

D 17

1 Inledning

Revisorsinspektionen¹ har tagit del av information som har fått inspektionen att utreda auktoriserade revisorn A-sons revision av ett aktiebolag, nedan benämnt bolaget, för räkenskapsåren 2011 och 2012.

Revisorsinspektionen har tagit del av bolagets årsredovisningar för de aktuella räkenskapsåren och A-sons motsvarande revisionsberättelser. Vidare har Revisorsinspektionen gått igenom hennes revisionsdokumentation för dessa räkenskapsår och tagit del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010.

2 Revisorsinspektionens utredning

Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 var den upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd, förutom BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (de s.k. K2-reglerna). När det gäller redovisade inkomstskatter anges i noterna bl.a. att dessa innefattade skatt som ska betalas eller erhållas avseende aktuellt år, justeringar avseende tidigare års aktuella skatt och förändringar i uppskjuten skatt. I balansräkningen redovisades en uppskjuten skattefordran med 19,0 mnkr, vilket motsvarade 14 procent av balansomslutningen och drygt 442 procent av totalt eget kapital per balansdagen. Fordran hänförde sig till bolagets ackumulerade skattemässiga underskott. Föregående räkenskapsår redovisade bolaget en uppskjuten skattefordran med 10,1 mnkr. I A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret anges att ökningen av fordran förklarades av att bolaget genom ytterligare förluster under räkenskapsåret hade ökat sitt ackumulerade skattemässiga underskott. I resultaträkningen redovisades en förlust med 42,6 mnkr. I förvaltningsberättelsen anges att bolaget hade belastats av höga kostnader i pågående projekt som bolaget inte tidigare hade räknat med och att detta tillsammans med en svag orderingång och ett par eftermarknadsprojekt hade orsakat underskottet. I förvaltningsberättelsen redovisades bolagets ekonomiska utveckling i sammandrag. Av sammandraget framgår att bolaget hade redovisat ett negativt resultat efter finansiella poster även för åren 2007, 2008, 2009 och 2011. År 2010 hade det redovisats ett positivt resultat efter finansiella poster med 36,4 mnkr. Av årsredovisningen för 2010 framgår att det positiva resultatet till stor del berodde på en ackordsvinst om 26,9 mnkr.

I sin revisionsberättelse, daterad den 15 oktober 2013, har A-son tagit in en upplysning av särskild betydelse. I den hänvisade hon till uppgifter i årsredovisningen om att

¹ Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

bolaget redovisade en förlust om 42,6 mnkr och att företagens kortfristiga skulder översteg dess kortfristiga tillgångar. Hon angav vidare att dessa förhållanden, tillsammans med uppgifter i förvaltningsberättelsen rörande en försenad inbetalning av en emission i moderbolaget, tydde på att det fanns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kunde leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten.

I revisionsdokumentationen finns en kopia av en från bolaget erhållen prognos angående resultat och ställning för åren 2012–2024 gällande bolagets moderbolag. Av prognosen framgår att beloppen avser en konsolidering av hela den koncern i vilken bolaget ingick. Det avsnitt i prognosen som avser bolaget är en sida där prognostiserade intäkter per projekt är sammanställda. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka granskningsåtgärder A-son utförde för att kunna bedöma tillförlitligheten i prognosen som revisionsbevis vid bedömningen av värdet av den uppskjutna skattefordran.

Av arbetsprogrammet för posten Andra långfristiga fordringar framgår att det totala ackumulerade skattemässiga underskottet per balansdagen uppgick till 83 mnkr. Det anges att bolagets bedömning var att positiva resultat skulle åstadkommas de kommande åren och att bolaget därför kunde ta upp en uppskjuten skattefordran.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för vilken grund som hon hade för att godta det redovisade värdet på den uppskjutna skattefordran.

3 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Räkenskapsåret 2012 ökade posten Uppskjuten skattefordran med cirka 9 mnkr jämfört med föregående räkenskapsår och uppgick vid räkenskapsårets slut till cirka 19 mnkr.

Hennes bedömning av den uppskjutna skattefordran grundade sig dels på slutsatserna av hennes granskning av koncernens förutsättningar för fortsatt drift, dels på hennes bedömning av prognosens rimlighet. Postens karaktär var sådan att dess värdering och existens i första hand var avhängig koncernens förutsättningar för fortsatt drift.

Som en följd av sitt ställningstagande att fortsatt drift kunde antas ansåg hon att det fanns grundläggande förutsättningar för bolaget att ta upp den uppskjutna skattefordran. De osäkerhetsfaktorer som hon identifierade vid granskningen – redovisade förluster och den försenade inbetalningen av emissionslikviden – blev föremål för en adekvat upplysning i revisionsberättelsen och medförde inte att hon inte kunde godta redovisningen av den uppskjutna skattefordran.

Hon informerades om att bolaget redovisade fortsatta förluster under år 2013. Utfallet under räkenskapsåret 2013 påverkade dock inte hennes bedömning av den uppskjutna skattefordran, eftersom värderingen av fordran baserades på en prognostiserad resultatutveckling under de kommande räkenskapsåren.

Hon ansåg att det var viktigt att ha ett koncernperspektiv på frågan, eftersom det – om inte annat i framtiden – förelåg en generell möjlighet till koncernbidrag mellan koncernbolagen.

Räkenskapsåret 2012 stod bolaget inför en helt ny situation jämfört med tidigare, med delvis nya ägare och ny affärsplan. Det fanns planer på att verksamheten skulle utökas genom samarbete med övriga koncernbolag, där bolaget skulle inta något av en särställning. För att effektivisera och förstärka kontrollen över koncernens projektledning och processutveckling genomfördes en extern rekrytering av en ny verkställande direktör i slutet av räkenskapsåret 2012. Vidare förstärktes koncernens ledningsgrupp med en CFO och en affärsutvecklingschef, båda med tidigare erfarenhet från verksamhet i börsnoterade bolag. Hon bedömde, i likhet med företagsledningen, att detta skulle medföra en effektivare projektadministration och därmed få en framtida positiv effekt på koncernbolagens lönsamhet. Hon drog även slutsatsen att tillförlitligheten i resultat- och likviditetsprognoser framgent skulle förbättras till följd av förstärkningen av företagsledningens kompetens.

Syftet med granskningen av koncernprognosen var i första hand att inhämta revisionsbevis bl.a. för att ta upp den uppskjutna skattefordran till det redovisade beloppet. Prognosen granskades huvudsakligen genom en ingående intervju med economichefen och en granskning av de avtal som bolaget hade ingått med respektive kund. Prognosen från verksamheterna tog enbart upp konsoliderade belopp men innehöll uppgift om de intäkter som var att vänta för bolaget. För de närmast kommande åren fanns det också en tydlig koppling mellan prognostiserade intäkter och pågående projekt. Hon gick även igenom förutsättningarna i respektive projekt.

Vid granskningen konstaterades att det i koncernen pågick fyra väsentliga projekt per balansdagen 2012. Det konstaterades också att bolaget utgjorde det klart dominerande bolaget i koncernen. Koncernprognosen bedömdes därför vara relevant som underlag för bedömningen av utfallet av bolagets framtida verksamhet.

De prognostiserade intäkterna som var att hänföra till bolaget uppfattade hon – inte minst med stöd av sin projektanalys – vara så stora och säkra att de gav stöd för att acceptera bokföringen av den uppskjutna skattefordran. Antagandet om intäkterna baserades i grunden på den beräknade färdigställandegraden för projekten och hon fann inte något anmärkningsvärt i detta avseende.

Vid en samlad bedömning av nämnda omständigheter ansåg hon sig ha grund för att godta bolagets redovisning av posten uppskjuten skattefordran. Vidare ansåg hon att bolagets redovisning av posten följde god redovisningssed och att hennes granskning gav henne grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2012.

4 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2001:1 *Redovisning av inkomstskatter*, avsnitt 5.2.3.1, ska en uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag

redovisas i den utsträckningen det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning. Förekomsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år har redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas.²

Den fråga som Revisorsinspektionen har att ta ställning till är om A-son i sin revision av bolaget avseende räkenskapsåret 2012 hade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att det fanns övertygande faktorer som talade för att tillräckliga skattepliktiga överskott skulle komma att finnas och att hon därmed kunde godta att en uppskjuten skattefordran redovisades i balansräkningen.

Revisorsinspektionen konstaterar inledningsvis att bolaget under flera år hade redovisat förluster (med avbrott för ett år då vinsten dock till stor del hade berott på en ackordsvinst). Denna omständighet innebar att det fanns anledning för A-son att förhålla sig skeptisk till redovisningen av den uppskjutna skattefordran.

A-son har anfört att antagandet om fortsatt drift för koncernen, de organisatoriska förändringarna i bolaget, det prognostiserade framtida koncernresultatet samt generella framtida möjligheter till koncernbidrag var sådana omständigheter som gjorde att hon kunde acceptera den redovisade uppskjutna skattefordran.

Organisatoriska förändringar kan i sig normalt inte anses ge revisionsbevis för att det finns övertygande faktorer kring ett bolags framtida intjäningsförmåga eller skattepliktiga överskott. De uppgivna förändringarna i bolaget, avsedda att bl.a. stärka tillförlitligheten i bolagets resultat- och likviditetsprognoser, utgjorde därför inte tillräckliga revisionsbevis. Det gjorde inte heller de uppgifter om bolagets marknadsförutsättningar som A-son har redogjort för.

Den prognos för framtida koncernresultat som A-son hade erhållit avsåg konsoliderade siffror och det som gick att särskilja i prognosen när det gäller bolaget var endast beräknade intäkter. Det gick inte, såsom A-son har hävdad, att av detta material utläsa ett prognostiserat rörelseresultat för bolaget. Det som hon i övrigt har uppgett – om sina bedömningar av prognosen och om sin uppfattning att det, om inte annat i framtiden, fanns en generell möjlighet till koncernbidrag mellan koncernbolagen – utgjorde inte tillräckliga revisionsbevis för att det skulle uppkomma sådana överskott som krävdes för att redovisningen av den aktuella fordran skulle kunna godtas.

Vid tiden för avgivandet av revisionsberättelsen konstaterade A-son också att bolaget även under det efterföljande räkenskapsåret ditintills hade redovisat ytterligare förluster. Detta, tillsammans med tidigare förlustår, gav snarast indikationer på att bolagets verksamhet inte skulle kunna generera skattepliktiga överskott.

Vid en samlad bedömning anser Revisorsinspektionen därför att A-son, vid tidpunkten för avgivandet av sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2012, inte hade tillräckliga revisionsbevis för att godta redovisningen av den uppskjutna skattefordran. Mot

² Motsvarande bestämmelse finns numera i 29 kap. BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning (K3)*.

bakgrund av att posten uppgick till ett väsentligt belopp hade hon därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisions sed och hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Med hänsyn till att det som ligger henne till last är allvarligt anser Revisorsinspektionen att hon, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ska ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren, revisionsdirektören Mathias Byström samt avdelningsdirektören Jenny Lundberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.