

FörvR dom 2016-03-15, mål nr 15375-15, avslag
KamR beslut 2016-12-28, mål nr 2384-16, ej prövningstillstånd
HFD beslut 2017-07-06, mål nr 567-17, ej prövningstillstånd

D 15

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av en tidningsartikel från den 16 oktober 2013 angående ett bolag, nedan benämnt P-bolaget, och har med anledning härav öppnat detta disciplinärende beträffande auktoriserade revisorn A-son.

P-bolaget bedrev handel med böcker som såldes via dagligvarubutiker och där exponerades i bokställ och s.k. bokavdelningar. Bolaget var ett helägt dotterbolag till ett annat bolag, nedan benämnt B-bolaget, som i sin tur, till övervägande del, ägdes av ett utländskt bolag (nedan benämnt F-bolaget).

A-son var vald revisor i P-bolaget och B-bolaget från och med räkenskapsåret 2009 och fram till det att bolagen försattes i konkurs år 2014. RN har tagit del av hennes revisionsdokumentation för bolagen avseende räkenskapsåren 2011 och 2012. I revisionsberättelsen för år 2012 avseende P-bolaget, avgiven den 17 juni 2013, lämnade A-son en upplysning av särskild betydelse angående fortsatt drift (se avsnitt 3 nedan) samt en övrig upplysning angående styrelsens ansvar att låta upprätta en kontrollbalansräkning (se avsnitt 4 nedan). Övriga här aktuella revisionsberättelser var upprättade enligt standardutformningen.

2. Antagandet om fortsatt drift i årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 avseende P-bolaget

Av revisionsdokumentationen avseende P-bolaget för räkenskapsåret 2012 framgår följande.

P-bolagets rörelseresultat uppgick enligt årsredovisningen år 2010 till *minus* 10,7 mnkr, år 2011 till *minus* 34 tkr och år 2012 till *minus* 15,0 mnkr.

Av P-bolagets årsredovisning för år 2012 framgår att B-bolaget till P-bolaget per balansdagen den 31 december 2012 lämnade ett aktieägartillskott om drygt 15 mnkr. Vidare framgår att det var styrelsens och ledningens uppfattning att huvudägaren i koncernen åter skulle täcka uppkommet kapitalbehov om de förluster bolaget hade gjort under första delen av år 2013 inte skulle täckas av det förväntade positiva resultatet under resterande del av året.

I revisionsplanen för räkenskapsåret 2012, daterad den 18 maj 2013, har revisions-teamet antecknat att P-bolaget hade vikande lönsamhet och försämrade marginaler samt att eventuella kapitalbehov hade täckts upp av ägaren som hade finansiella

resurser och att det inte fanns något som tydde på att ägaren inte hade en positiv syn på framtiden.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2012 avseende P-bolaget, avgiven den 17 juni 2013, lämnade A-son en upplysning av särskild betydelse i vilken hon angav att det inte med säkerhet gick att bedöma bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet utan tillskott från ägare.

A-son har anfört följande.

För förståelsen av hur frågan om fortsatt drift bedömdes måste situationen sättas in i sitt sammanhang. F-bolaget var ett riskkapitalbolag och förvärvade koncernen i december 2008 med en ambition att genomföra förändringar i verksamheten och på några års sikt förädla koncernens värde. Riskkapitalbolag är penningstarka och uthålliga ägare som ofta i inledningen av sitt innehav är beredda att finansiera förluster, t.ex. på grund av vidtagna omstruktureringsåtgärder. I detta fall har F-bolaget byggt värde på sikt för att så småningom sälja investeringsobjektet med vinst. Att förändringsarbetet under de två första åren i F-bolagets regi (2009 och 2010) medförde förluster var inte något som uppfattades som särskilt dramatiskt. Styrelsens bedömning vid tidpunkten för bokslutet för år 2010 var att förändringsarbetet i stort var framgångsrikt och följde planen.

Omsättningen under *räkenskapsåret 2011* ökade från 89 mnkr till 103 mnkr, rörelseresultatet för året uppgick till 1,4 mnkr efter justering för jämförelsestörande poster och kassaflödet var positivt. Hon gjorde sammantaget bedömningen att hon på grund av den positiva utvecklingen under år 2011, den positiva budgeten för år 2012 och bolagets goda likviditet i början av år 2012 inte hade anledning att anmärka på styrelsens antagande om fortsatt drift.

Den negativa utvecklingen under *räkenskapsåret 2012* föranledde henne att i samband med bokslutsgranskningen ifrågasätta styrelsens antagande om fortsatt drift. Vid de diskussioner som hon förde med styrelsen och företagsledningen framkom att dessa fortfarande hade en positiv syn på framtiden. Bolaget hade stora problem under slutet av år 2012 och början av år 2013 men styrelsens och företagsledningens bedömning i maj-juni 2013 var att åtgärder för att återställa lönsamheten hade vidtagits och att förutsättningarna åter var goda. Prognosen för återstoden av år 2013 var positiv och konceptet med nya bokavdelningar hade fallit väl ut. Detta koncept var en viktig satsning som dittills hade varit framgångsrik och skulle rullas ut till fler kunder, vilket låg till grund för bolagets prognoser. Hon hade en omfattande diskussion med bolagets företagsledning och styrelse och ansåg sig ha fått tillfredsställande svar på ställda frågor. Hon konstaterade att styrelsen bedömde att någon osäkerhet avseende finansiering av verksamheten för år 2013 inte förelåg med hänvisning till prognoserna och till att tillskott från ägarna enligt styrelsens uppfattning kunde påräknas vid behov.

Styrelsen, i vilken även företrädare från F-bolaget ingick, angav i förvaltningsberättelsen att ägarna ämnade skjuta till medel om resultatet för år 2013 inte var positivt. Hon inhämtade också F-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2012 för en bedömning av om detta hade finansieringsförmåga. Med utgångspunkt från detta

ansåg hon att de antaganden som gjordes i den av bolaget upprättade prognosen var rimliga och att hon hade anledning att godta styrelsens antagande om fortsatt drift. Hon beaktade även detta uttalande i sin bedömning av förutsättningarna för fortsatt drift.

Hon stämde av sin bedömning av frågan om fortsatt drift med en erfaren kollega, som delade hennes uppfattning om att antagandet om fortsatt drift var riktigt, men att det fanns en väsentlig osäkerhetsfaktor i och med att det inte förelåg någon skriftlig garanti om fortsatt finansiering. Detta föranledde henne att ge en upplysning av särskild betydelse i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt p. 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* är det revisorns ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna (jfr även ISA 570 p. A 12).

RN har i sin praxis klargjort att i de fall ett bolag är beroende av sin ägare för sin framtida finansiering kan revisorn inte nöja sig med ett antagande om att ägaren även framdeles kommer att tillhandhålla nödvändig finansiering.¹ Även om A-son i detta fall ansåg att det fanns goda förutsättningar att verksamheten skulle kunna bli lönsam i framtiden, bedömde hon att bristen på skriftlig utfästelse från ägaren var en sådan osäkerhet att hon ansåg sig behöva skriva en särskild upplysning i revisionsberättelsen. Frånvaron av skriftlig utfästelse från ägaren får emellertid i ett fall som detta, där bolaget i flera år hade visat förluster – och även haft en negativ utveckling under början av år 2013 – anses innebära att A-son inte hade godtagbara revisionsbevis för att bolaget kunde använda antagandet om fortsatt drift. Hon skulle därför ha begärt en skriftlig utfästelse för den fortsatta driften från F-bolaget eller, om hon inte fått en sådan, uttalat sig om årsredovisningen med avvikande mening, dvs. uttalat att årsredovisningen inte var upprättad enligt årsredovisningslagen.² Genom att inte agera på detta sätt utan i stället, utan tillräcklig grund, tillstyrka ett fastställande av resultat- och balansräkningarna, har hon åsidosatt god revisionssed.

3. Kontrollbalansräkning i P-bolaget

Av revisionsdokumentationen framgår följande.

P-bolagets eget kapital per den 31 december 2012 togs, efter erhållande av ett aktieägartillskott om 15,0 mnkr, upp till 159 tkr, varav det registrerade aktiekapitalet utgjorde 105 tkr. Av månadsrapporter under hösten 2012 framgick att försäljningen låg långt under budget och att lönsamheten var låg, vissa månader negativ. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om A-son övervägde om eget kapital vid något tillfälle under året hade understigit hälften av det registrerade aktiekapitalet,

¹ Se RN:s beslut den 22 september 2011 i ärende dnr 2011-693 och dnr 2010-8627.

² Se ISA 570 *Fortsatt drift* p. 21.

och om det därmed fanns krav på att upprätta en kontrollbalansräkning. Styrelsen hade inte under år 2012 protokollfört att fråga om kontrollbalansräkning hade diskuterats.

I en promemoria som A-son upprättade till styrelsen efter avslutad granskning av räkenskapsåret 2012 påtalade hon vikten av att följa utvecklingen av eget kapital löpande samt styrelsens skyldigheter enligt aktiebolagslagen (2005:551). I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2012 lämnade hon under rubriken "Övriga upplysningar" information om att bolagets kapital efter räkenskapsårets utgång hade kommit att understiga hälften av det registrerade aktiekapitalet och att styrelsen därmed var skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning.

A-son har anfört följande.

Vid styrelsemöte den 27 april 2012 och möten vid tidigare tillfällen med bolagets styrelseledamöter och ledning diskuterades resultatet och kapitalbristen (inklusive avsaknad av kapitaltäckningsgaranti). De svar som hon erhöll var att bolaget hade en professionell styrelse som var väl medveten om sina skyldigheter samt att kapitalbrist inte förelåg då ägaren skulle komma att täcka upp eventuellt underskott genom att lämna aktieägartillskott. Hon fann, utöver sitt påtalande om vikten av att följa kapitalutvecklingen och att tillse att kapitaltillskott skedde vid behov, inte skäl att utöka sin granskning av kapitalsituationen under hösten 2012. Vid granskningen av årsredovisningen för år 2012 var, efter tillförande av aktieägartillskott, aktiekapitalet intakt. Hon ansåg att detta bekräftade att den muntliga utfästelse, som styrelsen hade fått från ägaren och som styrelsen hade hänvisat till, hade infriats.

RN gör följande bedömning.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att styrelsen genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning, när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av 9 kap. 33 § andra stycket samma lag framgår att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen. Om någon kontrollbalansräkning inte har upprättats, ska revisorn därför anmärka i revisionsberättelsen på styrelsens underlåtenhet att följa aktiebolagslagens bestämmelser.

Av RN:s utredning framgår att bolagets eget kapital vid ingången av räkenskapsåret 2012 uppgick till 159 tkr och att bolaget under året hade redovisat förlust med 15 mnkr vilken per den 31 december 2012 täcktes genom ett aktieägartillskott. Det fanns därför skäl att anta att bolagets eget kapital under år 2012 hade kommit att understiga halva det registrerade aktiekapitalet.

A-son har uppgett att hon ansåg att hon hade revisionsbevis för att ägaren skulle tillskjuta kapital, bl.a. genom det kapitaltillskott som gavs efter det att årsredovisningen för år 2012 hade färdigställts och att det därför under år 2012 inte hade uppkommit någon skyldighet för styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning. Som RN har konstaterat ovan kan en styrelse inte lita på

antaganden om finansiering från ägaren utan att detta framgår av skriftliga utfästelser. A-son skulle därför, även om hon bedömde att bolaget skulle kunna få ett tillskott från ägaren, ha kontrollerat om en skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning hade uppstått under räkenskapsåret 2012. Om hon drog slutsatsen att sådan skyldighet hade uppkommit, skulle hon i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att styrelsen inte hade fullgjort sin skyldighet i detta avseende. Genom att inte förfara på detta sätt har hon åsidosatt god revisionssed.

4. RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte haft tillräckliga revisionsbevis för att kunna acceptera antagandet om fortsatt drift i P-bolaget, såvitt gäller räkenskapsåret 2012, och har därmed saknat grund för att tillstyrka fastställandet av P-bolagets resultat- och balansräkningar för detta år. Hon har också saknat godtagbara revisionsbevis för sin uppfattning att P-bolaget inte behövde upprätta någon kontrollbalansräkning under år 2012. Hon har i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs henne till last är allvarligt, särskilt som hon har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna för P-bolaget utan att ha grund för det. Hon ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket i revisorslagen (2001:833) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, experten Olof Herolf samt revisionsdirektören Christina Lundin som har föredragit ärendet.