

## D 38/02

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i tre aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa, nämligen fasadbolaget och plåtslageribolaget, båda avseende räkenskapsåret 2000. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria. A-son har beretts tillfälle att yttra sig över denna men har inte inkommit med något yttrande.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag såvitt bedömningen avser tid före den 1 januari 2002.

### A-sons oberoende som revisor

A-son har 34 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, Y AB (revisionsbyrån). Verksam i revisionsbyrån är endast A-son. A-son har uppgett att han hjälper ca 15 av sina klienter med frågor avseende skatter och bokslutsdispositioner. ”Vidare informerar jag klienten om vilka uppgifter som årsredovisningen skall innehålla.” A-son har tillagt att ”årsredovisning skrivs ut åt ca 29 bolag på [hans] ordbehandlare eftersom det finns en årsredovisningsmall inlagd i denna”.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av årsredovisning, omfattas av begreppet. En revisor som, på det sätt A-son beskrivit, först har informerat revisionsklienterna om vilka uppgifter årsredovisningen skall innehålla och därefter själv har framställt klienternas årsredovisningar med hjälp av ett datorbaserat program har enligt RN:s uppfattning lämnat biträde av sådant slag som faller in under ovan nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. RN finner därför att A-son har biträtt vid sina revisionsklienters bokföring på ett sätt som står i strid med nämnda jävsregel i aktiebolagslagen. Detta förhållande har förelegat såväl före som efter den 1 januari 2002. Därmed har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor enligt både 1995 års revisorslag och den nya revisorslagen.

### A-sons revisionsarbete

### *Fasadbolaget*

Bolaget utför byggnadsreparationer. Omsättningen uppgick räkenskapsåret 2000 till 4,2 mnkr och balansomslutningen till 1,7 mnkr. Av A:s revisionsanteckningar framgår att ägaren, efter utgången av det aktuella räkenskapsåret, påförts lön om 150 000 kr, per den 31 december 2000. Källskatteavdrag gjordes med 78 000 kr. A-son har bl.a. antecknat följande: ”Således inbetalades inte källskatt och sociala avgifter i tid”. A-sons revisionsberättelse för år 2000 var ren.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 31 § punkt 4 aktiebolagslagen skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter vad gäller betalning av skatter och avgifter. Genom att i sin revisionsberättelse för år 2000 underlåta att anmärka på att fasadbolaget inte betalat skatter och avgifter i tid har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### *Plåtslageribolaget*

Bolaget, vars verksamhet är byggnadsplåtslageri och verkstadsplåtslageri, hade räkenskapsåret 2000 en omsättning om 6,6 mnkr och en balansomslutning om 1,4 mnkr. A-son avgav ren revisionsberättelse för det aktuella året. Av hans dokumentation över sin revision av bolaget framgår att detta hade en fordran om 80 000 kr på en privatperson och att fordran uppkommit i samband med att personen ifråga under våren 2000 hade förvärvat en personbil från bolaget. Enligt ett köpeavtal skulle lånet återbetalas ”enl. överenskommelse”. Såvitt framgår av avtalet fanns inga krav på att köparen skulle erlagga ränta på lånat belopp. Enligt huvudboken för år 2000 har ingen amortering skett och ingen ränta erlagts på det lånade beloppet. Av det material RN tagit del av kan inte heller utläsas att köparen skulle ha ställt någon säkerhet för lånet. I A-sons dokumentation finns inte några handlingar som visar att extern värdering av bilen skett eller att han ens skulle ha efterfrågat något värderingsintyg. A-son har på kopia av avtalet antecknat ”Kommersiellt lån”. På RN:s fråga har han uppgett att köparen till bilen är son till en av bolagets styrelseledamöter, tillika hälftenägare i bolaget. A-son säger sig ha bedömt att fordran inte var ett penninglån utan en ”normal varukredit”.

RN gör följande bedömning.

Av 12 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget och att samma förbud gäller i fråga om penninglån till släkting i rätt upp- eller nedstigande led till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör. I litteraturen har beträffande denna paragraf anförts bland annat följande.<sup>1</sup>

I förarbetena ställdes penninglån i motsats till varukredit. Normala varukrediter träffas inte av förbudet. Det innebär bl.a. att det inte finns något hinder för den som har en stor aktiepost i ett detaljhandelsföretag att köpa varor på kredit från företaget. Om kreditvillkoren skulle vara ovanligt förmånliga, kan det dock finnas anledning att behandla krediten som ett maskerat penninglån. Även en förlängning av ursprungligen avtalad kredittid skulle kunna betraktas som ett penninglån i lagens mening.

---

<sup>1</sup> Andersson/Johansson/Skoog, Aktiebolagslagen En kommentar, s. 12:46, Supplement 1, mars 2002

En revisor måste vara särskilt uppmärksam när det gäller fordringar på personer som är närstående till revisionsklienten. God revisions sed kräver att revisorn bildar sig en välgrundad uppfattning i frågan om sådana fordringar utgör lån till den s.k. förbjudna kretsen och därmed strider mot låneförbudsbestämmelserna i aktiebolagslagen. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son närmare skulle ha övervägt vare sig huruvida fordran var att betrakta som ett förbjudet lån eller om kreditvillkoren var ovanligt förmånliga. Enligt RN:s mening kan en kreditförsäljning av en bil från ett plåtslageribolag till en privatperson knappast anses utgöra en ”normal varukredit”. Även om så skulle vara fallet var kreditvillkoren, såvitt framgår av köpeavtalet, så förmånliga att det måste anses vara fråga om ett maskerat penninglån. Det har således ankommit på A-son att i sin revisionsberättelse anmärka på förekomsten av ett förbjudet lån i bolaget. Inte heller har A-son, såvitt framgår av RN:s utredning, förvissat sig om att det pris till vilket bilen avyttrades var marknadsmässigt.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

Genom att upprätta årsredovisningar åt flera av sina revisionsklienter har A-son åsidosatt en grundläggande jävsregel i aktiebolagslagen. Vidare har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att underlåta att, i sina revisionsberättelser, anmärka på bristfällig hantering av skatter och avgifter samt på förekomsten av ett förbjudet lån.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyqvist samt enhetschefen Bertil Sjöö. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.