

FörvR: dom 2011-06-30, mål nr 9503-11

D 8/11

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son.

Anmälan rör hennes uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag räkenskapsåret 1 september 2007–31 augusti 2008. Bolagets verksamhet bestod i förvaltning av en egen fastighet samt av finansiella anläggningstillgångar. Av årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret framgår att bolaget inte redovisade några rörelseintäkter. A-sons revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret avvek inte från standardutformningen.

RN har tagit del av A-sons dokumentation avseende revisionen av det aktuella räkenskapsåret. I sin granskningsplan har hon bland de mest väsentliga och riskfyllda posterna nämnt kortfristiga placeringar, skatter och avgifter samt ”skatteskuld, aktieaffärerna”.

2 Granskning av skatter och avgifter

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

I resultaträkningen i årsredovisningen under rubriken Finansiella poster redovisade bolaget en förlust vid avyttring av aktier om 899 000 kr. Det redovisade resultatet för räkenskapsåret var en förlust om 504 000 kr. Bolaget redovisade ingen skattekostnad.

Bolagets bokföring, årsredovisning och självdeklaration upprättades av anmälaren som är redovisningskonsult. I samband med bokslutsarbetet gjorde han en beräkning av den skatt som skulle belasta bolagets resultat för det aktuella räkenskapsåret. Han förbisåg därvid att ta hänsyn till att de förluster som bolaget hade gjort vid årets aktieaffärer inte var skattemässigt avdragsgilla. Till följd av detta visade skatteberäkningen att ingen skatt skulle betalas. Han upprättade därefter bolagets årsredovisning och deklaration med den felaktiga skatteberäkningen som grund. I ett omprövningsbeslut i januari 2010 fastställde Skatteverket bolagets resultat för det aktuella räkenskapsåret till en vinst om 406 000 kr och påförde bolaget skattetillägg om ca 95 000 kr.

A-son har anfört följande.

Det var redovisningskonsultens uppgift att upprätta löpande bokföring, bokslut, årsredovisning samt självdeklaration. Hon hade inte tillfälle att granska deklarationen innan den skickades till Skatteverket. Hon granskade bolagets inbetalning av skatter och avgifter på skattekontot. Bolaget hade inte betalat in mervärdeskatt under räkenskapsåret utan endast preliminär F-skatt. Inte heller hade det bokförts någon skattekostnad för räkenskapsåret. Det är styrelsen och redovisningskonsulten som är ansvariga för att rätt skatter och avgifter redovisas och betalas in.

Bolaget hade per balansdagen den 31 augusti 2008 ett eget kapital om ca 5 900 000 kr och en balansomslutning om ca 7 200 000 kr. Bolaget redovisade ingen nettoomsättning eftersom det inte bedrev någon verksamhet utöver förvaltning av andelar i en fastighet samt värdepapper. Bolaget redovisade en total förlust om ca 504 000 kr. Hon förbisåg att det skulle ha redovisats en skatt om ca 113 000 kr men anser inte att det var ett väsentligt belopp för bolaget. I sin planering

av revisionen satte hon väsentlighetstalen efter storleken på balansomslutningen, det egna kapitalet och omsättningen som vägdes samman för de senaste åren. Gränserna för väsentliga fel uppgick för resultatfel vid granskning samt övervägande av oren revisionsberättelse till 200 000 kr, för klassificeringsfel till 750 000 kr samt för periodiseringsfel avseende enskilda poster till 75 000 kr. Vidare satte hon en gräns för väsentliga balansposter till 500 000 kr. På grund av att bolaget hade gjort en förlust och att eventuella fel i redovisningen av bolagsskatten rimligen skulle vara under de väsentlighetstal hon använde begärde hon inte heller att få någon skatteberäkning av redovisningskonsulten.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet i vissa avseenden enligt skattebetalningslagen (1997:483). Av ett förarbetsuttalande till motsvarande bestämmelse i tidigare gällande lagstiftning framgår att granskningen och rapporteringen av hur bolaget sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör ske enligt samma principer som gäller för revisorns granskning i övrigt, vilket bland annat innebär att de vedertagna principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen. Att underlåta en granskning i dessa hänseenden är inte förenligt med god revisionssed.¹

Enligt 48 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229) begränsas avdragsrätten för juridiska personers kapitalförluster på delägarätter på så sätt att avdrag endast får göras mot kapitalvinster på delägarätter.²

Av bolagets årsredovisning framgår att bolaget under det aktuella räkenskapsåret hade gjort en förlust vid avyttring av aktier. På grund av att denna förlust översteg bolagets vinst vid avyttring av aktier för det aktuella räkenskapsåret skulle bolaget i sin deklaration ha återfört nettoförlusten till beskattning, och en skattekostnad och en skatteskuld skulle ha redovisats. Detta har bolaget dock inte gjort.

A-son har i sin revisionsplanering bedömt att skatter och avgifter samt skatteskulder hörde till de mest väsentliga och riskfyllda posterna vid granskningen. Hon borde därför ha vidtagit en särskilt omsorgsfull granskning av bolagets skatter och avgifter. Trots detta har hon inte begärt in någon skatteberäkning under återopande av dels att bolaget redovisade en stor förlust under det aktuella räkenskapsåret, dels att ett eventuellt fel avseende bolagsskatten bedömdes ligga under de väsentlighetstal hon hade använt.

Beträffande väsentlighetstal bör följande framhållas. Enligt god revisionssed ska en revisor vid utförande av revision beakta principen om väsentlighet och dess samband med risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen (revisionsrisken). När revisorn planerar revisionen ska han eller hon beakta inte bara väsentlighet avseende årsredovisningen som helhet utan också väsentlighet med avseende på individuella saldon, grupper av bokföringsposter och tilläggsupplysningar. Väsentlighet kan påverkas av till exempel krav enligt lagar och föreskrifter. Denna process kan resultera i olika väsentlighetsnivåer.³

Vad A-son har antecknat i sin dokumentation måste uppfattas som att hon bedömde att skatter och avgifter var ett granskningsmoment som förtjänade särskild uppmärksamhet vid revisionen. Mot denna bakgrund har hon vid sin planering inte kunnat utgå från de väsentlighetstal som hade fastställts för granskningen i övrigt utan borde i stället ha gjort en särskild bedömning av väsentlighet och risk just för granskningen av skatter och avgifter. Därvid har hon, med hänsyn

¹ Se prop. 1984/85:30 s. 22.

² Enligt 48 kap. 2 § inkomstskattelagen avses med delägarätter bland annat aktier.

³ Jfr RS 320, Väsentlighet vid revision, p. 3, 4SE och 7.

till den särskilda rapporteringsskyldigheten i aktiebolagslagen avseende skatter och avgifter, inte kunnat sätta väsentlighetstalet så högt som hon hade gjort beträffande de andra posterna. Vad hon har anfört om sina väsentlighetstal för granskningen i övrigt saknar därför relevans vid bedömning av hennes granskning av skatter och avgifter.⁴

RN bedömer därför att A-son inte har utfört en tillräcklig granskning av bolagets redovisning såvitt avser skatter och avgifter. Härigenom har hon åsidosatt god revisionssed.

3 Redovisat värde av bolagets aktieinnehav

Under rubriken omsättningstillgångar i årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret redovisade bolaget Övriga kortfristiga placeringar om 5 900 000 kr. Av en not till posten framgår att 2 300 000 kr härav utgjordes av aktier i ett börsnoterat bolag, här kallat C-bolaget, och att marknadsvärdet av dessa aktier uppgick till 1 215 000 kr.

A-son har anfört följande.

Hon noterade att marknadsvärdet för bolagets aktieinnehav i C-bolaget var ca 1 000 000 kr lägre än anskaffningsvärdet. Hon diskuterade behovet av en nedskrivning med redovisningskonsulten som var ovillig att ändra bokslutet och årsredovisningen. I sin bedömning vägde hon in att bolaget inte bedrev någon verksamhet, inte hade några banklån och hade ett eget kapital om ca 5 900 000 kr. Därtill kommer att det fanns ett avtal mellan styrelsen och C-bolaget som angav att alla aktier inte fick säljas på en och samma gång, vilket var en anledning att se aktieinnehavet som både kortfristigt och långfristigt. Hon granskade avtalet men tog ingen kopia av det. Per balansdagen den 31 augusti 2008 fick 60 procent av aktieinnehavet i C-bolaget inte säljas. Enligt avtalet fick följande försäljningar ske; under räkenskapsåret 2006/07 fick 10 procent av aktieinnehavet säljas, under räkenskapsåret 2007/08 fick 30 procent säljas, under räkenskapsåret 2008/09 ytterligare 30 procent och resterande del fick säljas under räkenskapsåret 2009/10.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att anläggningstillgångar är sådana tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgångar förstås andra tillgångar. Vid tillämpning av bestämmelsen brukar en ettårsregel användas. Tillgångar som är avsedda att innehas längre än ett år är anläggningstillgångar.⁵

Av 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen följer att omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

RN konstaterar att bolagets hela aktieinnehav i C-bolaget redovisades som en omsättningstillgång och att det togs upp till ett värde som med mer än 1 000 000 kr översteg nettoförsäljningsvärdet. A-son godtog vid sin revision att aktieposten i dess helhet klassificerades som en omsättningstillgång. Med denna bedömning som utgångspunkt skulle hela posten, i enlighet med 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen, ha skrivits ned till nettoförsäljningsvärdet. A-son skulle i första hand ha påtalat för bolagets styrelse att nedskrivning skulle ske. Om så inte skedde, skulle hon i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att nedskrivning inte hade skett.

⁴ Jfr RN:s beslut den 8 februari 2007 i ärende dnr 2005-1661, referat D 4/07 i RN:s praxis.

⁵ Se Per Thorell, Årsredovisningslagen – Lagkommentar, 1996, s. 174.

Eftersom den underlåtna nedskrivningen avsåg ett för bolagets resultat mycket väsentligt belopp finner RN att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

RN vill i detta sammanhang även framhålla följande. A-son har i yttrande till RN anfört att den avtalade begränsningen av möjligheten att avyttra aktierna medförde att aktieinnehavet delvis kunde betraktas som långfristigt. Om det var så att hon bedömde att en väsentlig del av innehavet rätteligen utgjorde en anläggningstillgång, skulle hon, beträffande denna del, inte ha godtagit bolagets ovan nämnda klassificering utan uppmanat styrelsen att korrigera årsredovisningen i detta avseende. Detta förändrar dock inte vad som ovan har sagts om behovet av nedskrivning såvitt avser den återstående del av innehavet som bedömdes utgöra en omsättningstillgång.

4 Sammanfattande bedömning

A-sons granskning avseende skatter och avgifter har varit bristfällig. Vidare har hon godtagit att bolagets innehav av aktier i ett börsnoterat bolag togs upp till ett för högt värde, vilket inneburit att hon har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning. RN finner att hon härigenom har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger henne till last beträffande värderingen av bolagets innehav av aktier är allvarligt finner RN att A-son ska meddelas 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, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Johanna Gustafson som har föredragit ärendet.