

## D 11

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen har föranlett RN att granska A-sons revisioner i tre aktiebolag benämnda **G-bolaget** (räkenskapsåren 2006–2008), **kompetensbolaget** (räkenskapsåret 16 september 2005–31 december 2006) och **databolaget** (räkenskapsåren 2005 och 2006). Härutöver har RN tagit del av A-sons dokumentation över slutförda revisioner i ytterligare tre aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa bolag, nämligen i **kioskbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009) och **restaurangbolaget** (räkenskapsåret 2009).

### 2 Skatteverkets underrättelse och A-sons yttrande över denna

Skatteverket har i underrättelsen ifrågasatt det förhållandet att A-son beträffande G-bolaget, kompetensbolaget och databolaget inte i revisionsberättelsen anmärkte på aktiverade goodwillposter för vilka det inte fanns några värderingshandlingar, som visade hur goodwillvärdena hade beräknats. Bolagen hade enligt Skatteverket deltagit i aggressiv skatteplanering. Ett återkommande inslag var att goodwillvärdena hade tillskapats på konstlad väg. Tillvägagångssättet för respektive bolag var följande. Rörelsen bedrevs ursprungligen i ett aktiebolag och var huvudsakligen beroende av ägarens egen kompetens. Sedan överläts rörelsen till ett nybildat närstående handelsbolag för bokförda värden. Handelsbolaget bedrev rörelsen under kortare tid. Under den tiden sålde bolagsmännen sina andelar till ett utländskt bolag, med säte på Cypern eller Malta eller i Luxemburg, som kontrollerades av bolagsmännen själva. Därefter sålde handelsbolaget rörelsen vidare, antingen tillbaka till det gamla aktiebolaget eller till ett nybildat aktiebolag, för ett belopp överstigande bokfört värde. Köparen bokförde det över-skjutande värdet som goodwill. Värderingshandlingar som visar hur goodwillvärdet hade beräknats saknas i samtliga fall. Finansiering av köpet av rörelsen skedde genom att en revers ställdes ut till handelsbolaget av köparbolaget. Den utländske ägaren gjorde ägaruttag, bestående av reversen, från handelsbolaget. Avbetalningar på reversen gjordes sedan löpande till det utländska bolaget.

A-son godkände de aktiverade goodwillvärdena och avgav revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen i G-bolaget (räkenskapsåren 2006–2008), i kompetensbolaget (räkenskapsåret 2005/2006) och i databolaget (räkenskapsåren 2005–2006).

A-son har anfört följande.

Skatteverkets underrättelse vad gäller goodwillvärden avser rörelseförvärv som skedde till värden överstigande bokförda värden på övertagna tillgångar och skulder. Man hade således till de bokförda värdena lagt på ett pris för den framtida intjäningsförmågan, innebärande att det uppstod en goodwillpost. Detta goodwillvärde eller affärsvärde skrevs av löpande enligt plan i de tre aktuella bolagen. G-bolaget och kompetensbolaget hade goodwillvärden i sina balansräkningar i fyra årsredovisningar. Vad gäller databolaget skrevs hela värdet av för flera år sedan. Värderingarna vid förvärven var ca tre gånger bolagens uthålliga årsvinst förutom för G-bolaget där värdering skedde till ca fem gånger årsvinsten.

När det gäller interna transaktioner med egna bolag är prissättningen fri upp till marknadsvärdet. Detta värde hade inte överskridits. Samtliga bolag hade i samband med rörelseförvärven aktiverat respektive goodwillpost och hade finansiering från sina moderbolag med motsvarande värden. Detta innebar att det alltid fanns säkerhet för värderingen, via skulden till moderbolaget, som således alltid kunde täcka exempelvis en extra nedskrivning av värdet genom möjligheten till aktieägartillskott, om marknadsförutsättningarna av olika orsaker skulle försämrats för bolaget.

Han hade inte anledning att anmärka på värderingarna av dessa förvärv, som således hade skett med motsvarande vinster i de avyttrande bolagen. Dessa värden var enligt hans bedömning och i en going concern inte tveksamma för bolagen.

### **3 Allmänt om dokumentation**

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 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. 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.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s bevisbördas anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

### **4 Värdering av goodwill**

#### *4.1 Förvärv av rörelser och uppkomna goodwillposter*

##### **4.1.1 G-bolaget**

G-bolaget hade under sitt första räkenskapsår, 29 oktober 2004–31 december 2005, en omsättning om 2,5 mnkr och ett resultat efter finansiella poster om 1,1 mnkr. Räkenskapsåret 2006, då rörelsen i enlighet med beskrivningen ovan såldes och återköptes, uppgick omsättningen till 663 000 kr och resultatet efter finansiella poster till minus 548 000 kr. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 uppgavs att bolaget under året hade köpts ut från moderbolaget och ägdes av ett bolag med säte på Cypern. Goodwill togs, per balansdagen den 31 december 2006, upp till 14,8 mnkr (motsvarande 78 procent av balansomslutningen). I A-sons dokumentation finns en kopia av ett skuldebrev, daterat den 15 december 2006, enligt vilket G-bolaget åtog sig att till sitt moderbolag på Cypern betala 16 mnkr plus ränta om tre procent. A-son avgav den 15 juni 2007 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

Av ett avtal i A-sons dokumentation framgår att G-bolaget i december 2006 förvärvade inkråmet från ett närstående handelsbolag för 18,3 mnkr. Avtalet är undertecknat av styrelseledamoten i G-bolaget som företrädare för både G-bolaget och handelsbolaget. I dokumentationen finns vidare en överlåtelsebalansräkning av vilken framgår att tillgångar minus skulder i handelsbolaget uppgick till 3,3 mnkr och att resterande del, 15 mnkr, togs upp som goodwill. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son tog ställning till om förvärvet, trots att det gjordes från närstående, skedde på affärsmässiga villkor eller om han hade tillgång till någon information om historiska resultat. Däremot finns ett uttalande från företagsledningen i G-bolaget om att man var övertygad om att bolaget skulle uppnå den resultatnivå som krävdes för att klara av den belastning som lån och goodwillpost innebar. A-son har i anslutning här till antecknat att rörelsen torde klara resultatkravet. Han har även noterat följande: ”Dessutom finns möjlighet för moderbolaget att bidra till detta genom det lån som finns mellan bolagen.”

I G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 finns ingen information om vare sig försäljningen till handelsbolaget eller återköpet från detta bolag. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han uppmärksammade avsaknaden av sådan information.

A-son har anfört följande.

Under början av räkenskapsåret 2006 förvärvade handelsbolaget rörelsen från G-bolaget till bokfört värde. I slutet av året såldes rörelsen tillbaka till ett betydligt högre värde. Värderingen av goodwillposten i G-bolaget baserades på vinstnivån på den verksamhet som förvärvades. Vinsten i handelsbolaget var under räkenskapsåret 2006 ca 3,3 mnkr. Handelsbolagets redovisning hade sammanställts i en överlåtelsebalansräkning som finns i revisionsdokumentationen och som även utvisar nämnda årsvinst. Värderingen byggde både på historiska vinster samt på den prognos som företagsledningen gjorde över den egna verksamheten framöver. Under räkenskapsåret 2005 bedrevs konsultrörelsen i G-bolaget för att under räkenskapsåret 2006 bedrivs i handelsbolaget, förutom sista månaden då verksamheten åter bedrevs i G-bolaget. Han hade ingen egentlig insyn i verksamheten förutom att han erhöll information om förfarandet. I samband med 2006 års revision kunde han konstatera att posterna i överlåtelsebalansräkningen var balansgilla. Han hade inte tillgång till några skriftliga prognoser men förde diskussioner med företagsledningen om de beräkningar som hade gjorts. Möjligen skulle det ha noterats i G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 att verksamhet endast bedrivits en månad under räkenskapsåret.

#### 4.1.2 Kompetensbolaget

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2005/06 avseende kompetensbolaget uppgavs att räkenskapsåret 16 september 2005–31 december 2006 var bolagets första räkenskapsår och att bolaget var ett helägt dotterbolag till ett cypriotiskt bolag. I balansräkningen redovisades goodwill med 4,8 mnkr (motsvarande 45 procent av balansomslutningen). Resultat efter finansiella poster uppgick till 7 000 kr. A-son avgav den 15 juni 2007 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen. I dokumentationen för räkenskapsåret 2005/06 finns ett inkråmsöverlåtelseavtal daterat den 20 december 2005. Enligt detta avtal avyttrade ett kommanditbolag sin rörelse samt tillgångar och skulder för totalt 9,7 mnkr till kompetensbolaget varvid goodwill bokfördes med 6,0 mnkr hos kompetensbolaget. De två personer som enligt A-sons anteckningar var företagsledare i kompetensbolaget har undertecknat avtalet som företrädare för både kompetensbolaget och kommanditbolaget. I dokumentationen finns också en överlåtelsebalansräkning per den 9 december 2005. Enligt en balansrapport hade kompetensbolaget per den 31 december 2006 en reversskuld om 8,9 mnkr till sitt moderbolag på Cypern. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde någon bedömning av överlåtelsebalansräkningen eller bedömde rimligheten av goodwillposten om

6,0 mnkr utifrån det faktum att överlåtelsen skedde från ett närstående bolag. A-son har antecknat att inkråmet överläts för ett belopp motsvarande tre gånger årsvinsten i kommanditbolaget men har inte dokumenterat några slutsatser med anledning av detta.

A-son har anfört följande.

Värderingen av goodwillposten baserades på vinstnivån på den verksamhet som förvärvades. Inkråmet hade förvärvats från ett kommanditbolag. Vinsten var ca 1,7 mnkr i kommanditbolaget under år 2005. Kommanditbolagets redovisning sammanställdes i en överlåtelsebalansräkning som finns i revisionsdokumentationen. Den stämde av mot "sedvanlig bokföring" för kommanditbolaget. Värderingen byggde både på historiska vinster samt på den prognos som företagsledningen gjorde över den egna verksamheten framöver. Han hade viss insyn i kommanditbolaget som bedrev verksamhet under år 2005 t.o.m. den 9 december 2005 då rörelsen avyttrades.

#### 4.1.3 RN:s bedömning

Rörelseförvärven beträffande båda bolagen var transaktioner mellan närstående parter. Det var därför viktigt att A-son bedömde rimligheten i de förvärvade posterna. Han har uppgett att värderingen av goodwillposterna baserades på vinstnivån i det säljande handelsbolaget respektive kommanditbolaget och att överlåtelsebalansräkningar stämde av mot bokföringen i säljarbolagen. Värderingen byggde också på företagsledningens prognoser över den egna verksamheten framöver. RN konstaterar emellertid att det inte finns något i hans dokumentation som visar att han för något av de två bolagen tog del av uppgifter om historiska vinster eller efterfrågade sådan information. Dokumentation som visar omfattningen av hans bedömningar av överlåtelsebalansräkningar saknas. Inte heller finns det i dokumentationen något som visar att han tog del av några egentliga prognoser utan endast allmänna påståenden från företagsledningen om framtiden. Även om den historiska lönsamheten enligt A-son kunde tyda på att goodwillvärdena kunde försvaras, avsåg posterna den framtida intjäningsförmågan. A-son skulle därför ha tagit ställning till om det fanns faktorer som kunde innebära att goodwillvärdena inte kunde försvaras. Någon sådan analys har inte företetts. Han har därmed inte visat eller gjort sannolikt att han hade grund för att godta vare sig det per balansdagen den 31 december 2006 upptagna goodwillvärdet om 14,8 mnkr i G-bolaget eller det per samma balansdag upptagna goodwillvärdet om 4,8 mnkr i kompetensbolaget. Eftersom dessa poster utgjorde bolagens, enligt redovisningen, mest väsentliga tillgångar hade han därmed inte heller någon godtagbar grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret 2006 avseende G-bolaget och för räkenskapsåret 2005/06 beträffande kompetensbolaget. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

Vidare följer av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) att upplysningar ska lämnas i förvaltningsberättelsen om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Att G-bolaget under början av räkenskapsåret 2006 hade avyttrat sin rörelse och under slutet av samma år köpt tillbaka den var en sådan viktig händelse. G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 innehåller emellertid inte någon information om dessa transaktioner. A-son skulle ha uppmanat styrelsen att upplysa om transaktionerna i årsredovisningen. Om så inte skedde, skulle han själv ha lämnat denna information i revisionsberättelsen. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionsred.

## 4.2 Löpande värdering av goodwill

### 4.2.1 G-bolaget

Per balansdagen den 31 december 2007 togs posten goodwill upp till 13,3 mnkr (motsvarande 64 procent av balansomslutningen) och per balansdagen den 31 december 2008 till 11,8 mnkr (motsvarande 55 procent av balansomslutningen). G-bolagets resultat efter finansiella poster uppgick räkenskapsåret 2007 till minus 353 000 kr och räkenskapsåret 2008 till minus 512 000 kr. I en granskningsplan för räkenskapsåret 2007 har antecknats att köp av inkråm var en väsentlig post ur ”värderingssynpunkt”. I en granskningsplan för räkenskapsåret 2008 angavs att den totala revisionsrisken bedömdes något förhöjd för kundfordringar och värdering av goodwill. Den enda granskningsåtgärd som har antecknats är att avskrivningar beräknades. Av dokumentationen kan inte för något av åren utläsas om A-son gjorde någon bedömning av värdet av goodwillposten, t.ex. på grund av de negativa resultaten.

A-son har anfört följande.

Resultatet för räkenskapsåret 2007 var positivt på rörelsenivå. Det negativa resultatet uppstod främst på grund av räntebelastningen på moderbolagets lån. Eftersom moderbolagets lån var räntebelagt, belastades bolaget med räntekostnader. Värderingen av goodwillposten bedömdes årligen och garanterades av moderbolaget genom att moderbolagets lån översteg hela goodwillvärdet. Skrivningen avseende förhöjd risk avsåg en generell bedömning för det väsentliga värde som balansposten stod för. Goodwillposten skulle prövas årligen oberoende av lånet men i en sammanvägd bedömning av värdet fanns ändå lånet som säkerhet för bolagets egna kapital och därmed indirekt för bedömningen av värdet.

### 4.2.2 Databolaget

Av en företagsbeskrivning i A-sons dokumentation framgår att databolaget ägdes av ett holdingbolag i Luxemburg som kontrollerades av företagsledarna i databolaget. Per balansdagen den 31 december 2005 togs posten goodwill upp till 2,4 mnkr (motsvarande 43 procent av balansomslutningen) och per balansdagen den 31 december 2006 till 1,2 mnkr (motsvarande 37 procent av balansomslutningen). Posten goodwill var helt avskriven per balansdagen den 31 december 2007. Resultat efter finansiella poster uppgick år 2005 till minus 951 000 kr och år 2006 till minus 753 000 kr. Av A-sons dokumentation kan inte för något av räkenskapsåren 2005 och 2006 utläsas om han gjorde någon bedömning av värdet av goodwillposten. Det enda som finns i hans dokumentation är anteckningar om avskrivningar.

A-son har anfört följande.

Det skattemässiga värdet av goodwillposten var per den 31 december 2004 1,7 mnkr och per den 31 december 2005 noll kr. Detta innebar att bolaget på fem år hade skrivit av hela goodwillposten skattemässigt. Bolaget hade räkenskapsåret 2003 ca 2,4 mnkr i överavskrivningar varför beslut togs om att lösa upp ca 100 000 kr för täckande av förlusten. Förlusten för räkenskapsåret 2004 täcktes på samma sätt. Förlusten räkenskapsåret 2005 täcktes med koncernbidrag. Bolaget redovisade därmed ett positivt skattemässigt resultat om ca 230 000 kr för räkenskapsåret 2005, och ingen förlust. Bolaget hade således skrivit av goodwillvärdet med 100 procent på fem år och utöver detta uppvisat skattemässiga resultat varför bedömning av goodwillvärdet inte var något problem. Det var den i dotterbolaget bedrivna rörelsen som hade bestridit dessa avskrivningar samtidigt som skattemässiga resultat hade kunnat redovisas löpande.

### 4.2.3 RN:s bedömning

Det redovisade värdet av posten goodwill utgjorde en stor del av balansslutningen både i G-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2007 och 2008 och i databolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2005 och 2006. Det ankom därför på A-son att för vart och ett av dessa år bedöma värdet av posten, inte endast utifrån historisk information utan även med beaktande av bolagens framtida intjäningsförmåga. Han skulle därför ha tagit ställning till om det fanns faktorer som kunde innebära att bolagens lönsamhet försämrades i framtiden och som skulle innebära att goodwillvärdena inte kunde försvaras. Hans dokumentation innehåller dock inga noteringar som visar att han övervägde dessa frågor utan består endast av anteckningar rörande avskrivningarna. För G-bolaget finns t.ex. inte någon dokumentation som visar att han gjorde några egna analyser av företagsledningens prognoser. Vad gäller databolaget har han anfört att bedömningar av goodwillposten inte var några problem eftersom posten var skattemässigt avskriven redan per balansdagen den 31 december 2005. Som framgått ovan togs dock posten i databolagets årsredovisningar upp till 2,4 mnkr per balansdagen den 31 december 2005 och till 1,2 mnkr per balansdagen den 31 december 2006. Det var således dessa redovisade tillgångar som han hade att bedöma.

Sammantaget finner RN att A-son varken genom sin dokumentation eller vad han i sina yttranden har uppgett om granskningen har gjort sannolikt att han har vidtagit tillräckliga åtgärder för att kunna göra en välgrundad bedömning av värdet av redovisad goodwill i G-bolagets och databolagets årsredovisningar för de ovan behandlade räkenskapsåren. RN drar av detta slutsatsen att granskningen har varit bristfällig. Eftersom goodwillposterna utgjorde väsentliga tillgångar i bolagen hade han därmed inte heller någon godtagbar grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåren 2007 och 2008 avseende G-bolaget och för räkenskapsåren 2005 och 2006 beträffande databolaget. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Övriga iakttagelser avseende G-bolaget och databolaget

### 5.1 Kontrollbalansräkning

G-bolaget upprättade den 20 juni 2007 en kontrollbalansräkning med värdedatum den 31 maj 2007. A-son avgav samma dag ett yttrande över denna. Som underlag finns en resultat- och balansrapport för de första fem månaderna under räkenskapsåret 2007. Det finns inget i dokumentationen som visar om A-son närmare hade granskat kontrollbalansräkningen enligt Fars rekommendation RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning.

A-son har anfört följande.

När kontrollbalansräkningen upprättades, träffade han den ansvarige på den av G-bolaget anlitate redovisningsbyrån och kontrollerade underlagen. Alla poster var avstämde och dokumenterade varje månad varför det inte fanns anledning att ifrågasätta tillförlitligheten i de upptagna siffrorna. Hans dokumentation över granskningen kunde dock ha varit bättre.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) ska styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap.14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av RevR 1 framgår att revisorn vid den översiktliga granskningen av en kontrollbalansräkning bl.a.

bör bedöma de förutsättningar som värderingen av bolagets tillgångar och skulder baseras på. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller sina svar, har gjort sannolikt att han utförde någon godtagbar kontroll av kontrollbalansräkningen. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende har varit bristfällig. Han har därigenom åsidosatt god revisionsred.

## 5.2 Fortsatt drift

G-bolagets bokförda förluster uppgick räkenskapsåret 2006 till 437 000 kr, räkenskapsåret 2007 till 353 000 kr och räkenskapsåret 2008 till 512 000 kr. Förlusterna berodde bl.a. på höga räntekostnader. Av A-sons dokumentation kan inte för något av åren utläsas om han reflekterade över frågan om fortsatt drift eller efterfrågade skriftliga avtal som garanterade bolagets egna kapital.

A-son har anfört följande.

Moderbolaget på Cypern ägdes av företagsledarna i G-bolaget. Moderbolaget finansierade G-bolagets förvärv av rörelsen från handelsbolaget genom en revers. G-bolaget behövde således tjäna tillräckligt mycket pengar på rörelsen så att avskrivning kunde ske av goodwillposten för att moderbolaget skulle kunna erhålla betalning för sin revers. I G-bolagets fall var resultaten sämre än tänkt varför kontrollbalansräkning upprättades och tillskott ingavs för att skydda bolagets egna kapital. Detta finns dokumenterat i redovisningen och i avgivna och fastställda årsredovisningar. Moderbolaget tog således sitt ekonomiska ansvar genom att man eftergav delar av den inlåning som skett. Detta gav, och ger, säkerhet för bolagets egna kapital vid en going concern bedömning.

Ägarna av moderbolaget var företagsledare i det rörelsedrivande G-bolaget och fullt införstådda med skyddet av bolagets egna kapital. Det var därför aldrig någon tvekan från deras sida, vilket årsredovisningarna också utvisade, att moderbolaget i alla lägen var berett till avstående för att skydda dotterbolagets egna kapital och långsiktiga fortlevnad. Att ägaren hade gjort tillskott i flera årsredovisningar för skyddande av det egna kapitalet torde vara tillräckliga skriftliga bevis för att moderbolaget stod för detta åtagande gentemot dotterbolaget.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 Fortsatt drift ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn.<sup>1</sup>

I årsredovisningarna för G-bolaget för räkenskapsåren 2006, 2007 och 2008 angavs att de var upprättade enligt årsredovisningslagen. Bolaget hade, främst på grund av höga räntekostnader till moderbolaget, redovisat förluster under samtliga dessa tre år.

---

<sup>1</sup> RS 570 p. 32–34.

Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningarna för de tre räkenskapsåren upprättades. Som framgått ovan har A-son anfört att moderbolaget tidigare hade eftergett en fordran på G-bolaget och kunde göra detta även fortsättningsvis.

Den omständigheten att en borgenär tidigare har avstått från en fordran och skulle kunna göra detta även fortsättningsvis är något som kan beaktas vid bedömningen av frågan om fortsatt drift men utgör i sig inte ett tillräckligt revisionsbevis vid bedömningen; avgörande är i stället om borgenären faktiskt har åtagit sig att avstå från sin fordran på bolaget. Något underlag som visar att moderbolaget hade gjort ett sådant åtagande har inte presenterats av A-son. Såvitt framgår av dokumentationen har han inte heller efterfrågat något sådant dokument. G-bolagets verksamhet hade genererat förluster under räkenskapsåren 2006–2008. I avsaknad av en uttrycklig skriftlig utfästelse från moderbolagets sida skulle han varje år för G-bolagets styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Han skulle dessutom i sina revisionsberättelser särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionsd.

### *5.3 Utlåning till ett närstående aktiebolag*

Som övrig kortfristig fordran redovisade G-bolaget räkenskapsåret 2008 bl.a. ett belopp om 688 000 kr på ett närstående aktiebolag, här benämnt F-bolaget. Styrelseledamoten i G-bolaget var styrelsesuppleant i F-bolaget där hans hustru var ordinarie styrelseledamot. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över huruvida det förelåg ett förbjudet lån eller om en förteckning borde ha upprättats enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Han har förelagts att kommentera detta.

A-son har anfört att lånet var ett s.k. kommersiellt lån och inte föll in under låneförbudet. F-bolaget förmedlade under denna period konsultuppdrag till G-bolaget. G-bolaget fakturerade F-bolaget, som i sin tur fakturerade kunderna. G-bolaget var således att betrakta som underkonsult till F-bolaget. Eftersom F-bolaget hade gett G-bolaget många konsultuppdrag, fanns det således en affärsmässig koppling. Det affärsmässiga skälet för G-bolaget var kopplat till relationen kund och leverantör.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § 1 och 2 aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget. I samma paragraf 3 sägs att ett sådant lån inte heller får lämnas till någon som är gift med den som avses i 1 eller 2. Av samma paragraf 5 följer att penninglån inte heller får lämnas till en juridisk person över vilken en person som avses i 1-3, ensam eller tillsammans med någon annan som avses där, har ett bestämmande inflytande. Enligt 2 § samma kapitel gäller bestämmelserna i 1 § inte om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen ska styrelsen och den verkställande direktören upprätta en särskild förteckning över lämnade kommersiella lån. Av 9 kap. 32 § första stycket 3 aktiebolagslagen framgår att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelsen har upprättat en sådan förteckning.

A-son har uppgett att han bedömde lånet som ett kommersiellt lån. RN konstaterar att det, för att det ovan nämnda undantaget för s.k. kommersiella lån ska vara tillämpligt, bl.a. fordras att det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl. Detta innebär att lånet ska vara



ägnat att, direkt eller indirekt, befrämja det långivande bolagets intressen.<sup>2</sup> RN anser inte att A-son genom sin dokumentation och vad han har anfört i sina yttranden har gjort sannolikt att han har gjort några egentliga överväganden beträffande frågan om G-bolaget hade lämnat lånet till F-bolaget av rent affärsmässiga skäl. En sådan bedömning hade vidare inneburit en skyldighet att upprätta en sådan särskild förteckning som avses i 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen. Det finns inte något som tyder på att han har uppmärksammat styrelsen på denna skyldighet. Han har inte heller gjort något uttalande i revisionsberättelsen om huruvida en sådan förteckning hade upprättats. RN finner att A-son i nu behandlade avseenden har åsidosatt god revisionssed.

## 5.4 Avskrivningar

### 5.4.1 G-bolaget

I årsredovisningen för G-bolaget för räkenskapsåret 2006 uppgavs att avskrivning av goodwill hade skett med 12,5 procent. I G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 uppgavs att avskrivning av goodwill hade skett med 10 procent, dvs. en minskning med 2,5 procentenheter jämfört med föregående år. I årsredovisningarna finns ingen information om skälen till de valda avskrivningstiderna. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 finns inte heller någon information om varför procenttalet för avskrivning hade ändrats från 12,5 procent räkenskapsåret 2006 till 10 procent räkenskapsåret 2007, dvs. en förlängning av goodwillpostens bedömda livslängd. I ett arbetsprogram för räkenskapsåret 2007 har endast noterats: "Avskrivning enl. plan 10 % på anskaffningsvärdet." Även i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 informerades endast om att avskrivning av goodwill hade skett med 10 procent.

Det framgår inte av dokumentationen om A-son för de aktuella räkenskapsåren övervägt om årsredovisningarna innehöll den information om avskrivningstakt och avskrivningsprinciper som årsredovisningslagen kräver (se vidare RN:s bedömning avsnitt 5.4.3).

A-son har anfört följande.

Avstegen från årsredovisningslagen skulle ha noterats i not och även ändrad avskrivningsprincip skulle ha noterats. Avsteget var motiverat av att verksamheten var långsiktig och att nyttjandetiden för förvärvad goodwill var betydligt längre än vad årsredovisningslagen stipulerar. Vad gäller den ändrade avskrivningstiden år 2007 föranleddes den av att styrelsen bedömde nyttjandetiden till tio år istället för åtta år.

### 5.4.2 Databolaget

I databolaget gjordes räkenskapsåren 2005 och 2006 årlig avskrivning av goodwill med 12,5 procent. Inte heller för detta bolag innehåller årsredovisningarna någon information om skälen till den valda avskrivningstiden. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han övervägde huruvida detta var förenligt med årsredovisningslagens bestämmelser.

A-son har uppgett att skälen till den förlängda avskrivningstakten borde ha framgått av årsredovisningarna.

### 5.4.3 RN:s bedömning

Av 4 kap. 4 § årsredovisningslagen framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid

---

<sup>2</sup> Prop. 2004/05:85 s. 804.

med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska det lämnas upplysning om detta i en not. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Det är i ärendet utrett att G-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2006, 2007 och 2008 samt databolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2005 och 2006 inte innehöll den information beträffande avskrivningarna som krävs enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen. Genom att inte uppmärksamma detta och påtala bristerna för respektive bolags företrädare har A-son åsidosatt god revisions sed.

## **6 Kioskbolaget och restaurangbolaget**

### *6.1 Kassarutiner och kontanthantering*

#### 6.1.1 Kioskbolaget

Bolaget bedrev kioskverksamhet och hade därmed en omfattande kontanthantering. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2008/2009 kan inte utläsas om A-son granskade bolagets kontanthantering, kassaredovisning eller intäktsredovisning i övrigt. Inte heller finns hänvisningar till att granskningar hade skett tidigare år. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller. Om mer ingående granskningar av bolagets kassarutiner och kontanthantering hade skett tidigare år, har RN begärt att få ta del av dokumentation som visar när han eller hans revisionsmedarbetare senast utförde sådana granskningar.

Av A-sons dokumentation kan inte heller utläsas om han utredde huruvida det fanns någon systemdokumentation till kassaregistret och om detta kunde producera behandlingshistorik eller om han hade reflekterat över dessa frågor. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller samt att bifoga eventuell dokumentation över sådan granskning. A-son har därefter till RN gett in några handskrivna anteckningar, ett s.k. dagsavslut daterat den 3 maj 2008 samt en verifikation som visar beloppet på den dagskassa som hade bokförts den 3 maj 2008, dvs. dokumentation avseende närmast föregående räkenskapsår.

A-son har anfört följande.

En kontroll skedde inför balansdagen den 30 april 2008, dvs. avseende föregående års årsredovisning, genom att han själv besökte bolaget en kväll vid stängning för att kontrollera hela proceduren med stängning av kassan. Kontroll gjordes således av dagsavslutet och av kassaavstämningen. Detta följdes sedan upp mot redovisningen av dagskassan i redovisningen. Bolagets system uppfyllde kriterier för historik och efterkontroller. Hans dokumentation av detta skulle dock kunna vara betydligt bättre.

#### 6.1.2 Restaurangbolaget

Bolaget bedrev restaurangverksamhet och hade därmed en omfattande kontanthantering. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2009 kan inte utläsas om A-son granskade bolagets kassarutiner, kontanthantering eller intäktsredovisning i övrigt. Han har förelagts att kommentera detta och att beskriva eventuella kontroller.

A-son har gett in en kopia av handskrivna anteckningar. Vidare finns kopior av ett dagsavslut, en dagrapport, en manuell sammanställning över kontanter vid dagens början och slut samt en bokföringsorder, samtliga dokument per den 1 januari 2010.

A-son har anfört följande.

Han besökte bolaget och dess försäljningsställe den 1 januari 2010 för att gå igenom rutinen för kassahantering. Han var således på plats när restaurangen stängde och kassan avslutades för dagen. Av minnesanteckningarna framgår att han medverkade vid avstämningen av dagskassan den aktuella dagen. Därefter finns kommentarer om rutinen och hans uppföljning mot bokföringen i ett senare skede. Rutinen konstaterades fungera väl och avstämning kunde göras. Bolaget hade en relativt jämn bruttovinst vid resultatanalys månadsvis varför det efter den granskning som hade skett inte fanns anledning att misstänka att intäktsredovisningen inte skulle vara korrekt.

### 6.1.3 RN:s bedömning

Kioskbolaget och restaurangbolaget bedrev verksamheter som innebar en omfattande kontant-hantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolagen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering. A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade dessa rutiner på ett godtagbart sätt. Han har inte heller gjort sannolikt att han i övrigt utförde några kontroller för att förvissa sig om att bolagens intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN drar därför slutsatsen att granskningen i dessa avseenden har varit bristfällig. De brister i revisionen som därmed har förelegat har varit sådana att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

### 6.2 Varulager

Posten varulager redovisades i kioskbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/2009 till 976 000 kr (motsvarande 69 procent av balansomslutningen). A-son har i en granskningsplan antecknat att bolagets redovisningskonsult deltog vid bolagets inventering av varulagret och att denne vid ett möte bekräftade att "allt gick korrekt till". A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram, ett lagerintyg och ett dokument som visar omräkning av lagervärdet till ett anskaffningsvärde. Av dokumentationen framgår inte om han kontrollerade det arbete som utfördes av redovisningskonsulten. Han har förelagts att kommentera detta.

A-son har vidare antecknat att lagret hade tagits upp till försäljningspris och justerats med moms och vinstmarginal. Det finns också en notering om att varken han eller någon medarbetare hade "deltagit vid inventering detta år". Han har förelagts att beskriva hur han förvissade sig om vilka varor som hade olika momssatser och olika vinstmarginaler samt att ge in dokumentation som visar när han eller någon revisionsmedarbetare senast hade närvarit vid inventering av posten varulager i bolaget.

A-son har därefter gett in några handskrivna dokument, daterade den 30 april 2008, dvs. avseende föregående räkenskapsårs årsredovisning. Av lagerlistorna framgår att tidningar hade angetts ha 25 procent moms och godis 12 procent moms. Det framgår inte av anteckningarna om han reflekterat över dessa momssatser eller granskat om justeringarna av lagervärdena, med hänsyn till moms, hade skett på ett korrekt sätt.

A-son har anfört följande.

Det fanns inte möjlighet att närvara vid inventeringen per balansdagen den 30 april 2009. Lagrets värde accepterades baserat på tidigare års medverkan och erfarenhet. Lagerlistorna per balansdagen den 30 april 2008 var felskrivna men endast såtillvida att siffrorna hade skrivits in i fel kolumner. Beloppsmässigt hade de konstaterats vara korrekta.

RN gör följande bedömning.

Vad gäller granskningar av lagret är A-sons revisionsdokumentation så ofullständig att den inte medger några egentliga slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. A-son har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att godtagbara granskningar av lagret förekommit. Det står klart att bolagets lagerlistor per balansdagen den 30 april 2008 innehöll felaktiga uppgifter.

Det ålåg A-son att följa upp att dessa korrigerades. Det framgår dock inte av dokumentationen att han gjort sådana uppföljningar. A-son kan inte heller genom de kortfattade uppgifter som han i detta avseende har lämnat i sina yttranden till RN anses ha gjort sannolikt att uppföljningar har skett. RN drar av detta slutsatsen att han inte har gjort någon godtagbar granskning av lagret per balansdagen den 30 april 2008. Han har därmed inte haft grund för att utifrån denna granskning godta varulagrets existens och värde per balansdagen den 30 april 2009. Eftersom varulagret utgjorde bolagets mest väsentliga tillgång, har han därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2008/09. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsbedömning.

## **7 Generella iakttagelser – händelser efter räkenskapsårets slut**

Av A-sons dokumentation kan inte för något av de fem här aktuella bolagen utläsas om han gjorde några faktiska uppföljningar av händelser efter respektive räkenskapsårs slut förutom periodiseringskontroller. Den enda dokumentation som finns är att han har angett ”et” (ej tillämpligt) på en slutkontrollista i anslutning till påståendet ”Händelser efter räkenskapsårets utgång”.

A-son har uppgett att händelser efter räkenskapsårets slut alltid diskuteras vid slutrevision och vid genomgång av slutlig årsredovisning. Vid kommentar ”et” har inga omständigheter förelegat som har bedömts behöva omnämnas i övrig dokumentation, förutom det som eventuellt har stått i förvaltningsberättelsen. Vid slutrevisionen har han fört diskussioner med klienterna om hur verksamheten har förlöpt under det aktuella och innevarande året. Att detta sedan inte protokollförs kan alltid diskuteras.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen och räkenskapsåren utläsas att han gjorde några uppföljningar av vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Han har uppgett att han tog upp denna fråga vid sina slutgenomgångar. RN konstaterar dock att han inte har verifierat denna uppgift med någon dokumentation. Han har inte heller på annat sätt gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN drar därför slutsatsen att sådana granskningsåtgärder inte har vidtagits. A-son har därigenom åsidosatt god revisionsbedömning.

## **8 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

Vad som har förekommit i ärendet föranleder RN till följande slutsatser.

I de tre bolag som omfattas av Skatteverkets underrättelse har A-son inte gjort godtagbara bedömningar av redovisade väsentliga värden av goodwillposter. Beträffande ett av dessa bolag har han vidare underlåtit att påtala att information skulle lämnas i en årsredovisning om inkråmsöverlåtelser, inte gjort någon godtagbar granskning av en kontrollbalansräkning, inte bedömt förutsättningarna för fortsatt drift och inte heller bedömt huruvida förutsättningarna för ett kommersiellt lån var uppfyllda. Utifrån sin uppfattning att det var fråga om ett kommersiellt lån har han underlåtit att påtala för styrelsen att lånet skulle tas upp i en särskild förteckning. Han har inte heller i sin revisionsberättelse för det aktuella bolaget informerat om huruvida en sådan förteckning hade upprättats. Slutligen har han för detta bolag och ytterligare ett bolag underlåtit att påtala att bristfällig information om avskrivningar under flera år lämnades i bolagens årsredovisningar.

Beträffande de övriga två bolagen som har omfattats av RN:s granskning har A-son inte utfört någon godtagbar revision av bolagens kassaredovisning och kontanthantering. I ett av dessa bolag har hans granskning av posten varulager varit bristfällig. Slutligen har han beträffande samtliga här aktuella bolag inte utfört några godtagbara granskningar av händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har genom sina försummelser på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner i sex bolag. Hans revisionsarbete i fem av dessa har uppvisat sådana allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet.

Det som läggs A-son till last är sammantaget mycket allvarligt och ger i och för sig anledning att överväga om hans auktorisation som revisor bör upphävas. RN finner dock att åtgärden kan stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt, som är fallet vid en samlad bedömning av A-sons revisionsverksamhet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

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, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.