

FörvR: dom 2010-09-14, mål nr 34162-10

## **D 25/10**

### **1 Inledning**

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälan rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåren 2007 och 2008. Bolaget bedrev åkerirörelse. A-son valdes till revisor i bolaget vid en extra bolagsstämma i mars 2006.

### **2. Anmälan**

Anmälaren har anfört följande.

Bolagets enda tillgångar utgjordes av två lastbilar av årsmodellerna 1991 och 1993. I båda de aktuella årsredovisningarna uppgavs i en not att avskrivningar skedde med 0–20 procent med hänsyn till restvärdet. Bolaget gjorde dock inte dessa avskrivningar.

Bolagets registrerade aktiekapital var till mer än hälften förbrukat per balansdagarna den 31 december 2007 och den 31 december 2008. Trots detta avgav A-son för båda räkenskapsåren revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. Han hade inte någon gång tillskrivit styrelsen eller träffat eller haft någon kontakt med företagsledaren tillika ende styrelseledamoten.

Vid en extra bolagsstämma i februari 2010 beslutades att omedelbart försätta bolaget i konkurs eftersom det inte fanns någon möjlighet att reglera bolagets skulder.

### **3 RN:s utredning och A-sons yttranden**

RN har tagit del av A-sons dokumentation för räkenskapsåren 2007 och 2008 (årsakter samt grundakt). RN har dessutom tagit del av årsredovisningar och A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 1 maj 2005–30 april 2006 och 1 maj 2006–31 december 2006.

#### **3.1 Maskiner och inventarier**

På ett arbetsprogram avseende maskiner och inventarier har A-son båda åren antecknat att bolagets redovisningskonsult ansåg att marknadsvärdet motsvarade det bokförda värdet. A-son har för räkenskapsåret 2007 antecknat att avskrivningar saknades och att han hade påtalat detta för redovisningskonsulten. Denne vidhöll att marknadsvärdet på bilarna motsvarade det bokförda värdet varför det inte gjordes någon nedskrivning. A-son har vidare antecknat att redovisningskonsulten hade talat med företagsledaren om detta. För räkenskapsåret 2008 har A-son antecknat följande: ”Avskrivningar ej gjorda efter diskussion med [redovisningskonsulten] som efter att ha konsulterat [företagsledaren] kommit fram till att marknadsvärdet på bilarna motsvaras av det bokförda värdet.” Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han för något av räkenskapsåren 2007 och 2008 hade rapporterat skriftligen till styrelsen i frågan om avskrivningar.

A-son har anfört följande.

Från och med räkenskapsåret 2007 ansåg bolaget att ytterligare avskrivningar inte behövdes då maskinernas marknadsvärde väl uppgick till bokfört värde. Han påpekade att avskrivningar ändå borde ha gjorts vilket han även noterade i sin dokumentation. Han ansåg att den dåvarande redovisningskonsulten var mycket seriös i sina bedömningar åt bolaget, i detta fall avseende marknadsvärdet på lastbilarna. Vidare bedömde han att det bokförda värdet inte var orimligt utifrån lastbilarnas intjäning. Hans anteckningar ska läsas så att han hade påpekat att avskrivningar borde ske. Redovisningskonsulten framförde hans påpekande till företagsledaren och återkom sedan med det besked som framgår av anteckningarna. A-son ansåg sig därmed ha framfört sina synpunkter i denna fråga till företagsledaren, via redovisningskonsulten, och bedömde att samma synpunkter i skrift inte skulle ha tillfört något. Han anser inte att intjäningsförmåga och marknadsvärde utgör skäl för att underlåta avskrivningar men att de är reella faktorer mot vilka man i det enskilda fallet bör bedöma det allvarliga i att underlåta avskrivningar. Han ansåg inte att avvikelser i detta fall var så allvarliga att den motiverade anmärkning i revisionsberättelserna.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Bolaget hade under flera år underlåtit att göra avskrivningar på maskiner. Det förhållandet att en anläggningstillgång bedöms ha ett verkligt värde som överstiger det bokförda värdet på tillgången är inte skäl för att underlåta att göra planenliga avskrivningar. Enligt RN:s mening var det i denna fråga inte tillräckligt att A-son hade kontakt med bolagets redovisningskonsult. Han skulle också ha tagit kontakt med företagsledaren, tillika ende styrelseledamoten, och påtalat att reglerna i årsredovisningslagen måste följas. Om rättelse inte skedde, skulle han i revisionsberättelserna ha anmärkt på den felaktiga redovisningen. Genom att underlåta detta och i stället godta en redovisning av anläggningstillgångar som stod i strid med årsredovisningslagen har A-son åsidosatt god revisionssed.

### **3.2 Negativt eget kapital**

Bolaget hade ett registrerat aktiekapital om 100 000 kr. Det egna kapitalet uppgick till 35 078 kr per den 30 april 2006, till 137 502 kr per den 31 december 2006, till 35 138 kr per den 31 december 2007 och till 26 033 kr per den 31 december 2008. A-son anmärkte i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1 maj 2005–30 april 2006 på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Övriga revisionsberättelser avviker inte från standardutformningen. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son någon gång påtalade för styrelsen att kontrollbalansräkningar måste upprättas.

A-son har på ett dokument benämnt Företagsbeskrivning, för räkenskapsåret 2008, antecknat att bolaget hade en ansträngd finansiell situation och att redovisningskonsulten hade påtalat detta för företagsledaren. På ett arbetsprogram rubricerat Förvaltning har A-son antecknat att styrelsen inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning trots påstötning från redovisningskonsulten.

A-son har anfört följande.

Han reflekterade inte över att han även för räkenskapsåren 2007 och 2008 skulle anmärka på bolagets underlåtenhet att upprätta kontrollbalansräkningar. Det ska också beaktas att företagsledaren hade en fordran på bolaget om drygt 100 000 kr och att denne när som helst kunnat efterge denna fordran samt att bolagets aktiekapital i så fall skulle ha varit helt återställt.

Redovisningskonsulten och företags-ledaren diskuterade under våren 2009 ett villkorat aktieägartillskott. A-son var inte inblandad i dessa diskussioner.

RN har noterat att A-son inte gjort gällande, än mindre verifierat, att han hade uppe frågan om kapitaltillskott med företagsledaren. RN har mot angiven bakgrund frågat A-son om det fanns ett skriftligt dokument som bekräftade att fordran skulle efterges samt varför han, om så inte var fallet, inte påtalade att en skriftlig utfästelse måste upprättas.

A-son har svarat att han årligen tog upp kapitalbristfrågan med redovisnings-konsulten och framförde att en kontrollbalansräkning måste upprättas. Detta ledde till att frågan om kapitaltillskott kom upp. Vad gäller eventuellt aktieägartillskott ansåg han att han, i egenskap av revisor, inte hade mandat att kräva att ett kapitaltillskott lämnades. Därmed ansåg han sig inte heller kunna kräva ett skriftligt dokument som bekräftade ett sådant tillskott. Han såg redovisningskonsulten som en del av bolagets organisation och bedömde att denne var lämplig att föra diskussionen med företagsledaren om tillskottet. Han har tillagt följande: "En allmän skriftlig handling som uttrycker en avsikt att obestämt i framtiden lämna kapitaltillskott torde knappast ha större värde än en muntlig utsaga med samma innehåll."

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 § nämnda lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen enligt 15 § samma kapitel kalla till bolagsstämma (första kontrollstämma). Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. Anmärkningen ska innehålla ett ställningstagande till på vilket sätt styrelsens agerande strider mot aktiebolagslagens krav. Om någon kontrollbalansräkning inte har upprättats när så bort ske, ska revisorn således anmärka i sin revisionsberättelse på styrelsens underlåtenhet.

Enligt bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 var bolagets registrerade aktiekapital förbrukat till mer än hälften per balansdagen den 31 december 2007.<sup>1</sup> Varken A-sons dokumentation eller vad han uppgett till RN antyder att det fanns några övervärden i bolaget. Det måste därför antas att bolagets aktiekapital även vid en beräkning enligt 25 kap. 14 § aktiebolagslagen var förbrukat till mer än hälften och styrelsen därför skyldig att upprätta kontrollbalansräkning. Som framgått ovan har A-son som skäl för att inte agera anfört att företagsledaren "när som helst kunnat efterge" en fordran om ca 100 000 kr. Att en borgenär *skulle* kunna avstå från en fordran saknar emellertid betydelse vid bedömningen av om ett bolag är skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning; avgörande är i stället om borgenären faktiskt har åtagit sig att avstå från sin fordran på bolaget. Något underlag som visar att företagsledaren hade gjort ett sådant åtagande har inte presenterats av A-son. Ett påstående om att en fordringsägare kan komma att efterge sin fordran på ett bolag innebär enligt RN:s mening inte ett tillräckligt revisionsbevis för att så faktiskt kommer att ske. Mot denna bakgrund konstaterar RN att A-son inte har haft tillräckliga revisionsbevis för att underlåta att agera på styrelsens försummelse att upprätta kontrollbalansräkning.

A-son har uppgett att samtliga kontakter med bolaget i denna fråga hade skett via bolagets redovisningskonsult. Enligt RN:s mening skulle A-son även i dessa viktiga frågor ha tagit direkt kontakt med bolagets styrelseledamot och i första hand ha uppmanat denne att snarast, efter utgången av räkenskapsåret 2007, upprätta en kontrollbalansräkning och tillställa honom den för

---

<sup>1</sup> RN noterar att detsamma gällde per balansdagen den 31 december 2008.

granskning. Om så inte skedde skulle han i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008, inom ramen för sin förvaltnings-revision, ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Genom att inte göra detta har A-son allvarligt åsidosatt god revisionssed.

### **3.3 Fortsatt drift**

RN har noterat att A-son för båda räkenskapsåren har antecknat att bolaget hade betydande problem med lönsamheten och en ansträngd finansiell situation. Av hans dokumentation kan dock inte utläsas om hur han bedömde förutsättningarna för fortsatt drift.

A-son har anfört att han bedömde att bolaget hade förmåga till fortsatt drift under den tid som kunde överblickas med hänsyn till de fordringar som företagsledaren hade på bolaget och som denne vid behov kunde efterge.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 Fortsatt drift (RS 570) ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Detta framgår av punkterna 32–34 i RS 570.

I årsredovisningarna för det aktuella bolaget angavs att de var upprättade enligt årsredovisningslagen. Det registrerade aktiekapitalet var emellertid, vid en beräkning enligt årsredovisningslagens regler, förbrukat till mer än hälften sedan två år tillbaka. Förhållandena var därmed sådana att det fanns stor anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. A-son har anfört att företagsledaren hade möjlighet att efterge en fordran om ca 100 000 kr. Som framgått ovan fanns dock, såvitt kan bedömas utifrån A-sons revisionsdokumentation och vad han uppgett till RN, ingen skriftlig utfästelse från företagsledaren om en sådan eftergift. Även om en sådan hade funnits skulle detta endast ha inneburit att tillgångarnas värde marginellt översteg skulderna. Företagets verksamhet hade dock genererat förluster under räkenskapsåren 2007 och 2008. A-son skulle därför för styrelsen ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Han skulle dessutom i sina revisionsberättelser särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att underlåta detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

### **4 Sammanfattande bedömning**

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete. Han har under båda de aktuella räkenskapsåren godtagit en redovisning av anläggningstillgångar som stred mot årsredovisningslagen. Han har för ett räkenskapsår underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Han har inte heller för styrelsen påtalat

behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet och har också underlåtit att i sina revisionsberättelser särskilt påtala den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Slutligen har A-son under flera år underlåtit att i väsentliga frågor diskutera dessa direkt med bolagets styrelseledamot tillika företagsledare.

RN konstaterar att A-son i flera avseenden allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, enhetschefen Bertil Sjöo och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.