

D 19/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i W-stad avseende auktoriserade revisorn A-son.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. A-son var vald revisor i ett aktiebolag, vilket bedrev handel med nya och begagnade personbilar. Vid en skatterevision avseende räkenskapsåret den 1 maj 1996–30 april 1997 uppmärksammades att bolaget vid sin lagervärdering av begagnade bilar hade tillämpat en metod som saknar stöd i lag. De begagnade bilar (inbytesbilar) som bolaget erhöll såsom dellikvider i samband med sina bilförsäljningar hade värderats till beloppsdifferensen mellan å ena sidan bolagets eget inköpspris för den försålda bilen och å andra sidan den likvid som bolaget erhöll utöver inbytesbilen. Enligt skattemyndighetens uppfattning borde dock de begagnade bilarna ha upptagits till sina anskaffningsvärden. Då bolaget valt att i stället redovisa varulagret enligt ovan nämnda lagervärderingsmetod, har detta enligt skattemyndigheten medfört att varulagret upptagits till ett alltför lågt värde. Bolaget omsatte det aktuella räkenskapsåret 33 mnkr. Bolagets totala tillgångar uppgick per balansdagen till 6,1 mnkr. I bolagets årsredovisning var posten varulager upptagen till 4,2 mnkr, av vilket belopp 2,7 mnkr avsåg begagnade bilar. I årsredovisningen har vidare som tilläggsupplysning till nämnda post angivits att ”varulagret har värderats enligt lägsta värdets princip. Betyggande avdrag för inkurans har gjorts”. A-son har avgett ren revisionsberättelse för räkenskapsåret i fråga.

A-son har yttrat sig i ärendet och anfört bl.a. följande. Han har varit vald revisor i bolaget under ett antal år. Med anledning av att övervärdering av begagnade bilar ansetts utgöra den största risken ur värderingssynpunkt, inriktades granskningen av varulagret i denna del på att säkerställa att bilarna inte upptagits till ett värde som översteg verkligt värde. Vid revisionen granskades stickprovsvis periodisering samt prissättning av lagret i jämförelse med bilarnas försäljningspris. Alla kontroller utfördes utan anmärkning. Vidare granskades bilarnas anskaffningsvärden. Försäljningskontrakten granskades framför allt från tiden april–maj 1997. I de fall försäljningspriserna i maj 1997 var lägre än lagervärdet per bokslutsdagen den 30 april samma år accepterades detta mot bakgrund av den försiktighet i värderingen som var inbyggd i den av bolaget tillämpade rutinen. Hans analytiska granskning av resultaträkningen gav vid handen att bruttovinsten i jämförelse med branschen och föregående år såg helt normal ut. Enligt hans bedömning var lagret ”upptaget enligt lägsta värdets princip, om än till ett något väl försiktigt värde”. Att varulagret var ”försiktigt värderat” hade han redan under tidigare räkenskapsår diskuterat med bolagets ledning. Företagsledaren menade emellertid att det krävdes en låg värdering då prisfall ofta förekommer. Då A-son hade accepterat den av bolaget tillämpade värderingsrutinen ifrågasatte han inte till vilka belopp bilarna löpande bokades in. Mot bakgrund av företagsledarens erfarenhet och bedömning samt det faktum att de aktuella tillgångarna var svårbedömda både vad gäller prissättning och inkuransrisk gjorde han den bedömningen att han inte hade tillräckligt underlag för att kräva uppskrivning av lagret eller i övrigt anmärka på dess redovisade värde. Än mindre hade han underlag för att ange till vilket belopp varulagret skulle skrivas upp. Han är dock medveten om att den av bolaget tillämpade rutinen inte är formellt riktig. Oaktat detta gav det redovisade lagervärdet en rättvisande bild av varulagret.

RN, som tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret i fråga, gör följande 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 discipliningripande 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 1995 års lag.

Vid tiden för den aktuella revisionen gällde bokföringslagen (1976:125) (BFL). Enligt lagens 5 § skall bokföringen för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller som särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Vidare anges bl.a. att verifikation skall innehålla uppgifter om vilket belopp affärshändelsen gäller.¹ I ärendet får anses utrett att bolagets inbytesbilar i den löpande bokföringen inte upptagits till belopp motsvarande de värden som bilarna åsatts i de kontrakt, som upprättats i samband med de bilförsäljningar där inbytesbilarna utgjort delikvider. Bolaget har således tillämpat en bokföringsmetod som inte haft stöd i lag. Till följd härav har osäkerhet förelegat om den löpande bokföringen korrekt utvisat bolagets ställning och resultat. A-son har uppgivit att han varit medveten om den av bolaget tillämpade metoden. Mot bakgrund härav borde han skriftligen ha påpekat för bolagets styrelse att den bokföringsmetod bolaget använde var lagstridig samt verkat för att bolaget vidtog rättelse. Hans passivitet i detta hänseende är anmärkningsvärd och kan enligt RN:s mening inte anses vara förenlig med god revisionssed.

Av 14 § BFL följer att omsättningstillgångar skall värderas enligt lägsta värdets princip.² Värderingen skall ske med utgångspunkt från det lägsta av tillgångens anskaffningsvärde eller verkliga värde. Såsom verkligt värde anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. För en korrekt värdering krävs följaktligen kännedom om såväl tillgångens anskaffningsvärde som dess verkliga värde. RN konstaterar att de begagnade bilar varom här är fråga är sådana omsättningstillgångar vilka skall värderas på sätt som anges i nämnda lagrum. Lagret med begagnade bilar utgjorde en inte oväsentlig del av bolagets tillgångar. A-son har dessutom uppgivit att värdena på de begagnade bilarna varit svårbedömda. Enligt RN:s mening borde dessa omständigheter samt A-sons kännedom om den av bolaget tillämpade värderingsmetoden ha medfört att han ägnat särskild uppmärksamhet åt granskningen av ifrågavarande lagervärdering. Vad gäller hans granskningsinsatser i denna del har han på fråga av RN visserligen uppgivit att de begagnade bilarnas anskaffningsvärden granskats. Någon närmare förklaring till på vilket sätt och i vilken omfattning han granskat dessa värden har dock inte framkommit. A-son har vidare uppgivit att han inte haft tillräckligt underlag för att kräva uppskrivning av lagret eller för att i övrigt anmärka på det och än mindre underlag för att ange till vilket belopp varulagret i så fall skulle skrivas upp. RN, som anmärker att fråga inte är om uppskrivning av lagret utan om fastställande av dess värde utifrån i lag fastställd värderingsprincip, anser att A-sons uttalande ger stöd för uppfattningen att han inte skaffat sig tillräcklig kunskap om de begagnade bilarnas anskaffningsvärden respektive verkliga värden. A-son har vidare uppgivit att ”i de fall försäljningspriserna i maj var lägre än lagervärdet per bokslutsdagen den 30 april accepterades detta mot bakgrund av den försiktighet i värderingen som var inbyggd i den tillämpade rutinen”. RN konstaterar att detta kvittningsresonemang inte är tillämpligt på ifrågavarande lager då en riktig värdering av begagnade bilar förutsätter att varje

¹ Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 5 kap. 6-7 §§ bokföringslagen (1999:1078).

² Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554).

enskild tillgång som ingår i lagret värderas för sig.³ Vid en samlad bedömning av vad som framkommit i ärendet finner RN att varken A-sons dokumentation eller hans uppgifter i övrigt verifierar att han vidtagit erforderliga granskningsåtgärder för att kunna bilda sig en välgrundad uppfattning huruvida det i årsredovisningen redovisade lagervärdet inte väsentligen avvikit från det värde som skulle ha framkommit vid en värdering enligt bestämmelserna i 14 § BFL. Mot bakgrund av såväl A-sons bristande granskningsinsatser som hans kännedom om bolagets bokförings- och värderingsmetoder finner RN att han inte haft tillräcklig grund för att godta bolagets värdering av ifrågavarande lagertillgångar. I sammanhanget noterar RN att det i bolagets årsredovisning såsom tilläggsupplysning till posten varulager angetts att ”varulagret värderats enligt lägsta värdets princip”. Denna upplysning ger, enligt RN:s uppfattning, ett vilseledande intryck av att värdering skett i enlighet med bestämmelserna i 14 § BFL.

Som framgått ovan har A-son underlåtit att för bolagets styrelse skriftligen påpeka att bolaget tillämpat en felaktig värderingsprincip. Han har dessutom – genom bristande granskningsinsatser vad gäller bolagets begagnade bilar – saknat grund för sitt godtagande av bolagets värdering av ifrågavarande lagertillgångar. Sammantaget har han 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 RN in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, f.d. direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.

³ Se prop. 1975:104 s. 223.