

LR: dom 2001-11-02, mål nr 7006-01

D 33/00-01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i en ideell förening (föreningen) räkenskapsåret den 1 januari–31 december 1994. A-son har avgett en ren revisionsberättelse.

Av anmälan framgår bl.a. följande. A-son var vald revisor i föreningen sedan år 1992. Föreningens verksamhet bestod bl.a. av drift av ett värdshus och en stugby. Föreningen omsatte under det aktuella räkenskapsåret ca 4,7 mkr och hade en balansomslutning om ca 12,6 mkr. Föreningen var till stor del beroende av bidrag. Under år 1994 erhöll föreningen beredskapsbidrag om ca 2,1 mkr. Bidragen utgick bl.a. för vissa byggprojekt. Bidragen redovisades i den löpande bokföringen för räkenskapsåret 1994 som intäkter. Utbetalade löner och lönebikostnader bokfördes som kostnader. I samband med bokslutet gjordes omföringar vilka innebar att nedlagda löner och lönebikostnader aktiverades som investeringar i fastigheterna. En korrekt redovisning skulle ha medfört att resultatet för räkenskapsåret 1994 hade blivit en förlust på ca 1 060 000 kr i stället för en redovisad vinst på 778 000 kr. Av föreningens årsredovisning framgår inte att föreningen har erhållit beredskapsbidrag eller annat statligt stöd. Det framgår inte heller varför byggnadernas anskaffningsvärde ökat med ca 1,8 mkr.

A-son har anfört bl.a. följande. Verksamheten inom föreningen kunde med avseende på ekonomi delas upp i två delar, en kommersiell del och en kulturell del. Den kommersiella delen utgjordes av en stugby för uthyrning samt en restaurangverksamhet. För den kulturella delen av verksamheten var föreningen i hög grad beroende av bidrag. Bidragsnivåerna varierade mellan åren beroende på vilka projekt som drevs. I samband med att revisionen för verksamhetsåret 1992 påbörjades vid årsskiftet 1992/93 ”framkom en önskan från föreningen att kunna redovisa ett värde på föreningens fastigheter, som mera visade det verkliga anskaffningsvärdet och omfattningen av det kapital, som var nedlagt i fastigheterna.” En extern värdering visade ett marknadsvärde om 11,5 mkr att jämföra med bokfört värde 8,9 mkr (efter avdrag för värderegleringsreserv). I 1994 års bokslut ”aktiverades så stor del av nedlagda kostnader, som ansågs motsvaras av det värde fastigheterna tillförts. I realiteten innebar förfaringsättet en uppskrivning av fastigheterna”. Det aktiverade beloppet uppgick till 1 838 000 kr. Kostnaderna reducerades med motsvarande belopp. ”Oavsett finansieringsform tillfördes anläggningen ett värde under år 1994 med aktiverat belopp”. Förutom den del av årsredovisningen som utgjordes av balans- och resultaträkning avgav styrelsen en utförlig förvaltningsredogörelse av vilken framgick samtliga erhållna bidrag vilket gav läsaren en uppfattning om ”bruttovolymen”. Bidragen intäktsfördes under löpande år. Samtidigt kostnadsfördes de utgifter som svarade mot erhållna bidrag. I samband med bokslutet den 31 december 1994 reducerades såväl intäkter som kostnader med 4,6 mkr motsvarande totalt erhållna bidrag.

RN gör följande bedömning.

Den ideella föreningen drev bl.a. ett värdshus och en stugby. Föreningens verksamhet får därmed anses ha bestått bl.a. av en sådan hotell- eller pensionatsrörelse som medför att föreningen är bokföringspliktig enligt 1 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) (BFL). Enligt Bokföringsnämndens rekommendation, BFN R 5, redovisning av statligt stöd, punkt 12

skall stöd som avser förvärv av anläggningstillgång reducera tillgångens anskaffningsvärde. Det innebär att tillgången skall redovisas till nettoanskaffningsvärde. Enligt rekommendationen skall uppgift om bruttoanskaffningsvärde och erhållet stöd lämnas i not. Av punkt 19 i ovan nämnda rekommendation framgår att för alla stöd av väsentlig betydelse för bedömningen av ett företags resultat och ställning skall upplysning lämnas i företagets årsredovisning om innehållet och omfattningen av erhållet stöd samt hur detta redovisats.

Av RN:s utredning i ärendet framgår bl.a. följande. I bokslutet den 31 december 1994 aktiverades ca 1,8 mkr motsvarande det värde som föreningen ansåg att anläggningen hade tillförts genom det arbete som finansierats genom bidrag. Föreningens kostnader reducerades med motsvarande belopp. Vidare reducerades såväl intäkter som kostnader med ca 4,6 mkr motsvarande erhållna bidrag. I beloppet 4,6 mkr ingick nyssnämnda belopp om 1,8 mkr, vilket innebar att föreningens kostnader reducerades två gånger med detta belopp.

I årsredovisningen saknas upplysning om att aktivering skett med 1,8 mkr. De beviljade stöden har varit av väsentlig betydelse för bedömningen av föreningens resultat och därför borde upplysning ha lämnats i årsredovisningen dels om omfattningen av stöden, dels hur dessa hade redovisats. En allmän beskrivning i verksamhetsberättelsen kan inte ersätta uppgiftsskyldigheten i årsredovisningen. A-son borde ha verkat för att dessa upplysningar lämnades.

RN anser att den aktivering som skett inte är att betrakta som en uppskrivning. Om så hade varit fallet skulle, enligt tillämpliga bestämmelser vid den aktuella tidpunkten (BFL 15 § fjärde stycket), uppskrivningsbeloppet ha använts till nedskrivning av andra tillgångar. Så har inte skett. Vad som skett är i stället att nedlagda kostnader aktiverats. Enligt BFN:s rekommendation kan i och för sig aktivering ske. Eftersom nettoanskaffningsvärdet inte får påverkas skulle emellertid motsvarande belopp samtidigt ha bokförts som ackumulerad avskrivning. Genom en sådan metod skulle föreningens resultat inte ha påverkats. Den metod som föreningen i stället tillämpade innebar att kostnaderna reducerades med 1,8 mkr för mycket och att resultatet blev felaktigt med motsvarande belopp.

Med hänsyn till det ovan anförda kan det konstateras att föreningens årsredovisning för år 1994 var kraftigt missvisande och att väsentliga upplysningar saknades. Trots detta har A-son avgett en ren revisionsberättelse. Han har därmed i sådan grad åsidosatt god revisionssed att han skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Lars Wenne. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.