

D 26/04

Skatteverket har i en underrättelse till Revisorsnämnden (RN) ifrågasatt godkände revisorn A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag (bolaget). Underrättelsen avser räkenskapsåret den 1 maj 2001–30 april 2002. A-son har den 10 oktober 2002 lämnat en ren revisionsberättelse för nämnda räkenskapsår.

Av handlingarna framgår bl.a. följande.

Efter att bolaget i sin deklaration för taxeringsåret 2003 yrkat avdrag för nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar med 2 mnkr har dåvarande Skattemyndigheten i X-stad bett bolaget att specificera nedskrivningen och ange på vilka grunder den skulle vara skattemässigt avdragsgill. Bolaget svarade att man lånat ut pengar till ett intressebolag i Lettland för att där bygga upp en hotellverksamhet, men att resultatet av denna verksamhet blivit sämre än förväntat och att det var utslutet att bolaget skulle kunna få tillbaka utlånat kapital inom rimlig tid. Skattemyndigheten beslutade att inte medge avdraget och hänvisade därvid bl.a. till att det inte rörde sig om någon faktisk förlust samt att bolagets investering i det lettiska hotellet inte kunde anses ingå i den av bolaget bedrivna näringsverksamheten. Skattemyndigheten beslutade även att påföra bolaget skattetillegg eftersom det varken av deklarationen eller den aktuella årsredovisningen kan utläsas att bolaget är delägare i ett hotell i Lettland eller att pengar lånats ut till det lettiska intressebolaget.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2001/2002 sägs i förvaltningsberättelsen att bolaget ”bedriver handel med skogsråvaror och idkar därmed förenlig verksamhet samt föder upp och tävlar med hästar”. Bolagets omsättning under året uppgick till ca 175 mnkr. I resultaträkningen har under rubriken resultat från finansiella poster tagits upp en minuspost om 2 mnkr benämnd ”Resultat från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar”. Enligt balansräkningen uppgick bolagets totala tillgångar till ca 24 mnkr varav drygt 12 mnkr avsåg finansiella anläggningstillgångar i form av ”Långfristiga värdepappersinnehav”. I en not till denna post sägs att dessa tillgångars ackumulerade anskaffningsvärde vid årets början var ca 14 mnkr, att tillgångar till ett belopp om 2 mnkr avgått under året och att det bokförda värdet vid årets slut uppgick till ca 12 mnkr. Av årsredovisningen framgår vidare att bolaget vid årets slut hade ett fritt eget kapital om ca 11,6 mnkr.

A-son har anfört bl.a. följande.

Hon åtog sig det ifrågavarande revisionsuppdraget år 1995. Bolaget hade sedan början av 1990-talet gjort affärer med timmer och massaved i Lettland. Det fanns vid den tiden inte några acceptabla hotell i närheten av den ort i Lettland där verksamheten bedrevs vilket inneburit att kunder och andra som bolaget haft på besök varit tvungna att övernatta i Riga, ca 20 mil från verksamhetsorten. Ledningen beslutade därför att bolaget skulle gå in som delfinansiär i ett projekt avseende hotelltablering på den lokala orten i syfte att stödja den egna verksamheten. År 1996 förvärvade bolaget 50 procent av aktierna i ett lettiskt bolag. Genom detta intressebolag har bolaget därefter bedrivit hotellrörelse i Lettland. Resterande aktier ägs av ett annat svenskt aktiebolag. De två ägarbolagen har lånat ut 11,5 mnkr vardera till intressebolaget för att på så vis möjliggöra den totala finansieringen av projektet. För bolagets del har denna utlåning skett successivt mellan åren 1996-1999. Den förväntade positiva utvecklingen av hotellrörelsen har

dock uteblivit, något som medfört att frågan om nedskrivning av bolagets fordran på intressebolaget aktualiserades i samband med bokslutet per den 30 april 2002.

A-son har bl.a. tagit del av intressebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001 och har även i samband med revisionen fått information om att hotellet haft en allt sämre beläggning och därmed också försämrad lönsamhet. Omständigheterna var sådana att den bokföringsmässiga nedskrivningen om 2 mnkr av bolagets fordran på intressebolaget framstod som motiverad och det hade stridit mot god redovisningssed att inte beakta nedskrivningsbehovet i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001/2002.

I anslutning till diskussionerna vid upprättandet av årsredovisningen upplyste A-son bolagsledningen om att den skattemässiga avdragsrätten för nedskrivning av lånefordringar på intressebolag är svårbedömd och att det fanns en risk att skattemyndigheten skulle neka avdrag vid inkomsttaxeringen. Hon rekommenderade därför att bolaget, för det fall kostnadsföringen i bokföringen inte återlades i deklarationen, skulle göra ett tydligt och öppet yrkande för att därigenom undvika risken att drabbas av skattetillägg. Det kan i efterhand konstateras att bolaget inte följt denna rekommendation fullt ut. Deklarationen upprättades i mars 2003, dvs. ca ett halvår efter det att hon avgav sin revisionsberättelse.

A-son har vid revisionen beaktat att bolaget hade en stark ekonomisk ställning med låg nivå på externa lån, bra likviditet och soliditet samt en stabil resultatutveckling. Den totala risknivån har bedömts som låg, med undantag för den verksamhet som bedrevs i intressebolaget där bolaget hade en väsentlig fordran. Sammantaget har emellertid omständigheterna inte varit sådana att hon haft anledning att anmärka på något i sin revisionsberättelse.

RN, som har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret, gör följande bedömning.

RN finner inte skäl att ifrågasätta A-sons uppgift om att det var redovisningsmässigt motiverat att skriva ned bolagets fordran på det lettiska intresseföretaget. RN noterar vidare att hon inte har haft möjlighet att vid revisionen av det aktuella räkenskapsåret beakta uppgifterna i bolagets deklaration eftersom denna upprättades ett halvår efter revisionens avslutande.

Vad gäller bolagets årsredovisning konstaterar RN att det av denna varken framgår att bolaget hade ett intresseföretag i Lettland genom vilket man bedrev den aktuella hotellrörelsen eller att bolagets tillgångar till stor del bestod av en fordran på detta intresseföretag. Följaktligen framgår inte heller att denna fordran, med hänsyn till vad som framkommit om intresseföretagets utveckling, bedömdes som så pass osäker att det förelåg ett behov av nedskrivning av densamma.

I 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) sägs att balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till den lagen och enligt 4 § första stycket skall posterna enligt huvudregeln tas upp var för sig och i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen. Av detta följer att såväl andelar i intresseföretag som fordringar hos sådana bolag skall särredovisas, se nämnda bilaga B III 3 och 4 under rubriken tillgångar. Enligt 5 kap. 8 § samma lag skall vidare ett företag som innehar andelar i ett intresseföretag i not lämna vissa upplysningar, bl.a. om intresseföretagets namn och säte och om företagets kapitalandel i intresseföretaget.

Av en i A-sons dokumentation intagen balansrapport framgår att den i årsredovisningen upptagna posten ”Långfristiga värdepappersinnehav” om drygt 12 mnkr, efter nedskrivningen, i princip uteslutande bestod av bolagets bokförda aktieinnehav i intresseföretaget (ca 2,5 mnkr) och av bolagets fordran på detta bolag (9,5 mnkr). Som framgått ovan utgjorde posten långfristiga värdepappersinnehav ca hälften av bolagets totala tillgångar. Enligt årsredovisningslagen skulle bolagets aktieinnehav i och fordran hos intresseföretaget ha

särredovisats. Så har inte skett. Bolaget har inte heller i not lämnat några upplysningar om intresseföretaget.

Vidare skall enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat. Enligt RN:s uppfattning har omständigheterna varit sådana att det i årsredovisningens förvaltningsberättelse borde ha upplysts om såväl det förhållandet att bolaget bedrev hotellrörelse genom ett lettiskt intressebolag liksom att utvecklingen av denna rörelse varit så dålig att bolaget tvingats skriva ned sin fordran på intressebolaget. Båda dessa upplysningar saknas.

Mot bakgrund av det nu anförda finner RN att bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001/2002 varit behäftad med så väsentliga brister att A-son inte har haft grund för att i revisionsberättelsen uttala att årsredovisningen upprättats i enlighet med årsredovisningslagen. Genom sin underlåtenhet att anmärka på bristerna har hon åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger henne till last är dock inte allvarligare än att åtgärden kan stanna vid en erinran.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Ulf Järlebro, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsrevisorn Inger Blomberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.