

## D 14/02

Revisorsnämnden (RN) har från Skattemyndigheten i X-stad mottagit en underrättelse avseende auktoriserade revisorn A-son och dennes uppdrag som vald revisor i två aktiebolag, N-bolaget och P-bolaget.

### N-bolaget

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår följande. N-bolaget hade under räkenskapsåret den 1 juli 1995–30 juni 1996 förvärvat två s.k. skalbolag. Dessa dotterbolag redovisade i sin tur innehav av andelar i ett handelsbolag. Handelsbolaget hade enligt uppgift förvärvat en oljeplattform för 1,2 mdkr. De två dotterbolagen eliminerade sina vinster genom att ta del av redovisade underskott i handelsbolaget. Underskotten hade uppkommit genom avskrivning på plattformen. I N-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1995/96 redovisades dotterbolagens handelsbolagsandelar till ett värde av 2,4 mnkr. Andelarna värderades till anskaffningsvärde reducerat med resultatandel för år 1995. Dotterbolagens andel i handelsbolagets resultat redovisades som en kostnad om 29,5 mnkr. Underskottet fördelades inte mellan de två dotterbolagen i relation till respektive bolags andel utan fördelningen synes i stället ha anpassats för att motsvara vinsten i respektive bolag. N-bolagets förvärv av dotterbolagen, dotterbolagens förvärv av handelsbolagsandelar och handelsbolagets förvärv av oljeplattformen skedde under år 1995. Skattemyndigheten har ifrågasatt handelsbolagets påstådda innehav av oljeplattformen. Vald revisor i de två dotterbolagen var en godkänd revisor som vid aktuell tidpunkt var verksam vid samma revisionsbyrå som A-son och som även biträdde A-son vid dennes revision i N-bolaget. A-son har lämnat en ren revisionsberättelse för N-bolaget avseende räkenskapsåret 1995/96.

A-son har anfört följande. Han granskade koncernens redovisade innehav av handelsbolagsandelar mot redovisningshandlingar och köpehandlingar avseende handelsbolaget, vilka företeddes av dotterbolagens revisor, samt mot dotterbolagens årsredovisningar. Han tog även del av ett köpeavtal samt ytterligare en köpehandling som utvisade att handelsbolaget ägde en oljeplattform. Han fann ingen anledning att ifrågasätta handlingarnas äkthet. Plattformens värde bedömdes med ledning av köpehandlingen samt troligen även med ledning av försäkringsbrev.

RN gör följande bedömning.

Om ett bokslut som ligger till grund för en koncernredovisning granskas av annan revisor bör moderbolagets revisor inhämta sådan information som krävs för att bedöma om revisorn i dotterbolaget har utfört en tillräcklig granskning. Om ett svenskt dotterbolags officiella årsredovisning ligger till grund för koncernredovisningen och dotterbolagets revisor har avlämnat revisionsberättelse kan moderbolagets revisor dock i normala fall förlita sig på denna årsredovisning. I förevarande fall har emellertid förelegat ett flertal omständigheter som talat för behovet av ytterligare bekräftelse av uppgifter i de två dotterbolagens årsredovisningar, såsom det förhållandet att de aktuella förlusterna uppgick till betydande belopp och därtill synes ha fördelats mellan dotterbolagen i skatteplaneringssyfte. Det fanns således enligt RN:s mening

anledning för A-son att fördjupa sin granskning av huruvida koncernens redovisning var riktig vad avsåg handelsbolagsandelar och skattekostnader.

Även om s.k. skalbolagsupplägg kan innebära utnyttjande av skattelag i strid med lagstiftningens syfte är sådana förfaranden inte generellt sett olagliga. Skalbolagsupplägg och andra liknande transaktioner måste dock självfallet redovisas på ett korrekt sätt i de berörda bolagen. Som en följd härav uppställs höga krav på revisorns insatser. N-bolagets båda dotterbolag undgick beskattning av inestående vinstmedel uppgående till väsentliga belopp genom att redovisa del i det aktuella handelsbolagets underskott som kostnad. Det ankom därvid på A-son att förvissa sig om att de i dotterbolagen redovisade kostnaderna som härrörde från handelsbolagets underskott dels var grundade på ett korrekt redovisat resultat i handelsbolaget, dels var skattemässigt avdragsgilla. Det bör särskilt noteras att underskottet inte fördelades mellan dotterbolagen i förhållande till respektive bolags andel i handelsbolaget utan fördelningen skedde med hänsyn till storleken av respektive bolags obeskattade vinst. Detta förhållande måste anses utgöra en indikation på att transaktionerna inte var betingade av marknadsmässiga skäl utan av syftet att undandra skatt. Därtill kommer det förhållandet att dotterbolagens andelar i handelsbolagets förlust uppgick till betydande belopp.

På RN:s fråga hur A-son granskat koncernens innehav av handelsbolagsandelar har denne endast svarat att han granskat andelsinnehavet mot handelsbolagets redovisningshandlingar och köpehandlingar samt mot de två dotterbolagens årsredovisningar. En sådan begränsad granskning kan enligt RN:s mening inte anses vara tillräcklig. A-son borde ha närmare undersökt omständigheterna kring handelsbolagets förvärv av oljeplattformen och dotterbolagens förvärv av andelar i handelsbolaget. Han borde även ha granskat handelsbolagsavtalet och, med utgångspunkt från vad som avtalats, gjort en fördjupad analys ur skattesynpunkt av bolagets hantering av handelsbolagsandelarna. RN finner att A-sons granskning i aktuellt avseende har varit klart otillräcklig och att han därmed inte haft grund för tillstyrkande av resultaträkning och balansräkning för koncernen.

## **P-bolaget**

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Den 14 augusti 1997 förvärvade P-bolaget en immateriell rättighet från ett bolag med säte på Bahamas. Rättigheten redovisades i P-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret den 17 januari–31 augusti 1997 till ett värde av 32 mnkr. Rättigheten hade tidigare innehafts av ett moderbolag till det ovan nämnda N-bolaget, som per den 30 juni 1995 redovisat densamma till ett värde av 23 mnkr. A-son var vald revisor även i det bolaget. Skattemyndigheten har ifrågasatt A-sons granskning av rättigheten. – Köpet av rättigheten finansierades genom att P-bolaget lånade 3 milj. USD, motsvarande 32 mnkr, av det bahamanska bolaget. P-bolaget redovisade i årsredovisningen för räkenskapsåret i fråga inte någon skuld till det bahamanska bolaget utan i stället en skuld om 12 mnkr till sitt moderbolag, som övertagit del av fordran. Skattemyndigheten har även beträffande dessa omständigheter ifrågasatt A-sons granskning och framhållit att det vid tiden för händelserna var oklart vem som var ägare till P-bolaget. A-son lämnade en ren revisionsberättelse för ifrågavarande räkenskapsår.

A-son har anfört följande. Rättigheten innebar rätt att för civilt ändamål sälja, vidareutveckla och anpassa ett kraftaggregat som utvecklats för militärt bruk. Rättighetens värde var det värde som åsattes den då den förvärvades av P-bolaget. Det förelåg inte något skäl för att ifrågasätta detta värde. Han granskade värdet mot köpeavtal samt ekonomiska kalkyler som bolagets företrädare presenterade. Rättigheten hade ökat i värde sedan den två år tidigare redovisats i N-bolagets moderbolag, eftersom den ursprungliga prototypen hade vidareutvecklats. NUTEK hade beviljat lån för utveckling av produkten. – Sedan P-bolaget lånat motsvarande 32 mnkr från

det bahamanska bolaget löste P-bolagets moderbolag skulden, varigenom P-bolaget fick en skuld till moderbolaget på motsvarande belopp. Därefter erhöll P-bolaget ett aktieägartillskott om 20 mnkr, varefter skulden uppgick till 12 mnkr. Borgenärsbytet granskades mot avtal och "ekonomiska handlingar". Aktieägartillskottet granskades mot lånehandlingar och underliggande köpeavtal. P-bolagets moderbolag var ett bolag med säte i Storbritannien. Detta bolag registrerades dock inte förrän i september 1997. Ägare till P-bolaget per balansdagen den 31 augusti 1997 och givare av aktieägartillskottet var därför "ägarna till [det brittiska bolaget] under registrering". På RN:s fråga vilka dessa ägare var har A-son uppgett att ägare enligt den information han hade skulle vara en viss namngiven person eller denne person närstående bolag.

RN, som tagit del av A-sons dokumentation avseende revisionen av P-bolaget räkenskapsåret den 17 januari–31 december 1997, gör följande bedömning.

Det redovisade värdet av rättigheten uppgick till 32 mnkr, vilket utgjorde mer än 99 procent av P-bolagets totala redovisade tillgångar. Rättigheten utgjorde således en synnerligen väsentlig tillgångspost att granska. A-son har uppgett att han granskat tillgångens värde mot köpeavtal och ekonomiska kalkyler och därvid inte funnit anledning att ifrågasätta det redovisade värdet. Av A-sons revisionsdokumentation framgår inte att han tagit del av några kalkyler. Det finns inte heller någonting i dokumentationen som stöder A-sons uppgift att vidareutveckling av produkten skulle ha skett. Den enda dokumentation som finns avseende den aktuella rättigheten är en kopia av köpeavtalet samt anteckningar om säljarens namn, produktens namn och anskaffningsvärdet i amerikansk och svensk valuta. Varken köpeavtalet eller någon annan handling i dokumentationen innehåller någon teknisk beskrivning av produkten. Mot denna bakgrund måste förhållandevis stora beviskrav ställas på A-son vad avser omfattningen av utförd granskning. Det är inte tillräckligt för en revisor att i ett disciplinärende enbart hävda att nödvändiga granskningsåtgärder har utförts men inte dokumenterats. Om så är fallet måste en helhetsbedömning göras för att avgöra om påståendena är trovärdiga, varvid bland annat bör beaktas hur detaljerade uppgifter revisorn lämnat om de påstådda åtgärderna, jfr Kammarrättens i X-stad dom den 27 april 2001 i mål nr 891-1999. A-sons uppgifter om granskningen av rättighetens värde är allmänt hållna och saknar stöd i dokumentationen. Med beaktande härav finner RN att A-son inte gjort sannolikt att han utfört erforderliga granskningsåtgärder. Han har därmed inte haft grund för att godta redovisningen av den aktuella rättigheten.

A-son har uppgett att det bahamanska bolagets fordran på P-bolaget hade övertagits av P-bolagets moderbolag och gjort gällande att han granskat omständigheterna kring borgenärsbytet och det därmed sammanhängande aktieägartillskottet genom att ta del av vissa avtal och "ekonomiska handlingar". I dokumentationen har A-son antecknat det ursprungliga skuldbeloppet och räntesatsen samt noterat "Löst av moderbolaget". Därutöver finns det ingenting i dokumentationen som stöder uppgiften om borgenärsbytet. Vad gäller aktieägartillskottet har han antecknat att ett aktieägartillskott om 20 mnkr har lämnats. Det finns emellertid inte några noteringar om utförd granskning eller om vem som lämnat tillskottet. RN finner att det, av de uppgifter A-son lämnat till RN samt av dokumentationen, inte framkommit att någon tillfredsställande granskning av låneskulden och aktieägartillskottet skett. Särskilt anmärkningsvärt är det förhållandet att A-son inte kunnat redogöra för vem den aktieägare varit som löst P-bolagets skuld till det bahamanska bolaget och därefter lämnat aktieägartillskottet. RN konstaterar att A-sons granskning i aktuellt avseende varit klart otillräcklig.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens

ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna.

RN finner sammanfattningsvis att A-sons granskningsinsatser i de två ovan berörda bolagen har varit klart otillräckliga i flera avseenden. Han har därigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Marie Carlsson, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.