

D 42/09

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

2 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket har genomfört skatterevision i två aktiebolag, N-bolaget och C-bolaget, i vilka A-son har varit vald revisor. Underrättelsen rör A-sons revisionsuppdrag i N-bolaget och grundar sig på att hans revisionsberättelser för bolagets första räkenskapsår 1 september 2002–31 december 2003 och för räkenskapsåret 2004 var utformade enligt standardutformningen.

Till Skatteverkets underrättelse har bifogats bl.a. ett avtal avseende överlåtelse av aktier, daterat den 26 juli 2003, enligt vilket N-bolaget förvärvade samtliga aktier i C-bolaget från tre bolag (A, B och M, gemensamt benämnda säljarna) per den 1 september 2003. A, B och M ägde vardera 40 %, 30 % respektive 30 % av aktierna. Av 3 § i avtalet framgår att köpeskillingen för aktierna utgjordes av en fast och en rörlig del. Den fasta delen uppgick till 1,62 mnkr. Den rörliga delen skulle utgå med 10 % på försäljningen av C-bolagets produkter, dvs. på de produkter som fanns vid tidpunkten för undertecknandet av avtalet, under perioden 1 september 2003–31 augusti 2006. Redovisning skulle ske till säljarna med första redovisningsperiod 1 september–31 december 2003 och därefter kvartalsvis. En förutsättning för den rörliga köpeskillingen storlek var att C-bolagets verksamhet följde en upprättad produktionskalkyl. Om produktionskostnaderna avvek negativt med mer än 5 % skulle den rörliga ersättningen reduceras på visst sätt.

Skatteverket har även bilagt sammanställningar framtagna ur N-bolagets bokföring, som visar de belopp inklusive moms som N-bolaget har betalat till respektive säljare under år 2004. Av uppgifter i sammanställningarna framgår att den första utbetalningen om sammanlagt 169 000 kr avsåg år 2003. Betalningarna har enligt verifikasjonstexterna avsett royalty. Nedan anges de belopp inklusive moms som N-bolaget har betalat till respektive säljare och vilket år betalningarna avser.

<u>Säljare</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>
A	67 600 kr	189 800 kr
B	50 700 kr	142 350 kr
M	50 700 kr	142 350 kr
Summa	169 000 kr	474 500 kr

Enligt Skatteverket har beloppen bokförts och dragits av som kostnad för royalty och som ingående moms. Inget har framkommit som visar att royalty ska betalas till säljarna. Skatteverket anser att N-bolaget felaktigt har gjort avdrag för belopp som rätteligen utgör anskaffningskostnad för aktier.

Av uppgifter från Skatteverket framgår vidare att N-bolaget till Skatteverket har ingett tre fakturor utfärdade av M och ställda till N-bolaget som beloppsmässigt överensstämmer med de belopp som anges ovan och som avser marknadsföringsarbete för C-bolagets räkning.

3 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för N-bolaget avseende räkenskapsåren 2002/03 och 2004.

Av årsredovisningarna för de aktuella räkenskapsåren framgår att N-bolagets omsättning uppgick till 480 000 kr respektive 603 000 kr och att dess redovisade kostnader uppgick till 146 500 kr respektive 388 500 kr. Vidare framgår att N-bolaget inte har haft några anställda. N-bolaget hade en balansomslutning om 3 268 000 kr per balansdagen den 31 december 2003 och om 1 783 000 kr per balansdagen den 31 december 2004. N-bolaget har för båda åren redovisat aktierna i C-bolaget som aktier i dotterbolag med 1 620 000 kr. Av not till denna balanspost framgår att anskaffningsvärdet per respektive balansdag uppgick till 1 620 000 kr samt att C-bolagets redovisade egna kapital per respektive balansdag uppgick till 768 000 kr och 789 000 kr.

I dokumentationen finns ett dokument som återger innehållet i § 3 i avtalet rörande N-bolagets förvärv av aktierna i C-bolaget. På dokumentet har A-son antecknat följande avseende den rörliga delen av köpeskillingen för aktierna. ”Tillägg för förvärvet av aktierna? Enligt samtal med [företrädare för N-bolaget] 2004-06-01 så skall den rörliga delen utgöra royalty...”

I dokumentationen har A-son för räkenskapsåret 2002/03 noterat att redovisat eget kapital i C-bolaget understeg N-bolagets anskaffningsvärde för aktierna i detta bolag. Han har vidare noterat att C-bolaget hade ett patent på en produkt (produkten C) och att det enligt uppgift fanns en ”dold reserv” i detta patent som översteg mellanskillnaden mellan aktiernas anskaffningsvärde och C-bolagets redovisade egna kapital. Med beaktande av patentet bedömde han att det inte förelåg något nedskrivningsbehov av värdet på aktierna i C-bolaget.

För räkenskapsåret 2004 har A-son bl.a. noterat följande. Aktierna i C-bolaget har ett bokfört värde som överstiger dess redovisade egna kapital. Differensen har minskat jämfört med föregående år om än obetydligt. I C-bolaget finns ett patent på produkten C som enligt uppgift har ett marknadsvärde som överstiger mellanskillnaden mellan aktiernas bokförda värde och C-bolagets redovisade egna kapital. Patentet hade ursprungligen ett anskaffningsvärde på 1 330 250 kr. Med beaktande av den dolda reserven i patentet bedömde han att värderingen av aktier i dotterbolaget ”är ok”.

N-bolagets kostnader uppgick för räkenskapsåret 2002/03 till 146 500 kr. Av en resultatrappport framgår att 135 200 kr redovisats som royalty. I dokumentationen finns ett dokument, upprättat av N-bolaget och daterat den 18 december 2003, med rubriken ”Royaltys för försäljning av [produkten C] i [C-bolaget] enligt ö.k. Period september–november 2003.” Enligt dokumentet ska N-bolaget utge ett belopp om sammanlagt 169 000 kr till säljarna, varav 33 800 kr utgör moms. Det anges hur beloppet fördelar sig på respektive säljare, vilket överensstämmer med Skatteverkets uppgifter härom. På dokumentet har A-son antecknat följande. ”135 200 kr bokfört som royalty i bolagets räkenskaper. Om likvid för aktier – se [...] § 3 från köpeavtal borde avräkning enligt ovan inte utformats som gjorts. Förefaller vara royalty.”

N-bolagets kostnader för år 2004 uppgick till totalt 388 500 kr. Av en resultatrappport framgår att bolaget har bokfört 379 600 kr som royalty. I årsredovisningen har detta belopp redovisats som övriga finansiella kostnader. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son har granskat denna kostnad.

Av A-sons dokumentation framgår inte om han har granskat N-bolagets intäkter för något av räkenskapsåren 2002/03 och 2004.

4 A-sons yttrande

4.1 Allmänt

A-son har uppgett att N-bolaget under de aktuella räkenskapsåren bedrev förvaltningsverksamhet som innebar att bolaget bl.a. tillhandahöll administrativa tjänster till C-bolaget avseende marknadsundersökningar och eftersökning av återförsäljare till C-bolagets produkter i andra länder.

Nedan återges A-sons yttranden utifrån de frågeställningar som behandlas i detta beslut.

4.2 Förvärv av aktier i dotterbolag

A-son har beträffande sin granskning av N-bolagets förvärv av aktierna i C-bolaget uppgett i huvudsak följande. Som underlag för sin granskning hade han tillgång till en kopia av 3 § i aktieöverlåtelseavtalet där priset för aktierna angavs. Han hade även tillgång till ett kvitto på erlagd aktielikvid och en sammanställning över den royalty som hade utbetalats för perioden september–november 2003. Sistnämnda belopp hade även bokförts som royalty för försäljning av produkten C i N-bolagets bokföring för räkenskapsåret 2002/03. Initialt var hans bedömning att den rörliga ersättningen utgjorde en del av köpeskillingen för aktierna i C-bolaget. Han diskuterade denna fråga med företrädare för N-bolaget och fick beskedet att vid förhandlingsbordet hade det gjorts gällande att den rörliga delen utgjorde royalty för antalet sålda enheter av produkten C. Såvitt han har kunnat se har säljarna inte framfört några synpunkter på den sammanställning som N-bolaget upprättat avseende ersättning för september–november 2003, varför han tolkade det som att det var fråga om royalty. På RN:s fråga har han uppgett att han inte har konsulterat någon juridisk expert angående klassificeringen av den rörliga ersättningen. Med facit i hand inser han att han borde ha gjort det.

Beträffande säljare M har A-son till RN ingett ett avtal mellan N-bolaget och M, daterat den 26 juli 2003, dvs. samma datum som aktieöverlåtelseavtalet, enligt vilket M avstår från den rörliga delen av köpeskillingen. Enligt avtalet åtar sig N-bolaget bl.a. att köpa marknadsundersökningstjänster från M. De belopp som N-bolaget har betalat till M har enligt A-son utgjort ersättning för köpta tjänster och inte royalty. Han har uppgett att den redovisningsbyrå som skötte N-bolagets redovisning inte gjorde någon åtskillnad mellan royalty och marknadsföringskostnader utan bokförde allt på ett konto.

Beträffande säljare A och B har A-son uppgett att han i samband med sin granskning av N-bolaget noterade att utbetalningar av vad som redovisats som royalty hade upphört i förtid. Enligt företrädare för N-bolaget höll inte de kalkyler som låg till grund för tilläggsköpeskillingen/royaltyn. N-bolaget och säljarna kom därför överens om att någon ytterligare ersättning inte skulle utgå. Som underlag fanns undertecknade avtal. Han har till RN ingett dels ett avtal mellan N-bolaget och säljare A, daterat den 20 oktober 2004, dels ett avtal mellan N-bolaget och säljare B, daterat den 17 december 2004. Enligt dessa avtal avstår A och B från ”hela den kvarvarande köpeskillingen för sin del av aktier i [C-bolaget]. Detta gäller från och med den 1 Sept 2004.”

Enligt A-son har N-bolaget inte betalat någon ersättning till säljarna efter augusti 2004.

4.3 Värdering av aktier i dotterbolag

A-son har uppgett att det redovisade värdet på aktierna i C-bolaget utgjordes av det pris som hade erlagts för aktierna. I C-bolaget fanns patent på bolagets produkter. Anskaffningsvärdet för patenten uppgick till 1 330 250 kr vilka var avskrivna enligt gällande bestämmelser. Han bedömde dock att patenten alltså hade ett marknadsvärde. Som underlag för denna bedömning hade han en förteckning över de länder i vilka patenten gällde. I sin bedömning vägde han även in köparnas [N-bolaget; RN:s anm.] förmåga att kunna utveckla affärsidéer.

4.4 N-bolagets intäkter

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av N-bolagets intäkter mot bakgrund av att bolagets redovisade kostnader i huvudsak avsåg royalty. A-son har uppgett att N-bolaget köpte tjänster, marknadsundersökningar m.m. från M och sålde dessa tjänster vidare till bl.a. C-bolaget. Han har uppgett att han har stämt av N-bolagets intäkter för räkenskapsåret 2002/03. Enligt hans bedömning utgjorde bokförda intäkter ersättning för utförda tjänster och utlägg inom ramen för bolagets verksamhet.

A-son har uppgett att N-bolagets intäkter för år 2004 avsåg ersättning för administrativa tjänster. Bokförda intäkter har stämts av mot fakturor vad gäller belopp. Han har gjort periodiseringskontroll, kontroll av att fakturerade intäkter avsåg bolagets verksamhet samt betalnings- och ålderskontroll. Fakturorna har enligt hans bedömning avsett ersättning för utförda tjänster.

5 RN:s bedömning

5.1 Förvärv av aktier i dotterbolag

Enligt 4 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska anläggningstillgångar tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärde). Enligt 2 kap. 3 § samma lag ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar.

Av utredningen i ärendet framgår bl.a. följande. Enligt ett avtal mellan N-bolaget och säljarna, daterat den 26 juli 2003, förvärvade N-bolaget samtliga aktier i C-bolaget. Likviden för aktierna utgjordes av en fast och en rörlig del. Den rörliga delen baserades på C-bolagets försäljning. Enligt ett avtal mellan N-bolaget och säljare M, daterat samma dag som aktieöverlåtelseavtalet, avstod M från sin del av den rörliga ersättningen för aktierna i C-bolaget. I avtalet åtog sig N-bolaget att köpa bl.a. marknadsundersökningstjänster från M. N-bolaget har vid fyra tillfällen under år 2004 betalat sammanlagt 643 500 kr inklusive moms till säljarna, varav den första betalningen om 169 000 kr avsåg år 2003 och resterande betalningar om sammanlagt 474 500 kr avsåg perioden den 1 januari–31 augusti 2004. Samtliga utbetalda belopp har av N-bolaget redovisats som royalty respektive ingående moms.

Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att han utan egen utredning har förlitat sig på muntliga uppgifter från N-bolagets företrädare rörande klassificeringen av de utbetalningar som gjordes till säljarna av aktierna i C-bolaget, trots att uppgifterna stred mot innehållet i det skriftliga avtalet rörande N-bolagets förvärv av de nämnda aktierna. Som angetts ovan träffade N-bolaget under år 2004 avtal med säljare A och B om att "kvarvarande köpeskilling" enligt aktieöverlåtelseavtalet inte skulle utgå fr.o.m. den 1 september 2004. Oaktat lydelsen i dessa avtal har A-son även för detta år accepterat att de belopp som utbetalats till A och B redovisades

som royalty. Beträffande utbetalda belopp till säljare M, framgår det varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden om han har reflekterat över att beloppen har redovisats som royalty trots att han kände till att de utgjorde ersättning för utförda tjänster enligt separat avtal. RN finner att det i ärendet inte har framkommit något som visar att A-son har haft grund för att godta N-bolagets redovisning av utbetalda ersättningar. N-bolagets redovisning har medfört dels att anskaffningsvärdet för aktierna i C-bolaget redovisades med ett felaktigt belopp, dels att N-bolagets kostnader för inköpta tjänster felaktigt redovisades som finansiella kostnader för år 2004. Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN att N-bolagets årsredovisningar för de aktuella räkenskapsåren inte har gett en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. A-son har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av N-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5.2 Värdering av aktier i dotterbolag

Enligt 4 kap 5 § första stycket årsredovisningslagen ska en anläggningstillgång skrivas ned, om den på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet och om detta lägre värde kan förväntas vara bestående.

Enligt uppgift i N-bolagets årsredovisningar för de aktuella räkenskapsåren hade aktierna i C-bolaget ett bokfört värde som var mer än dubbelt så högt som dess redovisade egna kapital. A-son har uppgett att det redovisade värdet på aktierna i C-bolaget motsvarade den köpeskillning som hade erlagts för aktierna. Han har bedömt att det fanns ett dolt värde i patenten och godtog därför aktiernas redovisade värde.

Av utredningen i ärendet framgår att lönsamheten för C-bolagets produkter inte motsvarade de kalkyler som låg till grund för tilläggsköpeskillingen/royaltyn och att säljare A och B därför avstod från den avtalade rörliga köpeskillingen fr.o.m. den 1 september 2004. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden framgår att han har övervägt om ovan nämnda omständighet medförde en annan bedömning av värdet på aktierna i C-bolaget för år 2004. Aktierna i C-bolaget var N-bolagets enskilt största tillgångspost (91 % av balansomslutningen) varför A-son har haft skäl att ägna denna post särskild uppmärksamhet vid sin granskning. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5.3 N-bolagets intäkter

A-son har redogjort för sin granskning av N-bolagets intäkter för räkenskapsåren 2002/03 och 2004. Av hans dokumentation kan dock inte utläsas att någon granskning av intäkterna har skett.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2-5 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. RN:s utredning har visat att A-son inte har någon dokumentation från granskningen av N-bolagets intäkter för räkenskapsåren 2002/03 och 2004. Genom att underlåta att dokumentera sin granskning av en väsentlig resultatpost har A-son åsidosatt god revisionssed.

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Som framgått ovan har RN funnit att A-sons revisionsinsatser i flera väsentliga avseenden har varit otillräckliga. Han har för räkenskapsåren 2002/03 och 2004 godtagit att N-bolaget har redovisat anskaffningsvärdet för aktierna i C-bolaget med felaktigt belopp. För räkenskapsåret 2004 har han godtagit att N-bolaget har redovisat kostnader för inköpta tjänster som finansiella kostnader. N-bolagets resultat och ställning har därmed inte blivit rättvisande för något av räkenskapsåren, vilket medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för dessa år. Vidare har hans granskning av värdet på dotterbolagsaktierna för räkenskapsåret 2004 inte varit tillräcklig. Slutligen har han inte för något av räkenskapsåren dokumenterat sin granskning av väsentliga resultatposter på föreskrivet sätt.

RN konstaterar att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att det som ligger honom till last är allvarligt och att någon lindrigare åtgärd än varning inte kan komma ifråga. A-son har tidigare meddelats varning för att han i två aktiebolag har godtagit väsentliga balansposter utan grund. I ett bolag har han underlåtit att anmärka på att dess årsredovisningar inte var upprättade i enlighet med årsredovisningslagen. Vidare har han i ett annat bolag underlåtit att i revisionsberättelserna upplysa om osäkerheten i bolagets intäktsredovisning (RN:s beslut den 10 april 2008, dnr 2006-656). RN noterar att de revisionsinsatser som är föremål för prövning i detta ärende ligger i tiden före det förra beslutet om disciplinär åtgärd samt att om båda ärendena hade handlagts i ett sammanhang, skulle den disciplinära åtgärden ha stannat vid en varning. RN finner därför att den disciplinära åtgärden i detta ärende kan stanna vid varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, regeringsrådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm.

Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.