

## D 12/02

Revisorsnämnden (RN) har från Skattemyndigheten i X-stad mottagit en underrättelse avseende auktoriserade revisorn A-son.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår följande. A-son är vald revisor i ett aktiebolag, som varit föremål för skatterevision avseende räkenskapsåren 1995/96, 1996/97, 1997/98 och 1998/99. Omsättningen i bolaget uppgick under aktuella år till omkring 1 mnkr. A-sons hustru har skött bolagets grundbokföring och har biträtt vid upprättande av bolagets bokslut. Bokföringen i bolaget har skett med stora eftersläpningar. Grundbokföring har upprättats först i samband med boksluten. Samtliga verifikationer har daterats den 30 juni respektive år, dvs. per balansdagen. Verifikationsmaterialet har varit mycket bristfälligt. Bland annat har ett stort antal leverantörsfakturor saknats. Bokföring av utbetalningar har i stället skett med stöd av betalningsuppdrag, betalningspåminnelser och kravbrev. Stora utbetalningar har bokförts utan att det framgår av redovisningen vem betalningsmottagaren är. A-son har lämnat rena revisionsberättelser för de fyra aktuella räkenskapsåren.

A-son har anfört följande. Företagsledaren samlar allt bokföringsmaterial i en pärm. Efter räkenskapsårets slut biträder A-sons hustru med att bokföra affärshändelserna i ett databaserat redovisningssystem, varvid företagsledaren beslutar om hur affärshändelserna skall klassificeras. Vad gäller boksluten biträder A-sons hustru med att hantera det databaserade redovisningssystemet. Företagsledaren beslutar om hur bokslutet skall utformas. Den egentliga grundbokföringen i bolaget upprättas efter räkenskapsårens utgång. Antalet verifikationer uppgår till ett hundratal per år. A-son har krävt att bolaget skall förete de verifikationer som saknas. Företagsledaren har lovat honom att så skall ske.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella bolaget avseende räkenskapsåren 1995/96, 1996/97 och 1997/98. A-son har även förelagts att inkomma med dokumentation avseende räkenskapsåret 1998/99. Dokumentationen för detta år har emellertid inte kunnat inges då, enligt A-son, ”ursprunglig dokumentation inte återfunnits”.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna.

Enligt 10 kap. 16 § första stycket 2 och 5 aktiebolagslagen (1975:1385) får inte den vara revisor som är gift med den som biträder vid bolagets bokföring. Detsamma gällde före den 1 januari 1999 enligt 10 kap. 4 § första stycket 1 och 3 aktiebolagslagen. A-sons hustru har biträtt vid upprättande av grundbokföring och bokslut i det aktuella bolaget. A-son har därmed varit

jävig som revisor i bolaget. Det saknar härvid betydelse att företagsledaren själv klassificerat verifikationerna.

Vid tiden för de aktuella revisionerna föreskrev 8 § bokföringslagen (1976:125) att affärshändelser skall bokföras i kronologisk ordning post för post. Vidare föreskrevs att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag och att övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Motsvarande regler återfinns nu i 5 kap. 1–2 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokföringsnämnden har i ett äldre uttalande (BFN U 89:5) behandlat frågan när grundbokföring senast skall ske. Det framhålls därvid att det inte går att fastställa någon absolut yttersta tidsgräns för när grundbokföring av en affärshändelse måste ha skett, men att en affärshändelse som inträffat under en kalendermånad enligt god redovisningssed skall grundbokföras senast under den påföljande månaden. Längre fördröjning kan enligt Bokföringsnämnden godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur. Motsvarande reglering finns numera i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2001:2) om löpande bokföring. I det aktuella bolaget har ingen bokföring skett löpande under året utan först efter respektive räkenskapsårs utgång. Bolagets redovisning har således inte upprättats på föreskrivet sätt. A-son borde ha anmärkt i sina revisionsberättelser på eftersläpningarna i bokföringen.

Om en revisor finner att en klient inte fullgör sin redovisningsskyldighet på ett riktigt sätt skall han påtala detta för klienten. Allvarigare brister skall påtalas skriftligen och ytterst föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen. Av 5 § i 1976 års bokföringslag framgår vilka krav som ställs på verifikationer. Om den bokföringsskyldige har tagit emot en handling om en affärshändelse skall den handlingen användas som verifikation. Verifikationen skall innehålla uppgifter bland annat om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Motsvarande krav uppställs i 5 kap. 6–7 §§ i den nu gällande bokföringslagen. Det kan konstateras att verifikationsmaterialet i det aktuella bolaget varit mycket bristfälligt. Bland annat har ett stort antal leverantörsfakturer saknats, varvid i stället betalningsuppdrag m.m. har använts som verifikationer. A-son har i sin dokumentation avseende räkenskapsåret 1995/96 noterat följande: ”Vissa underlag för bokföringen uppfyller inte lagens krav men i stort kan man härleda utifrån betalningspåminnelse, postkvitto etc. vilket företag det rör sig om. Här behövs en bättring”. Även i dokumentationen avseende de två påföljande räkenskapsåren har han noterat att underlagen varit otillfredsställande. RN konstaterar att verifikationerna varit klart bristfälliga och att bristerna varit återkommande under flera år. A-son borde i vart fall såvitt avser de senare räkenskapsåren ha anmärkt i sina revisionsberättelser på dessa brister.

RN:s ovan nämnda föreskrifter (RNFS 1997:1) gällde från och med den 1 januari 1998. Av föreskrifternas 10 § följer att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Enligt 11 § samma föreskrifter skall av dokumentationen framgå bland annat granskningens inriktning och omfattning samt revisorns slutsatser. Före den 1 januari 1998 uppställdes i stort sett motsvarande krav i 44–49 §§ i Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8). Vad gäller den dokumentation som RN fått del av, avseende räkenskapsåren 1995/96, 1996/97 och 1997/98, kan konstateras att A-sons granskningsnoteringar är knapphändiga. Det framgår exempelvis inte vad han haft för underlag för att godta vissa väsentliga poster. RN finner att A-son inte har dokumenterat sitt revisionsarbete på ett tillfredsställande sätt.

Av 13 § i de tidigare gällande föreskrifterna (RNFS 1997:1) följer att en revisors dokumentation skall förvaras i minst tio år på ett ordnat och betryggande sätt så att den inte blir tillgänglig för obehöriga. A-son har förelagts att inkomma med granskningsdokumentation för det aktuella bolaget avseende räkenskapsåret 1998/99. Han har emellertid inte kunnat förete

denna utan har uppgett att dokumentationen inte återfunnits. RN finner därför att A-son inte kan anses ha förvarat sin dokumentation på föreskrivet sätt.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son har varit vald revisor i det aktuella bolaget och avgett revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren trots att han varit jävig som revisor. Vidare har han underlåtit att anmärka i sina revisionsberättelser på stora eftersläpningar i bolagets redovisning och allvarliga brister i verifikationsmaterialet. Han har även underlåtit att dokumentera sin granskning på ett tillfredsställande sätt samt underlåtit att förvara viss dokumentation på föreskrivet sätt. Genom vad som nu beskrivits har han i flera avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Med stöd av 22 § andra stycket i 1995 års revisorslag meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Kerstin Nyquist, Lars Wenne och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.