

LR: dom 2008-01-31, mål nr 26460-07

D 37/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket samt en anmälan från Ekobrottsmyndigheten avseende auktoriserade revisorn A-son. RN har därför öppnat förevarande disciplinärenden, dnr 2005-601 (Skatteverket) och 2005-1710 (Ekobrottsmyndigheten). A-son har yttrat sig i ärendena.

1. Dnr 2005-601

1.1 Bakgrund

A-son valdes i januari 2002 till revisor i ett aktiebolag i IT-branschen (moderbolaget) som under perioden april 2001 till mars 2002 har förvärvat tolv aktiebolag vilka vid övertagandet innehöll dels obeskattade vinstmedel, dels en latent skatteskuld (nedan benämns dessa företag skalbolag). A-son har under våren 2002 även låtit sig väljas till revisor i de förvärvade skalbolagen.

I en kortfattad beskrivning av bolagens affärsidé daterad i april 2002 har den person som under den aktuella perioden företrädde och var ensam styrelseledamot i bolagen (företagsledaren) angett att skalbolagens främsta tillgång var likvida medel. Vissa av bolagen hade tidigare bedrivit IT-verksamhet och i dessa fall övertog moderbolaget även IT-system. Förvärven skedde genom kortfristiga lån som återbetalades till långgivaren efter det att skalbolagen genom koncernlån överlätit sina likvida medel till moderbolaget. Moderbolaget fick därigenom en motsvarande skuld till skalbolagen. Den del av skalbolagens likvida medel som översteg köpeskillingen skulle användas för att finansiera utvecklingskostnaden för kringtjänster avseende en databas/portal (dataportalen) som moderbolaget hade förvärvat under år 2001. Dataportalen innehöll namn och adressuppgifter avseende drygt 400 000 svenska företag. Av beskrivningen framgår att skalbolagen skulle fusioneras med moderbolaget.

Enligt en likvidavräkning av den 21 februari 2001 och en faktura av den 14 mars 2001 skall moderbolaget ha förvärvat sammanlagt 19,23 (8,57+10,66) procent av dataportalen för totalt 9 mnkr. Köpet skedde från ett närstående bolag i vilket företagsledaren var styrelseledamot. Nämnda bolag hade tidigare ägt moderbolaget. Företagsledaren har undertecknat likvidavräkningen för såväl köparbolagets som säljarbolagets räkning. Skatteverket har utfört revision även hos säljarbolaget. Enligt bokföringen skulle detta bolag i sin tur ha köpt andelen i dataportalen från företagsledaren. Skatteverket har efterfrågat kopior av köpeavtal. Några sådana dokument har emellertid inte företetts.

Vidareutvecklingen av dataportalen skulle ske i ett kommanditbolag där moderbolaget var komplementär och skalbolagen kommanditdelägare. Enligt en handling benämnd licensavtal daterad den 25 april 2002 skulle moderbolaget licensiera ut sina IT-system till kommanditbolaget där utvecklingsarbetet skulle bedrivas. Skalbolagen anges som licenstagare och vidare sägs att de intäkter som beräknas uppkomma genom försäljning av abonnemang och banners skall fördelas på skalbolagen i relation till hur stor licensavgift respektive bolag har debiterats. I avtalet uppges att företagsledaren är firmatecknare för samtliga där omnämnda

bolag. Skatteverket har noterat att moderbolaget och kommanditbolaget har haft samma postadress. Kommanditbolaget har inte varit registrerat för mervärdesskatt eller som arbetsgivare. Skatteverket har beslutat om revision av bolaget men har varken lyckats få kontakt med någon företrädare eller fått del av några räkenskapshandlingar. Skatteverket har inte funnit något som tyder på att det har bedrivits någon verksamhet i kommanditbolaget sedan 2001.

Moderbolaget har i sin årsredovisning för räkenskapsåret den 1 maj 2001–30 april 2002 redovisat tillgångar om ca 30 mnkr. Andelen i dataportalen har efter avskrivning tagits upp till knappt 6 mnkr. Resterande tillgångar utgörs i allt väsentligt (ca 23 mnkr) av aktier i de förvärvade skalbolagen. A-son har den 31 oktober 2002 avgett en ren revisionsberättelse för nämnda räkenskapsår. Han har även avgett revisionsberättelser för sex av skalbolagen. Inte heller dessa revisionsberättelser innehåller några anmärkningar. Vidare har han yttrat sig över en fusionsplan upprättad den 23 april 2002. I sina yttranden för respektive bolag som berörs av planen har A-son angett att han inte funnit några hinder för fusionen och att fusionen inte medför någon fara för att moderbolagets borgenärer inte skall få sina fordringar betalda.

Vid Skatteverkets revision har emellertid framkommit att moderbolaget aldrig har ägt någon andel i dataportalen utan att samtliga rättigheter till denna har ägts av ett annat bolag utan närmare koppling till den nu aktuella kretsen av bolag. Skatteverkets slutsatser styrks av vad som framgår av en i maj 2006 meddelad tingsrättsdom i ett brottmål avseende bl.a. företagsledaren. Enligt domen har företagsledaren i rätten uppgett att han aldrig ägt eller sålt någon dataportal men att han olovligen har kopierat över portalen på en CD-skiva hos det företag som ägde portalen och i vilket han också varit anställd en kortare tid. En företrädare för detta bolag hördes som vittne i brottmålet och bekräftade därvid att det var det bolaget som ägde dataportalen samt att företagsledaren varit anställd där.

RN har förelagt A-son att yttra sig över Skatteverkets underrättelse och har också tagit del av hans revisionsdokumentation för moderbolaget och skalbolagen. Med anledning av vad som framkommit har RN ställt frågor till A-son. Utöver förhållanden kring dataportalen och licensrättigheterna har frågorna bl.a. rört borttagandet av en skuld om 1,5 mnkr ur moderbolagets redovisning samt bolagets eventuella skyldighet att upprätta koncernredovisning.

1.2 Granskningen av dataportalen och licensrättigheterna

Dataportalen

Moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret den 1 maj 2000–30 april 2001 har reviderats av en annan revisor. Denne har i sin revisionsberättelse anmärkt att värdet av i balansräkningen upptagen anläggningstillgång (dataportalen, RN:s anm.) är starkt beroende av bolagets framtida försäljningsutveckling. Revisionsberättelsen innehåller även en upplysning om att revisorn tillträtt uppdraget under senare delen av räkenskapsåret, varför revisionen i huvudsak har begränsats till upprättat och presenterat årsbokslut/årsredovisning.

A-sons dokumentation innehåller inte några noteringar som visar att han har haft kontakt med bolagets tidigare revisor. RN har frågat om han haft några sådana kontakter. RN har också ställt frågor om hur A-son har verifierat dataportalens existens, tillhörighet och värde.

A-son har anfört bl.a. följande. Han var i god tro att moderbolaget ägde ca 20 procent av dataportalen. Tillgången fanns i den ingående balansen till det räkenskapsår han har reviderat. Bolagets tidigare revisor har inte ifrågasatt existensen men gjort en kommentar angående värdet. A-son har träffat den tidigare revisorn och diskuterat dataportalen. Den andre revisorn försäkrade därvid att han verifierat existensen samt att han granskat inköpet av den mot leverantörsfaktura.

Enligt A-son kan en revisor i normalfallet förlita sig på en av tidigare revisor reviderad årsredovisning, såvida det inte finns någon omständighet som gör att den nye revisorn bör fördjupa sin granskning. Han har med hänsyn till den anmärkning rörande dataportalens värde som gjorts i föregående års revisionsberättelse utökat sin granskning och infordrat hos moderbolaget upprättad dokumentation avseende tillgången.

Denna dokumentation har han gett in till RN. RN konstaterar att den, utöver i föregående avsnitt omnämnda beskrivningen av affärsidé från april 2002, likvidavräkning från den 21 februari 2001, faktura från den 14 april 2001 och licensavtal från den 25 april 2002, består av ytterligare en kortfattad PM om affärsidén inkluderande en mycket schematisk budget och en resultatprognos. Sistnämnda PM är inte undertecknad eller daterad. I resultatprognosen synes man dock utgå från en tidpunkt i början av år 2001 och i denna handling förekommer också namnet på det företag som enligt Skatteverkets utredning faktiskt var ägare till dataportalen.

A-son har vidare uppgett att han har träffat företagsledaren och diskuterat dataportalen och bolagens affärsidé. Företagsledaren demonstrerade då portalen, öppnade den med lösenord och visade hur man hade byggt ut den med olika funktioner. Han berättade att han utfört arbetet tillsammans med en samarbetspartner som genom sin IT-kunnighet hade samlat in adressuppgifter och infört informationen i databasen. Man avsåg nu att erbjuda annonser i dataportalen samtidigt som det pågick en utveckling av lokala databaser angående bl.a. nöjen och restauranger.

A-son har även tagit del av ett värderingsintyg avseende hela dataportalen per den 20 april 2001. Intyget, som är daterat den 20 juni 2001, är inte ställt till moderbolaget utan till en familjestiftelse som av namnet och adressuppgifterna ser ut att ha viss koppling till moderbolaget. I intyget sägs inte något om hur dataportalen ägs och vad gäller värdet framgår endast att man per den 20 april lagt ned ca 15 000 arbetstimmar samt att värderingsmannen därutöver säger sig ha beaktat var likvärdiga datasystem ligger prismässigt samt ha beräknat ett avkastningsmässigt värde. Utifrån detta har värderingsmannen kommit fram till ett värde om 50 mnkr plus/minus 10 procent. Av ovan nämnda brottmålsdom framgår att värderingsmannen var bekant med personer som deltog i det aktuella skalbolagsupplägget och att han själv tidigare dömts till fängelse för ekonomisk brottslighet. RN har frågat A-son vad han kände till om värderingsmannens bakgrund och, eftersom det inte framgår av A-sons dokumentation, om han har haft någon kontakt med denne. A-son har lämnat en översiktlig redogörelse för värderingsmannens utbildning och senare verksamhet men förnekar att han känt till att denne dömts för ekonomisk brottslighet. A-son har uppgett att han kontaktade värderingsmannen och diskuterade värderingsintyget. Han anser emellertid inte att detta utlåtande har haft någon avgörande betydelse som revisionsbevis. I A-sons dokumentation finns en kort notering om att han diskuterat värderingsfrågorna med två oberoende personer. På fråga från RN har han förklarat att det rört sig om en extern IT-konsult och en professor i optimeringslära. A-son har uppgett att han med dessa personer diskuterat potentialen, intäkter och kostnadsstruktur beträffande de projekt som utvecklades i moderbolaget och kommanditbolaget. Även värderingsintyget berördes. A-sons intryck efter dessa samtal var att affärsidén verkade mycket bra men att mycket skulle komma att bero på genomförandet.

När det gäller Skatteverkets uppgift om att det var ett annat bolag som ägde dataportalen har A-son i ett yttrande till RN i mars 2006 (dvs. före det att brottmålsdomen meddelades) uppgett att han "nyligen" varit i kontakt med den person som upprättat värdeintyget. Värderingsmannen hade då sagt att förhållandena år 2001-2002 var att dataportalen disponerades av företagsledaren men att denne därefter blivit osams med sin samarbetspartner varpå den senare tagit med sig portalen till det företag Skatteverket hänvisat till.

Licensrättigheterna

Skalbolagen har kostnadsfört väsentliga belopp för licensrättigheter och redovisat en i princip motsvarande skuld till kommanditbolaget. A-sons noteringar om dessa kostnader och skulder är mycket kortfattade (t.ex. ”Gransk” / ”Bekräftat”). RN har mot den bakgrunden för fyra av skalbolagen begärt en utförlig redogörelse för vilka åtgärder han vidtagit för att bedöma det ekonomiska innehållet i de aktuella transaktionerna rörande befintliga IT-system och IT-system under utveckling, samt en redogörelse för vad han haft för underlag vid avstämningarna mot kommanditbolaget.

A-son har i princip lämnat likalydande svar för samtliga fyra bolag. Han har för såväl befintliga IT-system som IT-system under utveckling uppgett att han bedömt bolagets planer, bedömt överskottet, diskuterat rimligheten av detta, vem som skulle utföra vad, diskuterat realismen i antagandena om beräknade intäkter med bolaget samt diskuterat hur licenserna i förvärvade företag hängde ihop med IT-projekten. A-son har inte varit revisor i kommanditbolaget men företagsledaren har bekräftat att skulden från respektive skalbolag till kommanditbolaget var riktig och motsvarades av en fordran i kommanditbolaget. Den person som skötte bolagens redovisning bekräftade samma sak vilket också stämde med balansrapporten för kommanditbolaget.

I en PM till moderbolaget med iakttagelser och sammanfattande noteringar från revisionen daterad den 30 oktober 2002 har A-son under en punkt angett följande. ”Flera av de köpta bolagen har kostnadsfört licensavgifter till ett belopp av c:a 11 mkr till [kommanditbolaget]. Bolaget har förklarat att detta är licensavgifter för att delta i utvecklingen att bygga upp anslutande databaser för den inköpta dataportalen. Licensavgifterna är intäkter för [kommanditbolaget] med [moderbolaget] och ett flertal dotterbolag som delägare, varvid nettointäkten från [kommanditbolaget] skall fördelas på resp. delägare. För att licensavgifter skall kunna bokföras förutsätts att substans finns beträffande det som licensieras ut. Det bör kunna påvisas i form av it-system och i detta fall när det säljes till koncernbolag är det viktigt då transaktioner ej sker mellan oberoende parter.”

1.3 RN:s bedömning

Det är väl känt att skalbolagsupplägg och liknande skatteupplägg innebär en risk för missbruk med syfte att uppnå otillåtna skatteeffekter eller kan utgöra led i s.k. bolagsplundring. I skalbolagsupplägg förekommer typiskt sett tillgångsförvärv som skall utgöra grund för sådana skattemässiga dispositioner (avskrivningar, rättighetsöverlåtelse etc.) som syftar till att eliminera eller tidsmässigt förskjuta latent skatteskulder i de förvärvade bolagen. Det är i sådana sammanhang mycket viktigt att revisorn kontrollerar att redovisade transaktioner har genomförts på ett juridiskt och ur skattesynpunkt godtagbart sätt och att de har reell innebörd. I förevarande fall har ett påstått förvärv av en andel i en dataportal under utveckling och vidarelicensiering av rättigheter till framtida intäkter från denna utgjort de redovisade förvärvstransaktioner mot vilka skalbolagens obeskattade vinstmedel avsågs bli eliminerade. Enligt RN:s uppfattning medför redan den omständigheten att det rör sig om en immateriell tillgång av ifrågavarande slag att det ur revisionssynvinkel har förelegat en hög inneboende risk. Till det kommer att transaktionerna har genomförts inom ramen för ett skalbolagsupplägg och mellan närstående parter. För A-son måste det mot den bakgrunden ha stått klart att det var av central betydelse att han genom sin granskning skaffade sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att moderbolaget verkligen ägde en andel i dataportalen och att denna inte per balansdagen hade undergått en värdenedgång.

A-son har hänvisat till att den föregående revisorn inte har ifrågasatt tillgångens existens eller att moderbolaget ägde tillgången. Han har uppgett att han har diskuterat dataportalen med den tidigare revisorn och med företagsledaren och att företagsledaren även har demonstrerat portalen. Han har åberopat viss dokumentation som upprättats inom moderbolaget eller av närstående bolag. När det gäller dataportalens värde har han även hänvisat till ett värdeintyg samt samtal med värderingsmannen och med två från bolagen fristående personer.

Vad gäller de muntliga kontakter som A-son uppger sig ha haft med företagsledaren och andra saknas eller finns endast mycket ofullständiga noteringar. Enligt gällande praxis (se Kammarrättens i Stockholm domar den 27 april 2001 i mål nr 891-1999, den 8 september 2003 i mål nr 3966-02 och den 10 maj 2005 i mål nr 3998-04) är det revisorn som har bevisbördan för att uppgivna men ej dokumenterade revisionsåtgärder faktiskt har vidtagits och varit tillräckliga.

A-son har lagt stor vikt vid att andelen i dataportalen fanns i den ingående balans som bolagets tidigare revisor reviderat och att denne revisor därvid inte ifrågasatt tillhörigheten. RN vill med anledning härav framhålla att det förhållandet att en tillgång anskaffats under ett tidigare räkenskapsår, som reviderats av en annan revisor, inte befriar den revisor som reviderar senare räkenskapsår från att självständigt pröva om tillgången fortfarande tillhör bolaget och vilket värde den har.

I förevarande fall har tidigare revisor reserverat sig beträffande revisionens omfattning och dataportalens värde samtidigt som det var fråga om ett skalbolagsupplägg med hög inneboende risk. Med hänsyn till vad som nu sagts anser RN att A-son har varit skyldig att fördjupa sin granskning för att verifiera dataportalens existens, tillhörighet och värde. När det gäller kontrollen av föregående revisors arbete krävs i ett sådant fall inte bara att den nye revisorn kontaktar denne för en allmän diskussion utan den nye revisorn måste för att bilda sig en tillförlitlig uppfattning om kvaliteten i föregångarens arbete även gå igenom sammanfattningar, väsentliga arbetspapper och rapporter.¹ Genom att inte utvidga sin granskning till tidigare revisors dokumentation och arbetspapper har A-son åsidosatt god revisions sed. Det finns inte heller något i A-sons allmänt hållna redogörelse för sin kontakt med föregående revisor som gör sannolikt att han skulle ha fått tillräcklig information för att verifiera dataportalens tillhörighet och värde.

Det förhållandet att företagsledaren har kunnat öppna portalen med lösenord och demonstrera den visar att den existerade men bevisar varken att moderbolaget ägde en andel i denna eller vad denna andel hade för värde.

De skriftliga dokument A-son hänvisat till har med undantag för värderingsintyget (se nedan) upprättats inom de involverade bolagen och har redan därigenom ett begränsat värde som revisionsbevis. De två promemoriorna är översiktliga och kortfattade. Den odaterade promemorian innehåller uppgifter om det företag som enligt Skatteverket i själva verket ägde dataportalen och är även i övrigt utformad på ett sätt som får ägandeförhållandena att framstå som otydliga. Likvidavräkningen, fakturan och licensavtalet avser transaktioner mellan närstående företag.

Enligt RN:s uppfattning måste en revisor utgå från att en överlåtelse av nu aktuellt slag, avseende rättigheter till en databas och en dataportal under utveckling, underbyggs av ett dokumenterat avtal som preciserar de övertagna tillgångarna. A-son har inte tagit del av något sådant avtal. Det framstår vidare som orimligt att ett seriöst projekt i den aktuella storleksordningen inte skulle ha genererat annan grundläggande och omfattande dokumentation om rättigheter och åtaganden mellan delägarna, utförliga investerings- och utvecklingsplaner, bemanningsplaner, kostnadskalkyler/budgets, m.m. A-son har såvitt framgått inte efterfrågat

¹ Jfr FAR:s då gällande rekommendation Revisionsprocessen punkt 2.2.6 angående Särskilda hänsyn vid förstagångsrevisioner.

någon ytterligare sådan dokumentation eller reagerat över att befintlig dokumentation hos moderbolaget framstår som översiktlig och ofullständig. Han synes inte heller ha tagit reda på hur det förhöll sig med ägandet till de 80 procent av dataportalen som moderbolaget inte påstods ha förvärvat. Den omständigheten att A-son nu under utredningen, efter att ha fått del av Skatteverkets utredning angående äganderätten till dataportalen, har kontaktat den person som tidigare upprättat värderingsintyget för att förhöra sig om ägarförhållandena förstärker RN:s uppfattning om att han vid tiden för revisionen inte hade ägnat denna centrala fråga tillräcklig omsorg.

I värderingsintyget uppges att 15 000 timmar har lagts ned på portalen. I övrigt framstår intyget, i avsaknad av faktauppgifter och närmare information om hur värderingen gått till, som mycket ofullständigt. Intyget avser dessutom förhållandena vid utgången av det räkenskapsår som föregick det som A-son har reviderat. Som fristående dokument anser RN att intyget har lågt värde som revisionsbevis. Det kan noteras att A-son själv uppgett att han inte tillmätt värderingsintyget någon avgörande betydelse. Vad gäller frågan om portalens värde har A-son därutöver endast lämnat övergripande upplysningar om sina muntliga kontakter med företagsledaren, värderingsmannen samt två utomstående personer. Enligt RN:s uppfattning har han inte heller i dessa fall gjort sannolikt att han skaffat sig tillräcklig kunskap för att bedöma dataportalens värde. Snarare talar hans redogörelse för samtalen med de två utomstående personerna i motsatt riktning eftersom det av hans beskrivning där framgår att det fortfarande förelåg osäkerhet ifråga om affärsidéns genomförande.

Vad slutligen gäller skalbolagens kostnader för licenser har A-son räknat upp ett antal områden som han skall ha diskuterat med bolagens företrädare. Han har emellertid inte uppgett något närmare om vad dessa diskussioner gav honom för underlag att bedöma transaktionerna och har inte dokumenterat några närmare överväganden. A-son kan därmed inte anses ha skaffat sig tillräckliga revisionsbevis som grund för att godta de fyra skalbolagens kostnadsföring av licensavgifter.

A-son uttrycker sig i sin avslutande PM till moderbolaget på ett sätt angående licensavgifterna som inte kan tolkas på annat sätt än att han kände en betydande osäkerhet när det gäller den bakomliggande substansen, dvs. dataportalen.

Sammantaget finner RN att A-sons otillräckliga granskningsinsatser inte har gett honom grund för att bedöma moderbolagets centrala tillgång, en tillgång på vilken hela skalbolagsupplägget vilade. Han har inte heller haft grund för att godta kostnadsföringen av licensavgifter i skalbolagen. Det sätt på vilket han uttryckt sig i nyss nämnda PM till moderbolaget ger intryck av att han varit medveten om bristerna i bolagets underlag beträffande dataportalen och i de revisionsbevis han inhämtat för att verifiera tillgångens tillhörighet och värde. Ändå har han avgett rena revisionsberättelser för moderbolaget och de skalbolag som han reviderat samt avgett fusionsintyg utan anmärkningar. A-son har härigenom på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

1.4 Borttagandet av en skuld om 1,5 mnkr ur moderbolagets redovisning

I samband med förvärvet av ett av skalbolagen utfärdade moderbolaget två reverser om vardera 750 000 kr till säljarna. I moderbolagets bokslut per den 30 april 2002 har dessa reversskulder förts bort ur redovisningen. Motvärdet, 1 500 000 kr, har intäktsförts.

I A-sons revisionsdokumentation finns en anteckning om att företagsledaren uppgett att skulden efterskänkts och att säljarna bekräftat detta. I sin PM till moderbolaget den 30 oktober 2002 har A-son angett följande "Efterskänkande av lån 1500000 eller lånen har betalats av annan. Bolaget har bokfört detta som intäkt 1500000. Bolaget har förklarat att [moderbolaget]

har blivit befriat från betalningsskyldighet beträffande detta belopp. Långgivaren har bekräftat att man ej har krav på bolaget.”

Det finns inget som tyder på att A-son tagit del av någon handling som styrker att säljarna efterskänt sin fordran. Det finns heller inte några dokumenterade överväganden om varför beloppet intäktsförts i stället för att redovisas som en reduktion av anskaffningskostnaden för aktierna, något som skulle ha medfört en väsentlig ökning av moderbolagets redovisade förlust och att det egna kapitalet varit förbrukat. Mot bakgrund härav har RN frågat A-son om hur han bedömt dessa frågor.

A-son har uppgett att han godtagit att skulden skrevs bort på grundval av att han talat med långgivaren i telefon och att företagsledaren och den person som hade hand om moderbolagets redovisning uppgett att bolaget inte mottagit något krav att betala beloppet. När det gäller sättet att redovisa beloppet som en intäkt har han förklarat att detta fel motverkades av det förhållandet att man haft kostnader för kurtage och arvoden som haft direkt samband med förvärvet och att dessa belopp hade redovisats som en kostnad i resultaträkningen. Nettoskillnaden var enligt A-sons bedömning mindre väsentlig.

1.5 RN:s bedömning

Bortskrivande av en skuld på sätt som nu skett får anses vara en ovanlig affärshändelse. När det dessutom gäller ett för bolaget väsentligt belopp är det viktigt att revisorn noga kontrollerar och dokumenterar på vilka grunder skulden fallit bort. A-sons granskning har bestått i att inhämta muntliga uppgifter från bolaget och ett telefonsamtal med långgivaren. Dessa åtgärder kan inte anses tillräckliga för att verifiera ett så ovanligt och känsligt räkningspåstående som i det aktuella fallet. Av hans kommentar i promemorian till bolaget att döma synes han vid tiden för revisionsberättelsens avgivande inte heller ha varit helt klar över på vilken grund skulden skrivits bort (jfr. ovan ”Efterskänkande av lån 1500000 eller lånen har betalats av annan”). Genom att utan godtagbara revisionsbevis acceptera att en skuld av väsentlig betydelse togs bort ur redovisningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

A-sons svar till RN ger intryck av att han själv anser att det var fel att redovisa skuldbortskrivningen över resultaträkningen. Enligt RN:s uppfattning var detta fel så väsentligt att redovisningen därefter inte kan anses ha gett en rättvisande bild av moderbolagets resultat och ställning. A-son borde ha påtalat detta och såvida felet inte rättades ha gjort en anmärkning i revisionsberättelsen. Hans odokumenterade resonemang om att felet motverkades av moderbolagets sätt att redovisa kurtage och arvoden framstår som en efterhandskonstruktion och medför inte någon annan bedömning. Därtill kommer att en sådan ”netto-redovisning” inte är förenlig med god redovisningssed. Dessutom framstår det som osannolikt att moderbolaget skulle ha haft så höga kurtage- och arvodeskostnader för förvärvet av de aktuella aktierna att felet skulle ha motverkats i nämnvärd omfattning. Även i nu behandlat avseende har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

1.6 Moderbolagets skyldighet att upprätta koncernredovisning m.m.

Moderbolaget har inte upprättat någon koncernredovisning. Per bokslutsdagen den 30 april 2002 hade moderbolaget dotterbolag med ett bokfört värde av drygt 23 mnkr. Enligt de årsredovisningar för koncernföretagens senast avslutade och reviderade räkenskapsår som RN haft tillgång till, redovisades tillgångar till ett nettovärde av över 40 mnkr per moderbolagets balansdag. RN har frågat A-son hur han sett på moderbolagets skyldighet att, mot bakgrund av

nettovärdet av koncernens tillgångar och reglerna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), upprätta koncernredovisning.

A-son har uppgett att han vid den tiden tolkade ordet netto i begreppet ”nettovärdet av koncernföretagens tillgångar” som att det betydde netto efter eliminering av koncerninterna fordringar och skulder samt aktier. Han har senare haft kontakt med FAR, som i sin tur kontaktade bl.a. Justitiedepartementet, och diskuterat frågan varvid framkom att begreppet skall tolkas som totalvärdet av koncernföretagens tillgångar.

Av handlingarna framgår vidare att olika räkenskapsår tillämpades inom koncernen. A-son har i sin promemoria till moderbolaget den 30 oktober 2002 påtalat att kommanditbolaget var att betrakta som ett koncernbolag, att detta bolag hade kalenderår som räkenskapsår och att det därför borde ha samma räkenskapsår som moderbolaget. A-son har dock inte varit revisor i kommanditbolaget.

1.7 RN:s bedömning

Konstruktionen med ett kommanditbolag i vilket A-son inte utsetts till revisor samt den omständigheten att olika räkenskapsår tillämpats inom koncernen och att moderbolaget underlåtit att upprätta koncernredovisning framstår som ett medvetet förfarande från företagsledningens sida att dölja de verkliga förhållandena.

Enligt 7 kap. 1 § årsredovisningslagen skall ett moderföretag enligt huvudregeln för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning. Enligt 3 § samma kapitel i dess lydelse vid den aktuella tiden bortföll denna skyldighet om antalet anställda i koncernföretagen under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgått till högst 24 mnkr. Av detta följer att moderbolaget var skyldigt att upprätta koncernredovisning innefattande samtliga i koncernen ingående dotterbolag. A-son har förklarat att han vid den aktuella tiden hade tolkat begreppet nettovärde på ett felaktigt sätt.

Enligt RN:s mening tillhör ifrågasvarande bestämmelser i årsredovisningslagen det kunskapsområde inom vilket en auktoriserad revisor inte kan förklara brister i sitt revisionsarbete genom att hänvisa till missuppfattningar av reglernas innebörd. RN anser därför att A-son genom att inte uppmärksamma moderbolaget på dess skyldighet i nu nämnda avseende har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

2. Dnr 2005-1710

Ekobrottsmyndighetens anmälan rör bl.a. A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag där han varit vald revisor under en del av år 2004 och 2005. Ekobrottsmyndigheten har ifrågasatt huruvida A-son, som aldrig avgett någon revisionsberättelse för bolaget, har varit för passiv i sina kontakter med bolaget.

RN har förelagt A-son att yttra sig över anmälan men har efter att ha tagit del av hans svar inte funnit skäl att utreda frågan om passivitet vidare.

I ärendet har emellertid framkommit att A-son har försett en konsult² med vilken han har samarbetat med ett antal av honom undertecknade bekräftelser på att han åtar sig revisionsuppdrag, men där övriga uppgifter (såsom vilket bolag det gäller) inte har fyllts i.

² Konsulten är samma person som i föregående ärende benämns ”värderingsmannen”.

A-son har uppgett att konsulten hade fått tre undertecknade uppdragsbekräftelser men att dessa bara fick användas efter att han själv godkänt det.

RN gör följande bedömning.

Generellt gäller att en revisor inte i sin yrkesutövning får lämna ifrån sig undertecknade intyg, bekräftelser och liknande handlingar med ofullständigt innehåll. Detta för att så långt som möjligt eliminera risken för att revisorns namn missbrukas. I förevarande fall har A-son genom att lämna ifrån sig undertecknade revisorsbekräftelser i praktiken avhänt sig kontrollen över hur han i motsvarande antal fall kunde komma att väljas och registreras som revisor. Han har därigenom allvarligt åsidosatt god revisorssed. Den omständigheten att han instruerat konsulten att inte använda bekräftelserna utan tillstånd medför ingen annan bedömning.

3. Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

3.1 Sammanfattande bedömning

Vad beträffar revisionsuppdragen i den koncern som genomfört skalbolagsupplägget (dnr 2005-601) har RN funnit att A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hans granskning av den för upplägget centrala tillgången (dataportalen) och licensrättigheterna har varit synnerligen bristfällig. Han har även åsidosatt god revisionsmed genom att godta bortskrivning av en för moderbolaget väsentlig skuldpost utan tillräckliga revisionsbevis och genom att inte anmärka på att denna bortskrivning dessutom redovisades på ett felaktigt sätt. Därtill kommer att han inte har påtalat att moderbolaget var skyldigt att upprätta koncernredovisning.

Redan den omständigheten att det har varit fråga om ett skalbolagsupplägg där den tillgång som skulle ligga till grund för eliminering av de förvärvade skalbolagens latent skatteskulder bestod av en immateriell rättighet under utveckling medför att revisionsuppdraget var förenat med hög inneboende risk. Därtill kommer att transaktionerna i stor utsträckning har skett mellan närstående företag. Moderbolagets tidigare revisor har i revisionsberättelsen för föregående räkenskapsår gjort en anmärkning rörande revisionens omfattning och dataportalens värde. Bolagens egen dokumentation av dataportalen och de därtill kopplade licensrättigheterna framstår som översiktlig och ofullständig. Moderbolagets bortskrivning av en väsentlig skuld är felaktigt redovisad och grundar sig på muntliga uppgifter. Vidare framstår konstruktionen med ett kommanditbolag, i vilket A-son inte valts till revisor, samt den omständigheten att olika räkenskapsår tillämpats i koncernen och att moderbolaget underlåtit att upprätta koncernredovisning som ett medvetet förfarande från företagsledningens sida att dölja de verkliga förhållandena, nämligen att det saknades förutsättningar att genomföra verksamheten på det sätt företagsledningen uppgett. Trots dessa varningssignaler har A-son vid sin granskning av ovan nämnda förhållanden låtit sig nöja med bolagens interna dokumentation och muntliga uppgifter. Att han varit medveten om flera av de ovan nämnda riskerna framgår av hans revisionspromemoria till bolaget. Ändå har han godtagit bolagens redovisning och avgett rena revisionsberättelser och intyg. RN finner mot nu nämnda bakgrund att omständigheterna får anses mycket graverande.

I det andra ärendet (dnr 2005-1710) har A-son allvarligt åsidosatt god revisorssed genom att lämna ifrån sig av honom undertecknade, men i övrigt oifyllda, bekräftelser på att han åtar sig revisionsuppdrag.

3.2 Val av disciplinär åtgärd

Som framgått ovan har A-son åsidosatt sina skyldigheter i flera olika avseenden. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd.

A-son har år 1996 meddelats erinran för passivitet i ett revisionsuppdrag (dnr 1996-637). Han har därefter genomgått RN:s systematiska uppsökande tillsyn (SUT). SUT-ärendet avskrevs utan åtgärd (dnr 2002-1457). I juni 2004 meddelades A-son varning för att i juni 2002 ha utfärdat ett revisorsyttrande utan anmärkning i samband med nyemission i ett aktiebolag trots att flera omständigheter indikerade att de sakförhållanden han yttrade sig över var oriktiga (dnr 2003-754).

Vid bedömningen av vilken disciplinär åtgärd A-son skall meddelas i de nu aktuella ärendena anser RN att det endast är det sistnämnda disciplinärendet (dnr 2003-754) angående det oriktiga revisorsyttrandet som skall tillmätas någon avgörande betydelse. I såväl det ärendet som i det ärende avseende skalbolagsupplägget som nu är föremål för prövning har A-son avgett revisorsintyg respektive revisionsberättelser utan anmärkning, trots att det fanns starka indikationer på att de transaktioner han har haft att bedöma inte hade verklig grund.

Med hänsyn härtill och till att A-son i de ärenden som RN nu har att bedöma även i övrigt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor på ett allvarligt sätt finner RN att omständigheterna är synnerligen försvårande. Därmed föreligger grund för att upphäva A-sons auktorisation som revisor.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2002:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 35 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendena 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 ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.