

LR: dom 2004-10-13 i mål nr 3936-04

KamR: beslut att ej meddela PT, 2005-07-28, mål nr 7485-04

D 4/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan mot auktoriserade revisorn A-son.

Av anmälan framgår följande. A-son var vald revisor i ett aktiebolag som bedrev tillverkning av skurmaskiner. Bolagets nettoomsättning uppgick räkenskapsåret 1998 till 1,7 mnkr. I bokslutet den 31 december 1998 redovisade bolaget totala tillgångar om 1,4 mnkr. Den 20 november 1999 upprättade bolaget en kontrollbalansräkning avseende förhållanden per den 31 oktober 1999. Posten Patent, som i bolagets ordinarie redovisning upptogs till 206 500 kr, redovisades i kontrollbalansräkningen med 2,8 mnkr. Posten Inventarier och verktyg, som i den ordinarie redovisningen upptogs till 68 000 kr, redovisades i kontrollbalansräkningen med 1 mnkr. Någon extern värdering av de nämnda tillgångsposterna gjordes inte inför upprättandet av kontrollbalansräkningen. A-son granskade kontrollbalansräkningen och lämnade den 26 november 1999 ett yttrande över densamma utan anmärkning.

A-son har anfört följande. Vid granskningen av kontrollbalansräkningen fann han att upptagna övervärden var rimliga. Bolaget hade i mars 1999 träffat avtal med ett amerikanskt bolag om tillverkning och marknadsföring av det svenska bolagets produkt i USA. Delar av bolagets maskinpark hade flyttats till USA och avsikten var att en serietillverkning av bolagets produkt skulle påbörjas där under hösten 2000. I samband med att avtalet träffades hade det amerikanska bolaget betalat ett förskott om nära 1 mnkr till det svenska bolaget avseende licenser och verktygshyra. Den enda möjligheten för det amerikanska bolaget att avräkna detta förskott vore om produkten blev en försäljningsframgång i USA och på andra marknader. Detta innebar rimligtvis att det amerikanska bolaget delade det svenska bolagets uppfattning att försäljningsutsikterna var goda. Avtalet med det amerikanska bolaget och förskottet utgjorde mycket tungt vägande skäl för honom att acceptera kontrollbalansräkningen och var avgörande för hans bedömning. Ett annat förhållande som styrkte hans uppfattning att övervärden förelåg i bolaget var att externa investerare hade tillskjutit 10 mnkr vid en nyemission kring årsskiftet 1997/98. Med hänsyn till bolagets resultat och ställning vid den tidpunkten var värdet på bolaget enbart hänförligt till patent och verktyg. Vidare tog han del av nuvärdesberäkningar som upprättats av bolagets styrelse och som visade på "höga värden". Han gjorde även en egen nuvärdesberäkning. Denna var främst avsedd som en känslighetsanalys. Genom avtalet med det amerikanska bolaget skulle det svenska bolaget få tillgång till en mycket större försäljningsorganisation och marknad än tidigare. Innan den svenska säljorganisationen avvecklades hade bolaget sålt ca 700–1 000 maskiner per år, varav 80 procent i Sverige. Han bedömde att den amerikanska marknaden var 25–30 gånger större än den svenska. Någon extern värdering av posterna Patent och Inventarier/verktyg hade inte gjorts förutom den värdering som det amerikanska bolaget gjorde i samband med att förskottet utbetalades.

RN har tagit del av A-sons dokumentation avseende granskningen av kontrollbalansräkningen samt avtalet med det amerikanska bolaget. Enligt avtalet, som var slutet på två år med viss möjlighet för det amerikanska bolaget till förlängning, skulle det svenska bolaget uppbära royalty från det amerikanska bolaget om fem procent på nettoförsäljningssumman. Det svenska

bolaget skulle även uppbära hyra för maskinparken om 5 USD per tillverkad maskin, dock högst 70 000 USD per år. I dokumentationen ingår A-sons egen nuvärdesberäkning. I denna förutsattes en årlig försäljning av 10 000 skurmaskiner under fem års tid till ett försäljningspris om 334 USD per maskin, vilket skulle medföra en årlig royalty om 167 000 USD. Beräkningen utvisar ett nuvärde för de aktuella tillgångarna om 5,9 mnkr. Enligt A-sons noteringar, som RN tolkar dessa, synes det ha krävts en försäljning om minst 6 500 maskiner per år för att uppnå det i kontrollbalansräkningen angivna värdet. A-son har inte, trots fråga härom från RN, angett hur han verifierat det antagna försäljningsbeloppet. RN har vidare bett att få ta del av de nuvärdesberäkningar som upprättats av bolagets styrelse och som A-son uppgett sig ha tagit del av. Han har därvid uppgett att han inte sparat några kopior av dessa i sin dokumentation eftersom dessa beräkningar inte var avgörande för hans bedömning.

RN 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.

Fram till den 1 januari 2002 föreskrevs i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) att det åligger styrelsen att ofördröjligen upprätta och låta revisorerna granska en särskild balansräkning, s.k. kontrollbalansräkning, så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. För beräkning av det egna kapitalets storlek i en kontrollbalansräkning föreskrevs bland annat att det skall tilläggas en post utvisande den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa om de redovisades till försäljningsvärde med avdrag för försäljningskostnader. Om kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet inträder vissa särskilda skyldigheter för bolagets styrelse. Motsvarande regler finns numera i 13 kap. 12–19 §§ aktiebolagslagen.

Till följd av de i kontrollbalansräkningen gjorda justeringarna av värdet på posterna Patent samt Inventarier och verktyg ökade bolagets redovisade tillgångar till nära det fyrdubbla. Utan dessa justeringar skulle det redovisade egna kapitalet ha varit negativt. Posternas värde var således av avgörande betydelse för bedömning av huruvida skyldighet förelåg för styrelsen att vidta i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Visserligen är en revisors granskning av en kontrollbalansräkning enligt god revisionssed översiktlig och begränsad jämfört med en fullständig revision. Det har likväl ålegat A-son att bedöma om det fanns grund för de kraftiga uppjusteringarna av de aktuella tillgångsposternas värde.

Vid bedömningen av de ifrågasatta tillgångsposternas värde har det varit av avgörande betydelse hur stora försäljningsintäkter som kunde påräknas till följd av det ingångna avtalet med det amerikanska bolaget. Av den dokumentation A-son har ingett till RN framgår inte hur bolaget har beräknat tillgångarnas värde, eftersom han inte ansåg styrelsens beräkningar vara avgörande för hans bedömning och därför inte dokumenterade dessa. Inte heller framgår dessa beräkningar av hans yttranden till RN. A-son har anfört att han gjort en samlad bedömning att ”beloppet var rimligt”. Dokumentationen och yttrandena ger emellertid inget stöd för antagandena om försäljningsvolym och försäljningspris. Det framgår inte heller vilka försäljningskanaler som det amerikanska bolaget hade och vilka förutsättningar detta i övrigt hade för att kunna sälja produkten i planerad omfattning till det avsedda försäljningspriset eller vilka kalkyler som gjorts i fråga om produktionskostnad och vinstpåslag eller vilken information

som fanns om försäljningspris för likartade produkter på den amerikanska marknaden. RN finner att A-son inte har visat att han haft tillräcklig information om hur framtida försäljningsbelopp beräknats för att kunna bedöma bolagets värdering av de aktuella posterna och att hans granskning inför avgivande av yttrande över kontrollbalansräkningen därmed har varit otillräcklig. Vad A-son anfört om externa investerares förmodade bedömning av övervärden vid tiden för emissionen vid årsskiftet 1997/98 kan inte anses styrka de redovisade värdena vid tiden för kontrollbalansräkningen, bland annat med hänsyn till att verksamheten efter emissionen varit så förlustbringande att det tillskjutna kapitalet helt förbrukats.

RN finner att A-son enligt vad som ovan beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, 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, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.