

## D 35/08

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

### 1 Bakgrund

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. A-son valdes i mars 2006 till revisor i ett aktiebolag som bedrev flygverksamhet (bolaget). Bolagets verksamhet utgjordes i huvudsak av inrikes postflygningar samt – sedan ett ägarskifte i mars 2006 – av utrikes passagerarflygningar. Därtill utförde bolaget service på flygplan och tillhandahöll flygutbildning. Bolaget hade kalenderår som räkenskapsår. För sin verksamhet leasade bolaget tre stycken flygplan. Den 18 september 2006 beslutade bolagets styrelse att ställa in de närmaste dagarnas passagerarflygningar p.g.a. bristande likviditet. Några dagar senare försattes bolaget i konkurs av Stockholms tingsrätt, men konkursbeslutet överklagades på formell grund. Efter ytterligare några dagar återlämnade konkursförvaltaren flygplanen till respektive leasegivare. Svea hovrätt upphävde konkursbeslutet den 3 oktober 2006. Kort därefter ingavs en ny konkursansökning mot bolaget. I samband härmed initierade bolagets styrelse åtgärder för att bolaget skulle kunna återuppta sin verksamhet, varefter bolaget tillfördes nytt kapital. En kontrollbalansräkning upprättades den 15 november samma år avseende förhållanden per den 21 september 2006. A-son har granskat kontrollbalansräkningen och har undertecknat ett revisorsyttrande avseende denna den 15 november 2006. Bolaget försattes i konkurs av Stockholms tingsrätt den 1 december 2006.

### 2 Anmälan

Anmälaren har bl.a. gjort gällande att A-son har upprättat revisorsyttrandet utan erforderlig granskning. Anmälaren har anfört att omfattningen av en granskning av en kontrollbalansräkning påverkas av revisorns kunskaper och erfarenheter från tidigare års revisioner. A-son registrerades som revisor för bolaget först den 27 april 2006. Han har därmed saknat kunskap och erfarenhet från tidigare års revisioner. Detta förhållande bör ha föranlett en mer omfattande granskning än vad som vanligen är fallet avseende kontrollbalansräkningar. A-son förefaller emellertid inte ha företagit någon som helst granskning av bolaget utan synes ha förlitat sig på de uppgifter som han fick från bolagets styrelseledamöter.

### 3 A-sons dokumentation

I A-sons dokumentation finns bl.a. följande handlingar.

En handling avseende bolaget, daterad den 21 september 2006, som innehåller två kolumner. Den första kolumnen är benämnd ”Kontrollbalansräkning per 21-09-2006” och den andra är benämnd ”Enligt bokföring 21-09-2006”. I denna handling har Byggnader och mark upptagits till 9,6 mnkr i bokföringen och till 27 mnkr i kontrollbalansräkningen samt Maskiner och inventarier upptagits till 4,2 mnkr i bokföringen och till 50 mnkr i kontrollbalansräkningen. I kolumnen för kontrollbalansräkningen har ett flertal tillgångsposters värden skrivits ned med sammanlagt ca 21,5 mnkr jämfört med deras värden i bokföringen. Exempelvis har posten

Övriga upplupna intäkter upptagits till 32,6 mnkr i bokföringen, men till endast 23 mnkr i kontrollbalansräkningen. Av kontrollbalansräkningen framgår att bolagets eget kapital efter gjorda justeringar uppgick till ca 62 mnkr, varav 24 mnkr redovisades som beräknat resultat. Det kan noteras att kontrollbalansräkningen saknar upplysningar om gjorda justeringar.

I dokumentationen finns även en balansrapport för bolaget, daterad den 9 november 2006, i vilken bl.a. har noterats att i posten Övriga upplupna intäkter ingår en osäker fordran som har kopplats till återlämningen av flygplanen. ”Resterande 10 mnkr är oklara.”

Vidare innehåller dokumentationen A-sons revisorsyttrande, daterat den 15 november 2006, i vilket anges i huvudsak följande. Han har i egenskap av revisor för bolaget granskat en kontrollbalansräkning per den 21 september 2006. Granskningen har utförts enligt god revisionsred, vilket bl.a. innebär att den varit översiktlig och begränsad jämfört med en fullständig revision. På balansräkningens tillgångssida har upptagits en uppskjuten skattefordran uppgående till 9 905 478 kr. I övrigt har det vid granskningen inte kommit fram något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller aktiebolagslagens krav.

#### **4 A-sons yttranden**

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Han valdes till revisor för bolaget i mars 2006. Han har inte utfört någon granskning av bolaget innan han fick uppdraget att granska dess kontrollbalansräkning, vilket var i månadsskiftet september/oktober 2006. Den omständigheten att han inte deltog i revisionen av räkenskapsåret 2005 betyder inte att han saknade kännedom om bolagets verksamhet. Han har sedan hösten 2005 deltagit i ett flertal sammanträden avseende upprättande av affärsplaner, budgetar, prognoser, tänkta resultatrapporter och balansräkningar. Hans granskning har gjorts i enlighet med det som står i FAR SRS rekommendation RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning, dvs. han har gjort en översiktlig granskning av bolagets kontrollbalansräkning med utgångspunkt från en allmän riskbedömning. Inriktningen av granskningen skedde mot de balansposter som bolaget hade justerat jämfört med den ordinarie redovisningen. Ökningen av kontrollbalansräkningens tillgångar kan hänföras till två balansposter; byggnader samt maskiner och inventarier. Bolaget har dock i kontrollbalansräkningen även skrivit ned balansposter; lagertillgångar, kundfordringar och övriga fordringar. Vidare har en väsentlig nedskrivning av posten förutbetalda kostnader och upplupna intäkter gjorts. Han diskuterade ingående de poster som hade skrivits upp respektive ned i kontrollbalansräkningen med företrädare för bolaget samt inhämtade underlag och bedömde de grunder som bolaget ansåg förelåg för gjorda uppskrivningar respektive nedskrivningar.

Vid sin granskning av kontrollbalansräkningen tog han kontakt med bolagets avgående revisor. Hon hade bytt arbetsgivare och hänvisade till att juristerna hos hennes tidigare arbetsgivare hade uppmanat henne att inte tala med någon avseende bolaget. På RN:s fråga vilka åtgärder han vidtog för att förvissa sig om tillförlitligheten i de poster som ingick i bolagets ingående balans för räkenskapsåret 2006, har han uppgett att han inte hade anledning att ifrågasätta tillförlitligheten i bolagets ingående balans. Bolaget hade en stabil ekonomiavdelning som hade skött bolagets redovisning under många år. Det revisionsföretag som hade varit vald revisor i bolaget hade under flera år avgett rena revisionsberättelser. Därtill hade bolagets avgående revisor i en skrivelse, daterad den 16 december 2005, tillstyrkt en extra utdelning om drygt 44 mnkr. Han har svårt att tro att revisorn skulle tillstyrka en sådan extra utdelning om revisorn kände osäkerhet avseende bolagets resultat och ställning eller inte litade på bolagets redovisning och redovisningsfunktion.

Han anser att de poster som upptagits under rubriken "Enligt bokföring 21-09-2006" har redovisats enligt årsredovisningslagens regler, dvs. de följer balansräkningens uppställningsform och värderingsregler. Vidare anser han att kontrollbalansräkningen har upprättats i enlighet med 25 kap. 14 § aktiebolagslagen och god redovisningssed med undantag för att gjorda justeringar inte särskilt angetts. Det framgår tydligt var kontrollbalansräkningens värdering skiljer sig från den vanliga redovisningen. Dessutom torde det vara ganska uppenbart för läsaren att de bokförda värdena på byggnad samt på maskiner och inventarier är nedskrivna under marknadsvärdet för dessa tillgångar. Det bör påpekas att en kontrollbalansräkning till skillnad från en årsredovisning inte är en offentlig handling utan endast utgör ett underlag för bolaget och kontrollstämman.

RN har förelagt A-son att redogöra bl.a. för sin granskning av posten Övriga upplupna intäkter, hans bedömning av dess värde och på vilka grunder han gjorde denna bedömning. Han har uppgett i huvudsak följande. Bolaget lät utföra modifieringsarbete på flygplanen under år 1990. I anledning av detta arbete uppkom en tvist mellan parterna året därpå. Parterna har därefter fört ett flertal förlikningsförhandlingar. Enligt det senaste förlikningsavtalet skulle bolaget få 3 miljoner USD när parterna skrivit under avtalet. Avsikten var att beloppet skulle utbetalas i början av år 2006. Mot bakgrund av att tvisten inte hade lösts i enlighet med tidigare löften kunde han konstatera att det rådde stor osäkerhet rörande fordrans värde. Han hade full förståelse för bolagets nedskrivning av denna fordran med tanke på dess ålder och motpartens ovilja att skriva under förlikningsavtalet. Han kan däremot inte uttala sig om reserveringen/nedskrivningen var tillräcklig.

## **5 RN:s bedömning**

### **5.1 Kontrollbalansräkningens förenlighet med aktiebolagslagen m.m.**

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) ska styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning bl.a. när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat på visst sätt, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av 14 § samma kapitel följer att en kontrollbalansräkning ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. Vid beräkning av det egna kapitalets storlek får tillgångar tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Justeringar ska redovisas särskilt. Enligt 2 kap. 4 § 3 årsredovisningslagen (1995:1554) ska värderingen av de olika posterna i balansräkningen göras med rimlig försiktighet.

Enligt god redovisningssed ska först en balansräkning enligt reglerna i tillämplig lag om årsredovisning tas fram. Då görs normalt värderingar enligt de grundläggande principerna för upprättande av en årsredovisning. Här ingår bl.a. fortlevnadsprincipen, försiktighetsprincipen och bokföringsmässiga grunder (periodiseringar). En anläggning skrivs t.ex. ned om det hade varit motiverat i den ordinarie årsredovisningen. Därefter ska posterna i balansräkningen granskas för att fastställa om det finns några tillgångar som kan få ett högre värde eller några skulder som kan få ett lägre värde i kontrollbalansräkningen. Av en not till kontrollbalansräkningen ska det framgå vad sådana justeringar grundas på.<sup>1</sup>

Bestämmelserna avseende kontrollbalansräkning medger således att tillgångar får värderas till högre värden och skulder till lägre värden än vad som är tillåtet enligt årsredovisningslagen. Detta medför ett särskilt behov av tydlighet och öppenhet, så att den som tar del av en kontrollbalansräkning har möjlighet att utifrån uppställningsformen och tillhandahållna uppgifter

---

<sup>1</sup> Se FAR SRS vägledning Kontrollbalansräkning.

få tillräcklig insyn i grunden för och effekten av gjorda justeringar. Revisorn fyller en viktig funktion genom att han eller hon tar ställning till dels rimligheten i grunder och effekter av justeringarna, och dels att justeringarna i kontrollbalansräkningen har presenterats på det sätt som föreskrivs i aktiebolagslagen.

RN finner att det av den aktuella kontrollbalansräkningen inte går att utläsa att det i denna ingår justeringar som följer av att ett ”vanligt” bokslut har upprättats med tillämpning av årsredovisningslagen. Effekten av sådana justeringar har tvärtom presenterats på samma sätt som de justeringar som följer av de särskilda bestämmelserna i aktiebolagslagen om omvärdering av tillgångar och skulder vid upprättande av en kontrollbalansräkning. Det går inte heller att utläsa på vilka grunder omvärderingen av tillgångarna har skett. RN anser att dessa avvikelser från bestämmelserna i 25 kap 14 § aktiebolagslagen är så betydelsefulla att de borde ha påtalats av A-son i hans revisorsyttrande. Genom att underlåta att göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av A-sons yttrande och övriga handlingar i ärendet framgår att han vid sin granskning av kontrollbalansräkningen kände till att posten Övriga upplupna intäkter innehöll en osäker fordran om 10 mnkr från år 1991 som ursprungligen hade uppgått till ca 20 mnkr. A-son har själv gjort bedömningen att han inte kunde uttala sig om huruvida gjord nedskrivning var tillräcklig. Eftersom fordringsbeloppet var av väsentlig betydelse för kontrollbalansräkningen som helhet, finner RN att det har ålegat A-son att i sitt revisorsyttrande uttala sig om denna osäkerhet. Genom att underlåta att göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## 5.2 Otillräcklig granskning

Granskningen av en kontrollbalansräkning är normalt begränsad och skiljer sig på så sätt från revisionen av en årsredovisning. Granskningen ska utmynna i ett uttalande om huruvida det framkommit något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller aktiebolagslagens krav, s.k. negativ bekräftelse. För att ha underlag för detta uttalande måste revisorn som ett led i granskningen bl.a. bedöma de värden som styrelsen har åsatt bolagets tillgångar och skulder i kontrollbalansräkningen. Om granskningen visar att kraven inte har uppfyllts ska revisorn i yttrandet redogöra för vad denna slutsats grundar sig på.<sup>2</sup>

Av A-sons yttranden framgår att han inte hade granskat bolagets redovisning innan han granskade kontrollbalansräkningen samt att han inte hade fått någon närmare information om bolaget från dess avgående revisor. Även om granskningen av en kontrollbalansräkning är begränsad i jämförelse med en sedvanlig revision, finner RN med hänsyn till att A-son inte tidigare granskat bolagets redovisning att han borde ha bildat sig en välgrundad uppfattning om den ingående balansens tillförlitlighet. Han borde framförallt ha vidtagit mer kraftfulla åtgärder för att förmå den avgående revisorn att utge begärda upplysningar om bolaget<sup>3</sup>, och om det inte gav resultat, ha fördjupat sin granskning av bolagets ingående balans. Den omständigheten att bolaget haft en stabil ekonomiavdelning och att den avgående revisorn lämnat revisionsberättelser som inte avvikit från standardutformningen har inte utgjort tillräcklig grund för att godta bolagets ingående balans. RN finner att A-son, genom att inte vidta ytterligare granskningsåtgärder avseende bolagets ingående balans för räkenskapsåret 2006, inte har haft tillräcklig grund för utformningen av sitt yttrande över kontrollbalansräkningen.

Mot bakgrund av ovanstående ska A-son meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner vid en samlad bedömning av omständigheterna i ärendet att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

---

<sup>2</sup> Se FAR SRS rekommendation i revisionsfrågor, RevR 1 Granskning av kontrollbalansräkning.

<sup>3</sup> Enligt 36 § revisionslagen (1999:1079) är revisorn skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om bolaget försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagens angelägenheter. Se även RS 510, p. 7SE.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist, juris doktorn Gustaf Sjöberg samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.