

D 12

1 Inledning

1.1 Bakgrund

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Ärendet har överförs till ett disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fem aktiebolag. I detta beslut behandlas A-sons revisionsarbete i tre av bolagen, här benämnda **entreprenadbolaget** (räkenskapsåret 2009), **lagringsbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2008–31 december 2009) och **konfektionsbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2009–30 april 2010).

Vissa av de iakttagelser som RN har gjort är gemensamma för flera av de granskade revisionsuppdragen. Dessa iakttagelser behandlas i avsnitt 2. I avsnitt 3 och 4 behandlas iakttagelser som är specifika för lagringsbolaget (inklusive dess dotterbolag) respektive konfektionsbolaget. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

1.2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

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 bevisbörda 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. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

2 Generella iakttagelser

2.1 Skatter och avgifter

Av skattekontoutdrag avseende *entreprenadbolaget*, som avser större delen av räkenskapsåret 2009, framgår att Skatteverket vid flera tillfällen hade överlämnat krav till Kronofogdemyndigheten. A-son har i en promemoria antecknat ”Skatteskulder hos KFM, Likviditetsbrist” och att det förekom sena betalningar.

Av ett skattekontoutdrag avseende *lagringsbolaget* för perioden 2009-07-01--12-31 framgår att Skatteverket vid flera tillfällen hade överlämnat krav på betydande belopp till Kronofogdemyndigheten. Räntekostnaderna på skattekontot uppgick till 16 tkr. Bolaget var per balansdagen den 31 december 2009 restfört hos Kronofogdemyndigheten med 241 tkr.

Av skattekontoutdrag avseende *konfektionsbolaget* framgår att bolaget vid ingången av räkenskapsåret 2009-05-01–2010-04-30 var restfört hos Kronofogdemyndigheten med 28 228 kr. Vid fyra tillfällen under räkenskapsåret överförde Skatteverket ytterligare krav till Kronofogdemyndigheten. De restförda beloppen uppgick till 55 457 kr, 21 272 kr, 21 830 kr och 62 552 kr.

I sina revisionsberättelser för *entreprenadbolaget* och *lagringsbolaget* anmärkte A-son inte på bolagens hantering av skatter och avgifter. I revisionsberättelsen för *konfektionsbolaget* anmärkte han följande: ”Vid ett par tillfällen under räkenskapsåret har skatter och avgifter inte betalats i rätt tid.”

A-son har anfört följande.

Beträffande *entreprenadbolaget* kontrollerade han att bolaget hade gjort skatteavdrag och i rätt tid lämnat skattedeklarationer med korrekta uppgifter. Allt var rätt hanterat i bokföringen men betalningarna hade inte gjorts i tid. I *lagringsbolaget* uppstod bristerna först i juli 2009 då bolaget inte kunde betala en mervärdesskatteskuld från redovisningsperioden maj samma år. Det fanns inga brister tidigare. Även i detta fall var allt rätt hanterat i bokföringen men inte heller här hade betalningarna skett i tid. Eftersom Skatteverket var väl medvetet om att fordringar hade överförts till Kronofogdemyndigheten, anmärkte han inte i revisionsberättelserna på de sena betalningarna. Detta var ett misstag från hans sida. Vad gäller *konfektionsbolaget* anmärkte han i revisionsberättelsen på att skatter och avgifter inte hade betalats i tid.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551) i dess lydelse intill utgången av år 2011 skulle en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon funnit att det reviderade bolaget inte fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen (1997:483).¹

Av handlingarna i ärendet framgår att det förelåg allvarliga brister avseende de tre bolagens betalningar av skatter och avgifter och att A-son var medveten om dessa brister. Han skulle därför i sina revisionsberättelser för *entreprenadbolaget* och *lagringsbolaget* ha anmärkt på att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. Vad gäller *konfektionsbolaget* anser RN inte att hans anmärkning om försenade betalningar vid ”ett par tillfällen” på ett korrekt sätt återspeglar de verkliga förhållandena mot bakgrund av det antal förseningar som hade förekommit. Genom sin bristfälliga rapportering i nu behandlade avseenden har han åsidosatt god revisionssed.

¹ Paragrafens nu gällande lydelse har i princip samma innebörd men hänvisar till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.

2.2 Fortsatt drift m.m.

2.2.1 Lagringsbolaget

Lagringsbolaget redovisade för räkenskapsåret 2007/08 en förlust om 3,6 mnkr och för räkenskapsåret 2008/09 en förlust om 4,1 mnkr. Eget kapital var positivt per balansdagen den 31 december 2009 på grund av uppskrivningar av patent (se avsnitt 3.2). Viss information om det kritiska läget finns i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09.

A-sons revisionsberättelse för lagringsbolaget för räkenskapsåret 2008/09 är daterad den 26 juli 2010. I hans revisionsdokumentation finns ett delårsbokslut per den 30 juni 2010. Av detta framgår att omsättningen under första halvåret 2010 uppgick till 108 tkr och att resultatet uppgick till minus 1,7 mnkr. I dokumentationen finns även ett undertecknat avtal, daterat den 31 oktober 2010, av vilket framgår att ett bolag, här benämnt GFAB, skulle teckna nya aktier om totalt 515 tkr samt låna lagringsbolaget maximalt 3,7 mnkr. GFAB ägde dock rätt att innehålla sin utlovade finansiering om lagringsbolaget inom en snar framtid med fog kunde befaras att ställa in sina betalningar eller bli försatt i konkurs eller likvidation.

Det enda dokumenterade övervägande som finns i A-sons dokumentation är en notering i en revisionsplan för räkenskapsåret 2008/09 där han under rubriken "Fortsatt drift" antecknade: "Förutsätter marknadsexpansion och finansiering."

A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser i dessa delar.

A-son har hänvisat till nämnda anteckning i revisionsplanen för räkenskapsåret 2008/09 och har vidare anfört följande.

Flera bolag, bl.a. GFAB, hade investerat i lagringsbolaget och var insatta i det intresse som fanns på marknaden och att det pågick förhandlingar med potentiella kunder. Förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2008/09 är omfattande och redogör tydligt för den ekonomiska situationen. Bolaget informerade om att man hade haft en pressad ekonomisk situation men att denna tillfälligt var löst. Man belyste även marknadssituationen som byggde på ett antal eventualiteter. För en läsare torde det vara uppenbart att situationen var kritisk och att bolagets fortsatta drift var helt beroende av finansiering och marknadsutveckling under år 2010. Han ansåg inte att det behövdes ytterligare information i revisionsberättelsen.

2.2.2 Konfektionsbolaget

Konfektionsbolaget redovisade räkenskapsåret 2008/09 en förlust om 814 tkr och räkenskapsåret 2009/10 en förlust om 340 tkr. Eget kapital var positivt endast på grund av aktieägartillskott. Såvitt framgår av dokumentationen gjorde A-son inte några överväganden om förutsättningarna för fortsatt drift. Han har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella bedömningar.

A-son har anfört följande. Han bedömde fortsatt drift som sannolik. Aktieägartillskott hade under åren lämnats med 3,5 mkr och ägaren hade dessutom en inlåning om 961 tkr till bolaget. De förlustbringande delarna hade varit butiker som man avsåg att lägga ned; en butik lades ned per den 31 december 2010. Större delen av lagret fanns i ägarens privata villa varifrån leveranser skedde till butiker för barnkonfektion. Vid en nedläggning av butikerna skulle rörelsen vara vinstgivande, men med en lägre omsättning.

2.2.3 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) 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.² 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. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening.³

Lagringsbolaget hade redovisat förluster under de två senaste räkenskapsåren. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 finns viss information om bolagets kritiska läge. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. Som framgått ovan har han anfört att fortsatt drift förutsatte såväl marknadsexpansion som finansiering. Hans revisionsdokumentation innehåller dock ingenting som tyder på att dessa förutsättningar skulle komma att infrias. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han hade några godtagbara revisionsbevis för att den nödvändiga marknadsexpansionen eller finansieringen skulle komma till stånd. RN noterar härvid bl.a. att avtalet med GFAB innehöll viktiga förbehåll och att det inte förelåg i undertecknad form vid tiden för revisionsberättelsens avgivande. RN kan mot denna bakgrund inte dra annan slutsats än att A-son inte hade grund för antagandet om fortsatt drift. Han skulle därför i sin revisionsberättelse särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift eller kommit till slutsatsen att förutsättningar för fortsatt drift saknades och därför avgett en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen.

Beträffande *konfektionsbolaget* har A-son anfört att bolagets ägare tidigare hade lämnat aktieägartillskott och dessutom lånat ut medel till bolaget. Hans revisionsdokumentation innehåller emellertid inga revisionsbevis på att det vid tidpunkten för revisionen förelåg några åtaganden om ytterligare aktieägartillskott. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han vid tidpunkten för dateringen av revisionsberättelsen hade tillgång till sådana revisionsbevis. I avsaknad av sådana, exempelvis en uttrycklig skriftlig utfästelse från aktieägarna, skulle han för bolagets styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Han skulle dessutom i sin revisionsberättelse särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift.

Genom att inte vidta några av de ovan angivna åtgärderna vid revisionen av *lagringsbolaget* och *konfektionsbolaget* har A-son åsidosatt god revisionssed.

² RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige) eftersom detta regelverk gällde vid revisionerna av de här aktuella räkenskapsåren. Vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller dock ISA (International Standard on Auditing). RN har vid samtliga hänvisningar till RS nedan följt upp att motsvarande regler finns även i ISA.

³ RS 570 p. 32–35.

3 Lagringsbolaget

3.1 Utformning av revisionsberättelsen

A-son har i sin revisionsberättelse informerat om att lagringsbolaget hade avsatt 12 mnkr, minus avsättning för latent skatt 3,2 mnkr, till en uppskrivningsfond vilken hade använts för nyemission av aktier i dotterbolag. Han har vidare i revisionsberättelsen uppgett att aktierna i dotterbolagen var nedskrivna till bolagens eget kapital per balansdagen men att någon justering av uppskrivningsfond och latent skatt inte hade skett. Han förklarade därför att han inte kunde uttala sig om huruvida årsredovisningen hade upprättats enligt årsredovisningslagen och huruvida den gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning enligt god redovisningssed. I revisionsberättelsen uppgav han även att han varken kunde tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna samt disponerade resultatet enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. RN har förelagt honom att närmare redogöra för på vilken grund han gjorde dessa anmärkningar.

A-son har uppgett att det var uppenbart att årsredovisningen inte var upprättad enligt årsredovisningslagen och att han borde ha avstyrkt att resultat- och balansräkningarna fastställdes.

RN gör följande bedömning.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen innehålla bland annat ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Av förarbetena till den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av en granskad balans- eller resultaträkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande räkningen i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan.⁴

Det anges i RS 709, Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, punkt 38, att revisorn ska konstatera att han eller hon inte kan uttala sig i revisionsberättelsen när den möjliga effekten av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning är så väsentlig och omfattande att han eller hon inte har kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och det därför inte är möjligt att uttala sig. Vidare anges i RS 709, punkt 42, att en begränsning av inriktningen och omfattningen av revisionen kan påtvingas av omständigheterna eller uppstå när företagets bokföring är undermålig eller när revisorn inte kan utföra en granskningsåtgärd som han eller hon anser önskvärd. Som exempel på när revisorn inte kan uttala sig om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen anges i avsnitt 2.2.1.1 b i bilaga 1 till RS 709 den situationen då revisorn har fått revisionsuppdraget efter räkenskapsårets utgång och därför inte har kunnat utföra en tillräcklig granskning av en väsentlig tillgång.

RN har tidigare uttalat att möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna bör användas med försiktighet.⁵

Av 4 kap. 8 § årsredovisningslagen framgår att vid avskrivning eller nedskrivning av en uppskriven tillgång ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning. I lagringsbolaget hade aktier i dotterbolag skrivits upp med 12 mnkr motsvarande uppskrivningar av patent i dotterbolagen. Någon minskning hade dock inte skett av uppskrivningsfonden

⁴ Prop. 1975:103 s. 433.

⁵ Se RN:s beslut den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999-315, referat D 6/02, och RN:s beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-95, referat 45/10 i RN:s praxis.

motsvarande de nedskrivningar om totalt 1 361 tkr som skett av aktier i dotterbolag. Årsredovisningen blev därför felaktig.

Det kan konstateras att det i det aktuella fallet inte kan anses ha varit fråga om någon påtvingad begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning. Inte heller i övrigt har omständigheterna varit sådana som avses i RS 709. Mot denna bakgrund skulle A-son i revisionsberättelsen för lagringsbolaget ha dels uttalat att årsredovisningen inte hade upprättats enligt årsredovisningslagen, dels avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Värderingar av patent

Lagringsbolaget hade under år 2005 förvärvat ett patent från bolagets majoritetsägare (BJ) för 340 tkr. Patentet gällde i Sverige. På ett styrelsemöte den 27 mars 2009 antecknades att årsstämman hade beslutat att ”patenten i Tyskland, Frankrike, UK och USA som fortfarande officiellt finns i BJ:s ägo överförs till [lagringsbolaget] utan speciell ersättning till BJ”. Styrelsen för lagringsbolaget upprättade den 15 maj 2009 ett dokument benämnt ”Värdering för apportemission”. I dokumentet angavs att patent, identiska med det svenska patentet, hade beviljats för Tyskland, Frankrike, Storbritannien och USA. I dokumentet uppgavs vidare att den värdering som hade gjorts av patenten, 2,0 mnkr per europeiskt land (exklusive Sverige) och 6,0 mnkr för USA, utgjorde symboliska värden som inte borde föranleda någon diskussion. I lagringsbolaget skedde under räkenskapsåret 2008/09 uppskrivningar av patenträttigheter i de fyra nämnda länderna med totalt 12,0 mnkr samtidigt som en uppskrivningsfond bildades om totalt 12,0 mnkr inklusive skatt. I ett andra steg överfördes patenten under samma räkenskapsår, till de uppskrivna värdena, till fyra nybildade dotterbolag till lagringsbolaget. Överföringarna skedde genom apportemission. I dotterbolagens årsredovisningar redovisades patenten som nyanskaffningar. Aktiekapitalet i respektive dotterbolag utgjordes i sin helhet av de belopp som hade tillförts dotterbolagen genom apportemission.

I A-sons dokumentation finns apportintyg för tre av dotterbolagen. Intygen avsåg patenträttigheter i Storbritannien, Frankrike och USA och är daterade den 16 maj 2009.⁶ I intygen uttalade A-son bl.a. att han hade granskat styrelsens redogörelse och att han inte ansåg att apportegendomen hade tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget. Han intygade också att all apportegendom hade tillförts respektive dotterbolag.

RN har noterat att styrelsens redogörelse är översiktlig och bygger på antaganden om marknadsandelar. Den innehåller inga egentliga analyser av förutsättningarna för att sälja produkten i England, Frankrike, Tyskland och USA. Beräkningarna bygger på uteliggande offerter i Sverige. Vidare hänvisas till förhandlingar som inte var slutförda vid tidpunkten för dateringen av apportintygen. Av ett styrelseprotokoll från juni 2009 framgår att bolaget inte hade fått flera av de offerter som man hade hänvisat till vid tidpunkten för värderingen av patentet. RN har i sammanhanget också noterat att verksamheten i Sverige (som byggde på samma patent) hade genererat förluster om totalt 7,7 mnkr under räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09.

A-son har till RN gett in e-postkorrespondens mellan lagringsbolaget och ett bolag, här benämnt TTBV, från februari 2009 avseende försäljning av verksamheten. I dessa handlingar anges emellertid inte några belopp. Han har även gett in en av bolaget beställd promemoria som behandlar frågan om vilka skattekonsekvenser en försäljning av verksamheten skulle kunna aktualisera. I denna anges som räkneexempel försäljningspriser om 50 mnkr alternativt 20 mnkr.

⁶ A-son har till RN uppgett att han avgav ett motsvarande apportintyg även för det tyska dotterbolaget men att han inte kan återfinna detta i sin dokumentation.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde några egna utredningar eller analyser om patentens värde.

RN har förelagt honom att kommentera ovan redovisade omständigheter och förklara vilken grund han hade för sina uttalanden i apportintygen och för att godta uppskrivningen av patentens värde i lagringsbolaget.

A-son har anfört följande.

De patenträttigheter som BJ överförde till lagringsbolaget omfattade Sverige, Storbritannien, Tyskland, Frankrike och USA. Detta framgår av handlingar från en patentbyrå. Fakturorna bekräftar att patenten finns och att de hade blivit formellt överförda till lagringsbolaget. De patenträttigheter som var registrerade i respektive land låg i helägda dotterbolag i vilka lagringsbolaget hade 100 procent ägande och 100 procent inflytande.

Lagringsbolaget hade fört långtgående förhandlingar om försäljning av verksamheten med bl.a. TTBV som är ett av Europas ledande företag i lagerhanteringsbranschen. Det försäljningspris som diskuterades var 50 mnkr. Lagringsbolagets koncept, som bygger på patentinnehavet, är unikt och det fanns under hösten 2008 ett mycket stort intresse från stora europeiska bolag. Eftersom bolagets verksamhet bygger på plåthantering, och stora intressenter verkade inom fordonsindustrin, gjorde finanskrisen att samtliga intressenter sköt på sina investeringar. Nya förhandlingar har nu inletts. Bolaget hade byggt två anläggningar som var i drift. Mycket av förlusterna berodde på att byggnationen av de första anläggningarna till stor del kunde ses som utvecklingskostnader i form av justeringar för s.k. barnsjukdomar. Bolagets värde ligger i patenten. Beslut att överföra patenten till de nybildade dotterbolagen togs vid ett styrelsemöte den 27 mars 2009.

En utredning gjordes om skattekONSEKVENSerna vid en försäljning av de europeiska patenten via försäljning av dotterbolagen. Denna utredning baserades på det pris som man förhandlade om med TTBV. Efter att ha kontrollerat en av lagringsbolagets anläggningar undersökte TTBV intresset bland sina kunder i Europa och fick stor respons. Det fanns inte någon anledning för styrelsen att beställa en kostsam promemoria om hur försäljningen skulle ske från skattesynpunkt om man inte förhandlade om det belopp som angavs i promemorian. Hans bedömningar av patentens värde byggde på de vid tillfället pågående förhandlingarna med europeiska intressenter samt de förhandlingar som pågick med kunder.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 5 § aktiebolagslagen ska i förekommande fall i stiftelseurkunden anges om en aktie ska kunna tecknas med rätt eller skyldighet att betala aktien med annan egendom än pengar. Enligt 2 kap. 19 § samma lag ska, om aktierna betalas med apportegendom, en revisor lämna ett skriftligt, undertecknat intyg över betalningen. Av yttrandet ska bl.a. framgå att apportegendomen inte har tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget.

Enligt 4 kap. 6 § årsredovisningslagen kan ett aktiebolags anläggningstillgångar, som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde, skrivas upp till högst detta värde. I förarbetena sägs följande: "Bl.a. Redovisningsrådet har varit inne på att uppskrivning bör kunna ske enbart om tillgången kan konstateras ha ett tillförlitligt värde. Regeringen finner detta vara lämpligt. En sådan bestämmelse klargör att uppskrivning inte kan komma i fråga annat än när det högre värdet kan anses säkert och den kommer därigenom att utgöra en spärr mot oförsiktiga uppskrivningar. De risker som uppskrivningsreglerna är förenade med kan härigenom minskas."⁷

⁷ Prop. 1995/96:10 s. 60.

En förutsättning för uppskrivning av patenten och för apportintygen var således att egendomen kunde åsättas ett tillförlitligt värde.

A-son har godtagit uppskrivningen av patentet. Enligt RN:s uppfattning innehåller varken den av honom granskade redogörelsen från styrelsen, e-postkorrespondensen mellan lagringsbolaget och TTBV eller promemorian om skattekonsekvenser vid en eventuell försäljning av verksamheten tillräcklig information för att kunna utgöra underlag för en välgrundad bedömning av patentens värde. Det ålåg honom därför att vidta ytterligare granskningsåtgärder. Han har emellertid inte dokumenterat någon egen analys av patentets värde. RN anser inte heller att han genom vad han har anfört i sina yttranden i ärendet har gjort sannolikt att han genomförde tillräckliga kontroller för att kunna bilda sig en välgrundad uppfattning i frågan. RN drar därmed slutsatsen att han inte hade tillräckligt underlag för att godta uppskrivningar av patenten i lagringsbolaget. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har vidare avgett ett apportintyg för vart och ett av de fyra dotterbolagen. Det finns ingen dokumentation eller andra uppgifter som gör sannolikt att han närmare övervägde huruvida patenten hade värden om minst 6 mnkr i USA och 2 mnkr i respektive Storbritannien, Frankrike och Tyskland. Då han således inte hade tillräckligt underlag vare sig för bedömningen av patentets totala värde eller för bedömningen av de delvärden som lades in i dotterbolagen hade han inte grund för att avge apportintygen. Genom att ändå göra detta har han även av detta skäl åsidosatt god revisionssed.

4 Konfektionsbolaget

4.1 Rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning samt övrig intäktsredovisning

A-son har i en revisionsplan för räkenskapsåret 2009/10 antecknat att bristande kassarutiner och redovisningsrutiner gav hög risk för oegentligheter och fel. Han har vidare i ett dokument, rubricerat Kunskap om verksamheten antecknat följande: "Acceptabel löpande redovisning, dock dålig kassahantering under en stor del av året." Han har också antecknat att butiksförsäljning och kassaregister skedde via ett ej certifierat kassaregister. På ett dokument, rubricerat Förvaltningsrevision, har han antecknat: "Acceptabelt förutom kassarutin".

Av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2009/10 framgår att han granskade att ett belopp om 1 999 kr på en Z-rapport hade förts över korrekt till en handskrivna lista, benämnd kassarapport. Vidare finns ett kontoutdrag som visar att samma belopp hade bokförts. Förutom detta kan det inte av dokumentationen utläsas om någon granskning gjordes av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering eller av bolagets intäktsredovisning i övrigt.

A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och beskriva eventuell granskning samt att förklara på vilken grund han godtog bolagets intäktsredovisning.

A-son har anfört följande.

Han har på ett försättsblad med rubriken Likvida medel antecknat att redovisningen hade varit välskött under räkenskapsåret. Han kontrollerade ett antal kassarapporter mot redovisningen och fann att de stämde och att det inte fanns negativa kassasaldon. Eftersom det fanns täckning för samtliga kassarapporter, inga negativa kassasaldon, bankgiroinbetalningar och kundfordringar såg han ingen anledning att inte godta intäktsredovisningen. Av omsättningen i Sverige bestod 892 tkr av försäljning från butiker och 1 802 tkr av försäljning via faktura till återförsäljare. Han fann inte några brister i kassarutinerna och noterade att kontanta in- och utbetalningar redovisades via kassarapport med "vidhängande" kassaremsa.

Han gick igenom dokumentationerna för kassaapparaterna i samband med att butikerna startades år 1996 och att samma kassaregister använts sedan dess. Han har dock inte kvar denna

dokumentation. Han följde kassatransaktionerna genom granskning av verifikationer mot huvudbok. Bolaget införde ett system där butiksansvarig förde in "rapporten" på en handskriven lista som innehöll såväl uppgifter om såväl vad som kommit in som uppgifter om vad som hade betalats ut. Det fanns inte några brister i kassarutinerna under räkenskapsåret 2008/09 men uppgiften om osäkra kassarutiner kom att kvarstå i en promemoria över iakttagelser och förbättringsförslag. Att han tog kopia av en enda Z-rapport innebär inte att han inte granskade flera. Kopian var endast ett exempel.

RN gör följande bedömning.

Konfektionsbolaget bedrev en verksamhet som innebar en viss kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. RN konstaterar att A-sons dokumentation innehåller mycket begränsade anteckningar och underliggande material om sådana granskningar och bedömningar. Anteckningarna synes också delvis vara hänförliga till tidigare räkenskapsår. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade bolagets rutiner i detta hänseende på ett godtagbart sätt eller att han i övrigt utförde några kontroller för att förvissa sig om att bolagets intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN drar därför slutsatsen att granskningen i dessa avseenden var bristfällig. De brister i revisionen som därmed förelåg har varit sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av konfektionsbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.2 Varulager

A-son har i en revisionsplan antecknat att varulagret var ett område med hög kontrollrisk. Posten Varulager togs upp till 1 337 tkr (motsvarande 57 procent av balansomslutningen). I dokumentationen finns några handskrivna lagerlistor på vilka anges att värdet var försäljningspris inklusive moms. Uppgifterna om lagret är i flera fall mycket allmänt hållna, exempelvis T-shirt, jeans m.m. A-son har även antecknat att han hade stämt av inventerade priser i tjugo fall samt kontrollerat "lagerexistens på plats". Han har förelagts att förklara hur omräkning hade skett från försäljningspris inklusive moms till anskaffningsvärde alternativt nettoförsäljningsvärde och hur granskning av existens och värde kunde ske utifrån allmänna uppgifter om varorna i lagerlistor.

A-son har anfört följande.

Lagret var den största balansposten. Att han bedömde att kontrollrisken var hög berodde på att lagret tidigare haft poster som inte funnit med vid inventeringen utan lagts till i efterhand, exempelvis provkollektioner. Lagret var endast till mycket liten del upphängt i butiker utan utgjordes av kläder som låg i kartonger för försäljning till återförsäljare. Det var inte svårt att härleda respektive vara till kartong. Han kontrollerade lagren i F-stad, S-stad och V-stad i november 2010. Han konstaterade därvid "visuellt" att lagervolymen överensstämde med föregående år.

Lagren i butikerna var värderade till 50 procent av försäljningspriser exklusive moms och lagret i V-stad var värderat till anskaffningsvärdet. Han valde ett antal varor ur inventeringslistorna och stämde av listornas priser med försäljningspriser i butikerna. Bolaget hade under perioden 1 maj 2010–30 september 2010 en marginal om 32 procent vilket under åren har varit normalt för verksamheten och var ett tecken på att lagret existerade per balansdagen den 30 april 2010. Han var senast närvarande vid inventering i maj 2008.

RN gör följande bedömning.

A-son har varken beträffande lagrets existens eller värde verifierat sina uppgifter om varulagergranskningen med någon dokumentation. Revisionsdokumentationen över granskningen av posten Varulager är så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. De lagerlistor som finns i dokumentationen innehåller inte tillräckligt detaljerade uppgifter för att kunna ligga till grund för en kontroll av lagrets existens och värde. A-son har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att någon godtagbar granskning av lagret gjordes. RN drar av detta slutsatsen att hans revision av posten Varulager var otillräcklig. Eftersom varulagret utgjorde bolagets mest väsentliga tillgång saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation och revisionsarbete uppvisar många allvarliga brister. Han har inte i något av de tre aktuella uppdragen i sina revisionsberättelser gjort de anmärkningar som god revisionssed kräver i fråga om brister i bolagens hantering av skatter och avgifter. Han har inte heller beträffande *lagringsbolaget* och *konfektionsbolaget* vidtagit tillräckliga åtgärder med anledning av den osäkerhet som förelåg beträffande frågan om förutsättningarna för fortsatt drift. Vad gäller *lagringsbolaget* har han i revisionsberättelsen uttalat att han varken kunde till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar trots att han borde ha avstyrkt ett sådant fastställande. Särskilt allvarligt är att han, trots otillräckligt underlag, godtagit uppskrivningen av en väsentlig balanspost och i apportintyg för dotterbolagen uttalat att den tillförda egendomen inte tagits upp till högre värde än det verkliga värdet för bolaget. I *konfektionsbolaget* har han tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar trots att granskningen av rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning, intäktsredovisningen i övrigt samt posten Varulager varit så bristfällig att han saknade grund för detta.

RN meddelade i beslut den 10 april 2008 (dnr 2007-929) A-son varning på grund av att hans dokumentation och revisionsarbete uppvisade mycket allvarliga brister i två revisionsuppdrag. Han hade i dessa uppdrag inte gjort sannolikt att han hade utfört någon godtagbar förvaltningsrevision eller någon godtagbar granskning av väsentliga resultat- och balansposter. Han hade därför inte haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Vidare hade han i ett av uppdragen underlåtit att vidta de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna vid misstanke om brott. I beslutet uttalades att det som lades A-son till last var mycket allvarligt men att den disciplinära åtgärden, med hänsyn till hans samlade revisionsinsatser i de fyra av RN valda uppdragen, kunde stanna vid en varning. RN noterade dock att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som var fallet i det aktuella ärendet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Det nu aktuella ärendet utgör en sådan uppföljning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) följer att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas. Det som läggs A-son till last i förevarande ärende innebär sammantaget att han återigen har åsidosatt sina skyldigheter på ett mycket allvarligt sätt. Till detta kommer att den varning som han tidigare erhållit delvis avsåg liknande

brister. Med hänsyn härtill finner RN att omständigheterna är synnerligen försvårande och att hans godkännande som revisor ska upphävas med omedelbar verkan.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist och docenten Gustaf Sjöberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.