

D 7/09

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande auktoriserade revisorn A-son. Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande.

A-son var vald revisor i ett aktiebolag, här kallat S-bolaget. S-bolaget ägdes genom mellanliggande bolag huvudsakligen av en kommun. Under åren 2004–2006 drev bolaget en sommarturistanläggning på mark som ägdes av kommunen. Verksamheten var förlustbringande under dessa år, och i oktober 2006 upprättades en kontrollbalansräkning per den 31 augusti 2006 som utvisade att bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat. Den 30 april 2007 slöts ett avtal mellan å ena sidan kommunen och S-bolaget och å andra sidan ett annat aktiebolag, här kallat M-bolaget. M-bolaget var inte ett kommunägt bolag. Avtalet innebar att M-bolaget från och med sommarsäsongen 2007 skulle ta över driften av turistanläggningen, samt att M-bolaget tidigast i maj 2008 skulle förvärva dels den kommunägda mark på vilken anläggningen drevs, dels S-bolagets anläggningstillgångar. Sedan kommunen hade lämnat ett aktieägartillskott upprättade S-bolaget i augusti 2007 en ny kontrollbalansräkning, som visade att det registrerade aktiekapitalet var återställt. Den avtalade överlåtelsen till M-bolaget genomfördes därefter i maj 2008, varvid anläggningstillgångarna först överläts till kommunen och därefter vidare till M-bolaget.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2006, som avgavs i mars 2007, anges att den är upprättad enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Anläggningstillgångarna upptogs efter avskrivningar till 12,6 mnkr, vilket utgjorde 87 procent av bolagets totala redovisade tillgångar. Bolaget redovisade vid utgången av räkenskapsåret ett negativt eget kapital om 2,1 mnkr. I årsredovisningen omnämns att aktiekapitalet är förbrukat, att en kontrollbalansräkning hade upprättats under året, att bolagets ägare ”beräknar att återställa aktiekapitalet senast april 2007” samt att en arbetsgrupp hade fått i uppdrag att förbereda en försäljning eller uthyrning av verksamheten. A-sons revisionsberättelse lämnades i mars 2007 och avvek inte från standardutformningen.

A-son har anfört följande.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2006 noterade hon att investeringarna i verksamheten under året uppgick till väsentliga belopp och tog det som ett bevis på att bolagets ägare hade för avsikt att driva verksamheten vidare. Vad gäller bolagets balansräkning hade styrelsen ”ett going concern-perspektiv som utgångspunkt” och hon fann inte anledning att ifrågasätta going concern-perspektivet. I senare yttranden till RN har hon anfört följande. Uppsägning av personal hade skett för att förbereda för en försäljning av bolaget och för att minimera bolagets kostnader fram till det att försäljningen var genomförd. Tidigare år hade man haft ett fåtal anställda även under vinterhalvåret, då en viss utbyggnad av anläggningen pågick. Någon utbyggnad pågick dock inte under vintern 2006/07 eftersom anläggningen började bli färdigställd, och man ville inte göra fler investeringar inför försäljningen. När revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006 avgavs visste hon att kommunen avsåg att sälja antingen S-bolaget eller verksamheten i bolaget, men det var inte bestämt hur det skulle genomföras eller till vilket pris. Hon visste att det pågick förhandlingar med flera intressenter och att det fanns en plan för att kommunen skulle köpa verksamheten av S-bolaget om förhandlingarna med intressenterna inte gav önskat resultat. Oberoende av vad priset skulle bli i förhandlingarna med de externa intressenterna var avsikten att bolaget skulle få betalt för sina anläggningstillgångar med ett belopp som uppgick till minst det bokförda värdet. Det var aldrig tal om att överlåta anläggningstillgångarna till ett belopp som

understeg bokfört värde, och det förelåg därför inte något nedskrivningsbehov i fråga om dessa tillgångar per den 31 december 2006. Vad gäller det förbrukade aktiekapitalet i S-bolaget hade hon kontakt med kommunens tjänstemän och politiker, som uppgav att kapitalet skulle återställas. Alla som arbetade med bolaget var säkra på att kapitalet skulle återställas, bland annat för att möjliggöra en försäljning. Eftersom kommunen hade gjort ett borgensåtagande för större delen av S-bolagets skulder var konkurs inte något ”intressant alternativ”. Någon skriftlig utfästelse om kapitaltillskott förelåg inte då hon lämnade sin revisionsberättelse i mars 2007, eftersom den politiska processen gjorde att kommunfullmäktige inte kunde fatta beslut om detta förrän i maj 2007. Vad gäller frågan om fortsatt drift ansåg hon att det inte förelåg några väsentliga osäkerhetsfaktorer och att upplysningarna i årsredovisningens förvaltningsberättelse var tillräckliga. Hon fann inga skäl för att ifrågasätta bolagets förmåga till fortsatt drift. Frågan om ett bolags förmåga till fortsatt drift inrymmer huvudsakligen en bedömning av bolagets ekonomiska bärkraft. Att det inte längre förelåg förutsättningar för att bedriva bolagets ursprungliga verksamhet efter överlåtelsen av anläggningstillgångarna var inte relevant för prövningen av om det fanns förutsättningar för fortsatt drift.

RN gör följande bedömning.

Av 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen följer att det redovisande företaget vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska förutsättas fortsätta sin verksamhet, den s.k. principen om fortsatt drift. Av bestämmelsens andra stycke följer att avvikelse från förutsättningen i första stycket under vissa förhållanden kan tillåtas. I så fall ska upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not.

Tillämpning av principen om fortsatt drift innebär enligt RS 570 p. 3 att ett företag vanligtvis anses fortsätta sin verksamhet under den närmast förutsebara framtiden utan vare sig avsikt eller tvång att likvidera, upphöra med verksamheten eller söka rådrum för rekonstruktion av sin rörelse med stöd av lagar eller föreskrifter.

Av RS 570 p. 2 följer att en revisor vid sin revision ska överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Revisorn ska enligt RS 570 p. 30 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 det är så att antagandet om fortsatt drift är 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 en upplysning intas i revisionsberättelsen som fäster uppmärksamhet på den väsentliga osäkerhetsfaktorn, se RS 570 p. 33–34.

Det anges i S-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 att den är upprättad enligt årsredovisningslagen. I årsredovisningen anges inte att den skulle vara upprättad med avvikelse från principen om antagande om fortsatt drift. A-son har anfört att styrelsen hade ett going concern-perspektiv som utgångspunkt. Vidare har hon uppgett att det inte fanns skäl att ifrågasätta S-bolagets förmåga till fortsatt drift.

Det kan konstateras att S-bolaget befann sig i en kritisk situation. Såväl kontrollbalansräkningen per den 31 augusti 2006 som årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 visade att det registrerade aktiekapitalet var helt förbrukat. A-son hade visserligen fått en muntlig upplysning från företrädare från kommunen om att man avsåg att återställa kapitalet genom aktieägartillskott, men kommunfullmäktige hade inte fattat beslut om detta. Vidare kan konstateras att A-son vid sin revision var medveten om att verksamheten inte längre skulle fortsätta i

kommunal regi, att förhandlingar pågick med externa intressenter om försäljning av antingen hela bolaget eller av dess tillgångar eller om uthyrning av tillgångarna samt att dessa förhandlingar inte var slutförda. Utfallet av förhandlingarna kunde inte förutses av A-son.

Mot bakgrund av den förestående avvecklingen av verksamheten i kommunal regi samt bolagets behov av kapital, såväl för att återställa det egna kapitalet som för att i övrigt kunna genomföra avvecklingen, måste det enligt RN:s uppfattning anses ha förelegat en väsentlig osäkerhet beträffande antagandet om fortsatt drift. Det förhållandet att kommunens företrädare hade en uttalad ambition att återställa aktiekapitalet föranleder ingen annan bedömning, eftersom något beslut om detta inte förelåg och då ett sådant tillskott i vilket fall som helst inte skulle tillgodose bolagets fortsatta kapitalbehov.

Det framgår av årsredovisningen att aktiekapitalet var förbrukat, att bolagets ägare ”beräknar” att återställa kapitalet, samt att en försäljning eller uthyrning av verksamheten förbereddes. Även om bolaget därigenom får anses ha upplyst om de förhållanden som gav upphov till osäkerhet i fråga om fortsatt drift skulle A-son likväl i sin revisionsberättelse ha särskilt påtalat den osäkerhet som rådde i detta avseende. Det har hon emellertid inte gjort. Ett påtalande av detta slag i revisionsberättelsen fäster läsarens uppmärksamhet på den betydelsefulla fortlevnadsfrågan och fyller därmed enligt RN:s mening en viktig funktion. Genom att inte göra ett sådant påtalande har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför 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 RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.