

LR: dom 2009-07-03, mål nr 2723-09

KamR: beslut att ej meddela PT, 2009-09-29, mål nr 5289-09

D 3/09

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan angående auktoriserade revisorn A-son. Anmälan avser hennes uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (bokbinderibolaget) för räkenskapsåren den 20 mars 2003–31 augusti 2004 och den 1 september 2004–31 december 2005. A-son har avgett revisionsberättelser utan avvikelse från standardformuleringen för båda räkenskapsåren. Vidare har RN granskat A-sons revisioner i tre andra aktiebolag. RN:s iakttagelser beträffande revisionerna i två av dessa, servicebolaget och tandläkarbolaget, redovisas i avsnitt 9.

Av anmälan framgår bland annat följande. Bokbinderibolaget upptäckte i mitten av oktober 2006 att dess dåvarande VD obehörigen hade tillgodogjort sig medel ur bolaget genom att bland annat använda dess bankkonto för att betala sina privata utgifter och genom att på olika sätt ta ut likvida medel ur företaget som i efterhand inte redovisades. Enligt anmälaren förelåg i årsbokslutet den 31 december 2005 oavstämda differenser avseende likvida medel om 281 000 kr. Anmälaren påtalar också att det fanns bokförda värden på aktier och fordringar på ett vilande dotterbolag utan några tillgångar uppgående till 1,6 mnkr. Bolaget anser att eftersom oegentligheterna pågick fram till oktober 2006, borde de ha upptäckts när revisionen för räkenskapsåret 2004/05 utfördes.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de aktuella räkenskapsåren.

Av handlingarna i ärendet framgår följande angående bokbinderibolaget och dess verksamhet. Bolaget bildades under år 2003 och förvärvade under samma år inkråmet från två konkursbon i vilka bolagets ägare hade drivit verksamheten före konkursen. Köpeskillingen var 9 mnkr fördelat med 4,5 mnkr för vardera konkursboet. Enligt avtalet ingick bl.a. inventarier, varulager, immateriella tillgångar och befintlig orderstock i förvärvet. Inventarierna var specificerade i två bilagor i vilka upptogs möbler, inredning, kontorsutrustning, datorer och maskiner. Varken avtalet eller bilagorna innehåller någon specificering av hur köpeskillingen fördelades mellan olika slag av förvärvade tillgångar. Av köpeavtalet framgick inte heller att aktier i ett norskt dotterbolag ingick i förvärvet. Bolaget bedrev bokbinderiverksamhet och försäljning av de tillverkade produkterna genom egna butiker och franchisebutiker i Sverige och utomlands. Bolagets aktier ägdes av ett förvaltningsbolag i vilket A-son inte var vald revisor. Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2003/04 en omsättning om 32,8 mnkr och en balansomslutning om 14,8 mnkr. För räkenskapsåret 2004/05 redovisades omsättningen med 37,5 mnkr och balansomslutningen med 16,3 mnkr. Bolaget redovisade negativt resultat med minus 674 848 kr och minus 2,7 mnkr för respektive räkenskapsår. Motsvarande resultat för koncernen var minus 1,2 mnkr och minus 883 798 kr för respektive räkenskapsår. Bolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr och det redovisade egna kapitalet uppgick till 1,3 mnkr den 31 augusti 2004 och till 103 000 kr den 31 december 2005. Bolaget erhöll villkorade aktieägartillskott med 1,9 mnkr räkenskapsåret 2003/04 och med 1,5 mnkr räkenskapsåret 2004/05.

2 Bankkonto

2.1 A-sons dokumentation

Av A-sons huvudarbetspapper avseende granskning av avstämningen av likvida medel per den 31 december 2005 framgår att det fanns två outhämtade och icke bokförda uttag om sammanlagt 263 000 kr från bolagets bankkonto. Posterna är specificerade och enligt anteckningar avvaktades svar från bolagets VD angående dessa uttag. Bankuttagen blev dock inte utredda i revisionen innan A-son avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004/05.

2.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande. Det är riktigt att det förelåg en outhämtad differens på bankkontot. Noteringarna om de icke bokförda uttagen hade gjorts av hennes medarbetare som hade arbetat med revision i över två år och var en erkänt duktig person. A-son bedömde att hon kunde granska medarbetarens revisions-anteckningar tämligen översiktligt. A-son har vidare anfört att anteckningarna i avstämningen är otydliga i och med att den totala avstämningsposten på 288 700 kr angavs med negativt tecken och summerades med specifikationen av avstämningsposten. Summan av detta uppgick till ca 1 879 kr och kommenterades som återstående differens. Beloppet noterades och accepterades som oväsentligt. Medarbetaren hade inte heller fört specifikationen till sammanställningsblanketten över outhämtade differenser eller noterat den i något "management letter". Vid sin genomgång av arbetspappren uppfattade A-son därför att differensen på 1 879 kr var den enda återstående differensen vid bankavstämningen och att allt övrigt hade retts ut.

2.3 RN:s bedömning

Kraven på karaktär och omfattning av revisorns substansgranskningsåtgärder måste ställas högre i bolag som, liksom det nu aktuella, uppvisar fortlöpande underskott i verksamheten och som dessutom har ett litet återstående eget kapital. Redan dessa omständigheter borde ha föranlett A-son att noggrant gå igenom granskningsresultatet och följa upp utestående frågor. Summan av de två icke bokförda uttagen på bankkontot, 263 000 kr, var beloppsmässigt större än bolagets återstående eget kapital per den 31 december 2005 och var därmed av väsentlig storlek för bedömningen av bolagets ställning per balansdagen. De två icke bokförda uttagen och noteringen om att man avvaktade förklaring från bolagets VD är tydligt noterade på det huvudarbetspapper som sammanfattar medarbetarens granskning och som A-son i sin egenskap av ansvarig vald revisor borde ha tagit del av i sin kvalitetskontroll av medarbetarens arbete. Vad A-son anfört om att anteckningarna i avstämningen är otydliga överensstämmer således inte med den bild som dokumentationen ger. Med hänsyn till det ovan anförda finner RN att A-sons granskning i nu berört avseende har varit otillräcklig. Hon har därmed åsidosatt god revisionssed.

3 Initial värdering av aktier i dotterbolag samt maskiner m.m.

3.1 Bakgrund

Av A-sons dokumentation framgår bland annat följande. I förvärvade tillgångar från konkursbon ingick aktier i ett norskt dotterbolag. Efter förvärvet upptogs aktierna i dotterbolaget till 1,2 mnkr

i bolagets balansräkning. Som framgått av redogörelsen ovan innehöll avtalet om inkråmsöverlåtelse ingen närmare specificering av hur stor del av köpeskillingen om 9 mnkr som dessa aktier motsvarade. Förekomsten av aktier som en del i tillgångsmassan omnämns inte alls i avtalet. Det finns inte i A-sons dokumentation något underlag som gör det möjligt att förstå på vilken grund anskaffningsvärdet för dotterbolagsaktierna fastställts.

Vidare framgår bland annat följande av A-sons dokumentation. De maskiner och andra tekniska anläggningar som förvärvades från konkursbona togs initialt upp till 3,2 mnkr vilket också kvarstod som anskaffningsvärde för dessa i balansräkningarna per den 31 augusti 2004 och den 31 december 2005. I bilagor till köpeavtalet den 23 april 2003 lämnas specifikation över de inventarier som övertogs från konkursbona. I en bilaga upptas vissa bokbinderimaskiner m.m. som övertogs från det ena konkursboet. Dessa maskiner är värderade till sammanlagt ca 780 000 kr. Resterande inventarier som utgjordes av kontorsutrustning, datorer och möbler var inte åsatta individuella värden. I A-sons dokumentation från granskningen har antecknats att en specifikation över vad som ingick i förvärvet finns, dock inte till rätt värde samt att saldot om 3,2 mnkr ansågs vara ”mer en goodwill post [...] då man ej gjorde någon egentlig värdering av lagret.” Det finns även en notering om att maskiner och inventarier är den posten som blev kvar efter att ”övrigt” hade dragits ifrån köpeskillingen och att ingen egentlig värdering av maskinerna var gjord.

3.2 A-sons yttranden

A-son har anfört bland annat följande. Hennes grund för att godta bokbinderibolagets värdering av aktierna var dels köpeavtalen för konkursegendomen, dels en av bolaget upprättad bilaga med fördelning på hur de olika tillgångarna som förvärvats hade bokförts i bolaget och dels de diskussioner med bolagets VD som fördes vid revisionen kring värdet av denna post. Hon bedömde att bolaget totalt hade betalat ett marknadsvärde för de förvärvade tillgångarna eftersom förvärvet av inkråmen hade skett från en konkursförvaltare och på armlängds avstånd. A-son uppger att hon vid ett stort antal tillfällen efterfrågat underlag för hur köpeskillingen fördelats och tillägger att underlagen till förvärvet var bristfälliga.

Vad gäller maskiner m.m. har A-son lämnat i huvudsak följande yttrande. Kommentaren i anteckningarna från bokslutsgranskningen är gjord av hennes yngre revisionsmedarbetare och visar att medarbetaren hade missuppfattat hur inköpet från konkursboet gick till. Posten 3,2 mnkr avser de arbetsmaskiner som finns i produktionen. Köpeskillingen om 9 mnkr fördelades på de tillgångar som följde med förvärvet, bl.a. arbetsmaskiner. Att bolaget inte hade anläggningsregister hade hon noterat i revisionsdokumentationen och påpekat för bolaget. Underlagen från konkursbona var inte så specificerade som man hade kunnat önska. Hon erhöll dels köpeavtalet avseende förvärvet av konkursegendomen där det framgick att förvärvet hade omfattat samtliga inventarier, dels en av bolaget upprättad bilaga där det framgick hur de olika förvärvade tillgångarna hade bokförts i bolaget. Förvärvet hade skett från en extern part på armlängds avstånd. Hon hade även okulärt besiktigt de arbetsmaskiner som användes i bokbinderiverksamheten. Enligt uppgift från kunden skulle kostnaden för nyanskaffning av motsvarande maskiner vara betydligt högre än bokfört värde. Hon bedömde att det inte var nödvändigt med externt värderingsintyg eftersom förvärvet hade skett på armlängds avstånd. Det är inte praxis i den situationen. Hennes bedömning var att det fanns ett övervärde i denna balanspost.

3.3 RN:s bedömning

Posten aktier i dotterbolag togs in i bokbinderibolagets räkenskaper med ett anskaffningsvärde om 1,2 mnkr vid förvärvet från konkursboet liksom posten maskiner och andra tekniska anläggningar togs in med anskaffningsvärde 3,2 mnkr. Dessa poster redovisades som delbelopp av det i förvärvsavtalet ospecificerade anskaffningsvärdet om 9 mnkr för de totala konkursbotillgångarna, utan närmare dokumenterad värdebedömning av de enskilda posterna.

Fördelningen av det initiala anskaffningsvärdet mellan olika tillgångsslag var för bolaget väsentliga redovisningspåståenden som det ankom på A-son att närmare granska. A-sons bedömning av värderingen av de förvärvade tillgångarna har så vitt framgår av hennes yttranden huvudsakligen tagit fasta på att det totala anskaffningsvärdet hade framkommit i en transaktion på armlängds avstånd.

Eftersom det enligt 2 kap. 4 § 5 årsredovisningslagen (1995:1554) inte får ske en kollektiv värdering av tillgångar som ingår i olika balansposter, måste en gemensam förvärvssumma för olika slag av tillgångar delas upp i redovisningen på de olika ingående komponenterna efter en värdebestämning av enskilda poster som ingår i helheten. De olika delar av konkursboets tillgångar som förvärvades – i huvudsak maskiner och andra tekniska anläggningar, varulager, aktier i dotterbolag, immateriella tillgångar – är därtill av den beskaffenheten att de ska behandlas efter olika redovisningsregler. Det har därför stor betydelse för bolagets framöver redovisade resultat och ställning hur den totala tillgångsmassa som förvärvades fördelas mellan olika tillgångsslag. A-son konstaterar själv att underlagen från konkursbona inte var så specificerade som man hade kunnat önska, men har beträffande det anskaffningsvärde som åsattes maskiner och andra tekniska anläggningar liksom aktierna i det norska dotterbolaget godtagit den av bolagets ledning framtagna värdefördelningen utan att hon fått del av närmare underlag för att bedöma de redovisade delbeloppen. Utöver konstaterandet att hela tillgångsmassan förvärvats från konkursförvaltaren på armlängds avstånd har hon själv okulärbesiktigat delar av maskinparken. Någon extern värdering har hon inte ansett erforderlig.

Enligt RN:s bedömning har A-son genom de revisionsåtgärder hon redovisat inte skaffat sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma att den beloppsmässiga fördelningen av det totala förvärvsbeloppet skedde på ett korrekt sätt i enlighet med god redovisningssed. Hon har i alltför hög grad förlitat sig på företagsledningens uppgifter och bedömningar, vilka hon inte tillräckligt ingående prövat. Hon har därför inte haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen om räkenskapernas upprättande enligt god redovisningssed eller för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att inte fördjupa sin granskning och skaffa ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sina ställningstaganden har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Fortsatt värdering av aktier i det norska dotterbolaget

4.1 Bakgrund och A-sons yttranden

Värdet av aktierna i det norska dotterbolaget behölls per balansdagarna den 31 augusti 2004 och den 31 december 2005. Av bolagets årsredovisningar framgår att det norska dotterbolagets redovisade resultat var minus 179 255 kr respektive minus 386 674 kr och att det egna kapitalet uppgick till 226 602 kr respektive minus 302 262 kr.

Redan i revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2003/04 har det noterats att det förelåg ett nedskrivningsbehov beträffande dotterbolagsaktierna. A-son har uppgett att hon under sina

diskussioner med bolagets VD fick veta att bolaget förde diskussioner om försäljning av det norska dotterbolaget och hon erhöll från VD ett dokument som beskrev idéer och ramar för ett avtal, där priset för dotterbolaget uppskattades till 2,9 miljoner norska kronor. A-son har vidare uppgett att efter diskussion med bolagets VD bedömde hon att värdet på 1,2 mnkr var rimligt och att det saknades tillräcklig grund för att inte acceptera bolagets redovisning. Dokumentet, som A-son åberopar som revisionsbevis, återfinns i A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2003/04 och är betecknat som ett avtalsutkast daterat den 1 februari 2005. Det innehåller ingen signering eller annan bekräftelse av att det var förankrat hos någon extern part. Till avtalsutkastet är i dokumentationen fogat en separat uppställning där det uppskattade priset är fördelat på delbelopp för affärslokaler, inredning och utrustning, varulager samt goodwill. Detta dokument har inte heller signerats och innehåller inte någon information om vem som har upprättat detsamma.

Det norska dotterbolagets rörelse avyttrades enligt ett försäljningsavtal av den 15 september 2005. Som framgår ovan redovisade det norska dotterbolaget negativt eget kapital vid utgången av räkenskapsåret 2004/05. Som grund för att inte kräva nedskrivning av aktievärdet i årsbokslutet den 31 december 2005 har A-son anfört att hon från bolagets VD erhöll ett e-postmeddelande med bifogad försäljningsprognos med information om att det norska dotterbolaget behållit varumärkesrättigheter vilka under år 2006 skulle generera en årlig vinst i en storleksordning av 644 000 kr, vilket skulle motivera värdet på varumärkesrättigheterna och därmed aktieposten. Hon har även hänvisat till de diskussioner som fördes kring värdet av posten. A-sons dokumentation innehåller en utskrift av e-postmeddelandet och en kopia av avtalet om inkråmsförsäljningen av det norska dotterbolaget. RN konstaterar att både e-postmeddelandet och försäljningsprognosen innehåller endast uppgifter om förväntad försäljning under år 2006, vilka i prognosen har specificerats för varje försäljningsställe för sig. RN konstaterar vidare att avtalsdokumentet om inkråmsförsäljning av det norska dotterbolaget inte innehåller några villkor för den externa partens användande av varumärkesrättigheten och att A-sons dokumentation inte heller innehåller några andra revisionsbevis som kunde styrka att den externa parten eller annan hade en förpliktelse att betala varumärkesersättning till det norska dotterbolaget.

4.2 RN:s bedömning

Aktierna i det norska dotterbolaget var upptagna till ett för bolaget väsentligt belopp i balansräkningarna för såväl räkenskapsåret 2003/04 som 2004/05. Aktiernas bokförda värde översteg med ett väsentligt belopp dotterbolagets eget kapital. Dotterbolagets rörelse gick under båda de aktuella räkenskapsåren med förlust och per balansdagen den 31 december 2005 hade dotterbolagets rörelse dessutom avyttrats. Det fanns alltså uppenbar anledning för A-son att ägna balanspostens värdering en fördjupad granskning. De revisionsbevis A-son har åberopat som underlag för att godta värderingen av dotterbolagsaktierna består, som framgår av redogörelsen ovan, uteslutande av avtalsutkast och framtidsprognoser som presenterats av bolagets VD utan bestyrkande underlag.

Med hänsyn till det ovan anförda har A-son inte haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att godta värderingen av dotterbolagsaktierna vare sig i balansräkningen för räkenskapsåret 2003/04 eller för 2004/05. Som framgått ovan bedömer RN att A-son inte heller haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att godta den initiala anskaffningsvärderingen av aktierna i det norska dotterbolaget. Hon har således även av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för de två aktuella räkenskapsåren. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

5 Negativ goodwill

5.1 Bakgrund

Vid genomgång av A-sons dokumentation för bokbinderibolaget har följande framkommit. Bolaget upprättade en första koncernredovisning för räkenskapsåret 2004/05 varvid en ingående balansräkning för koncernen per den 31 augusti 2004 framtogs och redovisades i årsredovisningen för detta räkenskapsår. I denna ingående koncernbalansräkning upptogs på skuldsidan en post benämnd Negativ goodwill med 2,2 mnkr. Denna post upplöstes i koncernräkenskaperna för räkenskapsåret 2004/05 och tillfördes koncernens resultat som därefter redovisades med minus 883 798 kr.

Den förvärvsanalys som ligger till grund för upptagande av posten Negativ goodwill återfinns i A-sons dokumentation och av denna framgår att det redovisade beloppet framkommer som summan av det bokförda anskaffningsvärdet för aktierna 1,2 mnkr och det förvärvade egna kapitalet som i förvärvsanalysen upptogs till minus 902 804 kr. RN noterar att det således inte rör sig om negativ goodwill utan om en goodwill vilken i den ingående balansräkningen borde ha redovisats på tillgångssidan istället för på skuldsidan.

RN har vid genomgång av förvärvsanalysen och annan revisionsdokumentation även kunnat konstatera att uppgifterna i förvärvsanalysen om det förvärvade dotterbolagets skuldsättning vid förvärvstidpunkten inte överensstämmer med andra i dokumentationen tillgängliga uppgifter om dotterbolagets ekonomiska ställning och resultat. Med anledning därav har RN begärt kompletterande upplysningar från A-son.

5.2 A-sons yttranden

A-son har på RN:s frågor inte lämnat någon annan upplysning till de iakttagna förhållandena än att elimineringen av aktier i dotterbolaget borde ha gjorts så att en positiv goodwillpost uppkom i koncernbalansräkningen vilken därefter borde ha avskrivits enligt plan eller nedskrivits utifrån värdering av det norska dotterbolaget. Hon konstaterar att detta har resulterat i ett felaktigt resultat i koncernresultaträkningen. A-son har vidare anfört följande. Det norska dotterbolaget hade vid tidpunkten för förvärvet skulder till tidigare moderbolag. Dessa skulder bokades senare bort eftersom bolaget inte övertog några gamla fordringar på det norska dotterbolaget. Skulderna ingick dock i den balansräkning som förvärvsanalysen gjordes emot. A-son konstaterar i sitt yttrande att i förvärvsanalysen borde hänsyn ha tagits till att skulderna inte övertogs och att posten goodwill därför borde ha minskat med ca 1,6 miljoner norska kronor (ca 1,7 mnkr omräknat efter den använda valutakursen per förvärvsdagen den 28 mars 2003).

5.3 RN:s bedömning

Det är, som framgår av A-sons egna upplysningar till RN, ostridigt att såväl den för koncernredovisningen upprättade förvärvsanalysen som de underlag denna upprättats från var behäftade med allvarliga fel vilka medfört att koncernens ställning per den 1 september 2004 och dess resultat för räkenskapsåret 2004/05 blivit felaktigt redovisade med väsentliga belopp. Det åligger en revisor att behärska koncernredovisningsfrågor, att ägna den insamlade revisionsinformationen vederbörlig analys och kontroll och att granska en framlagd koncernredovisning med omsorg. A-son har brustit i alla dessa avseenden vilket har lett till att hon har tillstyrkt fastställande av en koncernredovisning som inte ger en rättvisande bild av koncernens ställning vid ingången av det aktuella räkenskapsåret eller av dess resultat för

räkenskapsåret. De ovan angivna bristerna innebär att hon har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 Skatter och avgifter

6.1 Bakgrund

RN har vid genomgång av A-sons dokumentation noterat att bokbinderibolaget har varit försenat med skatteinbetalningar vid ett antal tillfällen. Dokumentationen för räkenskapsåret 2004/05 innehåller en anteckning om att mervärdesskatt betalades 10 dagar för sent i september 2004 samt två motstridiga anteckningar om att betalningen till Skatteverket har varit sen de flesta månaderna alternativt vid ett par tillfällen. Det finns vidare antecknat att efter hennes påpekande har bolaget gjort sina skattebetalningar korrekt och att ingen anmärkning skulle göras i revisionsberättelsen.

6.2 A-sons yttranden

A-son har anfört följande. Bolaget var försenat med inbetalningarna av skatter och avgifter vid ett antal tillfällen. Hon påpekade för bolaget vid den löpande revisionen hur viktigt det var att göra inbetalningar av skatter och avgifter i rätt tid. Bolaget tog hennes påpekande på allvar och skötte därefter sina inbetalningar. Eftersom hennes påpekande hade haft effekt bedömde hon att det kunde accepteras att hon inte anmärkte i revisionsberättelsen.

6.3 RN:s bedömning

Av 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen bland annat om han eller hon funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter.¹ A-son har noterat förseningar med betalning av skatter och avgifter. Hon har trots detta inte anmärkt på förhållandet i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004/05. A-son har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-sons hänvisning till att bolaget efter hennes påpekande betalade skatterna i tid förändrar inte denna bedömning.

7 Revisorns granskning av bokbinderibolagets förmåga till fortsatt drift

7.1 Bakgrund

Av redogörelsen ovan framgår att bokbinderibolaget för båda de aktuella räkenskapsåren redovisade stora förluster i verksamheten och att det under båda åren erhöll beloppsmässigt betydande aktieägartillskott, vilket möjliggjorde fortsatt drift. Vid utgången av räkenskapsåret 2004/05 uppgick totalt eget kapital i bolaget – trots emottagna aktieägartillskott – endast till 103 191 kr. Av A-sons revisionsplanering framgår att hon bedömt risken för negativa resultat som betydande och att bolaget var beroende av aktieägartillskott.

¹ Motsvarande bestämmelse finns sedan den 1 januari 2006 i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551)

7.2 A-sons yttranden

A-son har vidare lämnat följande upplysningar. Frågan kring bolagets eget kapital diskuterades vid ett flertal tillfällen. Det fanns en bokförd skuld till aktieägare uppgående till 3,7 mnkr per balansdagen den 31 december 2005 efter det att tillskottet uppgående till 1,5 mnkr lämnats under år 2005. A-son hade muntligt fått bekräftat att, om det fanns ytterligare behov, det skulle vara möjligt att utnyttja denna skuld till ytterligare aktieägartillskott. Det fanns dock ingen skriftlig bekräftelse från ägarna att dessa var beredda att tillskjuta kapital till bolaget i sådan omfattning att det egna kapitalet skulle behållas intakt. A-son ansåg att det fanns fog för att betrakta ett muntligt uttalande som tillfyllest eftersom aktieägaren redan genom handling visat att han var villig att göra aktieägartillskott.

7.3 RN:s bedömning

Med hänsyn till att A-son betraktade risken för att bokbinderibolaget skulle behöva ytterligare aktieägartillskott för sin fortlevnad som betydande borde hon ha vidtagit relevanta granskningsåtgärder för att acceptera redovisning enligt principen om fortsatt drift.² Att i detta fall enbart förlita sig på muntliga uttalanden och tidigare erfarenheter av aktieägarens vilja att stötta bolaget har inte gett A-son tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bolagets fortlevnad var tryggad med rimlig grad av säkerhet. Genom att inte med tillräcklig omsorg pröva att antagandet om fortsatt drift kunde bedömas vara riktigt och genom att trots detta avlämna en revisionsberättelse enligt standardformuleringen har A-son åsidosatt god revisionssed.

8 A-sons allmänna upplysning till RN

8.1 A-sons yttranden

A-son har i ett yttrande till RN påpekat att det inte var ett lätt revisionsuppdrag på grund av att bokbinderibolaget varit väldigt kostnadsmedvetet vad gäller revision. Bolagets företrädare har inte heller varit särskilt villiga att acceptera de nedskrivningar hon i sin revision bedömt som nödvändiga. Hon har därför fått agera mycket aktivt för att få till stånd de justeringar som slutligen gjordes i redovisningen. Detta bör vägas in vid bedömningen av hennes granskning som rimligen bör bedömas utifrån ett helhetsperspektiv.

8.2 RN:s bedömning

Med anledning av vad A-son anfört finner RN skäl att framhålla betydelsen av revisorers självständighet i förhållande till sina revisionsklienter. Sådan självständighet är särskilt betydelsefull i situationer där revisionsklienten visar ovilja att betala för nödvändiga revisionsåtgärder eller att rätta sig efter revisorns påpekanden. A-sons åberopande av dessa förhållanden inger därför oro för att hon saknar sådan integritet som fordras av en revisor, och utgör på inget sätt en förmildrande omständighet för henne.

² Jämför RS 570

9 RN:s granskning av ytterligare revisionsuppdrag

9.1 Bakgrund

För att få en tillfredsställande grund för att bedöma A-sons förmåga att fullgöra sina skyldigheter som revisor har RN granskat hennes revisionsarbete i ytterligare tre aktiebolag i vilka hon är vald revisor. Nedan återges RN:s iakttagelser rörande A-sons revisioner i två av dessa bolag, servicebolaget och tandläkarbolaget.

9.2 Servicebolaget

9.2.1 Bakgrund

RN:s granskning av revisionen i servicebolaget har avsett räkenskapsåret den 1 september 2006–31 augusti 2007. Enligt årsredovisningshandlingarna är servicebolaget ett fullserviceföretag avseende idé och genomförande av säljfrämjande, motiverande och lojalitetsskapande aktiviteter. Servicebolaget redovisade det aktuella räkenskapsåret en nettoomsättning om 9,2 mnkr, ett resultat efter finansnetto om 147 000 kr och eget kapital om 177 000 kr. Intäkterna hade ökat från 5,4 mnkr föregående räkenskapsår till 9,2 mnkr räkenskapsåret 2006/07.

Av A-sons dokumentation framgår att bolaget per balansdagen den 31 augusti 2007 tagit upp Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter med 956 000 kr (föregående räkenskapsår 21 000 kr). I detta belopp ingick totalt 917 000 kr avseende upplupna intäkter från två olika kunder. I revisionsdokumentationen finns en kopia av en bokslutsbilaga och fakturor till kunderna. Samtliga fakturor har fakturadatum i oktober 2007. Av fakturorna kan inte utläsas när det motsvarande arbetet utförts, men på samtliga aktuella fakturor anges att leveransdatum är samma dag som fakturan utställdes. Det har i dokumentationen noterats att bolagets arbete uppgavs ha utförts före balansdagen den 31 augusti 2007, men att faktureringen skedde först i oktober 2007. Revisionsmedarbetaren har noterat att det var svårt att säkerställa att de upplupna intäkterna verkligen hör till räkenskapsåret 2006/2007. A-son har tillfört en notering om att den ena kunden faktureras sent på grund av att kunden var sen med att ange viss information som behövdes för faktureringen. Hon har vidare som kommentarer noterat att hon diskuterat med kunden och att hon har påpekat vikten av att kunden inför tydliga rutiner så att man kan följa när fakturerad tid är nedlagd. Någon vidare granskningsåtgärd för att verifiera kundens uppgifter om till vilket räkenskapsår intäkterna hörde har inte beskrivits i dokumentationen. Angående fakturan till den andra kunden har A-son antecknat att kunden gjort en uppskattning att hälften av det arbete som motsvarar ett fakturerat belopp om 700 000 kr var utfört räkenskapsåret 2006/2007. Inte heller här finns beskrivet någon åtgärd för att verifiera kundens uppgift till stöd för periodiseringen.

Vid en kontoanalys av försäljningsintäkter har granskaren noterat att bolaget intäktsfört en faktura om 376 000 kr avseende en aktivitet som skulle utföras i september år 2007. Dokumentationen innehåller en kopia av den aktuella fakturan och en notering om att en av fakturorna avsåg perioden efter balansdagen den 31 augusti 2007. Dokumentationen ger ingen information om hur denna observation har hanterats i revisionen.

9.2.2 A-sons yttranden

A-son har anfört att faktureringsrutinen i servicebolaget var att månadsvis fakturera nedlagd tid. Det framkom vid granskningen att det av servicebolagets fakturor inte klart framgick när arbetet

var utfört, vilket försvårade hennes granskning. Hon hade därför ett telefonsamtal med bolaget varvid hon påpekade vikten av att kunna följa när arbetet är utfört för att kunna se att intäkterna är korrekt periodiserade. Hon diskuterade också specifikt de ovan angivna fakturor vilka tagits upp som upplupen intäkt. Hon anför att det även finns en notering av revisionsmedarbetaren om att arbetet utförts före balansdagen men att faktureringen skedde först i oktober. Det var detta förhållande som hon fick bekräftat vid telefonsamtalet med servicebolaget. Beträffande den ena kunden har A-son anført att servicebolaget förklarade eftersläpningen med att faktureringen uppstod på grund av att kunden var sen med att ange viss information som behövdes för faktureringen. Hon godtog detta som en rimlig förklaring. Beträffande den andra kunden hade servicebolaget bedömt att ca 50 % av nedlagt arbete var utfört före balansdagen vilket hon också bedömde som en rimlig förklaring.

Angående fakturan om 376 000 kr som avsåg en aktivitet utförd efter balansdagen har A-son anført att revisionsmedarbetaren inte hade fört fram den aktuella iakttagelsen till ”noteringsbilagan” och att hon har därmed inte följt upp frågan ytterligare. Iakttagelsen kommenterades inte heller vid muntliga genomgångar med medarbetaren.

9.2.3 RN:s bedömning

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter ökade från 21 000 kr räkenskapsåret 2005/06 till 956 000 kr räkenskapsåret 2006/07. Beloppet översteg flerfalt det redovisade resultatet och även bolagets eget kapital som enligt årsredovisningen uppgick till 268 000 kr. Posten var således beloppsmässigt väsentlig. Dessutom hade motsvarande post i tidigare års räkenskaper endast uppgått till ett obetydligt belopp varför det fanns skäl för A-son att ägna de periodiserade intäkterna en omsorgsfull granskning.

A-son valde att granska 917 000 kr av dessa upplupna intäkter, men stannade vid att enbart förlita sig på muntliga uppgifter från företagsledaren istället för att vidta ytterligare granskningsåtgärder för att skaffa sig ändamålsenliga revisionsbevis för att acceptera posten.

A-son har enligt RN:s bedömning inte haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att godta redovisningen av upplupna intäkter och därmed inte heller för att tillstyrka resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret 2006/2007. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

Beträffande den ytterligare intäktspost om 376 000 kr som medarbetaren enligt dokumentationen noterat avsåg en aktivitet utförd under det efterföljande räkenskapsåret, men som A-son i sitt yttrande till RN medgett att hon inte följde upp eftersom noteringen inte förts fram till en särskild noteringsbilaga, vill RN framhålla följande. Det åligger en revisor enligt god revisionssed att genomföra en godtagbar kvalitetskontroll av medarbetares arbete och att därvid också i rimlig omfattning göra en genomsyn av revisionsdokumentationen. Den aktuella dokumentationen omfattar endast en pärm och RN har vid genomsyn av pärmen utan svårighet observerat revisionsmedarbetarens notering och den bilagda fakturan. Det ger vid handen att A-son inte genomfört en kvalitetskontroll och genomsyn av revisionsdokumentationen före avgivandet av sin revisionsberättelse på ett sätt som uppfyller god revisionssed.

9.3 Tandläkarbolaget

9.3.1 Bakgrund

RN:s granskning av revisionen i tandläkarbolaget har avsett räkenskapsåret 2007. Bolaget, som bedriver tandläkarverksamhet, redovisade det aktuella räkenskapsåret rörelseintäkter uppgående till 3,1 mnkr, ett resultat efter finansiella poster om minus 182 000 kr och ett eget kapital om

437 000 kr. Intäkterna hade minskat från 3,4 mnkr föregående räkenskapsår till 3,1 mnkr räkenskapsåret 2007.

Den revisionsdokumentation som A-son företett omfattar en pärm med handlingar. Av en bokslutsbilaga för kontot Kundfordringar framgår att tandläkarbolaget redovisade ett stort antal fordringar på kunder och ett stort antal skulder till andra kunder på samma konto. Nettosaldot enligt bokslutsbilagan uppgick till 94 000 kr. Saldot utgjordes i verkligheten av fordringar på kunder om 178 000 kr (av vilka 28 000 kr betalats före balansdagen, men efter det att förteckningen upprättades) och skulder till andra kunder om 84 000 kr. I årsredovisningen upptogs posten med 66 000 kr under kundfordringar. Enligt planeringsdokumentet beräknades väsentligt belopp till 27 000 kr.

9.3.2 A-sons yttranden

A-son anför att fokus vid det aktuella årets revision hade legat på ett annat konto. Hennes revisionsmedarbetare förde inte fram någon notering om nettoredovisning av kundfordringar som hon kunde ta ställning till och hon har inte noterat det i granskningsdokumentationen.

9.3.3 RN:s bedömning

Vare sig av tandläkarbolagets årsredovisning eller av revisionsdokumentationen framgår att det skulle ha funnits grund för att nettoredovisa de aktuella fordringarna och skulderna till kunder. A-son har inte heller i sitt yttrande till RN hävdad att posterna uppfyllde förutsättningarna för kvittning enligt 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller att de var oväsentliga. RN kan därför inte komma till annan slutsats än att kvittningen har skett i strid med 2 kap. 4 § årsredovisningslagen. Nettofelet överstiger det belopp som A-son i sin revisionsplanering har fastställt som ett väsentligt belopp.

RN konstaterar att dokumentationen för revisionen av tandläkarbolaget består av endast en pärm med handlingar av vilka det bland annat med tydlighet framgår att fordringar och skulder kvittades och redovisades netto i bolagets årsredovisning. Vid en tillräckligt aktsam genomgång av revisionsdokumentationen borde A-son ha upptäckt och reagerat på nettoredovisningen trots att hennes medarbetare inte hade fört fram någon notering om detta. RN måste därför konstatera, att A-son inte genomfört kvalitetskontroll av medarbetarens arbete eller genomsyn av revisionsakten med rimlig aktsamhet. Detta har lett till att hon inte uppmärksammade ett tydligt och lätt identifierat förhållande som innebar en otillåten nettoredovisning av fordringar och skulder. Genom att inte kontrollera innehållet i revisionsdokumentationen med tillräcklig aktsamhet har A-son åsidosatt god revisionsd.

10 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

10.1 Sammanfattande bedömning

A-sons granskning av räkenskaperna i bokbinderibolaget har under de två av RN granskade räkenskapsåren i flera viktiga avseenden varit mycket bristfällig. Hennes granskning av de två icke bokförda bankuttagen var otillräcklig. Hon godtog såväl den initiala värderingen av bokbinderibolagets aktier i dotterbolag och förvärvade maskiner som den fortsatta värderingen av aktier i dotterbolag utan att skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen om räkenskapernas upprättande enligt god redovisningssed och för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Hon har

tillstyrkt fastställande av en koncernredovisning som inte ger en rättvisande bild av koncernens ställning vid ingången av räkenskapsåret 2004/05 eller dess resultat för räkenskapsåret och hon har även visat allvarlig brist på förståelse för hur en koncernredovisning upprättas och oaksamhet när det gäller genomgång och kontroll av sin egen revisionsdokumentation. Vidare har RN konstaterat att hennes revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004/05 inte innehöll de anmärkningar avseende för sent betalda skatter och avgifter som A-son enligt aktiebolagslagen varit skyldig att lämna i revisionsberättelsen. A-son har även åsidosatt god revisionssed genom att inte med tillräcklig omsorg pröva om bokbinderibolagets antagande om fortsatt drift var riktigt och genom att trots detta avlämna en revisionsberättelse enligt standardformuleringen. Enligt RN:s bedömning framstår det också som klart att A-son inom flera för revisionen viktiga områden i alltför stor omfattning har förlitat sig på overifierade uppgifter som bolagets VD lagt fram för henne. Vad A-son anfört rörande den aktuella revisionsklientens ovilja att betala för revisionsåtgärder och rätta sig efter påpekanden utgör inte någon förmildrande omständighet för henne.

A-son har således i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor i det aktuella bolaget under två på varandra följande år på ett sätt som måste betraktas som vårdslöst. Det som ligger henne till last är sammantaget mycket allvarligt.

RN har med anledning av vad som ovan sagts ansett det nödvändigt att utvidga granskningen till ytterligare tre revisioner som utförts av A-son för att på ett rättvist sätt kunna bedöma hennes förmåga att fullgöra sina skyldigheter som revisor. De iakttagelser som RN gjort vid denna utvidgade granskning har visat att väsentliga brister som RN funnit i revisionen i bokbinderibolaget även återfinns i två av de tre övriga revisionerna.

Vad gäller servicebolaget visar RN:s genomgång att A-son på samma sätt som i bokbinderibolaget i alltför stor omfattning har låtit sina revisionsbedömningar vila enbart på muntliga uppgifter från företagsledningen och att hon underlåtit att skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för mycket väsentliga redovisningsposter. Hon har således även i detta fall saknat grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna.

En besvärande omständighet för A-son är att hon i tre av de fyra granskade revisionsuppdragen inte uppmärksammat fel och redovisningsbrister som förelegat tydligt observerbara i hennes egen revisionsdokumentation och som i åtminstone två av fallen varit föremål för tydlig notering från hennes medarbetares sida. RN kan med utgångspunkt från dessa observationer inte dra någon annan slutsats än att A-son genomför sina revisionsuppdrag utan att kvalitetskontrollera sina medarbetares arbete tillräckligt omsorgsfullt och utan att göra en tillräckligt aktsam genomsyn av sin egen revisionsdokumentation innan hon avger sina revisionsberättelser.

10.2 Val av disciplinär åtgärd

Som framgått ovan har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera olika avseenden. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. De fel och brister som framkommit vid RN:s granskning av A-sons revision i bokbinderibolaget är mycket allvarliga. Den kompletterande genomgången av tre ytterligare revisionsuppdrag har bekräftat bilden av hennes bristande förmåga att utföra revision enligt god revisionssed. Omständigheterna måste anses synnerligen försvärande. Därmed föreligger grund för att upphäva A-sons auktorisation som revisor.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Ola Forsberg, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Tarja Keskimäula som föredragit ärendet.