

Revisorsnämndens uttalande – Revisors agerande i samband med antagandet om fortsatt drift i bolag som tillämpar K2

Revisorsnämnden (RN) har under senare tid fått ett flertal frågor om hur en revisor bör agera i situationer där antagandet om fortsatt drift kan ifrågasättas avseende bolag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2).

RN gör följande uttalande.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska ett företag vid upprättandet av årsredovisningen förutsättas fortsätta sin verksamhet (den s.k. fortlevnadsprincipen). Detta innebär att tillgångar och skulder ska redovisas med antagandet om att företaget kommer att kunna realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten. Enligt andra stycket samma bestämmelse får avvikelser från denna princip göras om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed samt med kraven på överskådlighet och rättvisande bild.

Företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) ska enligt kommentaren till p. 2.2 i det allmänna rådet upprätta en finansiell rapport utifrån fortlevnadsprincipen, om inte företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ till det. Tillämpas inte fortlevnadsprincipen, ska upplysning lämnas om detta.

För företag som tillämpar K2 gäller enligt p. 2.2 i det allmänna rådet BFNAR 2008:1 att företaget, om beslut har fattats att avveckla verksamheten, ska ta hänsyn till detta beslut när balansräkningen och resultaträkningen upprättas. Ett företag som har fattat ett beslut om avveckling kan således inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen. Till skillnad från reglerna i K3 ger emellertid reglerna i K2, enligt sin ordalydelse, inte någon möjlighet för ett företag, där realistiska alternativ till avveckling av verksamheten saknas men beslut om avveckling inte är fattat, att avvika från fortlevnadsprincipen vid upprättandet av årsredovisningen. Ett företag som tillämpar K2 kan alltså, till skillnad mot de företag som följer K3, bara avvika från antagandet om fortsatt drift om beslut om avveckling av verksamheten har fattats senast när årsredovisningen upprättas.

Sammantaget innebär det nu sagda att ett företag kan komma att upprätta sin årsredovisning på olika sätt, beroende på om det tillämpar K2 eller K3.

Givet dessa skillnader i redovisningsregelverket uppkommer frågan om skillnaderna innebär att revisorns rapporteringsskyldighet förändras beroende på vilket allmänt råd som tillämpas.

Av International Standards on Auditing (ISA) 570 *Fortsatt drift* p. 2 framgår att ett företag ska anses fortsätta sin verksamhet under överskådlig framtid och att de finansiella rapporterna ska upprättas utifrån ett antagande om fortsatt drift. Antagandet om fortsatt drift gäller dock inte om företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten. Antagandet gäller inte heller om det inte finns något realistiskt alternativ till en avveckling eller ett upphörande av verksamheten. Enligt p. 6 har revisorn ett ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att *dels* kunna bedöma om det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna, *dels* kunna bedöma om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Enligt p. 21 ska revisorn uttala sig med avvikande mening i revisionsberättelsen om de finansiella rapporterna har upprättats utifrån antagandet om fortsatt drift men revisorn gör bedömningen att det är oriktigt av företagsledningen att använda detta antagande. För det fall att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift men det föreligger en väsentlig osäkerhetsfaktor som rör antagandet, ska revisorn enligt p. 19, såvida årsredovisningen innehåller tillräckliga upplysningar om detta förhållande, i revisionsberättelsen lämna en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. För det fall att det i årsredovisningen inte finns tillräckliga upplysningar om en sådan osäkerhet gäller enligt p. 20¹ att revisorn ska uttala sig om årsredovisningen med reservation eller med avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

Det som sägs i ISA 570 om när antagandet om fortsatt drift inte längre ska användas ligger i linje med redovisningsreglerna i K3. Annorlunda förhåller det sig när det gäller de finansiella rapporter som upprättas enligt K2. Då denna standard utgör god redovisningssed i Sverige kan man inte kräva att en revisor i revisionsberättelsen uttalar sig om årsredovisningen med avvikande mening, om bolaget har följt K2.

Det sagda innebär, såvitt gäller företag som upprättar sina finansiella rapporter enligt K2-regelverket, följande.

Även om ett företag bedöms sakna möjligheter att fortsätta sin verksamhet är dess årsredovisning, upprättad under antagande om fortsatt drift, förenlig med god redo-

¹ Krav motsvarande punkterna 19 och 20 kommer, för revisioner av finansiella rapporter vars räkenskapsår avser perioder som avslutas den 15 december 2016 eller senare, finnas i punkterna 22 och 23 i den omarbetade ISA 570.

visningssed, under förutsättning att företaget ännu inte har fattat ett beslut om att avveckla verksamheten. Detta beror på att årsredovisningen har upprättats i enlighet med ett ramverk som utgör god redovisningssed i Sverige. Det förhållandet att företaget faktiskt saknar realistiska alternativ till en avveckling ska då inte föranleda företagets revisor att, i enlighet med ISA 570 p. 21, i revisionsberättelsen uttala sig med avvikande mening. Förhållandet är emellertid att jämställa med en sådan väsentlig osäkerhetsfaktor som avses i ISA 570 p. 19 och medför därför att revisorn ska lämna upplysningar om förhållandet enligt ISA 570 p. 19 eller uttala sig med reservation eller avvikande mening enligt ISA 570 p. 20.

Beslut om detta yttrande har fattats av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Peter Ek, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant samt tf. chefsrevisorn Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström