

LR: 1999-06-04, mål nr Ö 2936-99 (ref)

KamR: beslut att ej meddela PT, 1999-06-29, mål nr 5067-1999

RegR: beslut att ej meddela PT, 2002-01-17, mål nr 5263-1999

## **D 3/99**

Godkände revisorn A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) tillsyn. Vad som därvid framkommit angående dennes revisionsinsatser och organisation av verksamheten har föranlett RN att öppna ett disciplinärende, dnr 1998-26. RN har vidare mottagit två anmälningar angående A-sons revisionsinsatser från Skattemyndigheten i X län, dnr 1998-45, respektive Ekokammaren i Y åklagardistrikt, dnr 1998-85.

### **Dnr 1998-26**

Inom ramen för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn (SUT) har A-son besökts. Därvid gjorda iakttagelser och bedömningar har sammanfattats i två promemorior, daterade den 6 juni 1997 respektive den 25 november 1997. Av promemoriorna framgår bland annat följande. A-son bedriver sin verksamhet i två aktiebolag, här benämnda revisionsbolaget och redovisningsbolaget. Han äger samtliga aktier i bolagen. Revisionsberättelsen för redovisningsbolaget räkenskapsåret 1996 innehöll en anmärkning om att bolaget vid ett flertal uppbördstillfällen inte betalat skatt och sociala avgifter i rätt tid. Bolaget har varit i dröjsmål med betalning av skatter och avgifter även under år 1997. Vid RN:s kontroll med kronofogdemyndigheten har vidare framkommit att betalning av skatter och avgifter skedde enligt betalningsplan under åren 1994 och 1995. I början av år 1994 uppgick skulden till ca 155 000 kr. Av promemoriorna framgår vidare bland annat följande. Hanteringen av klientakter i revisionsbolaget är bristfällig. Materialet är endast nödortfött sorterat årsvis och i övrigt inte på något sätt systematiserat. Grundläggande information om klienterna saknas i vissa fall. Noteringar om nedlagd tid på de olika uppdragen är bristfälliga. Endast den tid A-son själv lägger ned på revisionsuppdragen antecknas. Medarbetartid framgår inte. Någon fördelning av tiden på olika arbetsmoment sker inte. A-son gör inga riskbedömningar och planerar inte sina revisionsuppdrag. Granskning under löpande räkenskapsår görs inte med undantag för granskning av eventuella halvårsbokslut. A-son har normalt ingen genomgång av resultatet av sitt revisionsarbete med klienten. Dokumentationen är genomgående bristfällig avseende såväl granskningsåtgärder som klientkontakter.

A-sons dokumentation av revisionen i två aktiebolag, här kallade campingbolaget och guldbolaget, har granskats mer ingående. Campingbolaget hade räkenskapsåret 1995 en omsättning på 9,6 mkr och en balansomslutning på 2,7 mkr. A-son har avgett en ren revisionsberättelse för bolaget detta räkenskapsår. Dokumentationen är så bristfällig att det av denna inte går att bilda sig någon uppfattning om omfattningen av utförd granskning. Bolagets största tillgång utöver mark och anläggningar var ett varulager, i årsredovisningen värderat till 669 000 kr. A-son har uppgett att han inte själv deltagit vid någon lagerinventering utan förlitat sig på en inventering som gjorts av en person som varit delaktig i bolagets bokslutsarbete. Guldbolaget hade räkenskapsåret 1995/96 en omsättning på 57 mkr. A-son har även för detta bolag avgett en ren revisionsberättelse. Årsredovisningen är upprättad av A-sons redovisningsbolag och uppvisar ett flertal brister som denne inte har uppmärksammat vid sin revision. Värderingsprinciper har inte angetts. Specifikation av

balansräkningen har inte skett enligt vad bokföringslagen (1976:125) föreskriver. Förskott från kunder har redovisats under posten leverantörsskulder. Enligt årsredovisningen uppgick bolagets leverantörsskulder till ca 2,8 mkr. Detta belopp inkluderade ett förskott från kund på ca 2,1 mkr. A-son har inte företagit någon kassainventering, trots att kassasaldot enligt årsredovisningen uppgick till 76 000 kr. I årsredovisningen har upptagits ett reverslån på 1,4 mkr. Han har inte sökt någon extern bekräftelse av detta. Han har kontrollerat att mervärdesskatten var deklarerad för räkenskapsårets sista period, däremot inte om den var inbetald. Han har vidare uppgett att han vidtagit ett flertal åtgärder, till exempel granskning av bolagets halvårsbokslut, avstämning av bolagets kundfordringar och uppföljning av betalningen av dessa samt stickprovskontroll av ingående och utgående mervärdesskatt enligt deklARATIONER mot huvudboken. Inget av detta framgår emellertid av hans dokumentation.

A-son har i SUT-ärendet uppgett bland annat följande angående sin verksamhet. Han arbetar till ungefär lika delar med revision och övrigt arbete. Revisionsverksamheten bedriver han i revisionsbolaget medan redovisningsbolaget i huvudsak tillhandahåller bokföringstjänster. I redovisningsbolaget är hans hustru och ytterligare en person anställda. Han har en assistent som biträder honom i revisionsarbetet. Denne var tidigare anställd i redovisningsbolaget men arbetar nu som fristående konsult och debiterar revisionsbolaget för utfört arbete. Redovisningsbolagets dröjsmål med betalning av skatter och sociala avgifter under åren 1994–1997 var en engångshändelse som berodde på tillfälliga likviditetsproblem i bolaget till följd av att han själv gjort ett alltför stort löneuttag när en privat affär inte utföll som planerat.

Vidare har A-son inkommit med yttranden och därvid anfört bland annat följande. Han dokumenterar numera sitt arbete bättre sedan han vid RN:s besök år 1997 fick klart för sig att dokumentationen tidigare varit otillräcklig. Han har även förbättrat sin tidredovisning och noterar numera nedlagd tid fördelad på olika arbetsmoment såväl för sig själv som för sin assistent. Han medger att han tidigare slarvat med checklistor men har nu förbättrat sina rutiner i och med att han har skaffat ett nytt dataprogram. Vid RN:s besök var han inne i en period med mycket arbete och hade därför inte haft tid att dokumentera och sortera sitt revisionsmaterial tillfredsställande eller att lägga upp separata pärmar för respektive klient. Nu har han emellertid åtgärdat även detta.

RN gör följande bedömning.

Ett krav för att en revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet är att han åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte skall rubbas har revisorn en skyldighet att både privat och i sin verksamhet följa gällande regler och bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att en kvalificerad revisor skall bedriva sin verksamhet under ordnade former och att han skall eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Kraven på en revisor att i sin revisionsverksamhet sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende ställs högt. Att ett aktiebolag, som ägs av en kvalificerad revisor och i vilket denne utövar en del av sin verksamhet, vid upprepade tillfällen underlåter att betala skatter och avgifter i rätt tid kan inte accepteras. Det är ostridigt att betalning av källskatt och arbetsgivaravgifter i redovisningsbolaget har skett för sent vid ett flertal tillfällen under flera år. Bolagets betalningssvårigheter var en följd av att A-son för egen räkning gjort ett alltför stort löneuttag. RN finner att A-son härigenom uppsåtligen har gjort orätt i sin verksamhet, jfr Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-16 i mål 8624-1997. Förmildrande omständigheter föreligger inte.

I 10 kap. 4 § första stycket 1 aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse före den 1 januari 1999 föreskrivs att den som biträder ett bolag vid bokföringen inte kan vara revisor i bolaget.

Av tredje stycket följer att en revisor vid sin revision inte får anlita någon som inte enligt första stycket är behörig att vara revisor. Den person som utfört lagerinventeringen i campingbolaget har även biträtt vid bolagets bokslutsarbete. Denne hade således enligt gällande rätt inte kunnat vara revisor i bolaget. Genom att vid sin revision likväl förlita sig på dennes inventering har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

En revisor skall enligt god revisorssed planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sin granskning. RN:s kontroll av A-sons granskningsinsats i de två nämnda bolagen har visat på allvarliga brister i hans revision beträffande såväl planering som genomförande. Det har även framkommit att A-sons dokumentation är bristfällig. Av de vid tidpunkten för de aktuella revisionerna gällande Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8) framgår i 44 § att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Vad dokumentationen skall innehålla framgår av 47–48 §§ samma föreskrifter. A-sons granskningsdokumentation är knapphändig och han har i efterhand uppgett att han vidtagit flera åtgärder som inte har dokumenterats. Underlåtenhet att dokumentera sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter bedöms som allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och bedömning av revisionsarbetet i efterhand. A-sons revision motsvarar således inte de krav som god revisions sed uppställer vare sig beträffande planering, genomförande eller dokumentation. RN noterar att A-son redan år 1992, i samband med att han ansökte om godkännande som revisor, besöktes av Kommerskollegium, som då var tillsynsmyndighet för revisorer. I en promemoria över besöket noterades att A-sons dokumentation var bristfällig, att han själv insett detta och att kollegiet utgick från att han i fortsättningen skulle dokumentera sitt arbete enligt gällande föreskrifter.

En kvalificerad revisor skall på begäran av en klient kunna lämna specifikation av utfört arbete. Uppgift skall kunna lämnas om vem som utfört visst arbete, när arbetet utförts och vad det avsett. A-sons noteringar om nedlagd tid på de olika revisionsuppdragen är så ofullständiga att han inte i efterhand skulle kunna specificera sitt arbete enligt ovan. Genom att inte föra tillräckliga noteringar har han åsidosatt god revisorssed.

## **Dnr 1998-45**

Skattemyndigheten i X län har i en underrättelse till RN anført bland annat följande. A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag som varit föremål för skatterevision avseende räkenskapsåren den 1 juni 1993–30 april 1994, den 1 maj–31 december 1994 och den 1 januari–31 december 1995. Ytterligare en person var vald revisor i bolaget under de aktuella räkenskapsåren. Denne medrevisor, som inte var kvalificerad revisor, har även skött bolagets grundbokföring för räkenskapsåren 1993/94 och 1994. Medrevisorn har dessutom utfört lagerinventeringen de två nämnda räkenskapsåren. A-son har själv inte deltagit i dessa inventeringar utan har förlitat sig på medrevisorns iakttagelser. Vid skatterevisionen har framkommit att bolaget underlåtit att redovisa viss del av sin omsättning. Bolaget har förfogat över två checkkonton, varav endast det ena redovisats i bokföringen. En del av intäkterna har betalats in på det andra kontot. Under de tre räkenskapsåren har bolaget sammanlagt underlåtit att redovisa intäkter med åtminstone 3,5 mkr och kostnader med åtminstone 1,1 mkr. Vid utgången av räkenskapsåret 1993/94 visade det checkkonto som redovisats i bokföringen ett tillgodohavande på ca 147 000 kr. Av kontoutdrag framgår emellertid att det istället förelåg en skuld på kontot på ca 38 000 kr. A-son förefaller inte ha utrett denna differens. Under räkenskapsåret 1995 har samtliga intäkter bokförts på kassakontot trots att de flesta betalningar skett via bank eller postgiro. Det postgirokonto som bolaget har disponerat är styrelseledamotens privata konto. Genom en bokföringsorder upprättad i samband med bokslutet för räkenskapsåret 1995 har postgirokontot debiterats så att saldot överensstämmer med kontokuranten. Transaktionen har i bokföringsordern benämnts ”Omf. & frivillig sköntaxering för att få rätt kontos:a likvida medel”. Bolagets bankkonto har i samband med upprättandet av bokslut krediterats med ca 120 000 kr mot kontona för löner respektive

upplupna arbetsgivaravgifter. Någon faktisk löneutbetalning har dock inte skett. Transaktionen framstår därmed som en justering av en bokförd tillgångspost utan substans. Vidare brister det i kontinuitet mellan årsredovisningarna för räkenskapsåren 1994 och 1995 på så vis att jämförelsetalen för räkenskapsåret 1994 i årsredovisningen för 1995 inte stämmer överens med föregående årsredovisning. A-son och hans medrevisor har avgett rena revisionsberättelser för de tre räkenskapsåren.

A-son har i yttrande till RN anfört bland annat följande. Han har inte upptäckt att bolaget haft oredovisade intäkter. I det bokföringsmaterial han hade tillgång till fanns det inget som tydde på att bolaget skulle ha haft någon ytterligare omsättning vid sidan av den redovisade. Den av skattemyndigheten påtalade differensen avseende checkkontot vid utgången av räkenskapsåret 1993/94 berodde på att bolaget hade fått ett lån på ca 186 000 kr. Lånebeloppet betalades först in på checkkontot men togs i samband med bokslutet ut av ägarna. Bolagets ägare förklarade för honom att pengarna fanns i kassan. Eftersom han kunde konstatera att beloppet tagits ut från checkkontot såg han ingen anledning att betvivla denna uppgift.

RN, som haft tillgång till A-sons dokumentation avseende de aktuella räkenskapsåren, gör följande bedömning.

Av de bestämmelser i 10 kap. 4 § aktiebolagslagen i dess lydelse före den 1 januari 1999 som redovisats i föregående ärende följer att den som biträder ett bolag vid bokföringen inte kan vara revisor i bolaget och att en revisor vid sin revision inte får anlita någon som av detta skäl inte är behörig att vara revisor. Eftersom A-sons medrevisor under räkenskapsåren 1993/94 och 1994 skötte grundbokföringen i bolaget var denne enligt gällande rätt inte behörig att vara revisor i bolaget. A-son har likväl vid sin revision, i vart fall beträffande varulagret, förlitat sig på medrevisorns granskning. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Det framgår av A-sons granskningsdokumentation för räkenskapsåret 1995 att han uppmärksammat att bolagets checkkonto inte var löpande avstämt och att transaktioner som borde ha bokförts mot checkkontot felaktigt hade bokförts mot kassakontot. I en revisionspromemoria, ställd till bolagets styrelse, har han påtalat bristerna och förklarat att de normalt skulle ha föranlett en erinran i revisionsberättelsen. Han har i promemorian även riktat kritik mot bolaget för att styrelseleda-motens privata postgirokonto har använts i bolaget. Vid så pass allvarliga förhållanden är det emellertid inte tillräckligt att endast göra påpekanden i en promemoria. Bolaget har i sin redovisning i så hög grad avvikit från god redovisningssed och bokföringslagens regler om löpande bokföring och avstämningar att A-son borde ha anmärkt på bristerna i sin revisionsberättelse. Den felaktiga redovisningen har lett till oriktiga balansposter. De bokslutstransaktioner genom vilka bolaget försökt korrigera de oriktiga balansposterna har också inneburit att lag och god redovisningssed åsidosatts. Det kan vidare konstateras att årsredovisningen för räkenskapsåret 1995 inte är upprättad enligt lag då jämförelsetalen för föregående räkenskapsår i stor utsträckning är felaktiga. A-son borde ha anmärkt även på dessa brister.

Vid utgången av räkenskapsåret 1993/94 utvisade bolagets checkkonto enligt bokföringen ett tillgodohavande på ca 147 000 kr medan kontot i själva verket hade ett negativt saldo. A-son uppger att han fått förklaringen att ett uttag på ca 186 000 kr gjorts och att denna summa i stället skulle finnas i bolagets kassa. Denna uppgift har han godtagit utan att företa någon kontroll. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att tillstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen utan att dessförinnan ha företagit tillräckliga kontroller i fråga om redovisade tillgångar.

## **Dnr 1998-85**

Ekokammaren i Y åklagardistrikt har ingett en anmälan till RN med anledning av vad som framkommit i samband med en förundersökning mot en styrelseledamot i ett aktiebolag som A-son reviderat. Av anmälan framgår bland annat följande. A-son har under en kortare tid varit vald revisor i det aktuella bolaget. Han kom i kontakt med bolaget första gången i början av oktober 1996. Sedan han åtagit sig uppdraget upprättade han själv ett bolagsstämmoprotokoll enligt vilket han skulle ha valts till revisor i bolaget redan den 21 augusti 1996. Han avgav en ren revisionsberättelse, vilken också daterades den 21 augusti 1996. Han ingav vidare en skrivelse med samma datering till Patent- och Registreringsverket, i vilken han anmälde sig som bolagets revisor. A-son har inte kvar någon dokumentation avseende sin granskning av bolagets bokföring.

A-son har yttrat sig och därvid anfört bland annat följande. Den 3 oktober 1996 blev han uppringd av en jurist, vars klient nyligen hade förvärvat ett aktiebolag. Bolaget behövde en ny revisor och han blev erbjuden uppdraget. Senare samma dag besöktes han av bolagets ägare som överlämnade bolagets bokföringsmaterial och en färdig årsredovisning för räkenskapsåret den 1 maj 1995–30 april 1996. Det visade sig att årsredovisningen var daterad den 20 augusti 1996 och underskriven av bolagets tidigare ägare och styrelseledamot. Denne hade även undertecknat ett fastställelseintyg, enligt vilket resultat- och balansräkningen hade fastställts på ordinarie bolagsstämma den 21 augusti 1996. Den nye ägaren uppgav att han hade blivit lovad en påskriven årsredovisning för det gångna räkenskapsåret i samband med övertagandet av bolaget. Att få nya påskrifter från bolagets förre ägare var omöjligt eftersom denne inte gick att få tag i. A-son förstod att det var fel att antedatera revisionsberättelsen men ansåg likväl att det var den lämpligaste lösningen på det problem som uppstått. Vid ett senare tillfälle då bolagets ägare besökte revisionsbyrån för att hämta bokföringsmaterial fick denne av misstag med sig även granskningsdokumentationen som förvarades i en bärkasse tillsammans med det övriga materialet. Han har sedan dess inte sett till vare sig bolagets ägare eller sin dokumentation. I december samma år avgick han som revisor i bolaget eftersom han inte hade fått betalt för revisionen och inte heller hade fått tillbaka sina handlingar.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att datering och undertecknande av en revisionsberättelse bör göras i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. A-son har medvetet antedaterat sin revisionsberättelse med omkring två månader. Han har vidare upprättat och justerat ett protokoll från en extra bolagsstämma, vilket avsiktligt getts ett felaktigt innehåll. Genom att antedatera sin revisionsberättelse har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed. Upprättandet av bolagsstämmoprotokoll med felaktiga uppgifter är naturligtvis också allvarligt. Vad A-son anfört som skäl för sitt handlande får anses synnerligen anmärkningsvärt. RN noterar för övrigt att det protokoll som A-son upprättat och justerat är underskrivet av bolagets tidigare ägare och styrelseledamot, vilken enligt A-son inte gick att få tag i.

Vidare har A-son förklarat att hans granskningsdokumentation förvarats tillsammans med bolagets räkenskapsmaterial i en bärkasse, att den av misstag lämnats ut till bolagets ägare och att han därefter utan framgång försökt nå denne för att begära dokumentationen åter. Vid den aktuella tidpunkten gällde 45 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8) som föreskrev att en revisors dokumentation skall förvaras på ett ordnat och betryggande sätt. Detta krav har inte uppfyllts av A-son. Vad som framkommit i ärendet visar tvärtom att rutinerna på revisionsbyrån i fråga om förvaring av dokumentation har varit klart otillfredsställande.

## **Sammanfattande bedömning**

Vid RN:s granskning av A-son har framkommit att det ena av de två aktiebolag som han äger och i vilka han driver sin verksamhet har misskött inbetalning av skatter och avgifter under en längre tid. Bolagets betalningssvårigheter var en följd av att A-son för egen räkning gjort ett alltför stort löneuttag. A-son har därigenom uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet. RN:s granskning har vidare klarlagt allvarliga brister avseende såväl de former under vilka han bedriver verksamheten som själva utförandet av revisionsuppdragen. De brister i A-sons revisionsarbete som uppmärksammats vid RN:s systematiska och uppsökande tillsyn har i flera avseenden kunnat konstateras även vid de revisioner som varit föremål för nämndens granskning i de båda andra ärendena. Planering och tidredovisning har varit klart bristfällig, liksom akthantering och dokumentation. Kommerskollegium konstaterade redan år 1992 att A-sons dokumentation var bristfällig och han förklarade sig den gången vara medveten om detta. A-sons lagergranskning har i flera fall varit otillräcklig och har i två fall utförts av personer som inte varit behöriga därtill. Även i övrigt har granskningen av balansposter varit otillräcklig. Han har dessutom underlåtit att anmärka på brister vad avser utformningen av årsredovisningar. Handlingar som han har upprättat har varit antedaterade och har medvetet getts felaktigt innehåll.

Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet skall godkännandet eller auktorisationen upphävas enligt 22 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen). Om det föreligger förmildrande omständigheter får i stället varning meddelas. Som tidigare anförts har RN funnit att A-son uppsåtligen gjort orätt i sin verksamhet. Förmildrande omständigheter föreligger inte. Det finns således grund för att upphäva A-sons godkännande som revisor med stöd av 22 § första stycket revisorslagen. Vidare följer av paragrafens andra stycke att varning får meddelas om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Är omständigheterna synnerligen försvårande får godkännandet eller auktorisationen upphävas. A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och omständigheterna får anses vara synnerligen försvårande. Det finns därmed även grund för att upphäva hans godkännande med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen.

Med stöd av 22 § första och andra styckena revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Åsa-Pia Järliden, Margit Knutsson, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektörerna Per Eskilsson och Eva Haage samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.

## **Länsrätten i Stockholms län, rotel 111**

### **Dom 1999-06-04 i mål Ö 2936-99**

A-son har överklagat Revisorsnämndens beslut. Han har i överklagandet yrkat att beslutet att upphäva godkännandet skall undanröjas och att han i stället skall meddelas högst en varning jämte straffavgift. Han har till stöd för sin talan anförts bl.a. följande.

Redan 1993 vid prövning av godkännande av honom som revisor förelåg den försening med skatter och avgifter som nu föranlett anmärkning. Kommerskollegiets prövning av hans godkännande har grundat sig på vetskap om att eftersläpning med betalning av skatterna och avgifterna förelåg. Han har ej heller undanhållit denna uppgift utan klart dokumenterat att eftersläpningen hänfört sig till en period med likvida problem i rörelsen. Vidare har han dels träffat avbetalningsplan med kronofogdemyndigheten beträffande betalning, dels har avsevärd tid förflutit sedan frågan uppkom.

Han har gjort gällande att han i sin verksamhet haft möjlighet under den aktuella perioden och alltjämt att på begäran av klienten lämna den specifikation som begärs. En särskild blankett har upprättats för ändamålet, på vilken skall anges vilka personer som utfört arbetet samt tidsåtgången för varje utfört uppdrag. Som grundunderlag för varje klient har han bolagets formella uppgifter beträffande registreringsbevis samt därutöver underlag för samtliga balansposter, lagerinventering samt noteringar om viktigare frågor som föranlett kontakter mellan honom och bolagen. Han har personligen en god insikt om varje bolag i aktuell fråga och är därför i mindre utsträckning nödsakad att ha skriftliga dokumentationer i form av lösa handlingar eller löpande noteringar.

Dokumentationen understiger inte det minimikrav som angetts även om den är knapphändig. Han har dock alltsedan Kommerskollegiets tidigare påpekande kontinuerligt förbättrat sin dokumentation och under 1999 har en klar förbättring skett. Denna anpassning påbörjades redan vid det som han trodde var främst rådgivande verksamhet från Revisorsnämndens sida.

Campingbolaget var sedan mer än fyra år klient hos honom. Verksamheten omfattade livsmedelsbutik förenad med restaurang m.m. Verksamheten var lönsam och han hade flera gånger själv på plats kunnat klarlägga rörelsens omfattning, dess form när det gäller periodisering och vad som till och från funnits i lager. Någon jävsituation för den person som utförde lagerinventeringen förelåg inte.

De anmärkningar som riktats mot honom i anledning av skattemyndighetens i Y anmälan består dels i att C-son som företog inventeringen av lagret på grund av jäv inte skulle vara behörig, dels i att han inte utrett särskild differens. Enligt det intyg som införskaffats från C-son föreligger ej något jäv. Vidare har ställföreträdaren för det ifrågavarande bolaget fällts till ansvar för bokföringsbrott varvid det klarlagts att denne uppsåtligen vidtagit åtgärder i syfte att undandra skattemyndigheten uppgifter.

Till överklagandet har fogats intyg utvisande att av Revisorsnämnden påstådda jävsituationer inte förelegat, att A-son utträtt ur X revisorer AB, en blankett utvisande hur han redovisar sina uppdrag samt ett antal intyg till styrkande av hans och hans medarbetares kompetens.

Revisorsnämnden har bestritt bifall till överklagandet.

Länsrätten har den 27 maj 1999 på A-sons begäran hållit muntlig förhandling i målet inom stängda dörrar.

Länsrätten (chefsrådmannen Susanne Nylund med nämnd) har avslagit överklagandet. Som skäl har anförts bl.a. följande.

Enligt 22 § första stycket lagen (1995:528) om revisorer skall, om revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt, godkännande upphävas. Om det föreligger förmildrande omständigheter får i stället varning meddelas.

Enligt 22 § andra stycket nämnda lag, får om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor, varning i stället meddelas. Om det är tillräckligt får Revisorsnämnden i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet upphävas.

Enligt 10 kap. 4 § första stycket 1. aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse ifrågavarande år kan den ej vara revisor som biträder vid bolagets bokföring.

Enligt 44 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter skall en revisor dokumentera sina uppdrag. Av 47 och 48 §§ föreskrifterna framgår vad dokumentationen skall bestå av.

Enligt 45 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter skall dokumentationen förvaras i minst 10 år och på sådant sätt att den ej blir tillgänglig för obehöriga.

Länsrätten har tagit del av Revisorsnämndens utredning i målet.

A-son har vid den muntliga förhandlingen uppgett bl.a. följande.

Det är ostridigt att han varit ledamot i styrelsen för X revisorer AB (X). Han har emellertid inte varit verksam i bolaget sedan 1993 men formellt stått kvar i bolaget som

ledamot till den 3 maj 1994. Personligen har han inte varit restförd för några skatter utan det var X som fick ansvaret för skatter och arbetsgivaravgifter. Ej heller har hans bolag, Z AB, varit restfört. Redan när han godkändes som revisor 1993 låg X efter med skatten, likaså vid förnyelsen 1997. Anmärkningarna riktades således mot X där han ej varit verksam sedan 1993. Avbetalningsplanen mellan Kronofogdemyndigheten och X har fullföljts och skatteskulden är nu till fullo betald. Anledningen till eftersläpningen var att han gjorde ett löneutttag 1992 i samband med att köpte en fastighet som han tänkte avstycka och sälja. Han hade tänkt leva en tid på inkomsterna från försäljningen. Efter det att han hade köpt fastigheten fick han veta att det rådde byggnadsförbud på fastigheten varför någon avstyckning och försäljning inte kunde ske. Han tog därför ut lön i efterhand. X drabbades då av arbetsgivaravgifter. Dessa förhållanden var kända av Kommerskollegium vid godkännandet 1993.

Vad beträffar campingbolaget på Ö är detta bolag A-sons klient sedan fyra år. A-son har god insikt i bolagets verksamhet som består av livsmedelshandel, restaurangrörelse, husvagnsuthyrning m.m. Han visste att verksamheten var lönsam. D-son, som är revisorsassistent, har gjort lagerinventeringen. D-son har egen bokföringsbyrå i R och har varit verksam i 20 år. D-son åker till Ö 3–4 gånger per år och granskar bokföringen samt gör anteckningar om bokföringen och lämnar till den som är ansvarig för bokföringen. D-son har gjort lagerinventeringen. Grundbokföringsjäv föreligger inte. Intyg från D-son åberopas.

E-son har varit ansvarig för bokföringen i L AB (L). Viss löpande bokföring har dock skötts av F-son som därefter lämnat den till X. Inlämnat intyg från E-son och C-son åberopas. G-son var ställföreträdande i bolaget. Skattemyndigheten har företagit revision i L. G-son har härefter av Å tingsrätt dömts för bokföringsbrott. Utredningen tog två år. Vissa handlingar kunde inte återfinnas förrän vid husrannsakan.

Den 3 oktober 1996 kontaktades A-son av H-son beträffande revision av P AB (P). Årsredovisningen för P var daterad den 20 augusti 1996 och undertecknad av J-son, bolagets förre ägare. P hade härefter bytt ägare. Det var omöjligt att få en ny underskrift av J-son eftersom denne ej kunde nås. A-son daterade därför revisionsberättelsen den 21 augusti 1996. A-son vitsordar att åtgärden varit felaktig men anser att det föreligger förmildrande omständigheter eftersom J-son inte kunde nås. Att han inte har kvar någon dokumentation över revisionen beror på att dokumentationen följde med när bokföringshandlingarna hämtades av kunden. Detta var ett olycksfall i arbetet. Han har aldrig träffat J-son. Revisionen utfördes i oktober 1996. Han hade färdigskrivna bokslutshandlingar undertecknade av J-son. Han antedaterade revisionsberättelsen men på intyget om när revisionsberättelsen avgavs skrev han först det rätta datumet och strök sedan över det för att han inte ville dölja att handlingarna var upprättade vid ett annat datum.

A-son har preciserat sin arbetsinsats. Under den tid han har varit verksam och därefter har det funnits möjlighet att lämna specifikation med fördelning av timtid m.m. Han hänvisar till inlämnad blankett. Påstående att precisering ej kan lämnas vederläggs genom blanketten. Han skriver inte mycket i sin dokumentation men han har god insikt i alla frågor och han har gjort den dokumentation som han haft skyldighet att göra. Hans kontakter med klienterna är mycket omfattande. Vid besökstillfället var revisionsakterna föremål för yttrande av flera personer vid besökstillfället. Han har gjort noteringar om det som är av vikt i sammanhanget. Dokumentationen har förbättrats i dag.

B-son har hörts upplysningsvis.

Revisorsnämnden har vid förhandlingen uppgett bl.a. följande.

Intyget från D-son överensstämmer ej med vad A-son sagt i yttrande den 22 december 1997 men lämnar utrymme för tolkning. Om intyget är riktigt föreligger ej bokföringsjäv. Vidare har A-son i skrivelse sagt att det är C-son som utfört grundbokföring för L. Av E-sons intyg framgår ej under vilken tid han har skött bokföringen. Uppgifterna i intyget överensstämmer ej med A-sons uppgifter till Revisorsnämnden. A-sons förklaring till varför han antedaterade handlingar är ej sannolik. J-son har skrivit under det av A-son upprättade bolagsstämmoprotokollet från extra bolagsstämma, daterad den 21 augusti 1996, där A-son



valdes till revisor. Hans namnteckning finns även på anmälan till patent- och registreringsverket. Revisorsnämnden vidhåller att ett felaktigt innehåll i handlingar är mycket allvarligt. Det är oklart hur J-sons och A-sons namnteckningar kunnat skrivas på samma protokoll trots att de inte träffats. Detta talar ej till A-sons fördel.

Det är ej relevant vilka förbättringar som företagits efter granskningsperioden. Revisorsnämnden ser på helheten i den ursprungliga granskningen den 22 december 1997. A-son medger att hängmappssystemet m.m. sköts bristfälligt. Revisorsnämnden gör inget ändrat ställningstagande. A-son besöktes i samband med godkännandet. Dokumentationen var bristfällig redan då. A-son är skyldig att känna till kraven på dokumentation och det har han redan tidigare fått påpekat för sig av Kommerskollegium.

Länsrättens bedömning.

Revisorsnämnden har mot vad som anförts i intyg och vid den muntliga förhandlingen ej visat att grundbokföringsjämv föreligger. I detta avseende finner länsrätten således inte att grund för ingripande enligt 22 § andra stycket revisorslagen visats föreligga.

De skatteskulder för vilka X varit ansvarig uppkom redan 1992 innan A-son blev godkänd revisor. Såvitt framkommit hade Kommerskollegiet vid godkännandet inte kännedom om förhållandet. Skatteskulden rör emellertid endast förhållande som ligger utanför hans yrkesutövning som revisor. Han kan därför inte anses uppsåtligen ha gjort orätt i sin verksamhet och grund för upphävande enligt 22 § första stycket revisorslagen föreligger inte. Emellertid kan även åtgärd som ligger utanför revisorsverksamheten föranleda återkallelse eller varning. Länsrätten finner dock med hänsyn till att skulden uppkom innan A-son godkändes som revisor och numera betalats av att försumligheten avseende betalning av skatter och avgifter inte heller utgör grund för ingripande enligt andra stycket.

Av utredningen i målet framgår att dokumentationen i A-sons revisionsverksamhet varit bristfällig. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Grund för ingripande enligt 22 § andra stycket revisorslagen föreligger på grund härav. Vad han anført om förbättrade rutiner föranleder ingen annan bedömning.

Vad avser antedateringen av revisionsberättelse och bolagsstämmoprotokoll gör länsrätten följande bedömning. A-son har genom dessa handlingar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Grund för ingripande enligt 22 § andra stycket revisorslagen föreligger därför även av denna anledning. Det är av utomordentlig vikt att en revisor i sin yrkesutövning lämnar sanna uppgifter om sakförhållanden som berör hans verksamhet. Felaktigheter i uppgiftslämnande som uppstår på grund av oaktsamhet eller slarv innebär att revisorn åsidosätter sina plikter som revisor. Varning eller erinran torde i sådana fall ofta meddelas revisorn. Att en revisor medvetet lämnar osanna uppgifter får emellertid anses synnerligen försvårande. Länsrätten finner liksom revisorsnämnden att godkännandet skall upphävas.

Överklagandet skall därför avslås.