberättelsen. Denna granskning kan inte utföras av någon som inte längre har formell rätt att ta del av bolagets angelägenheter. A-son borde istället ha tillskrivit

länsstyrelsen i enlighet med bestämmelsen i 10 kap 5 § ABL i samband med att hon frånträdde uppdraget i förtid.

Även om A-son på grund av vad som nu sagts inte borde ha reviderat bolaget kvarstår faktum att hon har avgett revisionsberättelser för samtliga tre aktuella räkenskapsår. RN finner därför skäl att även bedöma revisionsberättelsernas innehåll. Bristerna i bolagets redovisning och rutiner har uppenbarligen varit ytterst allvarliga. A-son borde redan med hänsyn härtill ha anmärkt på dessa brister i sina revisionsberättelser. Den omständigheten att bolaget såvitt framgått inte ens efter att bokföringen omarbetats hade kontroll över sin ställning och sitt resultat talar med ökad styrka för att anmärkning borde ha skett i revisionsberättelserna. Hon har dessutom åsidosatt god revisionssed genom att inte i den andra av de två revisionsberättelserna avseende räkenskapsåret 1991/92 på ett tydligt sätt ange att revisionsberättelsen ersätter en tidigare avgiven berättelse. När det gäller kontrollen av skatter och avgifter har det förhållandet att bolaget varit föremål för skatterevision inte utgjort någon godtagbar grund för A-sons underlåtenhet att fullgöra sin lagstadgade granskningskyldighet inom dessa områden, jfr 10 kap 10 § ABL.

Vid RNs besök hos A-son framkom bl.a. vissa generella brister avseende hennes sätt att dokumentera sitt revisionsarbete. A-son har medgett att hon varit slarvig i detta avseende.

A-son har i flera avseenden allvarligt 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 Siv Björs, Elisabet Fura-Sandström, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt avdelningsdirektörerna Carina Bergman Marcus och Fredrik Bengtsson. Föredragande har varit Fredrik Bengtsson.