

LR: dom 2004-05-13, mål nr 1039-03 (ref)

KamR: dom 2005-05-10, mål nr 3998-04 (ref)

D 32/02

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son. Anmälan rör A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag räkenskapsåret den 1 juli 1995–30 juni 1996 samt den 1 juli 1996–30 juni 1997.

Bolagets verksamhet har under den aktuella perioden bestått i att sammanställa och sälja information inom lantbruksområdet. En betydande del av intäkterna har härrört från en under räkenskapsåret 1995/96 påbörjad utgivning av två faktapärmar innehållande skatte- respektive EU-information. Försäljningen gick till på så sätt att kunden tecknade ett prenumerationsavtal på tolv månader. Kunden erhöll därefter en pärm som uppdaterades av bolaget var sjätte vecka. För arbetet med att sammanställa pärmarnas innehåll anlätade bolaget fortlöpande en extern skattekonsult. De kunder som inte var nöjda med informationen hade möjlighet att inom sex månader returnera pärmen och få pengarna tillbaka.

Bolaget har fakturerat sina kunder för hela prenumerationsperioden i samband med att pärmarna levererades. Fakturerat belopp intäktsfördes direkt. Bolaget har emellertid inte reserverat några medel med anledning av att nya prenumeranter hade möjlighet att returnera pärmarna inom sex månader.

Anmälaren har ifrågasatt hur A-son har kunnat godta bolagets redovisning i dessa delar. Anmälaren anser att god redovisningssed i detta fall innebär att intäkterna skulle ha periodiserats över prenumerationsperioden för att ”möta” de kostnader som varit förenade med uppdatering av informationen i de två pärmarna samt att reservering bort ske för fordringar som avsett försäljning ”på öppet köp”. Enligt anmälaren utnyttjade ca en tredjedel av kunderna denna ångerrätt. Sammantaget menar anmälaren att en korrekt redovisning skulle ha lett till att bolagets egna kapital varit förbrukat vid bokslutet per den 30 juni 1997.

A-son har i huvudsak anfört följande.

Vad gäller frågan om periodisering av intäkterna gjorde bolagets styrelse bedömningen att man sålde en färdig produkt. Kunden erhöll ”redan från första dagen” en faktafylld pärm. Bolaget har valt att kostnadsföra samtliga utvecklings- och uppdragskostnader för pärmarna direkt. Likaså har utgifterna för s.k. telemarketing förts upp som kostnad det år försäljningen skedde. Styrelsen ansåg att i stort sett samtliga kostnader hänförliga till pärmarna var tagna vid försäljningstillfället. I konsekvens härmed har bolaget också valt att intäktsföra försäljningen direkt. Det är riktigt att uppdateringar sänts ut löpande. A-son bedömde dock, med bolagets fortlevande i åtanke, att ”om en enda” ny pärm såldes i början på ett nytt räkenskapsår så var bolaget förpliktigt att betala skribenter för uppdateringar till denna enda pärm under ett helt år. Kostnaden för uppdateringar till redan befintliga kunder skulle då inskränka sig till kopiering och porto. Mot bakgrund härav ansåg A-son att den av bolaget tillämpade redovisningsprincipen var mest rättvisande. Alternativet hade varit att bedöma de initialt utskickade pärmarnas värde i relation till de uppdateringar som gjordes och att därefter periodisera uppdrags- och försäljningskostnader enligt samma princip. A-son ansåg emellertid att det skulle vara svårt att göra en korrekt periodisering enligt denna metod eftersom bolaget inte kunde förutse i vilken omfattning pärmarna behövde uppdateras. Behovet av uppdatering styrs av vad som sker på

lagstiftningsområdet. A-son har i detta sammanhang beaktat ett avgörande från Regeringsrätten (RÅ 1987 not 533) enligt vilket ett företag inte ansågs ha rätt att periodisera intäkter hänförliga till ett garantiserviceavtal eftersom företagets framtida prestationer med anledning av avtalet inte var så bestämda med avseende på omfattningen och tiden för fullgörandet att underlag fanns för en korrekt periodisering.

Det är riktigt att bolaget inte har gjort reserveringar för förluster hänförliga till pärmförsäljningen. Detta beror på att styrelsen inte har haft möjlighet att med säkerhet bedöma hur stora dessa förluster var per balansdagen. A-son har noterat detta. Styrelsen informerade honom dock om att det fanns beställningar som ännu inte levererats och fakturerats och som inte heller tagits upp i bokföringen. Styrelsen bedömde att det här förelåg en dold reserv. A-son godtog detta resonemang.

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

I båda årsredovisningarna anges att periodisering av utgifter och inkomster har skett enligt god redovisningssed. A-son har avgett rena revisionsberättelser daterade den 28 oktober 1996 respektive den 1 december 1997.

Bolagets totala intäkter uppgick räkenskapsåret 1995/96 till ca 1 140 000 kr och räkenskapsåret 1996/97 till ca 4 220 000 kr. Av dessa belopp avsåg ca 1 030 000 kr respektive ca 2 820 000 kr försäljning av pärmprenumerationer till nya kunder. Vad gäller det senare räkenskapsåret har bolaget även redovisat en intäkt om ca 360 000 kr avseende förnyelser av prenumerationer till befintliga kunder.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Som framgått ovan har bolaget i de aktuella årsredovisningarna angett att utgifter och inkomster periodiserats i enlighet med god redovisningssed.

För resultatberäkningen har den s.k. realisationsprincipen central betydelse. Enligt denna skall inkomster för under ett visst räkenskapsår utförda prestationer redovisas som intäkter det året. En inkomst avseende prestationer som skall utföras kommande räkenskapsår skall däremot periodiseras genom en passiv balanspost. Utgifter skall, på motsvarande sätt, periodiseras så att endast de belopp som avser under räkenskapsåret förbrukade resurser för de utförda prestationerna redovisas som kostnader.

Under den i ärendet relevanta tidsperioden gällde alltså 1976 års bokföringslag¹ som inte innehöll några närmare regler för intäktsredovisningen. Av grundläggande betydelse för resultatberäkningen var dock den allmänna periodiseringsbestämmelsen i 4 § vari stadgades att bokföringen inför bokslutet skulle tillföras de ”fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret”. Att periodiseringen skulle ske enligt god redovisningssed framgick av 2 § samma lag.

Det fanns vid den tiden två huvudmetoder för redovisning av intäkter enligt god redovisningssed. Den ena metoden innebar att en intäkt inte redovisades förrän den totala prestationen utförts och den andra, att intäkten fördelades successivt över avtalsperioden.

¹ Bokföringslag (1976:125)

Bokföringsnämnden (BFN) har i ett antal konkreta fall uttalat vad som skall anses utgöra god redovisningssed inom detta område, se t.ex. BFN U 87:1 (garantiserviceavtal) och BFN U 89:10 (fleråriga tjänsteavtal). BFN fann i båda dessa fall att omständigheterna var sådana att vinstavräkning borde ske successivt. BFN har vidare i cirkulär C 20/5, som gällde intäkter avseende ettåriga tjänsteavtal, uttalat att det inte är förenligt med god redovisningssed att under ett visst räkenskapsår intäktsföra belopp som avser prestationer som skall utföras under kommande perioder.

Det kan således konstateras att varken 1976 års bokföringslag eller ovan nämnda uttalanden från BFN gav något stöd för att bolagets sätt att redovisa intäkterna från pärmutgivningen skulle ha varit förenligt med god redovisningssed.

En av de omständigheter A-son anfört som grund för att ändå godta bolagets intäktsredovisning är att bolagets styrelse ansåg att man sålde en färdig produkt. Enligt RN:s uppfattning kan denna ståndpunkt ifrågasättas. Även om, vid förstagångsprenumerationer, de initialt utskickade pärmarna har kunnat åsättas ett visst grundvärde och varit ”användbara” för kunden från första början kan bolaget knappast anses ha levererat en färdig produkt förrän de uppdateringar som följt av avtalet fullgjorts. Helt klart är att styrelsens synsätt har saknat relevans vid förnyelser av befintliga prenumerationer eftersom bolagets åtaganden i dessa fall enbart utgjorts av framtida uppdateringstjänster. I sammanhanget kan nämnas BFN:s uttalande U 87:9 (periodisering av uppdragsanknutna utgifter) av vilket framgår att det i vissa fall, där huvuddelen av en prestation fullgjorts, kan vara förenligt med god redovisningssed att intäktsföra ersättningen för den totala prestationen och göra en reservering för framtida utgifter. RN menar att det med hänsyn till omständigheterna kan ifrågasättas om denna redovisningsprincip varit tillämplig i det nu aktuella fallet.

Eftersom bolaget inte gjort någon reservering för framtida utgifter med anledning av uppdateringarna och A-son såvitt framkommit inte heller har försökt bilda sig en uppfattning om hur stort ett sådant reserveringsbehov skulle ha varit finner RN att han under alla förhållanden har saknat grund för att godta bolagets resultat-redovisning i nu behandlat avseende. Vad A-son, ”med bolagets fortlevande i åtanke”, anfört beträffande kostnaderna för uppdatering till befintliga prenumeranter för det fall bolaget bara skulle sälja ett enda abonnemang i början på ett nytt räkenskapsår medför inte någon annan bedömning. Resonemanget synes förutsätta att bolaget i slutet av ett visst räkenskapsår skulle ha fullgjort samtliga uppdaterings-åtaganden med anledning av den försäljning som skett under året. Så har emellertid inte varit fallet. Prenumerationsverksamheten har ända sedan starten under räkenskapsåret 1995/96 fram till utgången av räkenskapsåret 1996/97 expanderat kraftigt. Bolaget torde därför vid utgången av båda dessa år ha haft att beakta kostnader för uppdateringsåtaganden under nästan ett år framåt i tiden.

A-son har vidare vägt in den omständigheten att bolaget, i stället för att periodisera utgifterna för bl.a. upparbetning och utveckling av pärmarna valt att kostnadsföra dessa direkt. Det finns mot bakgrund härav skäl att erinra om att redovisningen brukar anses vara intäktsorienterad, vilket innebär att utgångspunkten för resultatberäkningen är att fastställa vilka intäkter som skall redovisas under den aktuella perioden och att därefter fördela utgifterna som kostnader på rätt period. A-son synes på denna punkt snarast ge uttryck för motsatt uppfattning då han förklarar att bolaget som en *konsekvens* (RN:s kurs.) av det sätt på vilket kostnaderna hanterades valde att intäktsföra försäljningen direkt. A-son har såvitt framgår accepterat bolagets synsätt utan att genomföra någon närmare analys av underliggande sakförhållanden eller vad redovisningsmetoden skulle få för inverkan på bolagets resultat. Det har inte framkommit något som tyder på att han exempelvis övervägt hur stora belopp som varit möjliga att aktivera initialt och i vilken takt avskrivning i så fall bort ske av dessa aktiverade kostnader. A-son har därmed inte heller i detta avseende haft grund för att acceptera bolagets resultatredovisning.

Ytterligare ett skäl till att bolaget underlät att periodisera prenumerationsintäkterna har enligt A-son varit att det inte med säkerhet gick att förutsäga behovet av uppdateringar i den utgivna informationen. Till stöd för detta resonemang har han åberopat ett avgörande från Regeringsrätten (RÅ 1987 not 533) enligt vilket ett företag i inkomstskattehänseende inte medgavs rätt att periodisera framtida intäkter hänförliga till ett garantiserviceavtal².

Vad gäller frågan om när intäkter i näringsverksamhet skall anses realiserade i skattesammanhang är utgångspunkten den att god redovisningssed skall följas vid beskattningen (det s.k. kopplade området) såvida det inte finns speciella skatteregler med avvikande innehåll. Eftersom skattelagstiftningen innehåller få sådana speciella bestämmelser återspeglar rättspraxis på skatteområdet som regel även vad som utgör god redovisningssed. Enligt RN:s uppfattning gäller detta emellertid inte i fråga om det av A-son åberopade rättsfallet där Regeringsrätten gjort en skattemässig bedömning i direkt strid med de redovisningsprinciper som dessförinnan kommit till uttryck i flera av BFN:s uttalanden (jfr ovan sid. 3). Den omständigheten att det bolag som reviderats av A-son eventuellt inte skulle ha medgivits rätt att periodisera intäkterna i skattehänseende har inte gett bolaget rätt att frångå god redovisningssed i den bokföringsmässiga redovisningen. Genom att förlita sig på ifrågavarande avgörande har A-son kommit att göra en allt för okritisk bedömning av hur bolagets prenumerationsintäkter borde hanteras bokföringsmässigt. Därtill kommer att han inte heller i detta sammanhang har övervägt behovet av reservering för framtida utgifter.

Vad därefter gäller frågan om reservering för fordringar avseende försäljning på ”öppet köp” anser RN inte att den omständigheten att det fanns en ”dold reserv” bestående av ännu ej levererade och bokförda beställningar kan tillmätas någon betydelse. Sådan s.k. tyst kvittning är inte tillåten. A-son borde i stället ha försökt bilda sig en uppfattning om antalet retur och med ledning därav bedömt behovet av reservering.

Mot nu angiven bakgrund finner RN vid en samlad bedömning att A-son inte har haft grund för att avge rena revisionsberättelser över årsredovisningar i vilka angetts att bolagets utgifter och inkomster periodiserats i enlighet med god redovisningssed.

Sammantaget finner RN att A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan grad att disciplinär åtgärd är motiverad. Med stöd av 22 § andra stycket 1995 års revisorslag meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Wilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 331

Dom 2004-05-13, mål nr 1039-03

² Det kan noteras att Regeringsrättens avgörande rör det fall över vilket BFN uttalat sig i U 87:1. Ovan har framgått att BFN ansåg att förutsättningarna för periodisering var uppfyllda. Avgörandet utgör ett av förhållandevis få fall där Regeringsrätten inhämtat BFN:s yttrande men valt att vid den skatterättsliga bedömningen frångå vad nämnden uttalat. Detta förhållande har kommenterats av bl.a. Stig von Bahr (Skattenytt 1991, s. 745 ff) och Per Thorell (Skattenytt, 1989, s. 577 ff och 1994, s. 699 ff).

A-son har överklagat RN:s beslut och yrkat att den av RN meddelade varningen skall undanröjas alternativt att den disciplinära påföljden begränsas till en erinran. Till stöd för sin talan har han anfört bl.a. följande. Bolagets verksamhet utgjordes bl.a. av försäljning av informationspärmar. Informationspärmen AGRA Info är ett slags handbok i jordbruks- och skogsbeskattning och som uppdateras med nyheter. Informationen består av en stor del bas- och grundinformation som levereras när pärmen säljs och en del som ändras och uppdateras under året. Vid leveransen omfattade pärmen ca 300 sidor. Av dessa var det ett antal sidor som byttes ut och därutöver tillkom material (två av tolv flikar) med ny lagstiftning under året. Den huvudsakliga försäljningen av Info-pärmarna skedde under perioden november till mars månad. På motsvarande sätt förhåller det sig med den andra pärmen, nämligen EU-kompassen, dock med den skillnaden att den senare då innehöll en större andel blanketter som var aktuella inför bidragsansökningar som i allt väsentligt sker under mars och april. Huvuddelen av försäljningen av EU-kompassen skedde under perioden juli till september samt januari till mars. Detta innebär att den huvudsakliga delen av prestationen var fullgjord vid bokslutstillfället, dels genom att informationspärmarna i sig innehöll en mycket omfattande information vid leveransen, dels genom att ett antal uppdateringar då också levererades. Kostnaden för uppdatering av pärmarna är hänförligt till produktionen av materialet, d.v.s. i princip till den första pärmen som produceras. Kostnaderna för mångfaldigande och distribution för en tillkommande prenumeration är marginella. Bokföringslagen innehöll för de aktuella räkenskapsåren inte några bestämmelser om intäktsredovisning och ger därmed inte något direkt stöd för tillämpning av någon princip om intäktsredovisning överhuvudtaget. Vägledning för intäktsredovisningen får istället sökas i grundläggande redovisningsprinciper och uttalanden om innebörden av god redovisningssed. Det finns inget uttalande från BFN eller något annat auktoritativt organ som behandlar intäktsredovisning vid försäljning av informationspärmar. Frågan i målet är närmast om andra uttalanden kan tillämpas analogt på det sätt som RN gör gällande. De uttalanden som nämnden åberopar gäller olika typer av tjänsteavtal. Gemensamt för uttalandena är att samtliga gäller prestationer som skall fullgöras någon gång i framtiden. I dessa fall är det uppenbart att den huvudsakliga delen av prestationen inte fullgjorts. I vart fall vid nyförsäljning av pärmarna är det däremot uppenbart att en betydande del av prestationen fullgjorts genom leveransen av pärmarna. Inget av de tre avgöranden som RN åberopat, nämligen BFN U 87:1, BFN U 89:10 och BFN C 20/5, är relevanta för frågan vid vilken tidpunkt prestationen huvudsakligen är fullgjord. Tvärtom ger en dom från Regeringsrätten (RÅ 1987 not 533) stöd för att intäktsredovisning inte kan underlåtas i de fall som nu berörs. Eftersom intäktsredovisning tillhör det s.k. kopplade området är Regeringsrättens ställningstagande också relevant för redovisningsprinciperna. Vad avser förnyelseprenumerationer, d.v.s. då pärmen levererats tidigare år och då uppdateringar skett under de aktuella räkenskapsåren, måste beaktas att huvuddelen av prenumerationerna förnyas under hösten och vintern. Detta innebär att huvuddelen av uppdateringar och nyheter skett innan halvårsskiftet. Vidare är särkostnaden för varje uppdatering försumbar. Enligt principen om fortsatt drift kan man utgå från att såväl nyförsäljning som förnyelser kommer att ske följande räkenskapsår. Dessa intäkter matchas då mot kostnaderna att ta fram uppdateringar. Förnyelser svarade vidare endast för en mindre del; ca 11 procent av bolagets omsättning det senare räkenskapsåret. Det första året förekom inga förnyelser. Vad avser frågan om reservering för fordringar avseende försäljning på "öppet köp" har A-son anfört följande. Bolaget tillämpade två olika möjligheter till "öppet köp", nämligen att kunden antingen kunde returnera pärmarna i anslutning till försäljningen (returer) eller returnera pärmarna efter sex månader (garantier). Vad gäller returer returnerades dessa pärmarna omgående för att kunden inte skulle behöva erlägga fakturan. Dessa returer bokades bort direkt och påverkade alltså inte bokslutet. Något resultatpåverkande fel uppkom därför inte. Möjligheten för kunden att returnera pärmarna

och få pengarna tillbaka efter sex månader (garantier) infördes under 1997. Denna garanti påverkar inte alls bokslutet för 1995/96 utan endast 1996/97 och då endast för den försäljning som skedde under 1997. Vid bokslutet för verksamhetsåret 1996/97 hade bolaget ingen erfarenhet av hur stor del av pärmarna som skulle komma att returneras. Detta innebar att något tillförlitligt underlag inte förelåg och därmed begränsade möjligheter att verifiera beloppet. Garantiåterbetalningarna under perioden juli till september uppgick till låga belopp och motsvarade mindre än två procent av omsättningen under det reviderade räkenskapsåret. Han beaktade att den största delen av försäljningen skett under perioden januari till mars, vilket rimligen borde leda till att antalet garantier var störst under de första månaderna in på det nya räkenskapsåret. Hans grund för att inte anmärka var att felet var oväsentligt och inte den dolda reserven i sig. Däremot påverkade den dolda reserven hans väsentlighetsbedömning.

RN har bestritt bifall till överklagandet och anfört bl.a. följande. Synsättet att bolaget genom leveransen av pärmarna fullgjort huvuddelen av prestationen kan ifrågasättas eftersom det vid förstagångsprenumerationer efter leveranser kvarstått ett åtagande att uppdatera pärmarna var sjätte vecka under prenumerationstiden. Klart är att det vid förnyelser av befintliga prenumerationer inte går att tillämpa en redovisningsprincip som bygger på att huvuddelen av prestationen fullgjorts, eftersom bolagets åtagande i dessa fall enbart består av framtida uppdateringstjänster. Intäktsföring av den totala ersättningen för en i huvudsak utförd prestation förutsätter dessutom att en reservering görs för de kostnader som är förenade med återstående åtaganden (jfr BFN U 87:9). Eftersom bolaget inte gjort någon sådan reservering och, såvitt framkommit, A-son inte heller har vidtagit några åtgärder för att få fram underlag för en bedömning av hur stort ett sådant reserveringsbehov skulle ha varit, har han under alla förhållanden saknat grund för att godta bolagets resultatredovisning. Vad A-son uppgett om "försumbara särkostnader för uppdatering" och om "principen om fortsatt drift" medför inte någon annan bedömning. Det framgår inte klart vilka kostnader A-son hänför till "särkostnader" och inte heller på vilken grund han bedömt att dessa varit försumbara.

Kostnaderna för varje uppdatering kan delas upp i en fast del (t.ex. kostnader för sammanställning av ny lagstiftning) och en rörlig del (t.ex. kopierings- och portokostnader). Den fasta delen påverkas inte av antalet utestående prenumerationer. För att kunna bedöma reserveringsbehovet borde A-son ha granskat bolagets kostnader för uppdateringarna närmare. Detta har han underlåtit. Resonemanget om fortsatt drift synes bygga på uppfattningen att kostnader hänförliga till under ett visst år redovisade intäkter inte behöver beaktas detta år eftersom förmodade intäkter påföljande år sannolikt kommer att täcka dessa kostnader. Ett sådant synsätt är inte förenligt med god redovisningssed. Det är oklart vad A-son menar när han uppger att den "dolda reserven" påverkat hans väsentlighetsbedömning, men att den inte i sig legat till grund för bedömningen att inte anmärka på att bolaget underlåtit att reservera medel för returerna. Så länge A-son på något sätt beaktat den "dolda reserven" vid revisionen har den legat till grund för just denna bedömning, d.v.s. att inte anmärka. Vidare kan, det mot bakgrund av den osäkerhet rörande antalet returerna som uppenbarligen förelåg, ifrågasättas på vilken grund A-son bedömt att "nettot" av de fel han säger sig ha funnit varit oväsentligt. Kritiken mot A-son i nu behandlat avseende har föranletts av att han underlåtit att vidta tillräckliga granskningsåtgärder för att kontrollera om ett reserveringsbehov förelåg. Huruvida felet var så väsentligt att det skulle ha påtalats i revisionsberättelserna är inte klarlagt.

A-son har i yttrande den 20 juni 2003 anfört bl.a. följande. RN har inte relaterat sina ställningstaganden till de faktiska förhållandena. Bedömningen måste baseras på de faktiska produkterna och den faktiska proportionen mellan nyförsäljning och förnyelser. Huvuddelen av försäljningen under de aktuella räkenskapsåren avsåg nyförsäljning. Under räkenskapsåret 1996/97 avsåg 89 procent nyförsäljning. Andelen var 100 procent det första räkenskapsåret. Framhållas kan även att om det förelåg fel i årsredovisningen måste dessa vara väsentliga för att

anmärkning skall göras i revisionsberättelsen. Vid förstagångsprenumerationer torde det vara ställt utom allt tvivel att huvuddelen av prestationen är fullgjord genom leveransen av pärmen. Vid förnyelseprestationer är det inte lika klart att huvuddelen av prestationen är fullgjord vid bokslutsdagen. Avgörande för denna fråga är när under året förnyelser skedde. För en förnyelse som görs i oktober har åtminstone 75 procent av prestationen fullgjorts före bokslutsdagen. Görs förnyelsen i februari är motsvarande andel ca 40 procent. För de förnyelser som skedde under hösten 1996 hade således uppenbart huvuddelen av prestationen fullgjorts vid bokslutstillfället. Den del av förnyelserna som avser våren utgjorde en mycket liten del av de totala intäkterna (högst 6 procent), och av denna lilla andel har dessutom en del fullgjorts under räkenskapsåret. Även om man beaktar att en del av nyförsäljningen avser prestationer som fullgörs efter räkenskapsårets utgång är denna del av de totala intäkterna mycket liten. Några särskilda kostnader för uppdatering fanns inte. Kostnaderna bestod av dels samkostnader för framtagning av material (t.ex. sammanställning av ny lagstiftning), dels särkostnader för papper, porto m.m. Samkostnaderna påverkades inte av om materialet sändes ut som en uppdatering eller ingick i en pärm som såldes för första gången. Sammanlagt uppgick dessa kostnader till 220-230 000 kr. Med stöd av principen om fortsatt drift har bolaget inte gjort någon reservering för dessa kostnader. Det är rimligt att andelen som i sådant fall skall reserveras måste beräknas utifrån andel av intäkterna, vilket i så fall innebär att högst 11 procent eller 25 000 kr skulle reserveras. De aktuella särkostnaderna består av kostnader för papper och porto, vilka totalt uppgick till ca 280 000 kr. Det bör dock noteras att huvuddelen av portot avser utskick av pärmar – och som inte skall ingå i det proportionerade beloppet. Det belopp som kan komma ifråga för reservering uppgår till högst ca 20 000 kr. Det är ett oväsentligt belopp i sammanhanget. Avseende frågan om garantireturer kan framhållas att osäkerheten endast rörde den del av försäljningen som skedde under den senare delen av våren 1997, eftersom sexmånadersfristen redan löpt ut när granskningen skedde. Han hade då tillgång till bokföring t.o.m. september månad (d.v.s. alla returer t.o.m. mars ingick i det granskade materialet). Den fråga som då var oklar och som påverkade ett eventuellt reserveringsbehov var för den begränsade försäljning som skett under april till juni och där returer ännu inte skett före den sista september.

RN har i yttrande den 22 september 2003 anfört bl.a. följande. I det överklagade beslutet har RN funnit att A-son i det aktuella revisionsuppdraget inte har haft grund att avge rena revisionsberättelser över årsredovisningar i vilka angetts att bolagets utgifter och inkomster periodiserats i enlighet med god redovisningssed. Av beslutet framgår att denna slutsats föranleds av att A-son i flera avseenden underlåtit att vidta tillräckliga gransknings- och kontrollåtgärder för att ha grund att godta bolagets resultatredovisning. Frågan huruvida felaktigheterna i bolagets redovisning borde ha lett till anmärkning i revisionsberättelserna eller inte saknar relevans för bedömningen. Den för utgången i ärendet centrala omständigheten har varit att A-son inte har vidtagit tillräckliga åtgärder för att förvissa sig om att felet var oväsentliga. Att A-son nu i efterhand redogör för vissa resonemang och överväganden som varken framkommit i hans yttranden i disciplinärendet eller framgår av revisionsdokumentationen bör inte medföra någon annan bedömning.

A-son har i yttrande den 7 november 2003 anfört bl.a. följande. RN synes göra gällande att det väsentliga inte är huruvida bolaget tillämpat redovisningsprinciperna rätt eller inte. Kritiken i beslutet tar ju sikte på att han inte haft grund för att avge rena revisionsberättelser över årsredovisningar i vilka angetts att bolagets utgifter och inkomster periodiserats i enlighet med god redovisningssed. Omfattningen av granskningsinsatserna styrs och påverkas självfallet av bedömningen av redovisningsfrågorna. Exempelvis påverkar hans bedömning av innebörden av god redovisningssed och storleken av de faktiska kostnaderna för uppdatering naturligtvis

granskningens omfattning. Så länge det totala beloppet är oväsentligt spelar det ingen roll exakt hur beloppet periodiserats eftersom den beloppsmässiga påverkan på årsredovisningen oavsett periodisering är oväsentlig. Det har inte förekommit något periodiseringsfel som kan betraktas som så väsentligt att det skulle utmytna i en oren revisionsberättelse.

LR har bifallit överklagandet och upphävt RN:s beslut att meddela A-son en varning. Som skäl har i huvudsak anförts följande

Enligt FAR:s rekommendationer skall revisorn vid sin granskning bilda sig en välgrundad uppfattning huruvida den i årsredovisningen lämnade informationen är rättvisande och av en sådan omfattning att den överensstämmer med god redovisningssed (avsnitt 1.4). Enligt FAR:s rekommendationer avseende revisionsprocessen skall principerna om väsentlighet och risk vara vägledande då revisorn bestämmer inriktningen och omfattningen av sitt arbete. Revisionsarbetet skall inriktas mot sådana områden där det kan finnas risk för att väsentliga fel uppstår som kan påverka årsredovisningen. Väsentliga avvikelser från ABL, bolagsordningen eller god redovisningssed skall vidare leda till anmärkning eller särskild upplysning i revisionsberättelsen (avsnitt 2.2.1 och 2.5.4.1).

Av utredningen i målet framkommer att fakturerat belopp från försäljningen av faktapärmarna, vilka uppdaterades med nytt material var sjätte vecka, intäktsfördes direkt. Bolaget har inte gjort någon reservering för framtida utgifter med anledning av kostnader för uppdateringarna. Bolaget har inte heller reserverat medel med anledning av att nya prenumeranter hade möjlighet att returnera pärmarna inom sex månader (garantier). A-son har dock obesträtt uppgett att sådana garantier infördes först under 1997 och påverkade inte alls bokslutet för 1995/96. Han har vidare uppgett att bolaget tillämpade två olika möjligheter till "öppet köp", varav den ena var att returnera pärmarna i anslutning till försäljningen (returer). Vad gäller returer returnerades dessa pärmar omgående för att kunden inte skulle behöva erlägga fakturan. Dessa returer bokades bort direkt och påverkade alltså inte bokslutet. A-son har vidare uppgett att kostnaden för uppdateringar av pärmarna rörde sig om ett oväsentligt belopp i jämförelse med övriga kostnader.

Länsrätten finner inledningsvis att Bokföringsnämndens praxis avseende redovisning av intäkter får anses vägledande även för den försäljning som gäller i målet. Mot bakgrund av Bokföringsnämndens praxis och med beaktande av 2 och 4 §§ bokföringslagen finner länsrätten att bolagets intäkter och kostnader vid nyförsäljning av pärmar och förnyelser av befintliga prenumerationer inte periodiserats i enlighet med god redovisningssed. Länsrätten finner vidare att det förhållandet att bolaget inte reserverat några medel med anledning av returneringsmöjligheten vid s.k. garantier inte står i överensstämmelse med god redovisningssed. Vad härefter avser frågan om felen varit väsentliga i den mening att de bort leda till orena revisionsberättelser kan länsrätten konstatera att RN under målets handläggning vid länsrätten tycks ha frångått sin bedömning i det överklagade beslutet från den 19 december 2002 att A-son inte haft grund för att avge rena revisionsberättelser. RN har bl.a. i yttrande den 22 september 2003 angett att frågan huruvida felaktigheterna i bolagets redovisning borde ha lett till anmärkning i revisionsberättelserna eller inte saknar relevans för bedömningen och att den för utgången i ärendet centrala omständigheten har varit att han inte har vidtagit tillräckliga åtgärder för att förvissa sig om att felen var oväsentliga. Länsrätten finner dock inte att RN inkommit med sådan utredning som visar att A-sons inriktning och omfattning av arbetet inte varit tillräckligt vid granskningen av huruvida väsentliga fel förelåg och som kunnat påverka årsredovisningen.

Vid en sammantagen bedömning av vad som framkommit i målet och särskilt med beaktande av vad A-son uppgett finner länsrätten det inte visat att A-son åsidosatt sina skyldigheter på

sådant sätt att skäl att meddela varning föreligger. RN:s beslut att meddela A-son en varning skall därför upphävas.

Kammarrätten i Stockholm, avdelning 3

Dom 2005-05-10, mål nr 3998-04

Revisorsnämnden har överklagat länsrättens dom och yrkat att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, fastställer nämndens beslut att meddela A-son varning. A-son har bestritt bifall till överklagandet.

Revisorsnämnden anför bl.a. följande till stöd för sin talan. Länsrätten har i sin dom konstaterat att nämnden under målets handläggning tycks ha frångått sin bedömning i det överklagade beslutet "att A-son inte har haft grund för att avge rena revisionsberättelser". Det som uttalats i nämndens beslut är att A-son inte har haft grund för att avge rena revisionsberättelser över årsredovisningar i vilka det angetts att bolagets utgifter och inkomster periodiserats i enlighet med god redovisningssed. Detta är inte liktydigt med att nämnden ansett det utrett att det förelegat väsentliga fel i bolagets årsredovisningar. Av såväl beslutet som yttrandena till länsrätten framgår att den disciplinära åtgärden i allt väsentligt grundats på att A-son inte har vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder. Nämnden har alltså inte under handläggningen i länsrätten frångått sin tidigare bedömning.

Vad gäller A-sons granskningsinsatser har länsrätten inte funnit att "Revisorsnämnden inkommit med sådan utredning som visar att A-sons inriktning och omfattning av arbetet inte har varit tillräcklig vid granskningen av huruvida väsentliga fel förelåg och som kunnat påverka årsredovisningen". Detta tyder på att länsrätten har placerat bevisbördan hos fel part. Nämnden har flera gånger i det överklagade beslutet framhållit att det inte framkommit något som tyder på att A-son vidtagit sådana kontrollåtgärder att han haft grund för att acceptera bolagets resultatredovisning i aktuellt avseende. Bedömningarna bygger på vad nämnden kunnat utläsa av hans revisionsdokumentation och vad han anfört i sina yttranden i disciplinärendet. A-son har därefter i sina yttranden till länsrätten hänfört sig till ett antal resonemang och överväganden som inte framgår av dokumentationen.

Enligt gällande praxis (se Kammarrättens i Stockholm domar den 27 april 2001 i mål nr 891-1999 och den 8 september 2003 i mål nr 3966-02) är det revisorn som har att visa att uppgivna revisionsåtgärder har vidtagits. Av länsrättens dom framgår att förhållandevis stort avseende har fästs vid vad A-son uppgett under målets handläggning i domstolen. Det är fel att i en sådan situation kräva att tillståndsmyndigheten skall presentera utredning som vederlägger revisorns påståenden. Vid en helhetsbedömning av vad som framkommit kan nämnden inte firma att A-son gjort sannolikt att han utfört tillräckliga granskningsåtgärder för att ha grund för de uttalanden han gjort i sina revisionsberättelser.

A-son vidhåller vad han tidigare anfört angående innebörden av god redovisningssed, faktiska förhållanden och genomförda granskningsåtgärder och bedömningar. Han anför härutöver bl.a. följande. Sakfrågan i målet gäller hur intäkter vid försäljning av två olika informationspärmar skulle periodiseras över tiden. Det finns inget direkt tillämpligt uttalande från något auktoritativt organ om hur denna typ av transaktion skall redovisas. Vid tolkningen av god redovisningssed har han gjort en bedömning och nämnden en annan. Oavsett vilken av tolkningarna som är korrekt så är det uppenbart att slutsatsen påverkar vilken granskning som rimligen bör göras. Dessutom har de faktiska förhållandena stor effekt på felets möjliga omfattning. Han vill understryka att det numera är klarlagt att revisorns dokumentation inte behöver innehålla all

information utan skall vara tillräckligt fullständig och detaljerad för att ge en övergripande förståelse av den revision som utförts.

Det är först genom nämndens beslut som det klarläggs vad som läggs honom till last. Det är först därefter som han ytterligare kan utveckla sin argumentation och söka vederlägga de påståenden som ligger till grund för beslutet. Det som framkommit under handläggningen i länsrätten utgör inte några nya omständigheter utan är en fördjupad redovisning av hans överväganden och ytterligare redogörelse för de faktiska förhållanden som framgår redan av hans dokumentation och hans yttranden till nämnden.

Den rättspraxis som nämnden åberopat är inte jämförbar med det aktuella ärendet. Såvitt han kunnat utläsa gäller de åberopade fallen situationer där det uppenbarligen föreligger fel, inte alls finns någon dokumentation och där påståendena dessutom är alltför allmänt hållna för att kunna styrka att någon revision utförts. I hans fall handlar det om utveckling av bedömningar som han ursprungligen gjort och som, om än i några avseenden sparsamt, går att utläsa ur eller göra med ledning av hans dokumentation.

De omständigheter som en disciplinär påföljd grundas på måste vara otvetydigt fastslagna. Utredningsansvaret och bevisbördan för detta åligger nämnden. Detta är något helt annat än att revisorn har bevisbördan för att vissa senare angivna revisionsåtgärder, som inte alls framgår av dokumentationen eller endast är allmänt hållna, har vidtagits.

Kammarrätten har upphävt länsrättens dom och fastställt Revisorsnämndens beslut att meddela A-son varning. Som skäl har anförts följande.

Revisorsnämnden har meddelat A-son varning på grund av att han inte har haft grund för att avge s.k. rena revisionsberättelser över årsredovisningar i vilka angetts att bolagets utgifter och inkomster periodiserats i enlighet med god redovisningssed. Nämnden har i länsrätten anført att den för utgången i ärendet centrala omständigheten har varit att A-son inte har vidtagit tillräckliga åtgärder för att förvissa sig om att felen var oväsentliga.

Enligt kammarrättens mening finns anledning att i vart fall starkt ifrågasätta om det av A-son reviderade bolaget följt god redovisningssed i aktuella avseenden. Närmare kontrollåtgärder har därför varit nödvändiga.

Frågan i målet är om A-son vidtagit tillräckliga åtgärder vid sin revision av bolaget för att kunna avge rena revisionsberättelser för räkenskapsåren 1995/96 och 1996/97.

Nämnden har påstått att det av A-sons revisionsdokumentation inte går att utläsa att A-son vidtagit sådana kontrollåtgärder att han haft grund för de uttalanden han gjort i sina revisionsberättelser. A-son vidgår att revisionsdokumentationen i vissa avseenden inte klart utvisar vilka åtgärder han vidtagit och vilka överväganden och analyser han gjort men menar att han gjort vad som kan anses åligga honom.

Enligt FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor, Revisionsprocessen, avsnitt 1.7, skall revisorn dokumentera sin granskning genom bl. a. anteckningar över utfört arbete. Anteckningarna skall tydligt ange vad som granskats, hur och när granskningen utförts, vilken omfattning granskningen haft och vilka iakttagelser och bedömningar som gjorts samt vilka slutsatser som dragits.

Det kan alltså konstateras att revisorn är skyldig att väl dokumentera sitt revisionsarbete och att det också är denne som skall visa att uppgivna revisionsåtgärder faktiskt har vidtagits. Denna dokumentationsskyldighet ger tillsynsmyndighet och domstolar möjlighet att i efterhand bedöma om revisorns överväganden och analyser är gjorda på tillfredsställande sätt.

Kammarrätten, som haft tillgång till den av A-son upprättade revisionsdokumentationen, finner att det genom dokumentationen och vad A-son uppgett inte är visat att han vidtagit tillräckliga gransknings- och kontrollåtgärder för att ha grund att godta bolagets redovisning. Kammarrätten finner därför i likhet med nämnden att A-son åsidosatt sina plikter som revisor på sådant sätt att skäl för varning föreligger. Överklagandet skall därför bifallas.