

D 13

Disciplinärende – auktoriserade revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar auktoriserade revisorn A-son varning.

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag som bedrev caféverksamhet (i det följande benämnt bolaget). Underrättelsen avser hans revision av bolaget för räkenskapsåret 1 januari–31 december 2010.

Av revisionsdokumentationen framgår att A-son valdes till revisor i bolaget i maj 2011, dvs. efter räkenskapsårets slut. Han avgav sin revisionsberättelse den 3 juni samma år. Revisionsberättelsen avvek från standardutformningen då han angav att han hade valts som revisor efter balansdagen och att han därför inte hade haft möjlighet att utföra löpande granskning, men att revisionen därutöver hade utförts i enlighet med god revisions sed. Han anmärkte på att det förelåg brister i bolagets kontantförsäljning och att bokföringen inte hade skett i enlighet med bokföringslagens (1999:1078) krav. Hans bedömning var att intäkterna ändå var riktigt redovisade.

2 Granskning av bolagets redovisning avseende utgifter för arbeten och anskaffande av inventarier

Bolaget hade fram till räkenskapsåret 2010 bedrivit caféverksamhet i en hyrd lokal i ett köpcentrum. I revisionsdokumentationen finns en kopia av ett avtal daterat den 4 januari 2010 mellan hyresvärden för lokalen och bolaget. Enligt avtalet kom hyresvärden och bolaget överens om att hyreskontraktet dem emellan, som löpte till och med den 31 maj 2013, i stället skulle upphöra att gälla vid utgången av den 25 januari 2010. Bolaget skulle också flytta från lokalen detta datum. I avtalet angavs att hyresvärden skulle betala en ersättning om 4 mnkr till bolaget. Av revisionsdokumentationen framgår att bolaget häfter, under räkenskapsåret 2010, flyttade verksamheten till en ny lokal på annan ort.

I Skatteverkets underrättelse till RN anförs bl.a. följande.

Under räkenskapsåret 2010 byggde bolaget upp en caféverksamhet. Den första månaden då omsättning redovisades var oktober 2010. Enligt bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010 uppgick omsättningen till 691 tkr exklusive mervärdesskatt. Därutöver redovisade bolaget övriga rörelseintäkter till ett belopp

om 3,3 mnkr. Dessa intäkter avsåg den ersättning som bolaget hade fått från hyresvärden till den lokal där bolaget tidigare hade bedrivit sin verksamhet.

På kostnadssidan redovisades, förutom inköp till caféverksamhet och personalkostnader om totalt 404 tkr, en post benämnd *Övriga externa kostnader* om ca 3,2 mnkr exklusive mervärdesskatt. Enligt kontoutdrag hade bolaget under räkenskapsåret 2010 gjort betalningar till ett bolag (i det följande benämnt M-bolaget) med ett belopp om 1 mnkr exklusive mervärdesskatt. Av fakturor som Skatteverket hade inhämtat från M-bolaget framgår att betalningarna ska ha gällt projektering och tillverkning av caféinredning. Därutöver hade bolaget under räkenskapsåret gjort betalningar till ytterligare ett bolag (i det följande benämnt S-bolaget) med ett belopp om 1 657 tkr exklusive mervärdesskatt. Företrädare för S-bolaget uppgav för Skatteverket att S-bolaget hade utfört byggnadsarbeten i bolagets cafélokal.

Betalningarna från bolaget till M-bolaget och S-bolaget uppgick under räkenskapsåret 2010 till 2 657 tkr exklusive mervärdesskatt. Skatteverket noterade att den enda posten i bolagets årsredovisning som rymde detta belopp var posten *Övriga externa kostnader*. Årets anskaffningar av inventarier uppgick enligt årsredovisningen till 497 tkr. Av utgifterna för inredning och ombyggnad för caféverksamhet i den nya lokalen hade alltså mer än 2 mnkr inte aktiverats i balansräkningen. Enligt Skatteverket är detta inte rimligt.

RN har, utöver vad som framgår av Skatteverkets underrättelse, noterat följande.

I A-sons revisionsdokumentation finns en notering om att han hade granskat vissa konton av vilka det framgick att betalningar med ”stora belopp” hade gjorts till S-bolaget avseende ombyggnation av lokal samt till M-bolaget för bygglovshandlingar, ritningar och inköp av bar m.m. A-son har noterat att bolaget hade fått 4 mnkr i ersättning av hyresvärden för den tidigare lokalen, vilket bolaget hade intäktsfört i sin helhet.¹ Han har också noterat att bolaget hade gjort direktavdrag för utgifterna i ersättningslokalen. Som stöd för att direktavdraget skulle vara tillåtet för bolaget har han i sin revisionsdokumentation hänvisat till 19 kap. 28 § inkomstskattelagen (1999:1229) och till att han hade haft telefonkontakt med en skatterådgivande byrå samt med en kollega. I hans revisionsdokumentation finns dock inte vare sig något hyresavtal mellan bolaget och hyresvärden för den nya lokalen, dit bolaget skulle ha flyttat sin verksamhet, eller några anteckningar rörande granskning av ett sådant hyresavtal.

Av 19 kap. 28 § inkomstskattelagen följer bl.a. att en nyttjanderättshavare, som får ersättning av fastighetsägaren för vissa i inkomstskattelagen definierade förbättringar eller anskaffningar, ska ta upp ersättningen i fråga men samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen.

¹ Av uppgifter i ärendet framgår att bolaget i sin bokföring totalt hade intäktsfört 4 mnkr, men att 500 tkr hade intäktsförts räkenskapsåret 2009 och resterande belopp om 3,5 mnkr hade intäktsförts räkenskapsåret 2010.

RN har förelagt A-son att närmare redogöra för sin bedömning av den nämnda bestämmelsens tillämplighet i fråga om investeringarna i den nya lokalen samt vilken grund han hade för sin bedömning av vilka utgifter som borde ha aktiverats och vilka utgifter som kunde kostnadsföras.

A-son har i sina yttranden till RN anfört följande.

Bolaget intäktsförde beloppet om 4 mnkr som det hade fått i ersättning från sin tidigare hyresvärd. Ersättningen avsåg bl.a. inredning som lämnades kvar i lokalen och kostnader som bolagets åsamkades för att kunna ställa en ny lokal i samma skick som den gamla. Han hade att bedöma om bolaget hade kostnadsfört ett för stort belopp. Från beloppet om 4 mnkr drog bolaget av de extrakostnader som uppstått på grund av flytten och reparationerna i den nya lokalen. M-bolaget och S-bolaget utförde arbetena i den nya lokalen till en total kostnad om ca 3 mnkr. I kostnaden ingick planering, utförda arbeten samt en del fasta och löstagbara inventarier. Bolaget aktiverade ca 500 tkr och resterande belopp om 2,5 mnkr kostnadsfördes direkt. Resterande del blev en intäkt som avsåg inkomstbortfall. I bokföringen hade bolaget totalt intäktsfört 4 mnkr (varav 500 tkr räkenskapsåret 2009 och 3,5 mnkr räkenskapsåret 2010) och kostnadsfört 2,5 mnkr räkenskapsåret 2010. Anledningen till att bolaget valde att kostnadsföra den största delen var att anskaffningarna till den nya lokalen var hänförliga till ersättningen på 4 mnkr.

Han hade att ta ställning till om bolaget kunde dra av en kostnad som helt hänförde sig till en intäkt som bolaget hade fått för att i förtid flytta från lokalen där bolaget bedrev sin verksamhet. Bestämmelsen i 19 kap. 28 § inkomstskattelagen belyser den angivna situationen för bolaget. Om en nyttjanderättshavare får ersättning för förbättringar, ska ersättningen tas upp. Nyttjanderättshavaren ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte högre belopp än ersättningen. I det aktuella fallet rörde det sig visserligen om ersättning från en hyresvärd för kostnader i en ersättningslokal, men enligt bolaget är principen densamma. Att ersättningen lämnades av en fastighetsägare för att bygga upp en ny restaurang i annan lokal saknar betydelse. Med stöd av inkomstskattelagen ansåg han att det var rimligt att ställa kostnaderna för flytt, investeringar, reparationer och upprättande av en ny restaurang och ett nytt kök mot ersättningen. Han hade att bedöma hur bolaget skulle behandla detta i sin redovisning, oavsett vem som hade utbetalat ersättningen. Det väsentliga var att kostnaden var hänförlig till den intäkt bolaget fått. Hans bedömning i frågan var att det skulle vara fel att intäktsföra en sådan ersättning fullt utan att bokföra kostnader som var hänförliga till denna. Bolaget hade ju haft betydande kostnader för att kunna återuppta sin verksamhet på annat ställe.

Enligt god redovisningssed ska intäkter och kostnader bokföras samma period. Det skulle vara felaktigt att ett år ta upp en intäkt, som inte är en intäkt, utan en kompensation för diverse kostnader och sedan redovisa kostnaden senare år. Han rådfrågade också ett bolag som arbetar med skatterådgivning och en kollega angående detta.

Han tog inte del av något hyresavtal rörande den nya lokalen för bolagets verksamhet. Däremot granskade han betalda hyresräkningar i november och december 2010 om sammanlagt 191 tkr exklusive mervärdesskatt. Dessa var enligt verifikationerna hänförliga även till tiden dessförinnan. Han har inte fått någon information om den exakta tidpunkten för när bolaget fick tillträde till den nya lokalen.

RN gör följande bedömning.

I Bokföringsnämndens uttalanden (BFN U 92:4) *Förbättringsutgifter på annans fastighet* anges följande.² En näringsidkare som bedriver verksamhet på annans fastighet har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten och för att anskaffa byggnads- och markinventarier samt andra inventarier. Fastighetsägaren – och inte nyttjanderättshavaren – blir omedelbart ägare till det som har utförts eller har anskaffats. I skattelagstiftningen har det tidigare saknats uttryckliga bestämmelser rörande den skattemässiga behandlingen av utgifter av nu nämnt slag. I allmänhet har omedelbart avdrag medgetts. Praxis i redovisningssammanhang har varit att kostnadsföra förbättringsutgifterna det år arbetena har utförts eller inventarierna har anskaffats. Fr.o.m. 1992 års taxering godtas i regel inte direktavdrag. I stället får utgifterna dras av genom årliga värdepminskningsavdrag.³ Utgifter för byggnader och markanläggningar som är avsedda att användas ett fåtal år får dras av direkt. I fråga om inventarier gäller de vanliga bestämmelserna om räkningsenlig avskrivning m.m. För samtliga slag av tillgångar gäller att ersättning från fastighetsägaren ska reducera avskrivningsunderlaget och att avdrag får göras med oavskrivet belopp det år nyttjanderätten upphör. Skattereglerna har aktualiserat frågan i vad mån de ifrågavarande utgifterna ska aktiveras i räkenskaperna. Normalt har förbättringsutgifter av det slag det här är fråga om ett sådant bestående värde för nyttjanderättshavaren att utgifterna ska aktiveras. Avskrivningstiden bestäms med hänsyn till investeringens ekonomiska livslängd. I detta ligger att avskrivningstiden ska begränsas så att investeringen är slutavskriven senast vid den tidpunkt då hyresförhållandet – med hänsyn till innehållet i hyresavtalet, andra överenskommelser m.m. – kan antas komma att upphöra. Är fastigheten avsedd att nyttjas endast ett fåtal år får utgifter för ny-, till- eller ombyggnad kostnadsföras direkt om en sådan kostnadsföring inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning. Motsvarande gäller för s.k. treårsinventarier. Utgifter för underhåll och reparationer ska kostnadsföras direkt enligt gängse redovisningsprinciper.

Av utredningen i ärendet framgår att bolaget fick en ersättning om 4 mnkr av hyresvärden för att i förtid flytta från den lokal där bolaget hade bedrivit caféverksamhet. Enligt A-sons revisionsdokumentation ska bolaget därefter ha

² BFNU 92:4 *Förbättringsutgifter på annans fastighet* hänvisar till 15 § första och andra styckena samt 19 § bokföringslagen (1976:125). Motsvarande bestämmelser som gäller för det i ärendet aktuella räkenskapsåret finns i 4 kap. 3–4 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

³ BFNU 92:4 *Förbättringsutgifter på annans fastighet* hänvisar här till 23 § 15 kommunalskattelagen (1928:370). Motsvarande bestämmelser som gäller för det i ärendet aktuella räkenskapsåret finns i 19 kap. 26–28 §§ inkomstskattelagen.

iordningsställt en ny lokal och haft utgifter för bl.a. byggnadsarbeten samt projektering och tillverkning av caféinredning.

En nyttjanderättshavare, såsom bolaget i det aktuella ärendet, kan inte dra av utgifter för förbättringar på annans fastighet annat än om utgifterna avser en byggnad som är avsedd att användas under endast ett fåtal år eller om utgifterna avser inventarier, dessa är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år. Utgifter för underhåll och reparation ska däremot kostnadsföras direkt. Är det inte fråga om dessa slag av utgifter anses förbättringsutgifterna ha ett sådant bestående värde att de ska aktiveras och sedermera avskrivas med hänsyn till investeringarnas ekonomiska livslängd.

Av A-sons revisionsdokumentation och hans yttranden till RN framgår att han inte genomförde någon granskning om bolagets utgifter kunde klassificeras som förbättringsutgifter på byggnad avsedd att användas endast ett fåtal år, utgifter för treårsinventarier eller utgifter för underhåll och reparation som skulle kunna medge direktavdrag. A-son har själv i sina yttranden till RN anfört att han inte tog del av något hyresavtal mellan bolaget och hyresvärden för den nya lokalen och att han inte visste vid vilken tidpunkt bolaget hade fått tillträde till lokalen. Det innebär att han inte granskade vilka villkor som gällde mellan hyresvärden och bolaget. En sådan granskning var av särskild vikt med hänsyn till det väsentliga belopp som bolaget redovisade för utgifterna för arbetena i den nya lokalen. A-son hade även med hänsyn härtill inte möjlighet att bedöma om utgifterna i fråga var korrekta. Han saknade således grund för sin bedömning att bolaget kunde dra av utgifter om totalt ca 2,5 mnkr direkt och underlåta att aktivera dessa i balansräkningen. Härigenom saknade han också grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balansräkning och resultaträkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Vad A-son har anfört om tillämpligheten av bestämmelsen i 19 kap. 28 § inkomstskattelagen föranleder, med hänsyn till vad som anges i BFNU 92:4 *Förbättringsutgifter på annans fastighet*, ingen annan bedömning. Därtill kommer att 19 kap. 28 § inkomstskattelagen endast är tillämplig när en nyttjanderättshavare erhåller ersättning från fastighetsägaren för förbättringar och anskaffningar i en lokal tillhörig samma fastighetsägare.

3 Upplysningar i årsredovisningen

I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010 anges i förvaltningsberättelsen att bolaget bedriver caféverksamhet. I A-sons revisionsdokumentation anges att bolaget under räkenskapsåret 2010 hade "avyttrat" sin caféverksamhet och därefter blivit vilande. Såsom angetts ovan flyttade bolaget sin verksamhet under räkenskapsåret till en ny lokal på annan ort då hyresavtalet mellan bolaget och hyresvärden för den tidigare lokalen upphörde att gälla i förtid. Av revisionsdokumentationen framgår att bolaget hade fått en ersättning från den tidigare hyresvärden om 4 mnkr utbetald, varav 500 tkr hade intäktsförts föregående räkenskapsår. Av kontoutdrag i dokumentationen och av Skatteverkets underrättelse förefaller det som att bolagets caféverksamhet hade påbörjats på nytt

i slutet av oktober 2010. Förvaltningsberättelsen i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010 innehåller dock inga upplysningar om de nu nämnda händelserna.

RN har utifrån A-sons revisionsdokumentation inte kunnat utläsa vilken granskning han gjorde vad avser händelser efter räkenskapsårets utgång. RN har därför förelagt A-son att redogöra för sin granskning av sådana händelser.

A-son har i sina yttranden till RN anfört följande.

Bolaget hade ”avyttrat” sin caféverksamhet den 11 januari 2010 på grund av förtida flytt från lokalen där bolaget hade bedrivit sin verksamhet. Bolaget tog sedan upp verksamheten igen vid slutet av räkenskapsåret då den nya lokalen var färdigställd. Eftersom bolaget precis hade hunnit påbörja den nya caféverksamheten, ansåg styrelsen inte att det fanns behov av att lämna någon upplysning om avyttringen i årsredovisningen. Han ansåg inte heller att bolaget behövde ändra sin förvaltningsberättelse. I verksamhetsbeskrivningen står att bolaget bedriver caféverksamhet, vilket var riktigt. Bolaget fick totalt 4 mnkr i ersättning av hyresvärden. Under räkenskapsåret 2009 hade bolaget fått ett förskott på ersättningen om 500 tkr, vilket bokfördes som intäkt det året. Resterande 3,5 mnkr intäktsfördes under räkenskapsåret 2010. Mot detta bokfördes inventarier om 254 tkr som lämnades kvar i den gamla lokalen. Bolaget följde samma linje som under räkenskapsåret 2009, där ingen särskild upplysning lämnades i årsredovisningen. Han gjorde samma bedömning som den tidigare revisorn och företagsledningen, dvs. att detta inte var nödvändigt att ta upp då det rörde sig om en intäkt inom den verksamhet bolaget bedrev.

När det gäller granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång kontrollerade han januaribokningar med avseende på inbetalning av mervärdesskatt, skatter och avgifter samt även redovisad mervärdesskatt i februari 2011, eftersom bolaget bedrev caféverksamhet under den perioden. Han bedömde att bolaget hade skött sina redovisningar och betalningar till Skatteverket. Därefter kom bolaget att bli vilande och ingen verksamhet bedrevs. Några extraordinära händelser hade inte skett under första halvåret 2011 och det fanns inget noterbart i bokföringen för perioden.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) 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 förarbetena kan sådana händelser utgöras av faktiska omständigheter som ligger utanför bolagets rådighet men i väsentlig mån påverkar bolagets verksamhet. Även affärshändelser av olika slag, exempelvis ingångna avtal av väsentlig betydelse för bolaget kan anses utgöra sådana väsentliga händelser som det ska lämnas upplysningar om i förvaltningsberättelsen.⁴ I BFN U 96:6 *Förvaltningsberättelsens innehåll* anges att upplysningar ska lämnas om viktiga

⁴ Se prop. 1975:103 s. 768 f.

förändringar i verksamheten avseende t.ex. köp och försäljning av dotterföretag, etablering eller nedläggning av rörelse- eller produktgrenar, ingångna avtal och större investeringar. I 9 kap. 31 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) anges att om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin revisionsberättelse.

I förevarande fall flyttade bolaget under räkenskapsåret 2010 i förtid från den lokal där caféverksamheten bedrevs, erhöll i samband med detta ersättning från hyresvärden med 4 mnkr och etablerade därefter enligt uppgift, under hösten 2010, verksamheten i en ny lokal på en annan ort. Enligt RN utgjorde detta sådana händelser av väsentlig betydelse för bolaget att upplysningar härom skulle ha lämnats i förvaltningsberättelsen. A-sons invändning om att bolaget hade hunnit påbörja caféverksamheten föranleder ingen annan bedömning, eftersom den verksamheten hade varit vilande under i vart fall åtta månader av räkenskapsåret 2010. Vidare förflyttades verksamheten till ny lokal på annan ort vilket kan ha haft betydelsefull påverkan på bolagets verksamhet i flera hänseenden.

A-son har om sin granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång anført att han kontrollerade bolagets redovisning och betalning av mervärdesskatt, skatter och avgifter i början av räkenskapsåret 2011, men att bolaget efter februari 2011 kom att bli vilande då ingen verksamhet längre bedrevs. RN konstaterar att den omständigheten att bolaget inte fortsatte att bedriva caféverksamhet utgjorde en sådan händelse av väsentlig betydelse för bolaget som hade inträffat efter räkenskapsårets utgång att en upplysning om detta borde ha lämnats i förvaltningsberättelsen.

Bolaget har i sin förvaltningsberättelse i årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 inte lämnat några upplysningar om nu nämnda omständigheter. Det ålåg därför A-son att påtala för styrelsen att upplysningarna måste tas in i förvaltningsberättelsen och att, om så inte skedde, ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin revisionsberättelse. Genom att inte agera på detta sätt har A-son åsidosatt god revisionsd.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har på felaktig grund godtagit att bolaget i resultaträkningen hade redovisat och direkt dragit av utgifter till betydande belopp istället för att aktivera dem i bolagets balansräkning. Bristerna härvid har medfört att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning för räkenskapsåret 2010 utan att ha grund för det. Han har vidare underlåtit att påtala för styrelsen att den skulle ta in upplysningar om flera händelser av väsentlig betydelse för bolaget som hade inträffat såväl under som efter räkenskapsårets slut samt, för det fall så inte skedde, ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin revisionsberättelse.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning utan att ha grund för det, ska han 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Ola Wahlquist, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant och revisionsdirektören Sören Bergner som har föredragit ärendet.