

Målnummer:	T262-90	Avdelning:	
Domsnummer:	DT510-93		
Avgörandedatum:	1993-09-27		
Rubrik:	I mål om personlig betalningsskyldighet för styrelseledamöter enligt 13 kap 2 § aktiebolagslagen har fråga uppkommit i vad mån bolagets utvecklingskostnader hade fått tas upp som en tillgång i en kontrollbalansräkning.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385)• 17 § bokföringslagen (1976:125)		
Rättsfall:	NJA 1988 s. 620		

REFERAT

SIKOB Svensk Industris Konstruktions- och Beräkningskontor AB (SIKOB) förde efter stämning å R.F., K.N. och K.K. vid Stockholms TR den talan som framgår av TR:ns dom.

TR:n (rådmännen Holmgren och Jerrstedt samt t f rådmannen Lampa) anförde i dom d 17 maj 1989: Bakgrund. R.F., K.N. och K.K. utgjorde styrelse i Trancom AB (nedan Trancom). Bolaget sysslade med utveckling och marknadsföring av bl a vissa datorstyrda transportstyrnings- och debiteringssystem för taxi- och speditörsväsende. Dess huvudprodukter benämndes EM 80, Trancometer och Transrex. EM 80 och Trancometer skulle ingå i ett komplett system, Transrex. Trancom började sin verksamhet d 1 juli 1980 då bolaget förvärvade tillgångarna i AB för Rationell Teknisk Assistans konkursbo för 500 000 kr, vilket bolag hade startats av K.K. och där tankarna på ett transportledningssystem typ Transrex hade sin vagg. R.F., som själv varit med om att starta ett antal utvecklingsbolag, har stora intressen i ett bolag, Flintab (numera Swedecode), som snarast är en koncern i vilken Trancom kom att ingå. Trancoms registrerade aktiekapital var till en början 200 000 kr men ökades senare till 400 000 kr. I samband med att Trancom påbörjade sin verksamhet gjordes en kalkyl rörande investerings- och utvecklingskostnaderna för projektet för åren 1980-1982. Utvecklingsarbetet beräknades enligt kalkylen vara avslutat inom en tidsram av två år. Av denna framgår att kostnaderna för produktutvecklingen beräknades till 5,7 milj kr och för produktion, i vilket förvärvet av konkursboets tillgångar för 500 000 kr ingår, till 980 000 kr. Finansieringen avsågs skola ske genom bl a två produktutvecklingslån (PU-lån) från Utvecklingsfonden i Stockholms län på 1,6 resp 1,2 milj kr och två lån från SE-banken på 1 550 000 resp 1 milj kr. Under 1981 och 1982 träffades avtal om försäljning av Transrexsystemet med Upplands Väsby Taxi för 2 187 000 kr, Botkyrka Taxi för 1 650 000 kr och S. Taxi för 2 582 500 kr. I avtalen, som ingicks innan Transrexsystemet var färdigutvecklat, föreskrevs att någon betalning inte skulle ske förrän godkänd installation av systemet ägt rum. Inget system blev leveransgillt. Trancoms totala externa fakturerade tunder åren 1980-1982 uppgick till ungefärligen 0,3, 3 resp 1,2 milj kr. För år 1983 hade man budgeterat med en sådan fakturering, dvs till slutkunder, på totalt drygt 16 milj kr. Den faktureringen uppgick d 31 okt det året dock endast till drygt 500 000 kr.

Vid redovisning av ett företags ekonomiska ställning förekommer en företeelse som benämns aktivering av organisationskostnader. Med sådana kostnader avses "utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift,

marknadsundersökningar och liknande" (17 § 2 st bokföringslagen). Aktivering av, som det är fråga om i detta mål, utvecklingskostnader får ske under vissa förutsättningar. En aktivering av en kostnad, vilken ju egentligen är en utgift som företaget haft, innebär att kostnaden i redovisningen tas upp som en tillgång. Avskrivning av den aktiverade kostnaden skall årligen ske med skäligt belopp, dock minst en femtedel, om ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del får anses överensstämma med god redovisningssed.

Av årsredovisningar för Trancom avseende åren 1980-1983 framgår att aktivering och avskrivning av utvecklingskostnader skett enligt följande (i 1000-tal kr):

År	Aktiverat	Avskrivet
1980	1 679	0
1981	3 322	-599
1982	7 292	-1 847
Avytttrat 1982	-1 189	+59
Enligt fastställd årsredovisning 1982	11 104	-2 387
1983	2 990	-2 677
Enligt utkast till årsredovisning 1983	14 094	-5 064

År 1980 avskrevs således ingenting av de aktiverade utvecklingskostnaderna. Under de följande åren hade man principen att man avskrev 20 procent på de balanserade utvecklingskostnaderna och 10 procent på årets utvecklingskostnader.

Utvecklingsarbetet inom Trancom kom att försenas och fördras i förhållande till vad man hade räknat med och på sensommaren 1983 började bolaget få akuta likviditetsproblem. Vid ett styrelsemöte d 30 aug 1983, vid vilket samtliga tre styrelseledamöter var närvarande, behandlades Trancom-projektets försening och bolagets likviditet. När det gäller likviditetsproblemet ansågs att en lösning måste fram inom en månad. Olika möjligheter diskuterades; bl a s k "venture capital" från tredje part och s k "avknoppning", dvs utförsäljning av tillgångar, i detta fall till Flintab. Om ingen lösning kom till stånd inom fyra veckor, ansåg styrelsen att bolaget skulle tvingas inställa betalningarna och begära ackordsförhandlingar. I sept/okt 1983 sålde Trancom 500 st EM 80 till Flintab för 2 750 000 kr och 1 000 st EM 80 till Svenska Finans för 10 milj kr. I samband därmed överfördes till Flintab produkt- och marknadsrätten för Trancometerkonceptet både vad gäller hård- och mjukvara som fristående produkt för marknadsområde Sverige, Norge, Danmark och Finland. Försäljningarna hade karaktären av internförsäljning i syfte att skaffa rörelsekapital. Flintab skulle leasa de 1 000 st EM 80 som sålts till Svenska Finans och sedan successivt vidareuthyra samtliga 1 500 st EM 80 i den takt kontrakt tecknades med slutanvändare. Som nämnts ovan hade Trancom för att finansiera utvecklingsprojektet bl a erhållit s k PU-lån hos Utvecklingsfonden. Den 25 nov 1983 skrev Trancom till Utvecklingsfonden och anhöll om anstånd med amorteringen på PU-lånen till dess bolagets situation hade förbättrats. Till brevet bifogades en prognostiserad balansbudget per d 31 dec 1983.

Den angivna balansbudgeten, som fogades som bilaga till TR:ns dom, hade följande utseende i 1 000-tals kr:

Balansbudget

	Prognos
TILLGÅNGAR	83.12.31
Likvida medel	10
Kundfordringar	1 250
Momsfordran	150
Övriga fordringar	20
S:a fordringar	1 430

Varulager	1 000
S:a omsättningstillgångar	2 430
Goodwill	845
Balanserade utv kostn6 577	
Arbetsmaskiner	358
Inventarier	100
S:a anläggningstillgångar	7 880
SUMMA TILLGÅNGAR	10 310
SKULDER OCH EGET KAPITAL	
Leverantörsskulder	700
Förskott från kunder	1 067
Upplupen ränta PU-lån	656
Övriga kortfr skulder	550
Nyupplåning	850
S:a kortfristiga skulder	3 823
Utnyttjad checkkredit	300
PU 43:1	2 429
PU 43:2	1 467
SEB korglån	3 237
S:a långfristiga skulder	7 433
Lagerreserv	554
Aktiekapital	400
Periodens resultat (före disp)	-1 900
SUMMA SKULDER OCH EGET KAPITAL	10 310

SIKOB är ett konsulterande ingenjörsföretag som utför konstruktions- och beräkningsuppdrag huvudsakligen inom områdena energi och elektronik för den svenska verkstadsindustrin. Under perioden juni 1982-mars 1984 utförde SIKOB på Trancoms uppdrag systemerings- och planeringsarbete avseende mikrodatorprogrammering. Uppdraget skedde på löpande räkning och Trancom fakturerades månadsvis. SIKOB utförde arbete och vidkändes utlägg för Trancoms räkning till ett totalbelopp om 1 416 609 kr inklusive mervärdeskatt, varav 316 452 kr kvarstår obetalt. Sistnämnda belopp har av SIKOB fakturerats efter nov 1983. Trancom försattes i konkurs d 6 sept 1984 efter egen ansökan. I konkursbouppteckningen upptas tillgångarna till drygt 3,5 milj kr och skulderna till drygt 14,7 milj kr. Bristen i boet uppgick således till ca 11,2 milj kr. Oprioriterade borgenärer erhöll inte någon utdelning på sina fordringar.Yrkanden m m.

SIKOB har yrkat förpliktande för R.F., K.N. och K.K. att solidariskt till SIKOB utge 316 452 kr jämte ränta enligt 4 och 6 §§ räntelagen fr o m d 26 okt 1984 till dess full betalning sker.

R.F., K.N. och K.K. har bestritt käromålet men vitsordat beloppets storlek och yrkad ränta i och för sig.

Till grund för käromålet har SIKOB anfört: Trancoms registrerade aktiekapital, 400 000 kr, var före utgången av nov 1983 och allt framgent till bolagets konkurs i sept 1984 åtminstone till mer än två tredjedelar, i realiteten helt, förbrukat. Förhållandena var vid denna tidpunkt sådana att styrelsen hade anledning anta att så var fallet och hade därmed skyldighet att, enligt 13 kap 2 § 1 st aktiebolagslagen, upprätta en särskild balansräkning (kontrollbalansräkning) och, om grund för likvidation därvid framkom, kalla till extra bolagsstämma. Styrelsen har underlåtit att göra detta varför dess ledamöter enligt fjärde stycket i samma paragraf är personligen och solidariskt ansvariga för därefter uppkommande förpliktelser, i detta fall för av SIKOB efter nov 1983 fakturerade fordringar på yrkat kapitalbelopp, 316 542 kr. I första hand görs gällande att styrelseledamöternas ansvar vid denna tidpunkt var strikt. Om rätten skulle finna att en styrelseledamots ansvar enligt 13 kap 2 § aktiebolagslagen i dess lydelse i nov 1983 inte var strikt utan att det krävs oaktamhet för att betalningsansvaret skall kunna göras gällande, hävdas att

styrelsen varit oaktsam. Trancom hade inte, om en kontrollbalansräkning hade upprättats, då haft rätt att tillämpa principen om aktivering av utvecklingskostnader enligt 17 § bokföringslagen eftersom de generella kriterierna för denna princip inte längre var uppfyllda. Tillåtligheten av att ta upp utvecklingskostnader som en tillgång är nämligen avhängig av en korrekt och realistisk bedömning av möjligheten till avkastning på de nedlagda kostnaderna.

R.F., K.N. och K.K. har till grund för sitt bestridande anfört: Bolagets eget kapital var inte till någon del förbrukat, i allt fall inte i sådan omfattning att det understeg en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. Rätt föreligger att vid upprättande av en kontrollbalansräkning aktivera utvecklingskostnader om man med fog - dvs enligt en realistisk bedömning av förutsättningarna - och inom rimlig tid kan räkna med avkastning på gjorda investeringar. Trancom hade fog anta att de satsade utvecklingskostnaderna, som totalt kom att uppgå till 15-20 milj kr, skulle generera intäkter uppgående till betydligt högre belopp än dessa kostnader. Utgifterna var m a o, som det krävs enligt 17 § bokföringslagen, av väsentligt värde för Trancoms rörelse. För styrelseledamots betalningsansvar enligt 13 kap 2 § 4 st aktiebolagslagen i dess lydelse vid den i målet aktuella tidpunkten krävdes försummelse från styrelseledamotens sida och ansvaret var m a o inte strikt. Någon oaktsamhet kan inte läggas de tre styrelseledamöterna till last.

SIKOB har till utveckling av käromålet anfört i huvudsak: Utvecklingsarbetet inom Trancom kom successivt att bli betydligt dyrare än beräknat och försenades allvarligt. Det innebar bl a att systemet, som man tecknat avtal om med Upplands Väsby Taxi, inte var leveransgillt i nov 1983 och ej heller blev det under Trancoms livstid. Redan under år 1982 hade Trancoms egna externa finansiering uttömts. Ytterligare kapital var ett villkor för fortsatt utvecklingsarbete. Mot denna bakgrund såldes till utomstående tio procent av vissa patenträttigheter som Trancom hade för 5 milj kr. Genom att underlåta att helt avskryva dessa i 1982 års bokslut, vilket man enligt god redovisningssed bort göra, kunde ett bibehållet aktiekapital redovisas. Hade avskrivning skett, skulle balansräkningen ha utvisat att skulderna redan då var större än tillgångarna. Genom den försäljning som ägde rum i sept/okt 1983 avhände sig bolaget vidare möjligheten att generera vinster av gjorda investeringar eftersom Trancom då endast hade kvar tillverkningsrätten. Till följd härav borde 50 procent, motsvarande de avyttrade rättigheternas uppskattade del av det totala utvecklingsarbetet, av utvecklingskostnaderna per d 31 dec 1982 (4,36 milj kr) ha kostnadsförts. Anledningen härtill är att rätten att aktivera utvecklingskostnader bortfaller när förutsättningen till avkastning på nedlagda utvecklingskostnader inte längre föreligger. Inte någon av de två nämnda redovisningarna är alltså förenlig med god redovisningssed och ett underkännande av någon av de två bokföringsmässiga transaktionerna räcker ensamt för att skyldigheterna enligt 13 kap 2 § aktiebolagslagen skall inträda.

I nov 1983 kom Trancoms styrelse till insikt om att de egna utvecklingsresurserna inte förslog till att slutföra utvecklingsarbetet till fungerande produkter. Den 25 nov rapporterade Trancom det ekonomiska läget till Utvecklingsfonden och förklarade att situationen var sådan att ytterligare omfattande kapitaltillskott måste till för att man skulle kunna föra bolaget till balanserat läge. Man begärde anstånd med amorteringarna på PU-lånen och uppgav att arbete pågick för att hitta lämpliga samarbetspartners som var villiga att tillskjuta kapital. Av den prognostiserade balansbudget per d 31 dec 1983 som bifogades Trancoms skrift till Utvecklingsfonden (domsbilaga) framgår att man hade en lagerreserv på 554 000 kr och ett aktiekapital på 400 000 kr samt en beräknad förlust för 1983 på 1,9 milj kr. Vid denna tidpunkt hade alltså styrelsen i Trancom all anledning anta att bolagets eget kapital var förbrukat eller i allt fall att det egna kapitalet understeg en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet och därmed också skyldighet att ofördröjligen upprätta en kontrollbalansräkning. Det gjorde styrelsen dock inte.

Vid ett styrelsemöte d 18 jan 1984 togs upp frågorna om ytterligare projektförseening och risk för ny likviditetsbrist. Det konstaterades att bl a Transrexanläggningen i Upplands Väsby inte bringats att fungera på ett tillfredsställande sätt, att det borde vara möjligt att intressera någon för "venture capital" samt att målet var att tillföra Trancom minst 10 milj kr. Den 16 mars 1984 hölls ett nytt styrelsemöte i Trancom där frågan om likviditetsbrist togs upp igen. Därvid beslöts att, eftersom bolaget inte kunde betala sina leverantörer, dessa omgående skulle underrättas om att de borde begära kontant betalning för alla nya leveranser och att bolaget beträffande tidigare gjorda leveranser tills vidare inställt betalningarna. Det antecknades att man hos SE-banken begärt att få ökad kreditram med 600 000 kr för den fortsatta driften. Beslutet från banken blev dock sedermera negativt. Vidare framgår av protokollet från styrelsemötet att man haft diskussioner med en engelsk mäklare, Granville & Co, om "venture capital" för att täcka ett kapitalbehov på cirka 1 milj pund samt att ett tidigare förslag till finansieringslösning - samarbete med vissa intressenter, bl a STORNO och SAS - uppfattats positivt. Dessa potentiella medarbetare ansåg det emellertid svårt att värdera sin andel till 15 milj kr utan omfattande utredningar, vilket skulle ta tid och att därför en ny modell tagits fram för att påskynda beslutsprocessen. Om en principlösning beträffande finansieringen inte kunde nås under april månad skulle bolaget "officiellt inställa betalningarna och begära ackordsförhandlingar". De finansieringsproblem som uppstod i aug 1983 var alltså inte lösta i mars påföljande år. Granville & Co skulle endast förmedla kapital från brittiska och svenska investerare och inte själva gå in i projektet. De villkor som ställdes för deras medverkan var sådana att det inte var realistiskt att räkna med något kapitaltillskott. Finansieringsproblemen blev heller inte lösta någon gång. I sammanhanget kan nämnas att man för år 1983 hade räknat med en extern försäljning på 16,2 milj kr och en vinst på 1,9 milj kr. I nov 1983 visade det sig dock att försäljningen stannade på 0,5 milj kr. Av en i maj 1984 uppgjord budget för det året framgår att man då räknade med en fakturering på 4,6 milj kr och att resultatet före skatter skulle bli en förlust på 8,5 milj kr. - I ett brev d 19 juni 1984 gick Trancom ut med ett ackordsförslag. Där sägs bl a att Trancom organisatoriskt skall göras om från ett rent utvecklingsbolag till ett kommersiellt komplett företag. Det faktum att man inte hade resurser för marknadsföring talar för att någon rätt inte förelåg till aktivering av några utvecklingskostnader. Till brevet var fogad en preliminär balansräkning per d 25 maj 1984. I den har utvecklingskostnader på drygt 7,8 milj kr balanserats och resultatet, förmodligen för 1983 och första halvåret 1984, beräknats till en förlust om drygt 5,1 milj kr. Det kan tilläggas att Ericsson och Volvo i början av år 1983 lanserade ett system som heter Taxi 80, vilket hade inverkan på marknadsbedömningarna för Trancoms utvecklingsprojekt och därmed också på frågan om rätt till aktivering av kostnaderna.

Sammanfattningsvis kan följande sägas beträffande rätten till aktivering. Vid ställningstagandet till aktivering av utvecklingskostnader skall en utvärdering av omständigheterna i det enskilda fallet göras. Varje situation har sina särdrag. Helhetssynen på bolaget, dess verksamhet och ekonomiska förhållanden är betydelsefull. En aktivering skall prövas bl a mot följande kriterier.

1. Avser kostnaden något som kan bli till framtida nytta? Föreligger osäkerhet om huruvida ett visst utvecklingsprojekt kan leda till en kommersiellt godtagbar produkt skall aktivering underlåtas. Osäkerheten i fråga om Trancoms verksamhet var i allt fall under 1983 sådan att aktivering av utvecklingskostnader rätteligen skulle ha underlåtits.

2. Hur stor aktivering "tål" den framtida verksamheten? En aktivering förutsätter att verksamheten kommande år kan bära sin del av kostnaden, dvs avskrivningen. Vid produktutveckling skall alltså kalkylen för den framtida produkten ge ett så stort bidrag att den aktiverade utvecklingskostnaden kan

återvinnas utan att förlust uppkommer. Produkten skall sålunda på marknaden kunna betinga ett pris som inte enbart ger täckning för löpande direkta kostnader och materialkostnader samt bidrag till företagets fasta kostnader utan även amortering av den aktiverade utvecklingskostnaden.

3. Har bolaget förutsättningar att genomföra den planerade verksamheten? Detta avser en prövning av bolaget som en "going concern", vilket bl a innebär att det skall finnas resurser, såväl finansiella som andra, för att genomföra de aktuella planerna. Inte minst viktigt är härvid att klarlägga att finansiering finns eller kan påräknas för både "normal" verksamhet och utvecklingsprojekt. Det är alldeles uppenbart att det i Trancoms fall i nov 1983 inte fanns tillräckelsevis tillräckliga finansiella resurser för att genomföra utvecklingen av bolagets produkter.

Svarandena har till utveckling av sitt bestridande av käromålet anfört i huvudsak:

Det är i och för sig riktigt att Trancom hade likviditetsproblem på hösten 1983 men det var fråga om en eventuell obeståndssituation och inte ett insufficentstillstånd. För Trancom var Transrex den stora affären. När man i nov 1983 skrev till Utvecklingsfonden var intresset från potentiella kunder mycket stort. Således hade man avtalen om försäljning av Transrexsystemet till Upplands Väsby Taxi, Botkyrka Taxi och S. Taxi. Härutöver fanns förfrågningar från en mängd andra taxiföretag - det var nämligen så att Transrexsystemet var mer utvecklat än Taxi 80 - även från utlandet, bl a från Norge, Australien och Saudi Arabien. Affärer med de sistnämnda presumtiva köparna skulle kunna inbringa mångmiljonbelopp. Det rörde sig om sammanlagt 70-80 milj kr. Också kontakter med SL och SE-banken, som sedermera resulterade i offerter på 20 milj kr vardera, visade hur stort intresset för produkten var. Det fanns alltså all anledning att fortsätta utvecklingsarbetet och se ljust på framtiden.

Under 1982 hade ett samarbete påbörjats med ett företag, Mira, som köpte 200 EM 80-terminaler och ett annat, STORNO, som skulle stå för marknadsföringen. Samarbetet med Mira upphörde emellertid när det bolaget gick i konkurs och med STORNO i dec 1983 i samband med att det bolaget ändrade affärsinriktning vid ett ägarbyte.

Av villkoren för de PU-lån som Trancom erhållit från Utvecklingsfonden framgår att fonden, genom bl a de sätt på vilka lånen skall redovisas i låntagarens räkenskaper, hade god insikt i Trancoms verksamhet och att Utvecklingsfonden, om den fann att utsikter till lönsamt resultat inte fanns, hade rätt upphöra med ytterligare utbetalningar. Utvecklingsfonden kunde också enligt villkoren helt eller delvis efterge sin rätt, om låntagaren visade att förutsättningar uppenbarligen saknades att utnyttja projektets resultat lönsamt. För den här typen av villkorade lån finns anvisningar från bokföringsnämnden. De vid den i målet aktuella tidpunkten är nämndens anvisningar nr 11. Av dessa framgår att lånen skall aktiveras och behandlas som anläggningstillgång och sedan skrivas av enligt reglerna beträffande utvecklingskostnader i bokföringslagen.

Enda skälet till att inte se odelat positivt på Trancoms framtidsmöjligheter var dess likviditetsproblem. Intensiva försök att lösa dessa gjordes kontinuerligt och man hade under 1984 kontakter om samarbete inte bara med Granville & Co utan även med Securitas. Först i maj 1984 meddelade Granville & Co att de inte längre var intresserade och i sept beslutade Securitas styrelse - att Securitas skulle gå in i Trancomprojektet sågs från Trancoms sida som i princip klart och att bara formaliteter återstod - att inte inleda något samarbete.

Sammantaget gör omständigheterna rörande presumtiva köpare och samarbetsintresset från andra parter liksom det faktum att ett bolag, Teli, sedermera köpte tillgångarna i Trancoms konkursbo för 3,5 milj kr och delvis fortsatte verksamheten att Trancom uppfyllde de villkor, som enligt bokföringslagen och god redovisningssed krävs för att aktivering av

utvecklingskostnaderna skall få göras. Projektet hade hela tiden ett kommersiellt värde. Trancoms revisor har inte heller haft någon invändning mot bolagets redovisning, inte heller för 1983 även om den årsredovisningen aldrig kom att fastställas. Bolaget var, även om utvecklingsprojektet hade dragit ut på tiden - det skulle egentligen ha avslutats under 1983 -, i nov 1983 inte i en sådan situation att aktivering av utvecklingskostnaderna skulle vara otillbörlig. En realistisk bedömning av bolagets framtida avsettningsmöjligheter för sina produkter, och då i första hand Transrexxsystemet, visade vid den tidpunkten goda möjligheter till intäkter som mer än väl svarade mot de nedlagda kostnaderna. Först efteråt, med facit i hand, har det visat sig möjligt att påstå att prognosen var felaktig.

När det sedan gäller de två enskilda försäljningar som SIKOB påstår vara felaktigt bokförda förhåller det sig på följande sätt. Försäljningen av tio procent av patenträttigheterna skedde som en integrerad del av utvecklingsarbetet och är en inom branschen vedertagen och rekommenderad form (se SOU 1981:95) för projektfinansiering. Köpeskillingen på 5 milj kr för en tioprocentig andel visar också vilken marknadsmissig potential bolaget av andra intressenter ansågs ha. Bokföringsmässigt skall en sådan andelsförsäljning redovisas i form av motsvarande proportionell avskrivning, dvs i detta fall med tio procent av de totala utvecklingskostnaderna, och till eventuell överskjutande del som vinst. Så har också skett här.

Försäljningen till Flintab för 12,75 milj kr, som ägde rum i sept/okt 1983, gällde inte produkt- och marknadsföringsrättigheterna till Transrex utan avsåg EM 80-terminaler, som Trancometer AB (till vilket Flintab är moderbolag) skulle använda för installerande av sitt kredithanteringssystem för taxi. Den klausul i avtalet mellan Trancom och Flintab som reglerar produkt- och marknadsföringsrätt avser endast att reglera EM 80-terminalernas användning i kombination med programvara för kredithantering och har således inget samband med Transrexxsystemet, för vilket utvecklingsarbetet i Trancom skedde. Endast en mycket marginell del av utvecklingskostnaderna i Trancom, nämligen för konstruktionen av ett telefonmodem, har genom nämnda försäljning kommit Flintab/Trancometer AB till del. Terminalförsäljningen till Flintab har således bokförts på ett riktigt sätt. Trancometers verksamhet med kredithanteringssystemet hade inget att göra med Trancoms utvecklingsprojekt.

Sammanfattningsvis har således Trancom i alla avseenden och på alla punkter på ett riktigt sätt tillämpat möjligheten att enligt 17 § bokföringslagen aktivera utvecklingskostnaderna. Någon anledning har inte förekommit att upprätta en kontrollbalansräkning.

Domskal. På SIKOB:s begäran har auktoriserade revisorn P.N. hörts som vittne. På svarandenas begäran har förhör under sanningsförsäkran hållits med R.F. och K.K. samt vittnesförhör ägt rum med Trancoms revisor, auktoriserade revisorn P-O.H. och H.M., som bl a varit konsult åt Trancom i dess produktutvecklingsarbete. Vidare har från respektive sida som skriftlig bevisning åberopats vissa närmare angivna urkunder såsom protokoll från styrelsemöten i Trancom och brev m m.

När det först gäller frågan huruvida styrelsen haft skäl anta att bolagets eget kapital understeg en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet och därmed haft skyldighet att ofördröjligen upprätta en kontrollbalansräkning beaktar TR:n följande. Trancom hade redan på sensommaren 1983 akuta likviditetsproblem vilka emellertid löstes tillfälligt genom en internförsäljning, som gav Trancom rörelsekapital och möjligheter att gå vidare med utvecklingsarbetet. En ny likviditetskris uppstod sedan i nov. Av R.F:s och K.K:s egna uppgifter och den skriftliga dokumentation som SIKOB åberopat framgår att Trancom behövde externt kapital för att fortsätta utvecklingen av framför allt Transrexxsystemet, vilket man i och för sig trodde att man skulle klara av om finansieringen lyckades. Den 25 nov tillskrevs Utvecklingsfonden för vilken Trancom förklarade

läget. Till skrivelsen

bifogades en prognostiserad budget per d 31 dec 1983 (domsbilaga). Även om styrelsen vid denna tidpunkt endast hade sina blickar riktade främst på finansieringsproblematiken och inte ägnade bolagets sufficiens en tanke, var omständigheterna emellertid sådana att det fanns anledning anta att bolagets eget kapital understeg en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet. Inte minst den budgetprognos som bifogades skrivelsen gav skäl till ett sådant antagande. TR:n finner således visat att det vid den här aktuella tidpunkten ålegat Trancoms styrelse att ofördröjligen upprätta en kontrollbalansräkning. Detta har man inte gjort.

För styrelseledamöters solidariska betalningsansvar enligt det i målet aktuella lagrummet krävs inte bara att åtgärder underlåts när styrelsen har kännedom om att bolagets ekonomi försämrats och misstanke finns att aktiekapitalet gått förlorat till mer än två tredjedelar. Det krävs också att så faktiskt är fallet. Vad som här blir av avgörande betydelse är om man vid upprättande av en kontrollbalansräkning i slutet av nov 1983 haft rätt att, med utgångspunkt i aktiebolagslagens och bokföringslagens bestämmelser och med beaktande av god redovisningssed, på tillgångssidan ta upp aktiverade utvecklingskostnader. Vägledning får hämtas, förutom i lagtext och förarbeten, i bokföringsnämndens rekommendationer och anvisningar och FAR:s (Föreningen Auktoriserade Revisorer) rekommendationer i redovisningsfrågor.

SIKOB har hävdatt att omständigheterna var sådana att någon aktivering inte fick äga rum under det att svarandena har påstått motsatsen. Kärande- och svarandesidan har härvid var för sig pekat på och åberopat en rad omständigheter. Revisor P.N., som avgett skriftligt utlåtande i frågan, har hörts på SIKOB:s begäran och P-O.H., som var Trancoms revisor, på begäran av svarandena. P.N. har i sitt utlåtande och vittnesmål kommit fram till slutsatsen att någon rätt till aktivering av utvecklingskostnader nedlagda under 1983 inte förelagat. P-O.H. har i princip intagit en motsatt ståndpunkt.

Den beräkning av det egna kapitalets storlek, som äger rum vid upprättandet av en kontrollbalansräkning, skall ske på grundval av balansräkning som upprättas enligt vanliga regler. Vissa undantag föreskrivs emellertid i 13 kap 2 § 3 st; bl a beträffande vissa villkorade statliga lån, dock ej sådana PU-lån som förekommer i förevarande mål. (Det är fråga om lån som har en efterställningsklausul, dvs ett medgivande att lånet vid bolagets konkurs eller likvidation skall betalas först sedan övriga skulder betalats till fullo). Reglerna trädde i kraft d 1 juni 1983.) Enligt 17 § 2 st bokföringslagen får utgifter för bl a forsknings- och utvecklingsarbete tas upp som anläggningstillgång, om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Bokföringsnämnden utkom i okt 1987 med en rekommendation, R 1, som behandlar aktivering av sådana kostnader. För att aktivering av sådana kostnader som det här är fråga om skall få ske krävs bl a att det är sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt kommer att uppstå till följd av att den tänkta produkten marknadsförs samt att det finns resurser dels för att utvecklingsarbetet skall kunna slutföras, dels att produkten - om den är avsedd för försäljning - skall kunna marknadsföras. Undantag görs för sådana statliga lån där återbetalningsskyldigheten gjorts avhängig av att utvecklingsprojektet ger ekonomiskt utbyte (jfr ovan). Rekommendationen trädde i kraft d 1 jan 1988 men synes i allt väsentligt återspegla vad som enligt god redovisningssed gällde redan 1983.

I nov 1983 var utvecklingsarbetet kraftigt försenat. De avtal Trancom träffat under 1981 och 1982 med de tidigare nämnda taxirörelserna var villkorade. En förutsättning för leverans var att systemet var färdigutvecklat och betalning skulle ske först när godkänd installation av systemet ägt rum. När det gäller S. Taxi var ett villkor att man senast d 30 juni 1983 erhöll medgivande att driva egen beställningscentral för alla sorters taxiuppdrag utan skyldighet att vara ansluten till annans beställningscentral. Något sådant medgivande erhöles inte.

Trancom befann sig i nov i en mycket trängd finansiell situation. Man hade räknat med en försäljning till slutkunder under 1983 på drygt 16 milj kr och i nov uppgick denna till endast 0,5 milj kr. Det stod klart för styrelsen att en inte ringa extern finansiering var nödvändig för att utvecklingsarbetet på i första hand Transrexsystemet skulle kunna slutföras. På marknaden agerade konkurrerande finansiellt starka företag med en motsvarande produkt. Det gällde alltså att snabbt få Transrexsystemet att fungera. Vidare krävdes att nedlagda kostnader inom en snar framtid genererade intäkter i sådan omfattning att de förslog till såväl löpande och fasta rörelsekostnader som till amortering av de aktiverade utvecklingskostnaderna. Både produktutvecklingen och, inte minst, finansieringen var osäker. I en utredning avseende Trancom, utförd av Ö:s revisionsbyrå på uppdrag av konkursförvaltaren, uttalas också tveksamhet beträffande godtagbarheten av aktivering 1983 av utvecklingskostnaderna mot bakgrund av de hot mot bolagets fortbestånd och de krav på ytterligare utvecklingsarbete som visades föreligga. Revisor P-O.H. har visserligen förklarat att han, även om frågan aldrig kom på tal i nov 1983 då skulle ha ansett en aktivering godtagbar, men uppgett att han inte kan uttala sig beträffande årsredovisningen för 1983 vilken ju inte kom att läggas fram.

Med hänsyn till vad som sagts ovan finner TR:n att omständigheterna i Trancom i nov 1983 var sådana att någon rätt till aktivering inte förelåg. Bolagets registrerade aktiekapital var följaktligen förbrukat flera gånger om.

Svarandena har gjort gällande att en styrelseledamots betalningsansvar enligt 13 kap 2 § 4 st i dess lydelse i nov 1983 inte är strikt, dvs att det kan inträda endast om hans underlåtenhet att fullgöra något som ålegat honom enligt paragrafens första stycke har skett uppsåtligen eller av oaktsamhet. De har också hävdat att någon oaktsamhet inte kan läggas dem till last. Frågan har tagits upp bl a i prop 1987/88:10 s 239 ff. Som framhålls där talar lagrummets ordalydelse för strikt ansvar under det att vissa uttalanden i samband med lagstiftningsarbetet talar i motsatt riktning. Oavsett hur det förhåller sig härmed finner TR:n, mot bakgrund av den kännedom styrelsen alltsedan sensommaren 1983 haft om bolagets prekära ekonomiska situation, inte minst när Utvecklingsfonden tillskrevs, att styrelsen varit oaktsam.

Med hänsyn till vad som har sagts ovan finner TR:n alltså att Trancoms styrelseledamöter är personligen och solidariskt betalningsansvariga för bolagets förpliktelser som uppkommit efter nov 1983, i detta fall för av SIKOB fakturerade fordringar på yrkat belopp, 316 452 kr. Käromålet skall bifallas.

Domslut. R.F., K.N. och K.K. förpliktas att solidariskt till SIKOB Svensk Industris Konstruktions- och Beräkningskontor AB utge 316 452 kr jämte ränta därpå enligt 4 och 6 §§ räntelagen fr o m d 26 okt 1984 till dess full betalning sker.

R.F., K.N. och K.K. fullföljde talan i Svea HovR och yrkade att HovR:n skulle med ändring av TR:ns dom ogilla käromålet.

SIKOB bestred ändring.

HovR:n (hovrättslagmannen Peter von Möller, hovrättsrådet Dahlgren och adj led rådmannen Siversen) anförde i dom d 11 maj 1990:

HovR:ns domskäl. Parterna har här åberopat samma utredning som vid TR:n. De vid TR:n hörda personerna har hörts på nytt i HovR:n.

Lika med TR:n finner HovR:n utrett att omständigheterna i Trancom i nov 1983 var sådana att någon rätt till aktivering av bolagets utvecklingskostnader då inte längre förelåg samt att bolagets registrerade aktiekapital till följd därav var förbrukat flera gånger om.

Med hänsyn till att någon rätt till aktivering av utvecklingskostnaderna alltså ej

längre förelåg finner HovR:n också utrett att omständigheterna i nov 1983 var sådana att det då fanns skäl att anta att bolagets eget kapital understeg en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet och att det därför ålegat styrelsen att då ofördröjligen upprätta en kontrollbalansräkning. HovR:n ansluter sig till TR:ns bedömning att styrelsen varit oaktsam när den likväl underlåtit att upprätta en kontrollbalansräkning.

R.F. och hans medparter är på grund av det anförda personligen och solidariskt betalningsansvariga för Trancoms i målet aktuella förpliktelser gentemot SIKOB.

TR:ns domslut skall därför stå fast.

HovR:ns domslut. HovR:n fastställer TR:ns domslut.

T f hovrättsassessorn Håkansson var skiljaktig och anförde: Avgörande för frågan om Trancoms kapital vid utgången av nov 1983 förbrukats i sådan utsträckning att behållet eget kapital understeg en tredjeedel av det registrerade aktiekapitalet är om bolaget då ännu haft rätt att aktivera bolagets forsknings- och utvecklingskostnader. Skulle inte sådan rätt ha funnits, hade nämligen en kontrollbalansräkning med nödvändighet utvisat att bolagets aktiekapital i dess helhet förbrukats. Skulle å andra sidan en aktivering ha varit godtagbar ger utredningen inga belägg för att bolagets egna kapital understeg den kritiska gränsen.

Detta innebär att prövningen av SIKOB:s talan får ta sin utgångspunkt i om det i nov 1983 fanns skäl att anta att aktivering inte längre var tillåten.

Enligt en rekommendation av bokföringsnämnden (BN), gällande från d 1 jan 1988, är huvudregeln att utgifter för forskning och utveckling (FoU) inte skall aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. Om vissa förutsättningar är uppfyllda kan dock aktivering ske. För detta fordras:

- FoU-kostnaderna skall vara "av väsentligt värde för företaget under kommande år" (p 6).
- FoU-arbetet och kostnaderna skall vara "klart avgränsade", ha en "bestämd tillämpning i sikte" och produkten skall "vara avsedd för försäljning (p 13 a-c).
- Det skall "vara sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt ... kommer att uppstå" (p 13 d) som täcker FoU-kostnaderna (p 14).
- Det skall finnas resurser för att slutföra FoU-arbetet och för att marknadsföra produkten (p 13 e).

Av utredningen får anses framgå att BN:s rekommendation i allt väsentligt återspeglar vad som redan innan rekommendationen trädde i kraft var gällande enligt god redovisningssed.

Det torde vara ostridigt i målet att Trancom inte var förhindrat att aktivera FoU-kostnaderna på grund av vad som följer av p 1 och 2 ovan.

SIKOB har gjort gällande att Trancom saknade resurser att fullfölja utvecklingsprojektet och att bolaget dessutom saknade marknadsföringsmöjligheter. Däremot synes SIKOB inte i och för sig ha hävdats att tillräckliga intäkter inte skulle bli följden av att projektet fullföljdes, om inte påståendet om de bristande marknadsföringsresurserna innebär att SIKOB hävdar att försäljning i tillräcklig omfattning inte skulle ha kunnat uppnås. För det talar måhända också att SIKOB pekat på att försäljningsprognoser för 1983 inte uppfyllts och att en resultatbudget för 1984 pekade på fortsatta förluster samt att FoU-kostnaderna för projektet vida kommit att överstiga de ursprungligen under 1980 budgeterade. Utredningen ger emellertid vid handen att Trancoms marknadsorganisation var under uppbyggnad liksom att vissa av

de produkter Trancom utvecklade senare i andra händer visat sig vara gångbara på marknaden. Det är därför inte visat att Trancom varit förhindrat att aktivera FoU-kostnaderna på grund av att realistiskt kalkylerade intäkter inte kunde förväntas.

Frågan återstår om Trancoms styrelse i nov 1983 haft fog för antagandet att bolagets resurser skulle förslå till att fullfölja utvecklingsprojekten. SIKOB har att bära en i viss mån lindrad börda att bevisa att så inte var fallet (jfr NJA 1988 s 620).

Av bl a protokoll över styrelsemöten i Trancom under hösten 1983 och av ett brev med bifogad balansbudget till utvecklingsfonden d 25 nov 1983 framgår att likviditetssituationen då var bekymmersam. SIKOB har också hävdad att försäljningen i okt 1983 av diverse egendom till det närstående bolaget Flintab och till Svenska Finans var en internförsäljning av karaktären "konstgjord andning". Styrelseledamöterna har å sin sida hävdad att man i olika skeden räknat med förstärkt likviditet på grund av Upplands Väsby-anläggningens färdigställande, samarbete med andra företag samt kommande försäljning sedan Upplands Väsby-affären slutförts. Styrelseledamöternas inställning vinner starkt stöd av vad bolagets revisor P-O.H. uppgivit.

Det är tydligt att sett från tekniska utgångspunkter företagsledningen varit optimistisk och måhända haft fog för optimismen. I nov 1983 fanns skäl att tro att Transrexsystemet snart skulle vara installerat i Upplands Väsby. Det är inte visat att Trancom haft anledning att tro att de problem som fanns inte skulle kunna lösas och att de önskemål från kunden som uppställdes inte skulle kunna tillgodoses. Det är inte visat att Trancom i nov 1983 haft anledning att tro annat än att affären slutligt skulle kunna vara genomförd tidigt under 1984. Visserligen hade kunden att erlægga betalning i olika rater under lång tid, men det fanns också goda skäl att tro att ett framgångsrikt installerande och drift av den anläggningen skulle ha medfört ett genombrott på marknaden. Visserligen tycks inte Upplands Väsby-anläggningen ha fungerat som den isbrytare på marknaden den var avsedd att vara. Å andra sidan är det inte visat att R.F. och medparter hade anledning att befara detta i nov 1983.

Det finns också anledning att beakta att två revisorer vid Ö:s revisionsbyrå efter granskning uppgivit sig sakna grund att hävda att Trancom avvikit från god redovisningssed vid aktiveringen av bolagets utvecklingskostnader, låt vara att de uttryckt viss tveksamhet beträffande det berättigade i att aktivera 1983 års FoU-kostnader.

Vad som nu anförts leder mig till följande ställningstagande.

Bolagets ställning var helt beroende av om aktivering av FoU-kostnaderna fick göras. Detta i sin tur berodde på om det fanns resurser att slutföra FoU-arbetet. Enligt min uppfattning är det inte visat att styrelseledamöterna i nov 1983 hade skäl anta att bolagets resurser inte skulle räcka till. Av detta följer att styrelseledamöterna inte hade skäl att anta att rätt till aktivering av FoU-kostnaderna saknades och därmed också att de inte heller hade skäl att anta att aktiekapitalet i för stor del var förbrukat. Skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning förelåg därför inte. På grund härav skall SIKOB:s talan ogillas.

Överröstad i denna fråga är jag i övrigt ense med majoriteten.

R.F., K.N. och K.K. (ombud för samtliga advokaten T.J.) sökte revision och yrkade att HD med ändring av HovR:ns dom skulle ogilla käromålet.

J. & W. J & W International AB, som övertagit SIKOB:s talan, (ombud advokaten C.S.), bestred ändring.

Bokföringsnämnden och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR avgav på anmodan av HD yttranden i målet.

Bokföringsnämnden (BFN) anförde i yttrande d 30 aug 1991 i huvudsak:

Mot bakgrund av att BFN har som uppgift att handha frågor om god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning (SFS 1988:1118) begränsar nämnden sitt yttrande till att avse frågan om aktivering av utvecklingskostnader i samband med upprättande av balansräkning utan att ta ställning till om samma förutsättningar skall vara vägledande och tillämpas även i en kontrollbalansräkning.

Allmän bakgrund

I 17 § 2 st bokföringslagen (BFL) regleras de lagliga förutsättningarna för aktivering av utgifter för forskning och utveckling (FoU). I lagrummet betonas att aktivering "får" ske om arbetet är av "väsentligt värde" för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. I paragrafen anges inte förutsättningarna för när en sådan under tidigare år balanserad tillgång skall skrivas ned. Av bokföringsmässiga principer får dock anses följa att nedskrivning skall ske när förutsättningarna för en aktivering inte längre föreligger. En sådan nedskrivning innebär att tidigare års utvecklingskostnader belastar årets resultat.

I förarbetena till BFL har frågan om förutsättningarna för en aktivering av utgifter för FoU inte utvecklats närmare. I prop 1975:104 anges (s 187) att 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen inte föreslagit några bestämmelser om värdering av s k organisationskostnader, dvs kostnader för bl a FoU. Bestämmelserna i 17 § BFL bygger i stället på ett förslag från aktiebolagsutredningen. I aktiebolagsutredningens betänkande (SOU 1971:15) ges dock inte heller någon precisering av vad som avses med väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse. Frågan behandlas också i 1941 års lagberedning (SOU 1941:8 s 399) som anför: "För att organisationskostnader skola få upptagas såsom tillgång kräves, enligt förevarande stadgande, att de äro av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse. Häri ligger naturligtvis icke blott en förutsättning för kostnadernas upptagande såsom aktivpost över huvud utan även en gräns för storleken av denna post."

God redovisningssed

De knapphändiga förarbetsuttalandena medför att preciseringen av under vilka omständigheter utgifter för FoU får aktiveras i stor utsträckning överlämnats till utvecklingen av god redovisningssed. Vad som är god redovisningssed framgår bl a av olika former av uttalanden från BFN. Ledning kan också sökas i uttalanden från Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och från branschorganisationer som uttalat sig om redovisningspraxis i specifika frågor.

Vid den aktuella tidpunkten, nov 1983, fanns en anvisning, BFN:18 "Redovisning av utgifter för programvaror hos användare av datorer", som gällde tolkning av 17 § 2 st BFL. Anvisningen avsåg endast redovisning av utgifter för programvaror hos användare och inte hos tillverkare av programmen men ger enligt BFNs uppfattning ändå ledning för bedömningen i målet. (Som ett led i arbetet med att ersätta BFNs anvisningar med rekommendationer och uttalanden ersattes anvisningen år 1989 av BFNs uttalande U 88:16 "Redovisning av utgifter för dataprogram hos användare". Jfr även BFN U 88:15 beträffande redovisning av utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning m m). I BFN:18 angavs under rubriken BFNs ställningstagande bl a:

"Då det gäller skraddarsydda program är ofta tillverkare och användare identiska, dvs företagen tar själva fram program med hjälp av eget ADB-folk eller inhyrda konsulter och blir samtidigt ägare till programmen. Praxis synes hittills vara att utgifterna för programmen kostnadsförs löpande vilket enligt BFN står i överensstämmelse med 17 § BFL och god redovisningssed.

Större system av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år och med i normalfallet en beräknad ekonomisk livslängd på mer än tre år får enligt BFN redovisas i balansräkningen såsom anläggningstillgång. Balansposten värderas enligt gällande regler och praxis för egentillverkade anläggningar. Detta innebär normalt aktivering av direkta kostnader som nedlagts på programvaran med tillägg för skälig andel av indirekta kostnader."

I övrigt fanns i nov 1983 inte några uttalanden eller rekommendationer från svenska organ som är direkt tillämpliga i denna fråga. Det fanns emellertid sedan 1980 en internationell redovisningsrekommendation om forskning och utveckling utgiven av International Accounting Standards Committee (IASC) Rekommendationen, som fortfarande är i kraft, benämns Accounting for Research and Development Activities (IAS 9). IASCs rekommendationer har betydelse för bedömningen av god redovisningssed i Sverige bl a till följd av att FAR genom sitt medlemskap i IASC åtagit sig att göra sitt bästa för att säkerställa att rekommendationerna följs i publicerade årsredovisningar. IASCs rekommendationer kommer därigenom att påverka utvecklingen av god redovisningssed. Det ovan sagda talar enligt BFN för att IAS 9 är relevant för bedömningen i detta mål.

BFN inledde år 1983 ett arbete med att utforma en anvisning beträffande redovisning av utgifter för FoU. Arbetet slutfördes genom att BFN år 1987 utfärdade en rekommendation, BFN R 1 "Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader", vilken trädde i kraft d 1 jan 1988. BFN R 1 bygger i väsentliga avseenden på IAS 9. Den i målet refererade punkt 13 i BFN R 1 är exempelvis en översättning av IAS 9 punkt 17.

BFNs uppfattning är mot denna bakgrund att BFN R 1 i allt väsentligt ger uttryck för vad som var god redovisningssed beträffande aktivering av forsknings- och utvecklingsutgifter redan år 1983. Det finns dock indikationer på att god redovisningssed då ansågs innebära ännu större restriktivitet vad gäller möjligheterna att aktivera forsknings- och utvecklingsutgifter än vad som kommer till uttryck i BFN R 1. För den slutsatsen talar bl a vad som sågs i BFN:18: "Praxis synes hittills vara att utgifterna för programmen kostnadsförs löpande vilket enligt BFN står i överensstämmelse med god redovisningssed" samt uttalanden vid remissbehandlingen av förslaget till BFN R 1.

Vad sedan gäller frågan om förekomsten av s k PU-lån från Utvecklingsfonden bör påverka redovisningen av utgifter för forskning och utveckling kan till en början konstateras att BFN saknar närmare bestämmelser om redovisning av skulder. BFN har dock i olika sammanhang uttalat sig om redovisning av skilda slag av villkorliga lån. I vad mån dessa uttalanden är tillämpliga på PU-lån kan dock BFN i avsaknad av kännedom om villkoren för dessa lån inte ta ställning till.

BFN har i ett frågesvar från 1978 behandlat frågan om bokföring av lån med villkorlig återbetalningsskyldighet och av de med sådana lån bestridda kostnaderna (C 6/4). Frågesvaret avser enligt förutsättningarna lån som, om projektet inte lyckas, normalt kvarstår med villkorlig återbetalningsskyldighet under relativt lång tid. Då i projektet vunna erfarenheter inte längre bedöms kunna tillföra låntagaren några intäkter efterskänks lånet. Enligt BFNs svar kan möjligheten till eftergift då det gäller återbetalning av lån anses innebära en garanti för låntagaren om projektet misslyckas. Denna särskilda omständighet anges medföra att utvecklingskostnaderna kan aktiveras utan avskrivning till dess en lönsamhetsbedömning kan göras och ställning tas till projektets värde.

Samma synsätt kommer till uttryck i BFNs anvisning (BFN:11) från år 1980 om redovisning av statliga stöd. Under punkt D II 2 i i denna anvisning angavs: "Lån med villkorlig återbetalningsskyldighet som anvisas för definierade projekt skall redovisas som skuld i balansräkningen hos låntagaren, till dess långivande myndighet fattat beslut om eftergift av lånet. - Parallellt redovisas under tiden mot lånet svarande utgifter som anläggningstillgång".

I nämnda anvisning angavs vidare att efterskönt lånebelopp skall intäktsföras och motsvarande balanserade utgifter samtidigt kostnadsföras och att tillgångspost som svarar mot lån som skall återbetalas skall avskrivas enligt 15 § och 17 § 2 st BFL.

Ovan angivna cirkulär och anvisning är numera upphävda och vad gäller redovisning av FoU-arbeten ersatta med punkterna 21-26 i BFN R 1. Dessa punkter innehåller i allt väsentligt samma bedömning av god redovisningssed beträffande FoU-utgifter som finansierats med villkorligt lån som de upphävda uttalandena. Nämnden anser därför att BFN R 1 även i detta avseende ger uttryck för vad som var god redovisningssed år 1983.

BFNs bedömning

Huvudregeln för redovisning av utgifter för FoU-arbeten är att de inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. Vidare skall erforderlig nedskrivning ske på värdet av tidigare års aktiverade utvecklingsutgifter om villkoren för aktivering inte är uppfyllda. Dessa regler motiveras givetvis främst av de svårigheter som normalt föreligger att värdera ett pågående FoU-projekt. För ett aktiebolag innebär denna syn på redovisningen att utgifter för FoU-arbeten, liksom löpande kostnader, normalt minskar det egna kapitalet. Utgifter som avser FoU-arbeten enligt punkterna 9-11 i BFN R 1 får emellertid aktiveras om de villkor som finns angivna i punkterna 13-15 i rekommendationen är uppfyllda.

Nedskrivning av tidigare aktiverade utgifter skall ske om det inte är sannolikt att den på förhand kalkylerade intäkten kommer att uppstå. Så bör normalt anses vara fallet när försäljningen av en produkt väsentligen avviker från vad som förutsattes vid aktiveringen samtidigt som denna avvikelse inte kan bedömas såsom tillfällig och framtiden för produkten är osäker.

Kostnadsföring av årets utgifter och nedskrivning av tidigare aktiverade utgifter skall - även med hänsyn tagen till principen om going concern - också ske om det saknas resurser för att slutföra FoU-arbetet eller om det saknas resurser för att marknadsföra en tänkt produkt om den skall säljas. Dessa förutsättningar kan normalt anses föreligga om ett företag hamnar i en likviditetskris och det inte finns garantier (t ex bindande joint-ventureavtal, e d) för att nytt kapital kan anskaffas i en omfattning som räcker för att kunna slutföra utvecklingsarbetet respektive marknadsföra den produkt som företaget skall sälja.

Nedskrivning skall ske med så stort belopp att restvärdet på de aktiverade utgifterna inte överstiger förväntade merintäkter, exempelvis den intäkt som kan erhållas om utvecklingsarbetet avyttras i befintligt skick. En nedskrivning till nämnda restvärde aktualiseras t ex om det saknas medel att slutföra FoU-arbetet.

När det gäller de utgifter för utvecklingsarbete som finansieras med s k PU-lån från Utvecklingsfonden är vad som sägs om aktivering i punkterna 21-26 i BFN R 1 tillämpligt om PU-lånen är att betrakta som lån med villkorlig återbetalningsskyldighet. Var återbetalningsskyldigheten däremot inte villkorlig medför finansieringen med PU-lån inte någon särskild rätt till aktivering av utgifterna för utvecklingsarbetet.

Detta ärende har beslutats av BFN i plenum.

Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR anförde i yttrande d 5 nov 1991 i huvudsak:

Aktivering av utvecklingskostnader

Bestämmelserna om möjlighet att redovisa utgifter för utvecklingsarbete som

anläggningstillgång återfinns i bokföringslagen (1976:125)17 § 2 st. I lagen anges som förutsättning att utgifterna är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Vidare stadgas att sålunda aktiverade utgifter skall avskrivas med skäligt belopp, dock minst en femtedel om året om inte en längre avskrivningstid är förenlig med god redovisningssed på grund av särskilda omständigheter.

Både den allmänna principen om väsentligt värde för rörelsen under kommande år och principen om avskrivning med skäligt belopp stämmer väl med vad som gäller för aktivering av vilka anläggningstillgångar som helst. Den särskilda presumptionsregeln om en femårig avskrivningstid får anses tillkommen på grund av den osäkerhet som vidlåder immateriella värden.

FARs inställning till värdering, och särskilt avskrivning, av anläggningstillgångar av det aktuella slaget framgår därför i tillämpliga delar av vad FAR sagt i dessa frågor beträffande materiella anläggningstillgångar. FAR hänvisar därför till FARs rekommendation i redovisningsfrågor nr 3, "Redovisning av materiella anläggningstillgångar" särskilt punkt 6. - - -

Tillämpligheten av BFN R 1

Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1, "Redovisning av forsknings och utvecklingskostnader", skall enligt punkt 37 tillämpas för räkenskapsår som påbörjas d 1 jan 1988 eller senare. BFN R 1 är sålunda formellt inte tillämplig på de redovisningar som är föremål för prövning i det aktuella målet.

Enligt FARs uppfattning innebar tillkomsten av BFN R 1 dock inte någon förskjutning av god redovisningssed i förhållande till gällande praxis. BFN R 1 var fastmer en kodifiering av de redovisningsmetoder som hade utvecklats i Sverige under lång tid och kommit att utgöra vad föredragande statsrådet i propositionen till bokföringslagen kallar en faktiskt förekommande praxis hos ett kvalitativt representativt urval bokföringsskyldiga.

FAR menar därför att BFN R 1 kan användas för att bedöma vad som var god redovisningssed i fråga om aktivering av utvecklingskostnader i de aktuella boksluten. I frågan huruvida de aktuella utvecklingskostnaderna hade bort skrivas ned kan därför punkt 20 i BFN R 1 tillämpas.

Kontrollbalansräkning

Aktiebolagslagens anvisningar för hur en kontrollbalansräkning skall utformas är knapphändiga. I samband med att revisorsgranskning av kontrollbalansräkningar införs i aktiebolagslagen från d 1 jan 1992 avser FAR att ge ut en rekommendation i denna fråga. I motsats till vad som gällde för BFN R 1, när den trädde i kraft 1988, kommer den blivande FAR-rekommendationen dock inte att kunna baseras på en stabil praxis, utan ett betydande nyutvecklingsarbete pågår.

Den vanliga metoden för att upprätta en kontrollbalansräkning är att först upprätta en balansräkning enligt de sedvanliga reglerna för årsbokslut, inklusive de nedskrivningar som vid tidpunkten för upprättandet eventuellt kan vara erforderliga med anledning av de ovan redovisade reglerna. Därefter justeras balansräkningen på det sätt som föranleds av bestämmelserna i aktiebolagslagen 13 kap 2 § 3 st. Det sistnämnda innebär beträffande tillgångar av det slag som är aktuellt i målet att de blir föremål för de avskrivningar som belöper på tiden sedan senaste årsbokslut. Det kan emellertid också innebära andra omvärderingar som betingas av att kontrollbalansräkningens syfte är att utröna bolagets förutsättningar för fortsatt drift. Beträffande dessa omvärderingar finns inga rekommendationer. I skriftväxlingen i målet har med all rätt hänvisats till en artikel av Ulf Gometz och Lennart Huldén i Balans 5/1983. Det bör dock påpekas att värderingsfrågor i samband med kontrollbalansräkningar har varit föremål för ett stort antal debattartiklar i Balans där delvis motsatta meningar framförts. Som bilaga 2 till detta svar

återfinns en förteckning över dessa artiklar.

Revisorns och styrelsens uppgifter beträffande kontrollbalansräkning

FAR vill till slut fästa uppmärksamheten vid att styrelsen och verkställande direktören ensamma är skyldiga att upprätta kontrollbalansräkning. Det är visserligen vanligt och lämpligt att styrelsen och verkställande direktören rådgör med bolagets revisor i frågan, men deras ansvar är på intet sätt villkorat av några initiativ från revisorn. Revisionskärandesidans uttalande i inlagan av d 29 juni 1990 att "Trancoms revisor vid den tidpunkten inte fann anledning att föreslå styrelsen något upprättande av en kontrollbalansräkning" bär spår av en missuppfattning på denna punkt.

Förteckningen över artiklar i Balans i bilaga 2 till yttrandet upptog:

		Balans nr och s
Edgren Björn	Tvångstankar om likvidation	1984:9 s 20-21
Gometz Ulf	Befarad kapitalbrist	
	- styrelserna lever farligt	1987:6-7 s 42-48
Gometz Ulf	Villoläror om kontrollbalans	1987:10 s 46-50
Gometz Ulf-	Likvidationsplikt och	
Huldén Lennart	kontrollbalansräkning	1983:5 s 11-15
Kihlström Laila	Tiden mogen för ändrad lagstiftning	1988:1 s 49-50
Löfgren Kent	Värderingsregler vid tvångs likvidation	1984:10 s 40-48
Löfgren Kent	Mer om kontrollbalansräkning	1987:12 s 54
Nilsson Henrik	Likvidationsplikt och falska övervärden	1987:8-9 s 48-50

I kompletterande yttrande d 9 april 1992 anförde FAR: FAR har den 5 nov 1991 avgivit ett yttrande i rubricerade mål. Aukt revisorn P-O.H. har med anledning av detta yttrande begärt att FAR kompletterar yttrandet med en precisering av om god redovisningssed redan 1983 innebar att villkoret e) i BFN R 1 (Det skall finnas resurser dels för att FoU-arbetet skall kunna slutföras, dels för att den tänkta produkten eller processen skall kunna marknadsföras, om den är avsedd för försäljning) skulle vara uppfyllt för rätten att aktivera utgifter för ett FoU-arbete.

FARs styrelse har efter behandling och efter avstämning med FARs redovisningskommitté beslutat att FAR ska avge följande svar.

Villkoret e) i BFN R 1 torde kunna tolkas som en goingconcernpresumtion, vilket skulle innebära att med resurser menas finansiella resurser. Till skillnad från i internationell redovisningsdoktrin fanns det tidigare i Sverige inte några uttalade krav på att going concern skulle vara en förutsättning för tillämpning av gällande värderingsregler före BFN R 1. Avsaknaden av uttalande har av flera redovisningsexperter tolkats som att en goingconcernförutsättning ej har varit nödvändig vid tillämpning av gällande värderingsregler. Andra redovisningsexperter anser däremot att internationell praxis vad avser going concern är och även har varit tillämplig i Sverige.

Mot bakgrund härav anser FAR att vad gäller villkoret e) i BFN R 1 det ej före tillkomsten av BFN R 1 fanns någon klar redovisningspraxis. FAR anser därför att mot bakgrund av de skilda tolkningarna av frågan om going concern utgör en förutsättning för tillämpning av gällande värderingsregler det ej finns stöd för ett uttalande att god redovisningssed vid den aktuella tidpunkten även omfattade villkoret e).

Målet avgjordes efter huvudförhandling.

HD (JustR:n Vängby, Magnusson, referent, Sterzel, Lars Å Beckman och Lennander) beslöt följande dom:

Domskäl. Målet gäller tillämpning av bestämmelserna i 13 kap 2 § aktiebolagslagen (1975:1385). Enligt fjärde stycket i den lydelse av paragrafen som gällde i nov 1983 svarade styrelseledamöterna i ett aktiebolag solidariskt

för bolagets uppkommande förpliktelser, om styrelseledamöterna underlät att fullgöra vad som ålåg dem enligt första stycket i samma paragraf. I första stycket föreskrevs att styrelsen ofördröjligen skulle upprätta en särskild balansräkning (kontrollbalansräkning) så snart det fanns skäl att anta att bolagets eget kapital understeg en tredjedel av det registrerade aktiekapitalet (den kritiska gränsen). Visade balansräkningen att så var fallet, ålåg det styrelsen att snarast möjligt till bolagsstämman hänskjuta fråga om bolaget skulle träda i likvidation.

Innebörden av 13 kap 2 § aktiebolagslagen har belysts i rättsfallet NjA 1988 s 620. I rättsfallet, som gällde bestämmelsernas lydelse år 1982 men som har betydelse också för det nu aktuella målet, uttalades att det genom lokutionen i 13 kap 2 § 1 st står klart att styrelsen inte kan förhålla sig passiv till dess den fått kunskap om att den kritiska gränsen har underskridits. I stället måste åtgärder vidtas redan när styrelsen har kännedom om att bolagets ekonomi har försämrats och misstanke finns att aktiekapitalet har gått ned i angiven utsträckning. Styrelseledamöternas solidariska betalningsansvar, sades det vidare, får anses omfatta de bolagets förbindelser som uppkommer efter det att åtgärd skulle ha vidtagits. Däremot kan bestämmelsen om betalningsansvar inte rimligen ges den innebörden att sådant ansvar skulle uppkomma även om bolagets eget kapital inte kan anses ha faktiskt underskridit den kritiska gränsen. HD hänvisade i det sammanhanget också till stadgandets tillkomsthistoria.

Det har i det aktuella målet förebringats en omfattande utredning om Trancoms ekonomiska förhållanden, alltsedan bolaget startade sin verksamhet i juli 1980. Vad som har framkommit talar för att styrelsen i nov 1983 hade anledning misstänka att bolagets aktiekapital hade gått förlorat till mer än två tredjedelar. Styrelsen skulle därmed ha varit skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning. För att styrelseledamöterna skall kunna göras betalningsansvariga krävs emellertid, i enlighet med HD:s uttalanden år 1988, att aktiekapitalet rent faktiskt skall anses ha gått ned under den kritiska gränsen.

Det åligger i princip J & W International att visa att Trancoms aktiekapital i nov 1983 hade gått förlorat i den utsträckning som det är fråga om. Det finns dock fog för att låta J & W International åtnjuta en viss lättnad i bevishänseende till följd av att det är lättare för Trancoms styrelseledamöter att förebringa utredning i saken (jfr 1988 års rättsfall).

Vid bedömningen av hur Trancoms ekonomiska ställning skall anses ha varit blir 13 kap 2 § 3 st aktiebolagslagen tillämpligt. Lagrummet, som hade samma lydelse i nov 1983 som i dag, innehåller bl a regler om hur det egna kapitalets storlek skall beräknas vid upprättande av kontrollbalansräkning.

Utgångspunkten är att tillgångarna i en kontrollbalansräkning skall värderas enligt vanliga regler (se prop 1975:103 s 501 f). I 13 kap 2 § 3 st har emellertid förts in vissa undantag som är avsedda att förhindra att ett bolag tvingas i likvidation i fall då det har dolda reserver av sådan storlek att det i verkligheten inte föreligger ekonomisk grund för tvångslikvidation. Till de tillgångsvärden som har redovisats i balansräkningen enligt vanliga regler skall sålunda inom linjen läggas en post som utvisar den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. Beträffande sådana anläggningstillgångar som undergår fortlöpande värdeminskning gäller dock att de skall tas upp till anskaffningsvärdet minskat med erforderliga avskrivningar och nedskrivningar, om därigenom erhålls ett högre värde.

Det förhållandet att vanliga värderingsregler i princip är tillämpliga, när en kontrollbalansräkning skall upprättas, har ansetts innebära att tillgångarna - liksom skulderna - skall värderas under antagandet att bolaget fortsätter sin verksamhet under obegränsad tid (se bl a Kedner, Kommentar till aktiebolagslagen m m, 9 uppl 1992 s 273 samt NjA 1988 s 620). I litteraturen har saken uttryckts så, att en fortlevnadsprincip (going concern-princip) skall

tillämpas.

Det aktuella målet gäller främst frågan huruvida Trancom vid upprättande av en kontrollbalansräkning i nov 1983 skulle ha haft rätt att på tillgångssidan ta upp aktiverade utvecklingskostnader. J & W Internationals ståndpunkt är att Trancom inte hade någon rätt till aktivering av utvecklingskostnader som hade uppkommit under år 1983 och att de aktiverade utvecklingskostnader som hade balanserats från tidigare år hade bort skrivas ned till 0. Parterna är ense om att redan en utebliven aktivering av utvecklingskostnader för år 1983 hade medfört att Trancoms aktiekapital skulle ha underskridit den kritiska gränsen.

Allmänna regler om aktivering av utvecklingskostnader finns i 17 § 2 st bokföringslagen (1976:125). Enligt lagrummet får kostnader av detta slag tas upp som anläggningstillgång i årsbokslut, om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Sådana tillgångar skall årligen skrivas av med skäligt belopp, dock minst en femtedel, om ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del får anses överensstämma med god redovisningssed.

I förarbetena till bokföringslagen har inte getts några närmare anvisningar om i vilka fall utvecklingskostnader skall få aktiveras. Bokföringsnämnden har emellertid år 1987 utfärdat en rekommendation, BFN R 1, som behandlar aktivering av sådana kostnader. I rekommendationen betonas att utgifter av det aktuella slaget som huvudregel inte skall aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. För att aktivering skall kunna ske krävs bl a att den produkt eller den process som utvecklingsarbetet förväntas leda fram till skall vara avsedd för försäljning eller för direkt användning i den egna verksamheten (punkt 13 c), att det skall vara sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt eller kostnadsbesparing kommer att uppstå till följd av att den tänkta produkten eller processen marknadsförs (punkt 13 d) samt att det finns resurser dels för att utvecklingsarbetet skall kunna slutföras, dels för att den tänkta produkten eller processen skall kunna marknadsföras, om den är avsedd för försäljning (punkt 13 e). Om villkoren för aktivering inte längre är uppfyllda, skall en erforderlig nedskrivning ske av tidigare aktiverade utgifter (punkt 20).

Den angivna rekommendationen trädde i kraft d 1 jan 1988. Utredningen i målet, bl a de yttranden som har avgetts till HD av Bokföringsnämnden och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, ger emellertid vid handen att rekommendationen i allt väsentligt ger uttryck för vad som var god redovisningssed beträffande aktivering av utvecklingskostnader redan år 1983. FAR har dock i ett kompletterande yttrande anfört att det inte finns stöd för att god redovisningssed vid den aktuella tidpunkten omfattade villkoret i punkten 13 e.

Det är att märka att Bokföringsnämndens rekommendation åtminstone i första hand gäller frågan hur utvecklingskostnader skall redovisas i årsbokslut. Det är inte givet att samma redovisningsprinciper skall tillämpas i kontrollbalansräkningar. Bokföringsnämnden har i sitt yttrande till HD avstått från att ta ställning till detta problem.

Spörsmålet hur olika tillgångar skall värderas i en kontrollbalansräkning har varit föremål för en omfattande debatt under senare år, bl a i tidskriften Balans. Det har understrukits (Gometz-Huldén i Balans 1983:5) att det torde stå i strid med styrelsens allmänna vårdnadsplikt att genom en uppenbart överdriven försiktighet vid upprättande av kontrollbalansräkning åstadkomma en onödig avveckling av bolaget och därmed värdeförstörelse. En kontrollbalansräkning skall, har det sagts, alltid visa minst samma eller i allmänhet bättre ställning än årsbalansräkningen. Ett fullföljande av denna tankegång skulle innebära att man inte behöver visa samma försiktighet vid aktivering av utvecklingskostnader i en kontrollbalansräkning som i ett vanligt bokslut.

Den diskussion som förekommit har inte minst gällt frågan i vad mån

värderingen av tillgångar i en kontrollbalansräkning bör påverkas av bolagets finansiella ställning. Det är alltså fråga om den problematik som, när det gäller aktivering av utvecklingskostnader i årsbokslut, har behandlats i punkten 13 e i Bokföringsnämndens rekommendation. I debatten har framförts den åsikten att man i princip bör bortse från bolagets likviditet när tillgångarna skall värderas. Man är annars inne på en ren obeståndsbedömning (se Gometz-Huldén i Balans 1983:5). De speciella värderingsregler som gäller vid upprättande av kontrollbalansräkning har ansetts innebära att det inte behöver göras någon framtidsorienterad bedömning och att det inte krävs någon avkastningsvärdeberäkning, budgeterad resultat- och balansräkning eller ens en marknadsanalys (Kedner, a a s 273).

Det står klart att utvecklingskostnader bör kunna tas upp som en tillgång i en kontrollbalansräkning, även om bolagets likviditet är dålig. En motsatt ståndpunkt skulle innebära att bolag som enbart sysslar med utvecklingsarbete och vars försäljning, åtminstone i ett inledningskede, har begränsad omfattning alltför lätt skulle tvingas gå i likvidation. Över huvud taget skulle livsdugliga företag kunna drabbas på ett sätt som skulle strida mot syftena med lagstiftningen om tvångslikvidation.

Det finns å andra sidan anledning att iakttä försiktighet med att aktivera utvecklingskostnader, inte bara - i enlighet med Bokföringsnämndens rekommendation - i årsbokslut utan också vid upprättande av kontrollbalansräkning. Det kan inte anses utgöra god bokföringssed att ta upp hithörande kostnader som en tillgång, om det framstår som osannolikt att utvecklingsarbetet kommer att slutföras inom en något så när överskådlig tid. Det bör finnas åtminstone vissa garantier för att den tänkta produkten eller processen kan tas fram och nyttiggöras.

Vad som nu har sagts innebär att man, när det gäller att avgöra om utvecklingskostnader kan aktiveras i en kontrollbalansräkning, inte helt kan bortse från bolagets finansiella ställning och dess möjligheter att, om likviditeten är otillfredsställande, skaffa nya resurser. Av betydelse blir härvid bl a om den tänkta produkten eller processen vid en objektiv bedömning framstår som kommersiellt gångbar.

De synpunkter som nu har förts fram får anses ha varit giltiga även vid den tidpunkt som är aktuell i målet.

Vad gäller Trancom är det upplyst att utvecklingsarbetet i nov 1983 var kraftigt försenat och att bolagets försäljning låg långt under vad man hade räknat med. Redan på sensommaren 1983 hade bolaget akuta likviditetsproblem. Dessa löstes emellertid tillfälligt genom försäljning av bl a vissa produkter, något som gav Trancom rörelsekapital och möjligheter att fortsätta utvecklingsarbetet. En ny likviditetskris uppstod i nov 1983. Trancom sände då ett brev till Utvecklingsfonden, där man förklarade läget och begärde anstånd med amorteringen på lämnade PU-lån. Till brevet fogades en balansbudget per d 31 dec 1983. I budgeten angavs periodens resultat före dispositioner till minus 1,9 milj kr.

Även om den finansiella situationen var bekymmersam får Trancoms styrelse vid den aktuella tidpunkten anses ha haft visst fog för optimism. När det gäller den produkt som Trancom framför allt hade satsat på att ta fram, det s k Transrex-systemet, ger utredningen vid handen att det tekniska utvecklingsarbetet var så gott som avslutat. Avtal om försäljning av Transrex-systemet hade träffats med bl a Upplands Väsby Taxi, och leverans hade också påbörjats. Att någon betalning inte hade skett i nov 1983 berodde, såvitt framkommit, inte på att systemet var tekniskt otillfredsställande utan på att taxiföretaget hade vissa speciella detaljökemål som först måste tillgodoses. Trancoms styrelse får anses ha haft skäl att utgå från att betalning snart skulle börja erläggas och att leveransen till Upplands Väsby Taxi skulle öppna vägen för fler beställningar. Trancom samarbetade vid den aktuella tidpunkten med ett annat företag som skulle hjälpa till med marknadsföringen av Trancoms

produkter.

Det är visserligen utrett att Trancoms ekonomiska problem förvärrades under 1984. Problemen synes emellertid inte ha berott på att Transrex-systemet inte var en kommersiellt gångbar produkt. Det framgår i stället av utredningen att bolaget under året fick förfrågningar om leverans av systemet från ett flertal olika håll. Att Trancoms produkter hade ett värde bekräftas också av den försäljning till Teli som genomfördes efter konkursutbrottet.

Det fanns alltså i nov 1983 flera skäl som talade för att Trancoms utvecklingsarbete i en nära framtid skulle resultera i en produkt som var av väsentligt värde för bolaget. Därmed förelåg förutsättningar för en fortsatt aktivering av bolagets utvecklingskostnader.

Vid ett beaktande av samtliga omständigheter kan det inte anses visat att, om Trancoms styrelse hade låtit upprätta en kontrollbalansräkning i nov 1983, bolaget inte skulle ha haft rätt att ta upp utvecklingskostnader som en tillgång i sådan utsträckning att aktiekapitalet i erforderlig mån hade funnits i behåll. Det innebär att styrelseledamöterna inte kan göras personligen betalningsskyldiga gentemot J & W International.

Domslut. Med ändring av HovR:ns dom i själva saken lämnar HD J. & W. J & W International AB:s talan utan bifall.

Sökord: Balansräkning; Likvidation; Styrelseledamot; Aktiebolag

Litteratur:
