

## D 44/05

Revisorsnämnden har mottagit en anmälan mot godkände revisorn A-son avseende hennes revision i en anläggningssamfällighet för åren 2001–2003. Som en del i utredningen av det som framförts i anmälan och för att göra en övergripande bedömning av A-sons revisionsinsats har RN tagit del av inlämnad revisionsdokumentation för den berörda anläggningssamfälligheten avseende räkenskapsåren 2001–2003 och ställt kompletterande frågor.

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 tillämnar RN i förevarande ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

Av anmälan och inlämnade handlingar i ärendet framgår följande. A-son var sedan år 1999 vald revisor i en anläggningssamfällighet. Samfälligheten hade vid ingången av räkenskapsåret 2001 tillgångar i form av långfristiga placeringar och en byggnad vilkas sammanlagda värde synes ha överstigit det belopp<sup>1</sup> som enligt 2 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) utgör gräns för bokföringsskyldighetens inträdande. Anläggningssamfällighetens intäkter, främst i form av årsavgifter, översteg det gränobelopp<sup>2</sup> som enligt 1 kap. 2 § och 6 kap. 3 § bokföringslagen medför skyldighet att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 6 kap. 4 § samma lag.

Till följd av bestämmelsen i 2 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen och första punkten i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till nämnda lag bedömdes anläggningssamfälligheten vara bokföringsskyldig från och med den 1 januari 2001. I enlighet med kraven på anpassning till den nya bokföringslagen (1999:1078) upprättades i mars 2002 en särskild öppningsbalansräkning per den 1 januari 2001. En byggnad som var uppförd år 1972 och som hade tillförts anläggningssamfälligheten i samband med dess bildande togs då för första gången in som tillgång i anläggningssamfällighetens räkenskaper till värdet 3 500 000 kr. Detta värde hade fastställts utan att avskrivningar för ålder och nyttjande hade avräknats.

Anläggningssamfällighetens årsbokslut för räkenskapsåret 2001 är daterat den 26 mars 2002. Byggnadsvärdet 3 500 000 kr betecknas i not till balansräkningen som ingående anskaffningsvärde. Detta värde blev inte heller föremål för avskrivning i räkenskaperna för år 2001 vilket också framgår av notupplysning. Byggnadens värde kom att representera ca 75 procent av föreningens redovisade egna kapital per den 31 december 2001.

Även A-sons revisionsberättelse är avgiven den 26 mars 2002. I revisionsberättelsen, vilken A-son avgett tillsammans med ytterligare en person som av anläggningssamfälligheten utsetts till revisor, uttalar revisorerna att årsbokslutet i tillämpliga delar har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av föreningens resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

<sup>1</sup> Trettio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring varvid tillgångarna skall tas upp enligt 2 kap. 4 § bokföringslagen.

<sup>2</sup> Årlig nettoomsättning som normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att styrelsen i mars 2002 lät ett värderingsföretag genomföra en värdering av byggnaden. Denna utfördes den 25 mars 2002 och värderingsrapporten är daterad den 28 mars 2002. Det framgår av denna att värderingen var avsedd att ligga till grund för särredovisning av byggnaden i bokföringen. Den valda värderingsmetoden utgår från bedömd nyproduktionskostnad, som därefter reducerats med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Värderingsmannen bedömde under de villkor och förutsättningar som är preciserade i utlåtandet att byggnaden hade ett byggnadsvärde per mars 2002 om 2 400 000 kr (inom värdeintervallet 2 100 000–2 600 000 kr) vilket grundades på en bedömd nyproduktionskostnad om 3 500 000 kr varifrån värderingsmannen dragit värdeminskning genom avskrivning om 1 100 000 kr. Det framhålls i den sammanfattande värdebedömningen att byggnadsvärdet inte är att betrakta som ett marknadsvärde eftersom byggnaden står på ofri grund och därmed inte kan nyttjas som en normal fastighet eller säljas som en sådan.

A-son fick den 25 mars 2002 besked från anläggningssamfällighetens representant att värdering av byggnaden var utförd samma dag och att svar skulle lämnas nästa vecka. Hon har avslutat sin granskning av balansposten redan den 26 mars 2002 varvid hon noterat att byggnadsvärdet var uppskattat, att värdering gjorts, men att resultatet inte lämnats. Hon har senare i sin revisionsdokumentation gjort en notering att den saknade värderingen erhållits.

Efter revisionen har A-son rapporterat i form av ett separat brev av den 10 april 2002 som ställdes till styrelsen för anläggningssamfälligheten. Däri har hon bl.a. framhållit att ”Värderingen av föreningens fastighet blev ej klar förrän efter det att bokslutet färdigställts. Det visade sig dock att den ’uppskattade’ värderingen helt överensstämde med den verkliga.” A-son behandlar i denna skrivelse över huvud taget inte anläggningssamfällighetens underlåtenhet att redovisa avskrivning på byggnadsvärdet.

Av A-sons yttranden i ärendet framgår bl.a. följande.

Värdet av byggnaden fastställdes av styrelsen i mars 2002 till 3 500 000 kr efter en uppskattning som styrelsen baserade på sin egen sakkunskap. A-son bedömde att styrelsen och förvaltaren besatt byggnadsteknisk kompetens och såg som sin uppgift att ta ställning till om styrelsens värdering av byggnaden överensstämde med hennes bedömning av ”verkligt värde”. Hon gjorde en genomgång med styrelsen och av styrelsens underlag och med beaktande av sin kunskap om fastighetsbranschen och kontakter med sakkunniga har hon bedömt att styrelsens uppskattning av verkligt värde ligger inom ett rimligt intervall. Hon bedömde, mot bakgrund av sin kunskap och tillgänglig information, att byggnadsvärdet/produktionsvärdet låg under eller på ungefär samma nivå som marknadsvärde/verkligt värde. Med hänsyn till penningvärdets förändring skulle det av värderingsmannen angivna produktionsvärdet med värdetidpunkt 2002 motsvara ett anskaffningsvärde 1972 på ca 900 000 kr och från det värdet skulle avskrivningar beaktas för bedömning av produktionsvärde vid faktisk tidpunkt. Ett sådant värde speglar dock enligt A-sons uppfattning inte ”verkligt värde”, vilket hon i stället bedömde att nyproduktionsvärdet gjorde på ett bättre sätt.

Beträffande anläggningssamfällighetens underlåtenhet att i räkenskaperna för år 2001 göra byggnadsvärdet till föremål för avskrivning har A-son anfört följande. Eftersom byggnaden värderades av styrelsen först i mars 2002 var det rimligt att anta att byggnadens värde var högre den 1 januari 2001. Detta högre värde skulle senare avskrivas, varför A-son bedömde att kvittning inte skulle påverka det egna kapitalet. Därför accepterade A-son att det enbart angavs i en not till årsbokslutet att avskrivning inte skett.

## **RN:s bedömning**

Med anledning av hur A-son granskat och rapporterat över anläggningssamfällighetens värdering av den aktuella byggnaden i öppningsbalansräkningen och i det efterföljande årsbokslutet per den 31 december 2001 finner RN anledning att redovisa följande bedömning.

Vid upprättande av årsbokslut gäller enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen att 4 kap. 3–4 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas beträffande anskaffningsvärdet och avskrivning av anläggningstillgångar. Detsamma gäller vid upprättande av en öppningsbalansräkning enligt 4 kap. 3 § bokföringslagen. Utgångspunkten för värderingen av en materiell anläggningstillgång är enligt dessa bestämmelser tillgångens anskaffningsvärde minskat med avskrivningar över tillgångens nyttjandeperiod. Avskrivningar som sker under ett räkenskapsår skall redovisas i resultaträkningen.

Det värde som åsattes byggnaden representerade 75 procent av det redovisade egna kapitalet i anläggningssamfälligheten efter omläggning av redovisningen. Även om styrelsen i anläggningssamfälligheten kunde anses besitta byggnadsteknisk kompetens och även om A-son som hon hävdade har egna kunskaper om fastighetsbranschen kan styrelsens och revisorns egna bedömningar i regel inte anses ge tillräckliga revisionsbevis vid bedömning av värdet av en specialbyggnad av det slag det här var fråga om. A-son avgav trots detta sin revisionsberättelse utan att avvakta möjligheten att granska styrelsens värdering av byggnaden mot det beställda oberoende värderingsutlåtandet, trots att detta utlovats inom en vecka. RN anser att A-son borde ha avvaktat med att slutföra revisionen av årsbokslutet för räkenskapsåret 2001 till dess att hon hade tillgång till den oberoende värderingen av byggnaden. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN tolkar de överväganden A-son redovisat på så vis att hon ansåg, att det var det ”verkliga värdet” som skulle komma till uttryck i redovisningen och att detta värde bättre speglades genom ett nyproduktionsvärde som inte reducerats med avskrivningar.

RN anser att det borde ha stått klart för A-son vid hennes revision av årsbokslutet för räkenskapsåret 2001 att det inte är förenligt med god redovisningssed att som byggnadens ingående anskaffningsvärde ta upp det beräknade nyproduktionsvärdet utan att också beakta sedvanliga avskrivningar på detta med hänsyn till att byggnaden var uppförd 1972. Ett sådant förfarande står i strid med 4 kap. 4 § årsredovisningslagen, enligt vilken anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skall avskrivas systematiskt över denna period. A-son accepterade också att anläggningssamfälligheten underlät att göra sedvanliga avskrivningar för räkenskapsåret 2001 på det byggnadsvärde som intogs i öppningsbalansräkningen. Det A-son anfört om att den underlåtna avskrivningen kunde anses bli kvittad mot en tänkt nedgång i byggnadens värde mellan tidpunkten för öppningsbalansen och värderingstidpunkten anser inte RN vara ett godtagbart skäl till att underlåta att redovisa en avskrivning i räkenskaperna.

Sammantaget finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att i revisionsberättelsen uttala att årsbokslutet i tillämpliga delar upprättats enligt årsredovisningslagen och att det gav en rättvisande bild av anläggningssamfällighetens resultat och ställning per den 31 december 2001. Genom att inte verka för att anläggningssamfälligheten redovisade sedvanliga avskrivningar på byggnadsvärdet i öppningsbalansräkningen och i årsbokslutet för räkenskapsåret 2001, har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Eftersom A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor skall hon meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

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, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjort, 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, tf avdelnings- direktören Elin Eriksson samt revisionsdirektören Göran Raspe som föredragit ärendet.