

LR: Dom 2007-05-08, mål nr 8145-05

KamR: beslut att ej meddela PT, 2007-12-13, mål nr 3487-07

RegR: beslut att ej meddela PT, 2008-10-23, mål nr 502-08

D 9/05

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de kvalificerade revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i 10 aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i fem av dessa, nämligen i konfektionsbolaget (räkenskapsåret 2002), klädbolaget (räkenskapsåret 2002), plastbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2001 – 30 april 2002), cementbolaget (räkenskapsåret 2001) och möbelbolaget (räkenskapsåren 2001 och 2002). Vidare nämns nedan ytterligare tre bolag, ett investbolag, ett åkeribolag och ett fastighetsbolag (samtliga räkenskapsåret 2002), i avsnittet om A-sons fakturering. A-son har i de fem förstnämnda bolagen avgett rena revisionsberättelser. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son, när SUT-ärendet initierades, 25 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman Y (Y). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån. Närstående bolag är W AB med det helägda dotterbolaget AB Z. Enligt A-son ägs bolagen av andra familjemedlemmar än han själv, varav flertalet inte är kvalificerade revisorer. Viss del av A-sons revisions- och rådgivningsverksamhet har för de här aktuella bolagen och räkenskapsåren fakturerats via AB Z. Detta kommenteras närmare nedan.

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 i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

A-sons oberoende som revisor

A-son har uppgett att en av hans söner under 15 år har upprättat koncernredovisningen för en av hans revisionsklienter, klädbolaget.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer bl.a. att den inte får vara revisor som är gift med eller är släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som biträder vid bolagets bokföring (s.k. släktskapsjäv). I begreppet bokföring inbegrips bl.a. upprättande av koncernredovisning. RN konstaterar att A-son under många år har brutit mot denna jävsregel genom att inneha ett revisionsuppdrag i ett bolag åt vilket en av hans söner har biträtt vid bokföringen.

Former för utövande av revisionsverksamhet

Vad gäller cementbolaget har fakturering med 28 000 kr för år 2001 skett från AB Z. Av fakturakopia framgår att i fakturabeloppet ingick "biträde vid upprättande av bokslut och årsredovisningshandlingar". A-son har i efterhand till RN insänt ett dokument vari finns en uppräkningslista av vissa av hans arbetsuppgifter, bl.a. sex timmar för "förberedelser bokslut". Av fakturakopior beträffande möbelbolaget framgår att AB Z hade fakturerat bolaget (inklusive ett dotterbolag) 43 000 kr för år 2001 och 44 500 kr för år 2002. I fakturabeloppen ingick bl.a. "rådgivning i samband med bokslut". Fakturering till ett investbolag har för år 2002 skett med 34 000 kr från AB Z. Av fakturan framgår att i fakturabeloppet ingick "biträde med upprättande av bokslut och årsredovisningshandlingar". Vidare framgår av fakturakopior att fakturering till ett åkeribolag och ett fastighetsbolag för år 2002 skett med totalt 33 000 kr från AB Z. Av en faktura framgår att i fakturabeloppet ingick "biträde vid upprättande av bokslut och koncernredovisningshandlingar". Många av A-sons redovisnings- och övriga rådgivningstjänster har således fakturerats av AB Z.

A-son har anfört följande.

A-son har uppgett att han under 1970-talet bedrev sin revisionsverksamhet i AB Z och att hans familj ägde samtliga aktier. När det på 1980-talet kom regler om att endast kvalificerade revisorer kunde äga aktier i revisionsbyråer bildade han den enskilda firman Y och "AB Z kunde fortsätta med faktureringen". Skälet till detta var, enligt A-son, att bolaget hade omfattande åtaganden mot honom. Den enskilda firman hade endast inkomster som var "nödvändiga" för att täcka vissa kostnader, bl.a. avgifter till RN och försäkringspremier. Han har anfört att han år 1981 övertog den verksamhet som bedrevs av AB Z, att betalning "skulle ske genom att alla arvoden varje år överfördes till säljaren" samt att de fakturor som bolaget utfärdade således var "en betalning av kapitalskuld" mellan parterna. A-son har i sitt första yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet hänvisat till och citerat de uppgifter som han ingav till RN i samband med sin senaste ansökan om förnyad auktorisation. I skrivelse daterad den 14 juli 2003 och som han ingett till RN även i förevarande disciplinärende har han uppgett bl.a. följande: "AB Z fakturerar inget revisionsarvode." I ett andra yttrande över nämnda promemoria har han dock uppgett att "AB Z skulle fortsätta med faktureringen, vilket innehöll arvode för revision". Han har slutligen informerat om att sedan den 1 april 2004 sker fakturering från Y uppdelat på revision och rådgivning.

RN gör följande bedömning.

De utfärdade fakturor, som relaterats ovan, visar att de redovisningstjänster och rådgivningstjänster som A-son har utfört åt de aktuella revisionsklienterna har fakturerats av AB Z. Som framgått ovan har A-son medgett att även hans revisionstjänster har fakturerats genom AB Z även om detta inte kan utläsas av de fakturor som har insänts till RN.

Av 11 § revisorslagen följer att en revisor får utöva revisionsverksamhet (i den lagens mening, se 2 § första stycket 7) i ett aktiebolag endast om bolaget ägs av kvalificerade revisorer

och bolagets styrelseledamöter är sådana revisorer. Av 16 § lagen (1995:528) om revisorer, som gällde före den 1 januari 2002, framgick att en revisor fick bedriva revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare eller i handelsbolag eller aktiebolag. Lagen innehöll också regler om ägande, ledning m.m. för registrerade revisionsbolag. Av 4 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering framgick bl.a. att om en revisor drev sin yrkesverksamhet i annat aktiebolag än revisionsbolag fick endast auktoriserad eller godkänd revisor vara aktieägare, styrelseledamot och styrelsesuppleant samt firmatecknare, verkställande direktör och vice verkställande direktör. Om en revisor låter ett annat bolag än det av honom ägda fakturera för såväl revisions- som redovisningstjänster finns det, enligt RN:s mening, skäl att anse att hans verksamhet bedrivs även för det bolagets räkning. I förevarande fall har intäkterna i A-sons revisionsverksamhet fortlöpande tillförts aktiebolaget som därigenom har fått en väsentlig del i det ekonomiska utfallet av hans verksamhet. Detta innebär att reglerna för utövande av revisionsverksamhet omfattar även detta senare bolag. Av A-sons uppgifter framgår att AB Z inte uppfyller de ovan relaterade kraven på ägande. RN konstaterar således att A-son under många år och i betydande omfattning bedrivit sin revisionsverksamhet på ett för kvalificerade revisorer otillåtet sätt. Han har därmed brutit mot grundläggande regler för utövande av revisionsverksamhet. Som framgått ovan har A-son anfört att fakturering under mer än 20 år skulle ske i AB Z på grund av ett skuldförhållande. Även om så skulle ha varit fallet kan detta förhållande inte innebära att reglerna för kvalificerad revisors verksamhet får åsidosättas.

RN konstaterar också att A-son i den skrivelse som han har åberopat i det här aktuella disciplinärendet, och som han ursprungligen ingav i samband med sin ansökan om fortsatt auktorisation, har lämnat en felaktig uppgift till RN om formerna för sin revisionsverksamhet. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för de inledningsvis nämnda fem revisionsuppdragen. De handlingar som A-son har tillställt RN utgörs, förutom av årsredovisning och A-sons revisionsberättelse, av bokslutsbilagor och fakturakopior. Härutöver finns dokument benämnda Granskningsplan med sju kortfattade frågor¹ under rubriken Revision samt sju arbetsuppgifter upptagna under rubriken Konsultationer. Av det material som A-son har tillställt RN kan inte utläsas att han i något fall har upprättat oberoendeanalyser eller gjort någon egentlig planering av respektive revision. A-son har på granskningsplanen antecknat Ja eller Nej efter frågor och arbetsuppgifter. Vidare finns dokument benämnda Revisionsrisk med några kortfattade noteringar.

A-son har anfört följande.

Vad först gäller avsaknaden av oberoendeanalyser har A-son uppgett att en prövning av oberoendet sker successivt varje år. Denna har dock inte dokumenterats skriftligt. A-son har vidare anfört att han har utfört förvaltningsrevision men att någon dokumentation inte har upprättats. På RN:s fråga om eventuella kontroller av viktiga rutiner, exempelvis inköps- och försäljningsrutiner, har A-son uppgett att aktieägarna är vd eller styrelseledamöter och att dessa ensamma sköter om inköp och försäljning. Vad gäller respektive bolags resultaträkning säger han sig ha kontrollerat olika kostnader såsom löner, varukostnader och räntor.

¹ Årsredovisningen upprättad enligt ABL?, Resultat- och balansräkning kan fastställas?, Styrelsen (och VD) kan beviljas ansvarsfrihet?, Skatter och avgifter stickprovsgranskade?, Har förbjudna lån förekommit?, Kontrollbalansräkning aktuell? samt Delårsrapport aktuell?

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt god revisionssed noggrant planera sitt revisionsarbete och utföra detta omsorgsfullt. Av god revisionssed följer också att oberoendeanalyser skall upprättas. Revisorn har vidare enligt 24 § revisorslagen skyldighet att dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete visar att han inte planerar sina revisioner och inte heller upprättar oberoendeanalyser. I båda dessa avseenden bryter A-son i sin verksamhet genomgående mot god revisionssed. Den dokumentation, huvudsakligen redovisningshandlingar, som A-son har tillställt RN kan beträffande flertalet resultat- och balansposter i de här aktuella bolagen inte användas som underlag för en bedömning av A-sons revisionsarbete. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. I förevarande ärende har A-son i vissa fall lämnat allmänt hållna och knapphändiga svar på RN:s frågor, exempelvis hänvisat till samtal med respektive företagsledning. I andra fall synes A-sons svar vara ett resultat av vad han i efterhand vill framföra angående sina revisionsinsatser, exempelvis vad gäller oberoendeanalyser och förvaltningsrevisioner. RN konstaterar att A-son inte har verifierat sina påståenden varför de har ett begränsat värde för bedömningen av de faktiska revisionsinsatserna. Sammanfattningsvis anser RN inte att A-son genom sina svar på RN:s frågor, gjort troligt att han i något av de fem här aktuella bolagen har utfört någon godtagbar revision, vare sig av respektive bolags förvaltning eller av väsentliga resultat- och balansposter.

A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

Uppgifter om arvode för revision och andra uppdrag

I flera av de aktuella bolagen saknas i respektive årsredovisning uppgifter om arvode för revision och konsultation. Detta gäller bl.a. konfektionsbolaget, klädbolaget, plastbolaget och möbelbolaget. A-son har beträffande samtliga dessa bolag anfört endast följande: ”Arvode i årsredovisningen finns ej – hänvisas till skrivelse om auktorisation.”

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall i ett aktiebolags årsredovisning lämnas uppgift om den sammanlagda på räkningsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag i vilka revisorerna verkar. Särskild uppgift skall lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget. Som framgått ovan har A-son verkat också genom AB Z som har fakturerat såväl revisions- som redovisningstjänster. A-sons revisionsklienter hade att följa reglerna i årsredovisningslagen

oavsett från vilket bolag eller från vilken firma A-son fakturerade sin revisionsverksamhet och sina redovisningstjänster. Genom att inte verka för att denna information togs in i årsredovisningarna har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Varulager

Posten varulager redovisades i **klädbolaget** med 9,75 mnkr (35 procent av balansomslutningen) Den dokumentation avseende denna post som A-son har tillställt RN består av ett lagerintyg samt några fakturakopior. A-son har antecknat att han hade kontrollerat sex inköpsfakturer och tio försäljningsfakturer ”utan avvikelser”. **Möbelbolagets** varulager redovisades räkenskapsåret 2001 med 1 845 000 kr och räkenskapsåret 2002 med 1 800 000 kr (24 respektive 23 procent av balansomslutningen). Den dokumentation beträffande denna post som A-son har sänt in till RN består för båda räkenskapsåren av lagerintyg och lagerlistor. I dokumentationen för år 2001 finns dessutom kopior av några inköpsfakturer. Det finns inga anteckningar eller annan dokumentation som visar att A-son för något av räkenskapsåren har kontrollerat posten varulager.

A-son har anfört följande.

A-son har generellt uppgett att fysisk närvaro inte är nödvändig i ägarledda bolag när posten varulager inte är väsentlig i balansräkningen och att han anser att de av bolagen genomförda inventeringarna har ett stort värde. Han har anfört att han genom inköpsfakturer kontrollerar pris och kvantitet med hänsyn till förbrukning och nyinköp och att han genom jämförelse med föregående års inventeringar kan se att det finns klara samband mellan försäljningar och lagerkvantiteter. A-son har tillagt att han även tar stickprov på priser och varumängder.

Vad avser posten varulager i klädbolaget säger sig A-son med bolagets vice vd ha gått igenom bolagets inventeringsrutiner samt avklippskontroll av lager, kundfordringar och leverantörsskulder. ”Ingen dokumentation har dock skett.” A-son har aldrig varit närvarande vid någon inventering och har hävdade att lagrets värde inte var en väsentlig post i årsredovisningen, i vart fall inte om bolagets anläggningstillgångar enligt A-son upptogs till marknadsvärde och nybyggnadsvärde. Han har i efterhand till RN insänt ett dokument med anteckningar om bolagets inventeringsrutiner samt principerna för prissättning. Vad gäller möbelbolagets varulager har A-son uppgett att han med bolagets vd hade gått igenom bolagets rutiner och funnit att denna genomgång varit tillräcklig för att godkänna inventeringen och det sätt på vilket den genomförts. Han hävdar att han med vd också hade diskuterat väsentliga belopp beträffande avklippskontroll av lager, kundfordringar och leverantörsskulder. A-son har inte heller i detta fall någon gång närvarit vid någon inventering och har anfört att lagrets värde inte var en väsentlig post i årsredovisningen, i vart fall inte om fast egendom och inventarier upptogs till värden enligt en av honom redovisad extern värdering.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en av de mest väsentliga posterna i såväl klädbolaget som möbelbolaget. A-son har därför vid utförandet av sina revisioner haft anledning att ägna posten varulager särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgången existerar. Revisorn bör i första hand närvara vid lagerinventeringen per balansdagen och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. I andra hand kan revisorn göra en egen uppföljande kontroll av lagret – en form av inventering – i nära anslutning till balansdagen. I sådant fall skall revisorn genom att studera lagerrörelser bedöma lagrets existens per balansdagen. Det kan godtas att revisorn enstaka år begränsar sig till att följa upp

hur lagerinventeringen har skett, vilka instruktioner som har funnits och vilka som har deltagit vid inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att revisorn tidigare år har bedömt inventeringsrutinerna och testat dessa. Av A-sons uppgifter framgår att han aldrig har närvarit vid någon lagerinventering i klädbolaget eller i möbelbolaget. A-son har inte genom någon dokumentation visat att han på annat sätt har kontrollerat bolagens rutiner för inventering. Hur A-son kunnat kontrollera att vissa rutiner tillämpades i möbelbolaget utan att någon gång närvara vid inventering har han inte förklarat. Att begränsa sin granskning till samtal med respektive bolags vd om inventeringsrutiner och principer för prissättning samt kontroller av inköpsfakturer ger inte underlag för en tillförlitlig bedömning av vare sig ett varulagers existens eller värde. Med beaktande av att varulagret i klädbolaget utgjorde 35 procent och i möbelbolaget 24 procent år 2001 samt 23 procent år 2002 av respektive bolags redovisade tillgångar finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av dessa bolags resultat- och balansräkningar och att han därmed inte heller har haft underlag för att tillstyrka respektive förslag till vinstdisposition.

Kundfordringar samt datering av revisionsberättelser

Kundfordringar redovisades i **klädbolaget** med 9,99 mnkr (36 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en lista benämnd kundsaldo med uppgift om bl.a. förfallodatum samt en handling som visar att summeringskontroller hade skett. I **plastbolaget** togs kundfordringar upp till 1,5 mnkr (10 procent av balansomslutningen). På en kundreskontra finns en anteckning om att allt var betalt den 15 augusti 2002 att jämföra med revisionsberättelsens datering, den 25 juli 2002.

A-son har anfört följande.

Vad gäller klädbolagets kundfordringar har A-son uppgett att han hade tagit del av bolagets åldersanalys och att denna visade att allt var betalt per den 31 mars 2003. På RN:s fråga om hur denna kontroll kunde verifiera kundfordringarna värde då A-son redan den 15 februari 2003 undertecknade sin revisionsberättelse har han hävdade att han ”i början av mars” var i kontakt med bolagets ekonomichef som ”meddelade att fram till sista mars blir allt betalt utom mindre belopp. Han känner ju till kundernas betalningsrutiner”. Som framgått ovan hade A-son gjort en anteckning som i tiden låg efter revisionsberättelsens datering. Detta har A-son förklarat på följande sätt:

”Ett återkommande tema i RN:s skrivelse är olikheten i utförda arbetens datering och datum i revisionsberättelsen. Det är riktigt med min datering i översänt material – det är datum i revisionsberättelsen som är tidigarelagd, men jag får ju tid att genomföra mitt arbete med revisionen och det är det väsentligaste. Ofta behöver man begära kompletterande uppgifter från banker, kunder och leverantörer och det kan fördröja arbetet. Det är vanligt förekommande att vissa granskningsåtgärder dokumenteras efter det att revisionsberättelsen avlämnats.”

På RN:s fråga varför revisionsberättelsens datum var ”tidigarelagt” har A-son anfört: ”Det bör inte vara för stor tidsskillnad mellan styrelsens datering och revisionsberättelsens. Samtliga uppgifter har naturligtvis erhållits före avlämnandet av revisionsberättelsen.” A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillagt bl.a. följande beträffande plastbolaget: ”Revisionsberättelsen överlämnades inte till bolaget förrän i början av september månad. Kundreskontran är således kontrollerad i riktig tid.”

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse bör dateras och undertecknas i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande och att den inte får avges förrän granskningen har avslutats (jfr bl.a. RN:s beslut 2001-06-19, dnr 1999-350). RN konstaterar att A-son vad gäller klädbolaget inte har visat att han utfört någon kontroll av posten kundfordringar, i vart fall inte när han den

15 februari 2003 daterade sin revisionsberättelse. Vad gäller plastbolaget har han medgett att kontroller hade utförts efter den tidpunkt då han daterade sin revisionsberättelse. A-son har således daterat i vart fall en av sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet hade avslutats. Han har härmed allvarligt åsidosatt god revisionssed. Att revisionsberättelsen överlämnades till revisionsklienten vid en senare tidpunkt, efter det att granskning hade skett, förändrar inte denna bedömning.

Immateriella anläggningstillgångar

Maskiner och patent redovisades i **plastbolaget** med 10,2 mnkr, under rubriken Materiella anläggningstillgångar. Av årsredovisningen framgår inte hur stor del av detta belopp som utgjordes av patent. Av bolagets räkenskaper kan dock utläsas att av det totalt bokförda värdet utgjordes 6,0 mnkr av patent. Enligt not skedde planenlig avskrivning av patent med 14 procent per år. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte reflekterat över varför patent till betydande belopp rubricerades som en materiell anläggningstillgång eller varför avskrivning skedde under sju år. I årsredovisningen finns inte någon information om skälet till den valda avskrivningstiden.

A-son har anfört följande.

Att patent redovisades som en materiell anläggningstillgång har A-son förklarat med att bolagsledningen av sekretesskäl ville lämna så få upplysningar som möjligt. Vad gäller livslängden har han anfört att denna var en svår fråga. Han har inte förklarat varför skälen till den av bolaget valda livslängden inte framgår av notupplysning i årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Av 3 kap. 3 § årsredovisningslagen samt bilaga 1 till denna lag framgår att immateriella anläggningstillgångar skall redovisas under en separat rubrik. A-sons svar, att han godtog att bolaget bröt mot regler i årsredovisningslagen med hänvisning till bolagsledningens önskemål, visar på en anmärkningsvärd okunnighet om rollen som revisor. Enligt 4 kap. 4 § nämnda lag skall den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång anses uppgå till högst fem år. Om en längre avskrivningstid tillämpas skall i en not anges skälen för den längre avskrivningstiden. Genom att underlåta att verka för att plastbolaget följde gällande regler har A-son åsidosatt god revisionssed.

Materiella anläggningstillgångar

I **möbelbolaget** har byggnader såväl räkenskapsåret 2001 som 2002 tagits upp till 1 790 000 kr. I båda årsredovisningarna har i not angetts att "[i]ngen avskrivning har ansetts behövlig detta år". A-son har den 1 mars 2002 respektive den 1 juli 2003 avgett rena revisionsberättelser. A-son har i svar till RN först hävdats att Redovisningsrådets rekommendation nr 12 Materiella anläggningstillgångar (RR 12), skulle tillämpas först från och med den 1 januari 2001 och att "redovisning enbart behöver ske på transaktioner och händelser efter nyssnämnda datum". I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt att företagsledningen ansåg att någon avskrivning inte behövdes eftersom bokfört värde överensstämde med gällande

taxeringsvärde. Han har också översänt ett värderingsintyg, daterat den 3 juni 2003, enligt vilket fastigheten värderades till 2,0 mnkr.

RN gör följande bedömning.

A-sons hänvisning till RR 12 är svårförståelig. Oavsett detta skall dock, enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen, anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Att bokfört värde för byggnader är detsamma som taxeringsvärdet eller att marknadsvärdet överstiger bokfört värde utgör inte skäl för att underlåta avskrivningar. Det ankom därför på A-son att verka för att avskrivningar skedde enligt gällande regler. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor genom att en av hans söner har biträtt med bokföring åt en av A-sons revisionsklienter. Vidare har RN konstaterat att A-son under många år och i betydande omfattning har bedrivit sin revisionsverksamhet under former som inte är tillåtna för kvalificerade revisorer. Vidare har A-son i föreliggande ärende lämnat felaktiga uppgifter till RN om formerna för sin revisionsverksamhet. RN har också konstaterat att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina knapphändiga svar på ställda frågor, har gjort troligt att han i något av de fem av RN ovan kommenterade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision. Slutligen har A-son, genom att godta avsteg från årsredovisningslagens krav med hänvisning till önskemål från en bolagsledning, visat en anmärkningsvärd okunnighet om sin roll som revisor.

A-son har genom det anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons auktorisation som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan. RN noterar att A-son genom beslut av Kommerskollegium dels den 8 oktober 1979, dels den 23 oktober 1990 meddelades varning bl.a. på grund av att det av handlingar insända till kollegiet inte kunde utläsas att han hade utfört någon godtagbar revision. Av det senare beslutet framgår vidare att A-son först efter upprepade påstötningar från kollegiet hade undanröjt visst förbjudet förhållande i sin revisionsverksamhet. RN konstaterar att A-son, trots två tidigare erhållna varningar, fortfarande inte kan verifiera att han utför sitt revisionsarbete på ett godtagbart sätt.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen om revisorer och 35 § första stycket revisorslagen förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.