

## D 12

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en anmälan avseende godkända revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör hennes uppdrag som vald revisor i nystartat aktiebolag räkenskapsåret 18 november 2009–31 december 2010. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentationen för det aktuella året.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

Bolaget, som bedrev restaurang- och cateringverksamhet, redovisade för räkenskapsåret 2009/10 en omsättning om 724 000 kr och ett resultat om minus 599 000 kr. Det egna kapitalet redovisades per balansdagen med 116 000 kr efter en uppskrivning av immateriella anläggningstillgångar med 615 000 kr.

Bolaget förvärvade den 2 december 2009 en restaurang för en köpeskillning om 385 000 kr. I köpeavtalet angavs att köpeobjektet avsåg rörelsen, inventarierna, goodwill och hyresavtalet. Hela köpeskillningen redovisades som om den avsåg förvärv av en hyresrätt. Per balansdagen den 31 december 2010 redovisades posten Hyresrätt till ett värde om 958 000 kr (70 procent av balansomslutningen) och inventarier till ett värde om 213 000 kr.<sup>1</sup> Således redovisades bolagets anläggningstillgångar i restaurangverksamheten med totalt 1 171 000 kr (85 procent av balansomslutningen).

I dokumentationen har A-son antecknat att hyresrätten hade värderats upp till 1 000 000 kr. Hon har även antecknat att bokförda anskaffningsvärden samt uppskrivning stämde med köpekontrakt och värderingsintyg. Som underlag till posten fanns ett värderingsintyg daterat den 16 maj 2011 avseende restaurangen, dvs. såväl hyresrätt som inventarier. Marknadsvärdet beräknades i intyget till 1 000 000 kr plus/minus 10 procent. Av värderingsintyget framgår att värderingsmannen hade besökt restaurangen och haft hyreskontrakt, hyresavi, tillstånd från hälsoskyddsnämnd och ägarens egna uppgifter som underlag vid värderingen. Restaurangens omsättning angavs uppgå till 100 000 kr per månad och vara väderberoende.

I en resultatrapport för perioden januari–maj 2011 redovisades en omsättning på 375 000 kr.

I årsredovisningen anges i en not att värdet på hyresrätten hade skrivits upp med 615 000 kr. Årsredovisningen innehåller ingen uppgift om hur bolaget hade hanterat uppskrivningen skattemässigt. Hyresrätten hade vidare skrivits av med 10 procent per år utan att skälen till den förlängda avskrivningstiden hade angetts i not.

A-son har anfört följande.

Av köpekontraktet går inte att utläsa hur stor del av köpeskillningen som avsåg rörelse, inventarier, goodwill respektive hyresavtal. Enligt bolagets ägare var bolagets största enskilda tillgång hyresrätten. Hon bedömde att detta var rimligt och accepterade att hela köpesumman klassificerades som hyresrätt.

Bolagets omsättning uppgick till 375 000 kr under perioden januari–maj 2011. En positiv trend gick dock att skönja över perioden och under maj 2011, dvs. samma månad som värderingen ägde rum, uppgick omsättningen till 92 000 kr. Hon gjorde därför bedömningen att det var rimligt att bolaget under året skulle redovisa minst den omsättning som angavs i värderingsintyget. Inom restaurangbranschen brukar intäkterna inkomma efterhand, i takt med att bolaget skaffar sig bättre renommé. Restaurangen var nystartad, vilket hon också utgick från

---

<sup>1</sup> Av uppgifter i A-sons dokumentation framgår att inventarierna i allt väsentligt avsåg fasta installationer i restaurangen. Dessa anskaffades efter förvärvet av restaurangen.

vid sin bedömning av värdet. Även om det redovisade värdet om 1 171 000 kr avseende anläggningstillgångarna i restaurangen är högre än det värde om 1 100 000 kr som i värderingen angavs som det högsta värdet, bedömde hon att avvikelserna var acceptabla. Omsättnings- och resultatutvecklingen under år 2011 skulle sedan få visa om det under det året skulle krävas nedskrivning.

Notuppgift om den skattemässiga hanteringen av uppskrivningen av hyresrätten utelämnades i årsredovisningen av misstag. Emellertid informerades redovisningskonsulten om att avskrivningen på uppskrivningen inte var avdragsgill. Hon bedömde att en avskrivningstid om tio år för den lokal där bolaget bedrev verksamhet var rimlig med hänsyn till att lokalen var belägen i ett område som inte förväntades förlora sin attraktionskraft. Hyresavtalet var utformat så att det per automatik förlängdes med tre år i taget om avtalet inte sades upp inom nio månader från att en treårsperiod hade tagit slut. En bostadsrättsförening ägde lokalen och risken för att föreningen skulle säga upp lokalen bedömdes som liten förutsatt att bolaget skulle klara av att betala hyrorna. En tioårig avskrivningstakt är förhållandevis vanlig avseende hyresrätter som är centralt belägna. Att avskrivningen skulle uppgå till 10 procent per år framgår av årsredovisningen. Däremot saknas en upplysning i årsredovisningen om skälet till den utökade avskrivningstiden, något som hon av misstag inte påtalade för bolaget.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Av 4 kap. 2 § framgår bl.a. att hyresrätter och goodwill får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. I 4 kap. 6 § 2 st. samma lag anges att det i samband med uppskrivning av anläggningstillgångar ska lämnas upplysning i en not om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt. I 4 kap. 4 § årsredovisningslagen anges att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt under denna period. Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska det i en not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

I ärendet är det klarlagt att hela den angivna köpeskillingen för restaurangen redovisades som hyresrätt trots att förvärvet omfattade även inventarier och goodwill. A-son skulle med anledning av detta ha inhämtat revisionsbevis för att kunna ta ställning till hur köpeskillingen skulle fördelas på de olika tillgångsslagen. Genom att godta rubriceringen av den redovisade posten trots avsaknad av godtagbara revisionsbevis rörande de tillgångar som hade förvärvats har hon åsidosatt god revisionssed. Vad hon har anfört om att bolagets ägare hade angett att hyresrätten var bolagets största enskilda tillgång medför ingen annan bedömning.

Bolaget redovisade ett negativt resultat av verksamheten för räkenskapsåret 2009/10 med nästan 600 000 kr. Att bolaget ändå redovisade ett eget kapital per balansdagen med 116 000 kr berodde enbart på den uppskrivning som gjordes av bolagets hyresrätt. En försiktigare uppskrivning av hyresrätten hade medfört att kapitalbrist hade uppstått i bolaget. Detta förhållande skulle ha föranlett A-son att granska underlaget för denna uppskrivning särskilt noga. I föreliggande fall var dessutom informationen kring hyresrättens värde sådan att hon hade särskild anledning att ifrågasätta den gjorda uppskrivningen. Den genomförda värderingen av restaurangen som avsåg såväl hyresrätten som inventarierna angav ett marknadsvärde om maximalt 1 100 000 kr. Hyresrätten skrevs upp till 1 000 000 kr. Detta innebär att det totala beloppet för hyresrätten och inventarierna enligt redovisningen (1 171 000 kr) översteg det

maximala värdet enligt värderingsintyget. Värderingen utgick dessutom från en högre omsättning per månad än vad som faktiskt hade redovisats.

A-son skulle mot den angivna bakgrunden ha fördjupat sin granskning för att utreda om värdet efter uppskrivning var rimligt med hänsyn till postens betydelse och det faktum att uppskrivning skett med ett belopp som översteg vad som angetts i ett värderingsintyg. Då hon underlät detta hade hon inte grund för att tillstyrka fastställandet av balansräkningen. Genom att likväl tillstyrka fastställandet av balansräkningen har hon åsidosatt god revisionssed.

A-son skulle vidare ha påtalat att årsredovisningen saknade upplysningar både om hur uppskrivningen hade behandlats skattemässigt och om skälen för den längre avskrivningstiden för bolagets immateriella anläggningstillgång. Genom att underlåta att påtala dessa förhållanden har hon även i denna del åsidosatt god revisionssed.

RN har som framgått ovan funnit flera brister i A-sons revision av bolaget. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger henne till last är allvarligt, särskilt vad gäller den bristfälliga granskningen av uppskrivningen, finner RN att hon ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Linda Wallin som föredragit ärendet.