

## D 49/07

### 1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag. Anmälan gäller räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Bolaget har under räkenskapsåret bedrivit handel med häst- och hundartiklar samt handel med och träning av hästar. Dess omsättning uppgick till 3,8 mnkr och dess balansomslutning till 5,6 mnkr. Bolagets varulager uppgick till 3 mnkr (53 procent av balansomslutningen) och bestod bl.a. av hästartiklar och hästar. Verksamheten har drivits av två privatpersoner som också var delägare i bolaget och utgjorde dess styrelse. Anmälaren var tidigare vald revisor i bolaget. Hans revisionsuppdrag upphörde i förtid den 24 september 2005 då A-son valdes till ny revisor i bolaget. A-son avgav en ren revisionsberättelse för aktuellt räkenskapsår den 25 oktober 2005.

Det antecknas att RN, med anledning av vad som framkommit i detta ärende, har öppnat ett nytt ärende avseende A-son inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

### 2. Den tidigare revisorns anmälan till Bolagsverket

#### 2.1 Anmälan

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat att A-son inte har bifogat den tidigare revisorns anmälan till Bolagsverket till sin egen revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004/05.

#### 2.2 A-sons yttrande

A-son har uppgett att den tidigare revisorns anmälan har getts in till Bolagsverket, som i sin tur har vidarebefordrat den till Skatteverket. Han ansåg därför inte att det var nödvändigt att bifoga handlingen till sin revisionsberättelse.

#### 2.3 RN:s bedömning

Av 10 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast ska anmäla det till Bolagsverket för registrering. Han ska lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för vad han har funnit vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat.<sup>1</sup> Av 10 kap. 33 § aktiebolagslagen framgår att om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt ovan nämnda lagrum, ska en kopia av den fogas till revisionsberättelsen.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551).

<sup>2</sup> Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 36 § aktiebolagslagen (2005:551).

I ärendet är utrett att A-son i strid med aktiebolagslagen har underlåtit att bifoga den tidigare revisorns anmälan till Bolagsverket till sin egen revisionsberättelse. A-sons förklaring till varför han underlåtit detta är enligt RN:s mening anmärkningsvärd. Genom denna underlåtenhet har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **3. Bolagets redovisade lager av hästar**

#### *3.1 Anmälan*

Den tidigare revisorn har uppgett att han övervakade bolagets lagerinventering den 29 april 2005. Varulagret som var redovisat till 3 057 000 kr utgjorde ca 50 procent av balansomslutningen och omfattade bl.a. äganderätten till sex hästar och en ägarandel om 50 procent i ytterligare en häst. Dessa hästars värde var redovisat till 635 000 kr. Den tidigare revisorn har vidare uppgett att han påtalat för bolagets företrädare att lagret av hästar inte kunde värderas till "försäkringsbelopp". Han anser att det är sannolikt att hästarna har skrivits upp till sina försäkrade värden. I årsredovisningens not till varulagret påstås dock lagret vara upptaget enligt lägsta värdets princip.

#### *3.2 A-sons revisionsdokumentation*

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2004/05. I denna finns en promemoria som har upprättats av den tidigare revisorn, daterad den 10 oktober 2005, i vilken bl.a. följande anges. Bolaget hade vid räkenskapsårets ingång ett lager om nio hästar som var värderade till 377 000 kr. Under räkenskapsåret sålde bolaget en häst och en ägarandel om 50 procent i en annan häst samt slaktade en tredje häst. Dessa hästar var i bokföringen värderade till 145 000 kr. De kvarvarande hästarna, som vid räkenskapsårets ingång var värderade till 232 000 kr, redovisades vid räkenskapsårets utgång till 635 000 kr. Under räkenskapsåret ökade således värdet på hästarna med 403 000 kr. Värdet på en häst ökade från 50 000 kr till 250 000 kr utan att ökningen på något sätt verifierats. Bolaget har inte gjort troligt att hästarna har värderats enligt lägsta värdets princip. En av delägarna i bolaget har förespråkade värdering av hästarna till försäkrat värde.

RN har vidare tagit del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05. I denna anges under rubriken redovisningsprinciper och bokslutskommentarer att varulagret är upptaget till det lägsta av anskaffningsvärdet, enligt först in först ut-principen, respektive verkligt värde. Av en resultatrapport för detta räkenskapsår framgår att bolagets omkostnader för hästarna uppgick till 291 000 kr. I en bokslutsbilaga avseende varulagret anges att beträffande lagret av hästar "finns förteckning där aktivering av uppfödningkostnader har aktiverats" samt att det värde som upptagits för lagret av hästar har stämts av mot livförsäkringsbeloppet, varvid det kunnat konstateras att det belopp som utfaller om samtliga hästar skulle avlivas överstiger det bokförda värdet. Den nämnda förteckningen saknas i A-sons dokumentation.

I revisionsdokumentationen finns vidare en specifikation över bolagets innehav av hästar, daterad den 30 april 2005, av vilken framgår att bolaget ägde sex hästar samt hade en ägarandel om 50 procent i ytterligare en häst. Anskaffningsvärdet och värdet enligt lägsta värdets princip för dessa hästar har redovisats till sammanlagt 635 000 kr. Som värderingsgrund anges "Enligt försäkrings Agria". I dokumentationen finns även ett försäkringsbrev, daterat den 31 maj 2005, på vilket noterats att bolagets hästar är försäkrade till ett sammanlagt belopp om 795 000 kr.

### *3.3 A-sons yttranden*

A-son har uppgett att bolagets varulager utgör en väsentlig tillgångspost. De ”aktiveringar av unghästar” som bolaget har gjort stämmer väl överens med tidigare års principer och det sätt som god redovisningssed bjuder. Det kan konstateras att samtliga hästar är till salu, vilket även framgår av bolagets hemsida. Enligt uppgift från bolagsledningen har uppfödningsekostnaderna aktiverats under året till de i specifikationen redovisade beloppen. Han har vid sin revision tagit ställning till om hästarna värderats/aktiverats till ett riktigt värde eller i varje fall inte till ett för högt värde. För att få någon form av värdering valde han att kontrollera vad hästarna var dödsfallsförsäkrade för. På detta sätt fick han en fingervisning om värdet, om samtliga hästar skulle avlida skulle bolaget erhålla ett högre belopp än det bokförda. Därmed ansåg han att posten i alla fall inte var övervärderad.

Mot bakgrund av att det bokförda värdet på bolagets hästar ökade med sammanlagt 403 000 kr under aktuellt räkenskapsår, har RN förelagt A-son att redogöra för sin granskning av bolagets redovisade omkostnader för hästarna. Enligt bolagets resultatrapport uppgick kostnaderna till 291 000 kr. A-son har uppgett att beträffande hästlagret har han koncentrerat sig på bolagets redovisningsprincip, dvs. ”aktivering av uppfödningsekostnader till tillgångssidan”. Den nettoeffekt som uppkommer i resultaträkningen är enligt hans uppfattning relevant. Han har även uppgett att bolaget under räkenskapsåret 2005/06 erhållit ett bud på en unghingst som översteg 1 mnkr. Detta torde ytterligare stärka det bokförda värdet.

### *3.4 RN:s bedömning*

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen (lägsta värdets princip). Med anskaffningsvärde förstås utgifter för förvärv av tillgången. I anskaffningsvärdet får, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in. Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet med avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Varulagret var bolagets viktigaste tillgångspost. Därtill har den tidigare revisorn i en promemoria, som A-son hade tillgång till vid sin revision av bolaget, påtalat att de hästar som ingick i varulagret sannolikt inte var värderade enligt lägsta värdets princip utan istället uppskrivna till sina försäkringsvärden. Dessa omständigheter har medfört att A-son haft anledning att ägna bolagets varulager och särskilt den del därav som avsåg bolagets innehav av hästar särskild uppmärksamhet vid sin revision. För att kunna uttala sig om hästarnas redovisade värde skulle han inte bara ha förvissat sig om hästarnas existens utan även ha inhämtat underlag som gjorde det möjligt att med rimlig grad av säkerhet bedöma om hästarna var värderade i enlighet med årsredovisningslagens regler. RN finner att det varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden framgår att han i tillräcklig omfattning har granskat bolagets värdering av hästarna. Härigenom har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor

## **4. Ersättning till revisorer**

### *4.1 Anmälan*

Den tidigare revisorn har gjort gällande att bolaget i sin årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05 inte har redovisat det arvode om 22 000 kr som bolaget har erlagt till honom för hans

revision av bolaget. Bolaget har endast redovisat det revisionsarvode som erlagts till A-son. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05 anges i en not att revisionsarvodet uppgår till 13 140 kr.

A-son har inte kommenterat den tidigare revisorns uppgift om detta.

#### *4.2 RN:s bedömning*

Enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska i ett aktiebolag lämnas upplysning om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsbolag där revisorerna verkar. Det ankom på A-son att påtala för bolaget att dess årsredovisning inte uppfyllde denna bestämmelse. A-son synes inte ha uppmärksammat att bolaget inte redovisat erlagda revisionsarvoden på rätt sätt. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **5. Äganderättsförbehåll**

#### *5.1 A-sons revisionsdokumentation*

På tre fakturor från olika finansbolag avseende skulder för bolagets förvärv av inventarier har noterats att det finns äganderättsförbehåll. Inventariernas bokförda värde uppgick på balansdagen till ca 315 000 kr. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05 redovisas dock inte några äganderättsförbehåll inom linjen.

#### *5.2 A-sons yttrande*

A-son har uppgett att han i efterskott kan konstatera att uppgifterna under ställda säkerheter och ansvarsförbindelser är felaktiga. Han har vid sin revision konstaterat att det fanns äganderättsförbehåll i bolaget, men ändå saknas uppgift härom i årsredovisningen för aktuellt räkenskapsår. Han har ingen ursäkt eller förklaring till varför uppgifterna inte finns med, möjligen för att de även saknades året innan.

#### *5.3 RN:s bedömning*

Av 3 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att ställda pantar och ansvarsförbindelser ska redovisas inom linjen i årsredovisningen. I bilaga 1 till nämnda lag anges att pantar och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och förpliktelser som redovisas som avsättningar ska redovisas under rubriken ”Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser”. Av förarbetena till årsredovisningslagen framgår att begreppet därmed jämförliga säkerheter främst avser äganderättsförbehåll avseende tillgångar som upptas i balansräkningen.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Prop. 1995/96:10, Års- och koncernredovisning, Del 2, s. 280.

Det kan konstateras att bolaget i strid med årsredovisningslagen underlåtit att redovisa äganderättsförbehåll i årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05. Till följd härav har årsredovisningen blivit missvisande. A-son har uppgett att han känt till att de aktuella inventarierna var behäftade med äganderättsförbehåll. Han skulle därför ha förvissat sig om att äganderättsförbehållen redovisades korrekt i bolagets årsredovisning. Genom att underlåta att göra detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **6. Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

A-sons granskningsinsatser har i flera väsentliga avseenden varit otillräckliga. Därtill har han inte följt aktiebolagslagens regler om skyldighet att till sin revisionsberättelse för bolaget bifoga den tidigare revisorns anmälan till Bolagsverket. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

RN noterar att A-son tidigare har meddelats varning för att han underlåtit att i revisionsberättelsen anmärka på att styrelsen i ett aktiebolag handlat i strid mot vinstutdelningsreglerna i aktiebolagslagen samt för att han, avseende ett annat aktiebolag, underlåtit att verka för ändring av bokföringsmetod trots att bolaget använt en metod som stred mot bokföringslagens regler (RN:s beslut den 19 december 2002, dnr 2001-1099). Vidare noterar RN att A-son har meddelats erinran för bristande granskning av en skuld i ett aktiebolag samt för underlåtenhet att i revisionsberättelsen anmärka på att detta bolag inte fullgjort sin skyldighet att lämna skattedeklaration eller att i rätt tid betala skatter och avgifter (RN:s beslut den 29 april 2004, dnr 2003-318). Vad som ligger A-son till last i detta ärende är allvarligt och bör i sig föranleda en varning. Tidigare beslut i disciplinärenden kan verka i skärpande riktning när val av disciplinär åtgärd ska ske i ett senare ärende. RN finner dock att de tidigare besluten inte ska leda till ett annat val av disciplinär åtgärd i detta ärende.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.