

LR: dom 2006-08-30, mål nr: 4143-06

## D 3/06

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för SRS kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har av SRS underrättats om att A-son, efter genomförd kvalitetskontroll i oktober 2004, har underkänts av SRS kvalitetsnämnd. Även kvalitetskontrollstyrelsen<sup>1</sup> har bedömt att A-son i huvudsak inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Kvalitetskontrollstyrelsen har särskilt noterat att A-son tidigare underkänts i 2003 års kvalitetskontroll. Underrättelse till RN har av SRS skett enligt ett avtal mellan RN och FAR/SRS daterat den 8 november 2003. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som konstaterats vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **bruksbolaget** (räkenskapsåret 2003) och **kylbolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2003–30 april 2004). Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag nämligen **musikbolaget** (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004), **svarvbolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2003–30 april 2004), **utvecklingsbolaget** (räkenskapsåret 2003) samt **maskinbolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2003–30 april 2004). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son, när disciplinärendet öppnades, 37 revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). Förutom A-son är hans hustru verksam i revisionsbyrå.

### 2 Oberoende

Kvalitetskontrollanten har antecknat att A-son har konsulterats av revisionsklienterna då de skall upprätta bokslut samt att han har varit behjälplig vid upprättande av årsredovisningar.

A-son har uppgett att rådgivning omfattar ca 25 procent av hans nedlagda tid och att han biträder sina klienter vid upprättande av bokslut med beräkning av avskrivningar och dispositioner samt med upprättande och utskrift av årsredovisningar. Han anser att han utför samma tjänster åt sina klienter som alla revisionsbyråer gör åt små bolag. Den rådgivning A-son i övrigt har lämnat till sina klienter har skett muntligt. A-son har vidare uppgett att han har upprättat specifikationer till balansposterna och att de innehåller hans avstämning av att klienternas beräkningar var riktiga. Han har tillagt att specifikationerna till 90 procent har upprättats av bolagen själva och att endast ett fåtal poster har upprättats av honom. Som exempel nämner han upplupna kostnader.

RN gör följande bedömning.

---

<sup>1</sup> En kvalitetskontrollstyrelse med en majoritet av icke-revisorer skall utöva tillsyn över FAR:s och SRS kvalitetsnämnders arbete i vad detta avser kvalitetskontroll av revisionsverksamhet.

Av 10 kap. 16 § första stycket 2 i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) som var tillämplig före den 1 januari 2006 följer bland annat att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget.<sup>2</sup> Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning, omfattas av begreppet. Som framgår av A-sons yttrande har han utfört beräkningar och utarbetat specifikationer i samband med bokslut samt biträtt vid upprättande av årsredovisningar åt revisionsklienter. A-son har härigenom brutit mot jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen.

### **3 A-sons revisionsarbete**

#### *3.1 Omständigheter som har framkommit vid SRS kvalitetskontroll*

Som framgått ovan har SRS kvalitetskontroll omfattat två av A-sons revisionsuppdrag, **bruksbolaget** och **kylbolaget**. Kontrollanten har noterat att A-sons dokumentation genomgående är bristfällig. I respektive klients årsakt finns resultaträkning och balansräkning med underlag till balansräkningens poster. Några revisionsnoteringar finns inte på underlagen. Riskanalys, granskningsplan, oberoendeanalys, granskning av intern kontroll, granskning av årsredovisning, förvaltningsrevision samt sammanfattande bedömning och rapportering har dokumenterats på en sida i vart och ett av uppdragen. Någon ytterligare dokumentation finns inte. Kontrollanten har även antecknat att A-son uppgett att han anser att han har dokumenterat det han bedömt vara väsentligt och att därför ytterligare dokumentation inte är nödvändig då ”han har det i huvudet”. Exempel på granskningsåtgärder som A-son uppgett att han har utfört utan att dessa dokumenterats är granskning av skatter och avgifter, försäkringar samt händelser efter räkenskapsårets utgång som kan påverka revisionsberättelsen. Kontrollanten har även noterat att A-son har använt en gammal mall för sina revisionsberättelser. A-son har till kontrollanten anfört att han inte har några riskföretag och att han därför inte funnit skäl till att utveckla dokumentationen ytterligare. Han åtar sig inte längre några nya uppdrag. Kontrollanten har sammanfattningsvis noterat att dokumentation helt saknas och att det enda som finns för respektive revisionsuppdrag är en sammanställningssida. Kvalitetskontrollantens slutsats är att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet i enlighet med god revisorssed och god revisionsd.

RN har vid sin genomgång av A-sons dokumentation över sina revisioner av bruksbolaget och kylbolaget kunnat konstatera samtliga de brister som kontrollanten har funnit och gör samma bedömning som denne. Härutöver redovisas nedan ytterligare några av RN:s iakttagelser.

#### *3.2 Omständigheter som framkommit vid RN:s kontroll*

##### **3.2.1 Dokumentation**

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för samtliga sex här aktuella revisionsuppdrag. Den revisionsdokumentation som han har sänt in till RN består av respektive bolags årsredovisning och revisionsberättelse. Dessutom ingår för varje bolag den sammanställning av genomförda revisionsåtgärder som beskrivits ovan. Av A-sons noteringar framgår att han för här aktuella revisionsuppdrag har planerat att stämma av balansposter samt substans-

---

<sup>2</sup> Motsvarande bestämmelse finns i 9 kap.17 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551).

granska verifikationer. Som granskningsåtgärder har han för varje bolag under rubriken resultaträkning noterat sina iakttagelser beträffande förändring av omsättning, resultatutveckling jämfört med tidigare år, förändring av personalkostnader etc. Under rubriken balansräkning har han redogjort för ett bolags eventuella investeringar under räkenskapsåret, kommenterat lagrets storlek, noterat att kundfordringar och leverantörsskulder har betalats samt att han stämt av övriga poster i respektive balansräkning. Han har även noterat att han har granskat verifikationer utan anmärkning. A-sons sammanfattande slutsats består av kortfattade kommentarer om respektive bolags redovisning, lönsamhet och ställning. Han har i slutsatserna också noterat att han har ansett sig vara opartisk och självständig vid genomgången av bolagen.

I avsaknad av tydligt dokumenterade granskningsinsatser har A-son förelagts att redogöra för samtliga revisionsåtgärder som utförts i de aktuella bolagen. Han har därvid kompletterat dokumentationen till RN med balans- och resultatrapporter samt med specifikationer till flertalet balansposter. Några noteringar om genomförd granskning och sammanfattande omdömen gjorda av A-son finns inte på dessa handlingar. Han har inte heller redogjort för några utförda granskningsåtgärder utan endast uppgett att samtliga här berörda bolag är lönsamma och att fem av dem har anläggningstillgångar vars värde vida överstiger deras bokförda värden. Han anser att han har dokumenterat sin granskning genom den sammanställning som han har gjort för respektive bolag. Det framgår att han har stämt av samtliga balansposter och granskat resultaträkningarna i allt väsentligt. I och med att skatter och avgifter stämmer har han godkänt ”hanteringen”. Enligt A-son innehåller sammanställningen för varje bolag all väsentlig dokumentation och omdöme om resultaträkning, balansräkning samt slutsatser efter genomförd granskning enligt RN:s föreskrifter. A-son har vidare anfört att ”om någon oväsentlig formalia skulle saknas är detta försumbart”. Han uppger även att han i sin verksamhet prioriterat väsentlighet och relativ risk.

RN gör följande bedömning.

En kvalificerad revisor skall enligt god revisionssed dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå hur granskningen planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har 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 utredning, som stöds av kvalitetskontrollantens slutsatser, har visat att A-sons dokumentation saknar utförliga anteckningar om hur han planerat sin granskning, vilken granskning som har utförts, omfattningen av densamma, gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser. Den dokumentation som A-son har tillställt RN består enbart av hans sammanställningssida samt specifikationer till flertalet balansposter och är så bristfällig att den inte kan användas som underlag för en bedömning av hans revisionsarbete. Den uppfyller därmed inte de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom åsidosatt god revisionssed.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sin planering och sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall måste revisorn dock kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag

för välgrundade slutsatser. A-son har inte redogjort för några utförda granskningsåtgärder utöver vad som framgått av hans kortfattade noteringar i dokumentationen. Dessa noteringar innehåller till största delen en beskrivning av respektive bolags resultat och ställning och inte en redogörelse för A-sons granskningsinsatser. Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

### **3.2.2 Handelsvaror**

**Bruksbolagets** lager redovisades med 5,8 mnkr (46 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en lagerlista, som samtidigt utgör ett lagerintyg. A-son har noterat att lagret var lågt i förhållande till bolagets omsättning, att det bestod av ett stort antal produkter och att lagret på grund av säsongsvariationer var som högst per balansdagen. **Musikbolagets** lager redovisades med 6,8 mnkr (58 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en sammanställning av inventerat lager fördelat på olika produktgrupper. Han har noterat att bolagets försäljning bedrivs i tre avdelningar och att musikavdelningens lager var något högt och skulle minskas samt att lagret i övrigt hade inventerats försiktigt. Han har även antecknat att bruttovinsten stämde vid jämförelse med tidigare år. Några ytterligare noteringar finns inte i A-sons dokumentation för något av uppdragen.

A-son har uppgett att han inte närvarit vid någon lagerinventering då han inte ansett det vara nödvändigt på grund av bolagens goda lönsamhet och soliditet och att de varit ägarledda. Han ”kan garantera att lagervärderingen i dessa småbolag är mycket mer exakt än i stora bolag” där det rör sig om stora volymer och pressade tidsscheman för kontroll. A-son har uppgett att han för musikbolaget har kontrollerat bolagets bruttovinstprocent. Han har inte verifierat denna uppgift med någon dokumentation. I övrigt har han inte redogjort för några utförda granskningsåtgärder avseende lager i något bolagen. A-son har även anfört att han anser att en bedömning av bruksbolagets lager i förhållande till bolagets omsättning, bruttovinst, lönsamhet och soliditet vida överstiger alternativet med närvaro vid inventeringen.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig tillgångspost för bruksbolaget och musikbolaget. A-son har därför haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet vid sina revisioner. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat förvissa sig om att tillgången existerar. Att närvara vid en fysisk inventering är i de flesta fall en effektiv revisionsmetod, vilken revisorn bör utnyttja om inte alternativa åtgärder ger tillfredsställande underlag för bedömningen.

A-son har uppgett att han inte har närvarit vid lagerinventeringen i något av bolagen. RN finner att A-son inte har visat eller gjort sannolikt att han har granskat posten varulager på ett godtagbart sätt i något av de här aktuella bolagen. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

### **3.2.3 Pågående arbeten**

**Kylbolaget**, som bedriver installationsrörelse, redovisade pågående arbeten med minus 0,6 mnkr. Posten bestod av nedlagda kostnader om 4,8 mnkr (motsvarande 20 procent av bolagets samtliga tillgångar) efter avdrag med erhållna a conto-betalningar om 5,4 mnkr. Hur de nedlagda kostnaderna värderats framgår inte av årsredovisningen. Enligt en

notering av A-son har pågående arbeten upptagits till kostnaden för gjorda utlägg och erhållna a conto-betalningar ”innehåller vinst på 638 000 kr”.

**Utvecklingsbolaget** bedriver utveckling och försäljning av elektroniska produkter. Pågående arbeten och varulager redovisades med 1,8 mnkr (98,5 procent av balansomslutningen). I årsredovisningen angavs att pågående arbeten upptagits till nedlagda kostnader. Av A-sons dokumentation framgår att posten bestod av nedlagda kostnader om 1,6 mnkr för tre projekt och att 280 000 kr avsåg varor i lager enligt en lagerlista. Han har i sin sammanställning noterat att värdet på bolagets tillgångar var svårt att bedöma. Han har också antecknat att provleveranser skett till två kunder och att ett av projekten kunde utvecklas väl till stor omsättning men också kunde bli noll.

A-son har inte redogjort för några utförda granskningsåtgärder avseende kylbolagets pågående arbeten utan endast uppgett att nedlagda kostnader har värderats till anskaffningsvärdet. För utvecklingsbolaget har A-son endast uppgett att pågående arbeten utgörs av gjorda utlägg som fakturerats av bolagets underleverantörer.

RN gör följande bedömning.

I ett bolag som bedriver entreprenadverksamhet eller utvecklar unika produkter är det viktigt att revisorn granskar vad som har aktiverats som pågående arbeten utifrån eventuellt kontraktspris och färdigställandegrad alternativt ett bedömt möjligt försäljningsvärde. Bolagets risk för tillkommande kostnader måste även beaktas, både för de uppdrag som pågår per balansdagen och för de uppdrag som färdigställts under året. Revisorn måste även förvissa sig om att de uppgifter som anges i årsredovisningen på ett korrekt sätt redovisar hur nedlagda kostnader värderats, om de redovisas till självkostnad eller till något annat värde. A-son har för båda bolagen uppgett att pågående arbeten upptagits till anskaffningsvärdet. Han har inte redogjort för några vidtagna granskningsåtgärder för att verifiera dessa uppgifter. Han har inte heller visat om han beaktat andra risker i posten pågående arbeten. RN konstaterar att A-son i dessa två uppdrag vare sig genom dokumentation eller på annat sätt har gjort troligt att han har utfört någon godtagbar kontroll av posten pågående arbeten.

### **3.2.4 Avskrivningar**

Musikbolagets verksamhet bedrivs i en fastighet som ägs av bolaget. Av årsredovisningen framgår att resultatet inte hade belastats med några avskrivningar på fastigheten under räkenskapsåret. A-son har uppgett att detta beror på att bolagets fastighet har ett värde som vida överstiger det bokförda värdet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) skall en anläggningstillgång med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. I musikbolaget hade avskrivningar underlåtit på bolagets fastighet under förevändning att fastighetens värde vida översteg det bokförda värdet. A-son har godtagit detta. Det förhållande att en anläggningstillgång bedömts ha ett verkligt värde som överstiger det bokförda värdet på tillgången är inte skäl för att underlåta att göra planenliga avskrivningar. Genom att godta en

redovisning av anläggningstillgångar som stred mot årsredovisningslagen har A-son avvikit från god revisionssed.

#### **4 RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot en jävsregel i aktiebolagslagen. Vidare är hans dokumentation mycket bristfällig. Han har inte visat att han har planerat sitt revisionsarbete så att planeringen har kunnat ligga till grund för en granskning. Beträffande väsentliga resultat- och balansposter i klientbolagen visar RN:s utredning att A-son inte har utfört några revisionsåtgärder för att med rimlig grad av säkerhet bedöma dessa posters existens och värde. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att han i något av de sex av RN granskade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision.

RN finner att A-sons revisionsverksamhet har uppvisat mycket allvarliga brister. Han har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son 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 godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § första stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, 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 revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.